

AUDITORIA

Da Teoria à Empiria

ELÓI MARTINS SENHORAS
(organizador)

EDITORA

AUDITORIA

Da Teoria à Empiria

AUDITORIA

Da Teoria à Empiria

ELÓI MARTINS SENHORAS
(organizador)

BOA VISTA/RR
2022

Editora IOLE

Todos os direitos reservados.
A reprodução não autorizada desta publicação, no todo ou em parte, constitui violação dos direitos autorais (Lei n. 9.610/98) é crime estabelecido pelo artigo 184 do Código Penal.



EXPEDIENTE

Revisão
Elói Martins Senhoras
Maria Sharlyany Marques Ramos

Capa
Alokike Gael Chloe Hounkonnou
Elói Martins Senhoras

Projeto Gráfico e Diagramação
Elói Martins Senhoras
Rita de Cássia de Oliveira Ferreira

Conselho Editorial
Abigail Pascoal dos Santos
Charles Pennaforte
Claudete de Castro Silva Vitte
Elói Martins Senhoras
Fabiano de Araújo Moreira
Julio Burdman
Marcos Antônio Fávaro Martins
Rozane Pereira Ignácio
Patrícia Nasser de Carvalho
Simone Rodrigues Batista Mendes
Vitor Stuart Gabriel de Pieri

DADOS INTERNACIONAIS DE CATALOGAÇÃO-NA-PUBLICAÇÃO (CIP)

Se37 SENHORAS, Elói Martins (organizador).

Auditoria: Da Teoria à Empiria. Boa Vista: Editora IOLE, 2022, 215 p.

Série: Administração. Editor: Elói Martins Senhoras.

ISBN: 978-65-998358-0-3
https://doi.org/10.5281/zenodo.7271728

1 - Administração. 2 - Auditoria. 3 - Estudos de Caso. 4 - Teoria.
I - Título. II - Senhoras, Elói Martins. III - Administração. IV - Série

CDD–657

A exatidão das informações, conceitos e opiniões é de exclusiva responsabilidade dos autores



EDITORIAL

A editora IOLE tem o objetivo de divulgar a produção de trabalhos intelectuais que tenham qualidade e relevância social, científica ou didática em distintas áreas do conhecimento e direcionadas para um amplo público de leitores com diferentes interesses.

As publicações da editora IOLE têm o intuito de trazerem contribuições para o avanço da reflexão e da *práxis* em diferentes áreas do pensamento e para a consolidação de uma comunidade de autores comprometida com a pluralidade do pensamento e com uma crescente institucionalização dos debates.

O conteúdo produzido e divulgado neste livro é de inteira responsabilidade dos autores em termos de forma, correção e confiabilidade, não representando discurso oficial da editora IOLE, a qual é responsável exclusivamente pela editoração, publicação e divulgação da obra.

Concebido para ser um material com alta capilarização para seu potencial público leitor, o presente livro da editora IOLE é publicado nos formatos impresso e eletrônico a fim de propiciar a democratização do conhecimento por meio do livre acesso e divulgação das obras.

Prof. Dr. Elói Martins Senhoras

(Editor Chefe)

Copyright © Editora IOLE
2022

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO | 09

CAPÍTULO 1 |
Terceirização da Auditoria Interna no Setor Público 13

CAPÍTULO 2 |
Auditoria dos Registros de Enfermagem e Qualidade da Assistência à Saúde: Uma Revisão Narrativa de Literatura 35

CAPÍTULO 3 |
¿Auditoría forense una herramienta para detectar el fraude? 51

CAPÍTULO 4 |
Organismos Multilaterais e Entidades Fiscalizadoras no Processo de Empresarização do Estado: A Governança das Aquisições 81

CAPÍTULO 5 |
O Papel das Big Four de Consultoria e Auditoria na Reestruturação do Capital e do Espaço em Tempos de Pandemia 117

CAPÍTULO 6 |
Atuação da Controladoria e Finanças Dentro da Auditoria Organizacional 139

CAPÍTULO 7 |
Impacto da Troca de Auditores nos Honorários Pagos Pelos Clientes 177

SOBRE OS AUTORES | 205

INTRODUÇÃO

INTRODUÇÃO

O objetivo do presente livro intitulado "Auditoria: Da Teoria à Empiria" é reunir um conjunto de distintos profissionais para discutir uma das temáticas de crescente relevância nos contextos organizacionais nos tempos contemporâneos, porém com uma significativa lacuna na literatura científica, a qual vem a ser preenchida por meio de capítulos com discussões em língua portuguesa e espanhola.

A escrita dos capítulos desta obra contou com a presença de vinte pesquisadoras e pesquisadores oriundos do Equador e de todas as macrorregiões brasileiras – Norte, Nordeste, Centro-Oeste, Sudeste e Sul – propiciando assim uma imersão comparativa nas agendas temáticas e nas distintas realidades empíricas dos estudos de caso sobre a auditoria.

O trabalho colaborativo desenvolvido por este grupo de profissionais com distintas *expertises* profissionais e formações acadêmicas nas grandes áreas das Ciências Sociais Aplicadas e nas Ciências Humanas permite ilustrar o perfil plural da comunidade epistêmica e a riqueza temática da auditoria como objeto de estudo em diferentes instituições públicas e privadas de Ensino Superior.

Organizado em sete capítulos, o presente livro reúne um conjunto de pesquisas e seus respectivos pesquisadores em uma troca de ideias e experiências sobre a auditoria, fornecendo subsídios para uma compreensão transversal em organizações públicas e privadas que tomam como referência a análise teórica e empírica sobre diferentes agendas temáticas que refletem o funcional caleidoscópio da auditoria.

O fundamento que fornece organicidade a esta obra coletiva, produzida a várias mãos, tem sedimentação no paradigma eclético

de um pluralismo teórico-metodológico, materializando-se por meio de específicos marcos conceituais e teorias e de distintos procedimentos metodológicos no levantamento e na análise de dados primários e secundários relacionados a estudos de casos de diferentes temas e contextos organizacionais.

A caracterização exploratória, descritiva e explicativa das discussões e análises apresentadas nos capítulos deste livro é conjugada a uma natureza quali-quantitativa quanto aos meios utilizados na triangulação entre revisão bibliográfica e documental, e na análise hermenêutica e gráfica, sendo o método dedutivo a linha mestre de convergência da pesquisa, partindo de marcos de abstração até se chegar à empiria dos estudos de caso.

Recomendado para um extenso número de leitores, o presente livro foi construído com base em uma linguagem fluída e uma abordagem didática, as quais, conjuntamente, valorizam o poder de comunicação e da transmissão de informações e conhecimentos, tanto para um público leigo não afeito a tecnicismos, quanto para um público especializado de acadêmicos interessados pela temática de auditoria.

Ótima leitura!

Prof. Dr. Elói Martins Senhoras

(organizador)

CAPÍTULO 1

Terceirização da Auditoria Interna no Setor Público

TERCEIRIZAÇÃO DA AUDITORIA INTERNA NO SETOR PÚBLICO

Karoline Nazaré Reis

Luis Henrique da Silva Santos Oliveira

William Scoralick

O tema foi pensado considerando a possibilidade de se verificar a aderência do conceito de terceirização da auditoria interna, amplamente utilizado no setor privado, ao serviço público e, adicionalmente, verificar se esse formato levaria a uma maior transparência das contas públicas, contribuindo para uma maior confiabilidade das informações prestadas, ao tempo em que nos permitiria identificar outras variáveis que pudessem servir de fatores inibidores dos desmandos recorrentes nos entes federativos.

A pesquisa, enquanto "atividade nuclear da ciência que possibilita uma aproximação e um entendimento da realidade a investigar (FONSECA, 2002, p. 18), se fundamentou no método exploratório, por considerá-lo mais adequado para demonstrar as melhorias observadas em função das questões levantadas na pesquisa, conforme proposições de Oliveira (2011, p. 20) quando afirma que "Os estudos exploratórios, geralmente, são úteis para diagnosticar situações, explorar alternativas ou descobrir novas ideias".

A metodologia utilizada foi à pesquisa bibliográfica, com a consulta em livros da área de auditoria interna, externa e governamental; gestão pública e sistemas de controles internos. Também houve o estudo da legislação brasileira e artigos

relacionados ao tema publicados na internet, em links de órgãos do governo e artigos online direta e indiretamente ligados à temática.

O trabalho traz uma fundamentação teórica que busca conceitualizar os termos utilizados no decorrer da produção textual como, auditoria interna e controle interno, fazendo uma breve contraposição entre os mesmos a fim de demonstrar a distinção conceitual existente, pois enquanto o primeiro é um procedimento administrativo de fiscalidade dos atos praticados, o segundo abrange o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados para minimizar riscos e dar efetividade às informações.

Aborda complementarmente, respeitado seu grau de importância, os aspectos de riscos, sobretudo no que diz respeito ao seu gerenciamento, haja visto que seus princípios de gestão requerem que seja sistemático, subordinado ao interesse público, com níveis de exposição adequado, observância do custo-benefício e perspectiva de valor agregado.

Perpassa ainda, pelo processo de terceirização no setor público e consequente terceirização da auditoria interna no setor público, referindo-se a sua condição de aumentar a confiança da sociedade no bom uso dos recursos públicos, denotando no processo, vantagens principalmente em relação à melhoria da eficiência e eficácia da máquina pública.

FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A administração pública brasileira seguidamente é criticada em relação a sua capacidade de atingir seus objetivos, de cumprir suas políticas públicas e implantar programas e serviços com qualidade, que gerem retorno para a sociedade. Por outro lado, a sociedade moderna, mais ligada e mais atenta exige uma gestão

pública mais transparente, mais eficiente, capaz de gerar melhor retorno aos recursos arrecadados, e que, além disso, possa agregar valores ainda maiores para a sociedade (TCU, 2009).

Quando controles internos no setor público são incapazes de atingir seus objetivos, as consequências atingem toda a sociedade, em especial as camadas mais carentes que dependem exclusivamente dos serviços oferecidos pelo Estado, revelando a pior face da má gestão pública (TCU, 2009).

Os órgãos públicos alcançam facilmente a transparência quando têm o auxílio da auditoria, pois, suas atividades servem como um meio de identificação de que todos os procedimentos internos, políticas definidas e a própria legislação estão sendo devidamente seguidos, e também para constatação de que todos os dados registrados merecem a verdadeira confiança; então, pode-se dizer que a auditoria interna se torna indispensável (ALVES; REIS, 2005, p. 842).

Não devemos confundir auditoria interna com controle interno, pois à auditoria interna cabe medir a eficiência e eficácia do controle interno e estabelecer estratégias para gerenciar os riscos e mitigá-los, sendo controle interno, "o principal instrumento da auditoria interna [que], juntamente com a contabilidade, contribuem diretamente para a realização de um bom trabalho de auditoria interna (ALVES; REIS, 2005, p. 844).

Todavia, controle interno não é garantia de que, por si só, todos esses problemas sejam resolvidos, até mesmo em função de suas limitações inerentes, já que sistemas de controle interno são estabelecidos para governar os acontecimentos dentro da organização que tenham o potencial de impactar na consecução de seus objetivos, isto é, os riscos. Em outras palavras, controle interno é a fiscalização das atividades feita pela própria entidade, ou seja, pelo seu próprio corpo funcional e pela sua própria administração.

Auditoria interna

Segundo o Portal de Contabilidade, a auditoria interna pode ser descrita como um conjunto de procedimentos para verificar a qualidade e a segurança dos registros dos controles internos de uma organização. Trata-se, portanto, de uma atividade que busca observar, indagar, questionar, checar e propor alterações e novos procedimentos nos controles internos, visando à eficiência e eficácia destes. Também procura sempre trabalhar com a veracidade das informações e a investigação por meio dos testes e exames, ainda que amostral, de forma que se consiga ser suficiente para proporcionar evidência de auditoria apropriada para ser utilizada pelo auditor na elaboração de seu parecer.

A auditoria interna é um procedimento administrativo, que busca verificar se os procedimentos estão sendo realizados de acordo com as normas estabelecidas em cada setor da organização. Michel (2014) diz que "a auditoria, seja ela governamental ou particular, tem por finalidade a atividade de fiscalização dos atos praticados na área orçamentária, financeira e patrimonial, e se refere à etapa final do controle interno". Para Chaves (2016), a auditoria interna no setor público

> Fornece aos órgãos legislativos e de controle, bem como aos responsáveis pela governança e ao público em geral, informações e avaliações independentes e objetivas acerca da gestão e do desempenho de políticas, programas e operações governamentais.

Ou seja, é de grande importância para a transparência da administração dos recursos públicos uma vez que o patrimônio público é de propriedade coletiva, e por consequência, a população tem por interesse saber como os recursos estão sendo administrados

e, “além disso, a sociedade brasileira vem exigindo cada vez mais a transparência na aplicação dos recursos públicos” (ALVES; REIS, 2005, p. 842).

É inegável que essa cobrança por prestação de contas públicas está se intensificando com o passar dos anos, e a auditoria interna no Setor Público é grande aliada nessa tarefa, uma vez que através do parecer do auditor pode validar todos os registros dos controles internos e demonstrações contábeis, pois em qualquer entidade que é feita administração de recursos é necessário haver relatórios e demonstrações contábeis, logo, também se faz necessária a auditoria para avaliar essas demonstrações, e também analisar os controles internos. Attie (1998, p. 110) cita a definição de controles internos de acordo com o Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, AICPA

> O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade dos seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.

Controle interno

Aprovada na resolução 1.135/08 a NBC TSP 16.8 tem como objetivo:

> Estabelecer referenciais para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade do setor público.

Referida norma apresenta controle interno sob o enfoque contábil e abrange o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, devendo ser exercido em todos os níveis das entidades e devem compreender a preservação do patrimônio público; controle de execução das ações que integram os problemas; e a observância às leis, aos regulamentos e às diretrizes estabelecidas (SCORALICK *et al.*, 2019).

Para Sarens, Vissher e Van Gils (2010) o controle interno, no setor público, possui singularidades específicas e deve ser compreendido no contexto de atuação dessas organizações, listando uma série de requisitos que devem ser observados para a análise do controle interno no setor:

> 1) o seu foco no cumprimento dos objetivos sociais ou políticos;
>
> 2) o uso de recursos públicos;
>
> 3) a importância do ciclo de orçamento;
>
> 4) a complexidade do seu desempenho (que requer um equilíbrio entre os valores tradicionais, como a legalidade, integridade e transparência e os valores modernos, gerenciais como a eficiência e eficácia); e
>
> 5) o amplo escopo de sua responsabilidade pública.

O controle interno no setor público é classificado nas categorias: Operacional, Contábil, e Normativo, e sua estrutura compreende:

- Ambiente de Controle, que deve demonstrar o grau de comprometimento em todos os níveis da administração com a qualidade do controle interno em seu conjunto;

- Mapeamento de riscos, onde acontece a identificação dos eventos ou das condições que podem afetar a qualidade da informação contábil;
- Avaliação de riscos, que corresponde à análise da relevância dos riscos identificados;
- Procedimentos de controle, que são medidas e ações estabelecidas para prevenir ou detectar os riscos inerentes ou potenciais à tempestividade, à fidedignidade e à precisão da informação contábil;
- Monitoramento, parte que compreende o acompanhamento dos pressupostos do controle interno, visando assegurar a sua adequação aos objetivos, ao ambiente, aos recursos e aos riscos; e
- O sistema de informação e comunicação da entidade do setor público que deve identificar, armazenar e comunicar toda informação relevante, na forma e no período determinados, a fim de permitir a realização dos procedimentos estabelecidos e outras responsabilidades, orientar a tomada de decisão, permitir o monitoramento de ações e contribuir para a realização de todos os objetivos de controle interno (CFC, 2008).

Castro (2010) afirma ainda que o controle interno traz segurança para o gestor público, uma vez que este irá responder por todos os atos realizados por ele ou por terceiros em seu nome.

Auditoria interna x Controle interno

Para Castro (2010, p. 384) "A auditoria interna se preocupa com os controles administrativos, porque são os atos administrativos que produzem impactos financeiros que afetam a situação econômica e financeira do órgão, posteriormente refletida nas demonstrações contábeis". Desse modo podemos ver claramente a

importância da auditoria interna, uma vez que através desse processo poderão ser encontrados os possíveis erros de execução do trabalho, ou de aplicação de recursos, ou outros relacionados à administração da entidade.

Alves e Reis (2005 p. 842), entende que a auditoria interna "Pode se considerar faz(er) parte da pirâmide do controle interno, sendo ela o ponto mais alto, uma vez que a mesma avalia, supervisiona e fiscaliza o nível de credibilidade dos controles internos". Assim, voltando nosso olhar à administração pública, temos que a responsabilidade de verificar os controles internos no Setor Público é do próprio Setor Público, sendo assim responsável por esta atividade a Controladoria Geral.

Se olharmos no âmbito federal "a auditoria do Sistema de Controle Interno (hoje SFC/CGU) representa para o governo federal o mesmo papel da auditoria interna de uma empresa" (CASTRO, 2010, p. 383). Podemos conferir a diferença de responsabilidade entre controle interno e auditoria interna no quadro 1 apresentado abaixo:

Quadro 1 - Diferenças de responsabilidades entre Auditoria Interna e Controle Interno

Auditoria Interna	Controle Interno
Não implanta nenhum controle	Implanta controles
Faz trabalhos periódicos, com metodologia específica	Atua no dia-a-dia
Atividade independente, voltada para a avaliação dos controles	Atua no monitoramento contínuo e na auto-avaliação dos controles
É parte do sistema de gestão, mas não integra a linha organizacional	Faz parte do sistema de linha da organização

Fonte: Elaboração própria. Adaptada de: TCU (2009).

Riscos

O Standards Austrália (1999, p. 3) define risco como a "possibilidade de algo acontecer e ter um impacto nos objetivos devendo ser medido em termos de consequências e probabilidades". O IFAC (2001) define risco como uma medida de incerteza que engloba fatores que podem facilitar ou impedir a realização dos objetivos organizacionais. Em publicação do TCU (2003, p. 3) risco é definido como a "expressão da probabilidade de ocorrência e do impacto de eventos futuros e incertos que têm potencial para influenciar o alcance dos objetivos de uma organização".

Os riscos podem surgir de fontes internas – de dentro da estrutura da própria organização, ou externas, por mudanças nas leis, concorrência, comportamento dos clientes, inclusive à exposição a fatos como ganhos ou perdas econômicas ou financeiras, danos materiais, insucessos de projetos, descontentamento de cliente, má reputação, ameaças à segurança das instalações ou falta de segurança, malversação de recursos, inoperância de equipamentos e fraudes (DAVIDS, 2005, p. 4).

Os riscos podem mostrar-se como desafios a problemas que devem ser encarados como barreiras que impedem o cumprimento de tarefas simples no desenvolvimento de projetos ou no atingimento de metas da organização, haja visto a existência de riscos que podem influenciar significativamente outros riscos, razão porque se deve levar em consideração essa relação, pois um risco pode parecer irrelevante se considerado de forma isolada, mas pode apresentar problemas quando seus efeitos são considerados, podendo os riscos serem evitados, minimizados ou até eliminados com um bom gerenciamento desde que bem planejado, lógico e devidamente documentado (DAVIDS, 2005, p. 4).

Gerenciamento de Riscos

O padrão AS/NZS 4360 da Standards Austrália (1999, p. 4) define gerenciamento de risco como a "aplicação sistemática de políticas, procedimentos e práticas de gestão, à tarefa de identificar, analisar, avaliar, tratar e monitorar o risco".

Para o IFAC (2001), o gerenciamento do risco é um processo para entender os objetivos organizacionais; identificar os riscos associados ao alcance desses objetivos, em uma base contínua, de forma a poder reagir a (ou iniciar) mudanças de uma maneira apropriada e oportuna; estimar os riscos, em termos da probabilidade de algo acontecer e o seu potencial impacto; estabelecer políticas apropriadas e procedimentos para gerenciá-las, na proporção dos riscos ou oportunidades envolvidas; monitorar e avaliar os riscos e os programas ou procedimentos utilizados para tratá-los.

Para Hillson (2003) o gerenciamento de riscos tem como objetivo reduzir o número de incertezas que podem se materializar em problemas e minimizar o efeito daquelas que venham a ocorrer. Portanto é necessário revisar riscos passados e buscar se antecipar aos riscos futuros e monitorar mudanças nos ambientes, interno e externo, para obter informação que possa sinalizar uma necessidade de se reavaliar os objetivos da entidade ou do controle.

Os princípios da gestão de risco requerem uma gestão sistemática, subordina ao interesse público, níveis de exposição adequados, com observância da relação custo-benefício e perspectiva de valor agregado, levado a termo por um ambiente interno íntegro, com valores éticos e recursos humanos com competência técnica, objetivos fixados e comunicados de forma tempestiva, riscos avaliados via análises qualitativas e/ou quantitativas e respostas adequadas (SCORALICK *et al.*, 2019, p. 9).

Terceirização no setor público

A terceirização de serviços atualmente é algo comum na sociedade, como defende Teixeira (2009), "para nós, terceirização não é nada mais do que a contratação de um terceiro para a prestação de serviços ou fornecimento de produtos", ou seja, terceirizar um serviço consiste em delegar a outra pessoa seja física ou jurídica, um serviço que não seja o principal daquela empresa. É fundamental, entretanto, que antes de terceirizar uma atividade seja feita uma análise minuciosa da empresa contratada, para que se possa reduzir os riscos e evitar que a relação com os empregados terceirizados se confunda com uma relação de emprego, situação que ocorre quando há uma subordinação direta entre os empregados e a empresa tomadora do serviço.

Nas empresas privadas a terceirização é algo bem-visto, pois ajuda na redução de custos com atividades que não são principais da empresa, evita o desperdício de materiais e gastos com pessoal, já que não precisará contratar ou demitir funcionários, ou se preocupar com folha de pagamento ou benefícios. Para o serviço público essa ainda é uma questão delicada, questiona-se muito se deve terceirizar ou fazer internamente, ou seja, não é algo simples de se decidir. Na gestão pública Brasileira, o primeiro grande marco em relação à terceirização é o Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, que dispõe sobre a execução das atividades da administração Federal ao afirmar no art. 10, que deverá ser amplamente descentralizada, e continua no § 7:

> Para melhor desincumbir-se das tarefas de planejamento, coordenação, supervisão e controle e com o objetivo de impedir o crescimento desmesurado da máquina administrativa, a Administração procurará desobrigar-se da realização material das tarefas executivas, recorrendo, sempre

> que possível, à execução indireta, mediante contrato, desde que exista na área, iniciativa privada suficientemente desenvolvida e capacitada para desempenhar os encargos de execução.

Embora não se defina claramente o que são as "tarefas executivas" mencionadas, há a possibilidade de obter serviços terceirizados legalmente dentro da administração pública e mais recentemente, confirmando esta assertiva, temos o Decreto nº 9.507/18 que dispõe sobre o que não pode ser objeto de execução indireta, mediante contratação de serviços da Administração pública direta federal, exposto em seu art. 3º que diz

> Não serão objeto de execução indireta na administração pública federal direta, autárquica e fundacional, os serviços:
>
> III - que estejam relacionados ao poder de polícia, de regulação, de outorga de serviços públicos e de aplicação de sanção; e
>
> IV - que sejam inerentes às categorias funcionais abrangidas pelo plano de cargos do órgão ou da entidade, exceto disposição legal em contrário ou quando se tratar de cargo extinto, total ou parcialmente, no âmbito do quadro geral de pessoal.

O Decreto trata somente da esfera federal, portanto podemos ver que não há veto para a terceirização das atividades de Auditoria Interna para as demais esferas, podendo-se concluir que se vê aberta a possibilidade de terceirizar no Setor Público a partir da avaliação dos ganhos a serem auferidos, analisando-se a importância desse serviço para a organização, a disponibilidade de recursos para tal atividade, os custos da atividade – se seriam maiores ou menores se realizados internamente – e os resultados que este traria à organização pública.

A terceirização da auditoria interna no setor público

Em se tratando da auditoria interna, é nítido o grau de importância da atividade, cuja análise a ser feita seria de maior grau no quesito resultados, como diz Teixeira (2009, p. 16), "a contratação de empresas especializadas no fornecimento de um serviço específico pode possibilitar a ocorrência de ganhos significativos no prazo de execução e mesmo na qualidade" e, considerando partir do princípio que nada vai funcionar se não for bem administrado, seja na esfera privada ou pública e portanto não faz da terceirização a completa solução de problemas, mas um meio de alcançar resultados possibilitando a redução de custos e servindo de grande aliada do Setor Público, trazendo maior credibilidade frente à população e maior eficiência e eficácia aos procedimentos que serão realizados por auditores especializados e de confiabilidade, com a emissão de parecer idôneo e de acordo com as normas estabelecidas.

A importância de bons procedimentos de governança corporativa e de controles internos tem sido enfatizada por uma série sucessiva de relatórios sobre a necessidade de sistemas adequados para a gestão e o controle das organizações (DALGLEISH; COOPER, 2005).

No setor público, onde a preocupação com o bom uso dos recursos públicos, seguir princípios de regulação e legalidade são exigências cotidianas, a preocupação com os controles internos como forma a apoiar os gestores da missão de administrar, subsidiar o controle externo e fomentar o controle social deve estar incorporada à realidade do setor de forma ampla.

Para aumentar a confiança da sociedade sobre a forma como são geridos os recursos colocados à disposição das organizações públicas para dar cumprimento às delegações que lhes são

outorgadas, é necessário que, juntamente com a gestão de riscos e controles internos, se plante as bases para uma boa governança pública, de modo a permitir a aferição, por todas as partes interessadas, do bom e regular cumprimento das atribuições e dos objetivos estabelecidos pelo Poder Público (TCU, 2009).

Vantagens da terceirização da auditoria interna no setor público

O TCU (2008) relata os pontos que devem ser levados em consideração para melhorar a eficiência e eficácia da máquina pública como um todo, o que pode ser confirmado pela afirmação de Monteiro (2015) quando diz que a terceirização do serviço de auditoria interna será benéfica tanto para a economia do nosso país quanto para a população como um todo, pois pode trazer vantagens a médio e longo prazo, melhorando aspectos como:

- A desconfiança da sociedade em relação a sua capacidade de atingir seus objetivos está cada vez maior, passar a responsabilidade de acompanhar e avaliar os processos internos a um terceiro aumentará o grau de confiança nos órgãos, por deixar a gestão mais transparente;
- A maior missão da auditoria interna é assegurar o cumprimento dos controles internos, com isso os serviços públicos seriam mais eficientes e satisfatórios a população;
- A terceirização é bem vista por ajudar na redução dos custos com atividades que não são a principal da empresa, assim o foco dos funcionários públicos estaria em alcançar seus objetivos;
- A contratação de uma empresa especializada no serviço traz mais segurança para a realização da avaliação pela experiência externa que ela tem,

deixando assim o serviço mais rápido por se tratar de uma atividade rotineira para ela;

- Para que um controle interno seja eficaz, depende de como será implantado, é necessário treinamento correto por parte do avaliador e isso acarretaria em mais custos ao setor público, quando for necessário atualizar seu quadro de auditores;
- O fator humano é importantíssimo na avaliação dos controles internos e existem autores que acreditam que a falta de um plano de carreira, relatórios de desempenho, rotação de funcionários, segregação de função, entre outros fatores, podem dificultar a aderência dos controles gerando insegurança no controle interno.

Apresentação e análise dos resultados

Diante do que foi exposto, percebemos que existem fragilidades quando se trata da auditoria interna no Setor Público, situações, essas, que podem acarretar problemas para a transparência das contas públicas. Caso existam erros ou fraudes não vistos pela auditoria interna, esses geram grande impacto nas contas públicas. Portanto observamos que a terceirização da auditoria interna no Setor Público pode ter impacto relevante e positivo nesse processo.

Por esses motivos defendemos que a terceirização da auditoria interna é a melhor solução para aumentar a confiabilidade dos controles internos no setor público, aumentando sua eficiência e eficácia, melhorando assim seus serviços e tornando a prestação de contas mais transparente à sociedade.

Destacando também que a imparcialidade com que essa atividade será realizada se mostra como o ponto crucial dessa ideia, uma vez que a intenção é melhorar a qualidade do serviço e aumentar a confiabilidade da auditoria, aumentando assim, a transparência das contas públicas. Além disso, uma empresa especializada em

auditoria precisa manter seus auditores sempre atualizados em relação às constantes mudanças do mercado e às cobranças de boas práticas por parte de órgãos reguladores, fato que demonstra mais um benefício da terceirização dessa atividade.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao iniciarmos este trabalho buscou-se um entendimento sobre os conceitos de auditoria interna, controle interno e riscos, a partir do qual se procurou saber como se dá o funcionamento da auditoria interna no Setor Público. Verificou-se que os controles internos como principal instrumento da auditoria interna é uma atividade indispensável em todas as entidades e no Setor Público essa importância se dá em uma escala ainda maior, pois se trata de uma atividade de prestação de contas à sociedade.

Observou-se que a forma como é feito o controle no Setor Público atualmente pode ser melhorado com a terceirização a fim de trazer mais eficiência e eficácia aos órgãos públicos. Acreditamos que as ideias apresentadas neste trabalho podem servir de inspiração para novas pesquisas e estudos mais aprofundados sobre o tema. O objetivo deste trabalho não foi confrontar o sistema de controle interno da gestão pública, pelo contrário, foi demonstrar que a terceirização da auditoria interna é uma aliada, e a existência dos controles internos e diretrizes a serem seguidos pelos órgãos públicos são as ferramentas necessárias para o aprimoramento dos controles em prol da transparência das ações dos órgãos públicos.

Assim, destacamos que a intenção foi apresentar uma ideia que possa melhorar o funcionamento da gestão dos recursos públicos e torná-los mais transparentes para toda a sociedade, deixando a avaliação dos controles internos mais acessíveis e confiáveis. Portanto, acreditamos que a terceirização da auditoria interna no Setor Público pode trazer benefícios para todos, uma vez que essa

atividade possa ser desenvolvida por empresas especializadas em auditoria, fazendo desse serviço o mais seguro e isento possível, por não apresentar vínculo entre empresa e setor auditado.

REFERÊNCIAS

ALVES, A. L. Z. S.; REIS, J. A. G. "Auditoria Interna no setor público". **Anais do IX Encontro Latino Americano de Iniciação Científica**. São José dos Campos: UNIVAP, 2005.

ATTIE, W. **Auditoria**: conceitos e aplicações. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

CASTRO, D. P. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**: integração das áreas do ciclo de gestão: contabilidade, orçamento e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

CFC - Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC n. 1.135, de 25 de novembro de 2008**. Brasília: CFC, 2018. Disponível em: <www.cfc.org.br>. Acesso em: 16/06/2022.

CHAVES, R. S. "Auditoria Governamental". **Contas.cnt** [2016]. Disponível em: <www.contas.cnt.br>. Acesso: 17/07/2022.

DALGLEISH, F.; COOPER, B. J. "Risk Management: Developing a framework for a water authority Management of Environmental Quality". **International Journal, Emerald Group Publishing Limited**, vol. 16, n. 3, 2005.

DAVIDS, M. D.; BLASCHECK, J. R. S. "Deficiência dos Sistemas de Controle interno Governamentais Atuais em Função da Evolução

da Economia". **Anais do II Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia**. Resende: SEGET, 2005.

FONSECA, J. S. **Metodologia da Pesquisa Científica**. Fortaleza: Editora da UECE, 2002.

HILLSON, D. **Effective opportunity management for projects**. New York: Marcel Dekker, 2003.

MICHEL, A. L. S. "Auditoria governamental: do controle interno à auditoria". **Portal Jus Brasil** [2014]. Disponível em: <www.jusbrasil.com.br>. Acesso: 17/08/2022.

MONTEIRO, R. P. "Análise do Sistema de Controle Interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação". **Revista Contemporânea de Contabilidade**, vol. 12, 2015.

OLIVEIRA, M. F. **Metodologia cientifica**: um manual para realização de pesquisas em Administração. Catalão: Editora da UFG, 2011.

PORTAL DE CONTABILIDADE. "Auditoria interna". **Portal de Contabilidade** [2019]. Disponível em: <www.portaldecontabilidade.com.br>. Acesso: 05/08/2022.

SARENS, G.; VISSCHER, C.; VAN GILS, D. "Risk Management and Internal Control in the Public Sector: An In-Depth Analysis of Belgian Social Security Public Institutions". **Bulletin de Documentation**, vol. 70, n. 3, 2010.

SCORALICK, W. *et al*. "O controle interno no Brasil e Cuba: Uma análise crítica". **Anais do IX Conferência Cientifica Internacional**. Havana: UHO, 2019.

STANDARDS AUSTRALIA. "AS/NZS 4360 Risk Management". **Standards Australia** [1999]. Disponível em: <www.standards.org.au>. Acesso em: 09/08/2022.

TCU - Tribunal de Contas da União. **Roteiro de Aplicação da Metodologia de Análise de Risco para Escolha de Temas de Fiscalização**. Brasília: TCU, 2003.

TEIXEIRA, H. J.; MARTELANC, R.; FILHO, L. P. C. P. "Dilemas e perspectivas da terceirização no setor público". **Anais do II Congresso Consad de Gestão Pública**. Brasília: Consad, 2009.

CAPÍTULO 2

Auditoria dos Registros de Enfermagem e Qualidade da Assistência à Saúde: Uma Revisão Narrativa de Literatura

AUDITORIA DOS REGISTROS DE ENFERMAGEM E QUALIDADE DA ASSISTÊNCIA À SAÚDE: UMA REVISÃO NARRATIVA DE LITERATURA

Célio Luiz Banaszeski

Antonia Dyeylly Ramos Tôrres Rios

A qualidade é um produto social construído por princípios e valores sobre a saúde, são percepções acerca das relações entre pacientes/usuários e prestadores de serviços e a forma como estes papeis são exercidos dentro do sistema de saúde (BARBOSA, 2015).

Desse modo, a qualidade se baseia no esforço contínuo pela melhoria das condições de saúde, por meio da avaliação e monitoramento da estrutura, processo e resultado (BARBOSA, 2015).

Sendo assim a qualidade da assistência à saúde é um alvo almejado pelas instituições de saúde que buscam garantir a excelência dos cuidados dos usuários desse serviço, além disso existe a grande expectativa do público-alvo, ou seja, a necessidade do paciente em ser atendido de maneira humanizada e eficiente.

Na enfermagem uma das primeiras ações formais em busca da qualidade na assistência à saúde nasceram nos Estados Unidos da América (EUA), na década de 40 do século 20. A proposta era de avaliar a qualidade das instituições de ensino e construir programas de educação continuado, após a formação acadêmica (PADILHA, 2014).

Seguindo o exemplo dos EUA, no Brasil, ocorreram também atividades voltas para a qualidade da assistência na enfermagem, contudo em proporções menores (PADILHA, 2014).

Sendo assim, auditoria em saúde é um importante recurso estratégico avaliativo da qualidade da assistência tanto em instituições públicas ou privadas, conectada ao fazer da enfermagem e de relevante importância para os cuidados prestados e no controle gerencial e financeiro (LOUREIRO *et al.*, 2018).

O conceito auditoria originou-se da palavra latina *audire* que denota ouvir. Enquanto na língua inglesa *to audit,* tem o sentido de examinar, corrigir e certificar. Desta forma, a auditoria caracteriza-se pela avaliação sistemática e formal de um serviço prestado e a identificação se este está sendo concretizado em conformidade com os seus objetivos (PEREIRA; TAKAHASHI, 1991).

Sendo assim, no que se refere aos processos de avaliação do cuidado, pode-se destacar a Auditoria da Qualidade do qual abrange dois métodos: a Auditoria Operacional e a Auditoria Retrospectiva. O primeiro se baseia nas condições do paciente, no ambiente onde este recebe o cuidado. Enquanto o segundo compreende a avaliação dos registros de enfermagem, realizado no prontuário do paciente após a sua alta (PADILHA, 2014).

Por isso os registros da assistência são relevantes para validar todas as ações do profissional junto ao paciente e sua família. Estes devem ser escritos de maneira clara, objetiva e legível para que possa ser efetiva a comunicação entre as equipes de enfermagem e as equipes multiprofissionais participantes do processo de cuidado. O registro da assistência também é fonte de informações para assuntos jurídicos, de ensino e pesquisa (BARBOSA, 2015).

Neste sentido acredita-se que a qualidade dos registros dos serviços prestados em saúde permite a redução da ocorrência de acontecimentos indesejados, de maneira que a qualidade não se constitui em um atributo abstrato, pois compreende uma análise estrutural do processo e do resultado da assistência ofertada (LOUREIRO *et al.*, 2018).

Então, a busca da melhoria da qualidade dos serviços, incorpora as adequadas práticas de auditoria, pois esta atua na devolução de informações para a equipe assistencial, desta forma possibilitando aperfeiçoar a prestação do cuidado, evidenciando a auditoria como método avaliativo no trabalho da enfermagem, que visa corrigir erros em processos correntes (LOUREIRO *et al.*, 2018).

E o enfermeiro se adéqua no trabalho da auditória em busca da qualidade por ser uma referência de sua equipe, para sanar questionamentos, envolve-se na incorporação de novas tecnologias, na buscar pela educação permanente e no crescimento pessoal e profissional, contribuindo na organização dos processos de trabalho pela reflexão sobre a realidade e na produção de mudanças (LOUREIRO *et al.*, 2018).

Em contrapartida a equipes de enfermagem e de saúde, conjuntamente com os auditores, devem compartilhar dados dos indicadores assistenciais de forma constante e satisfatória, para que com isso possa produzir melhoras na gestão dos serviços de saúde e, por conseguinte, colaborar com a excelência na gestão (LOUREIRO *et al*., 2018).

Nesse sentido, este trabalho justifica-se, pois a qualidade de assistência em enfermagem requer instrumentos que possam garantir a avaliação dos cuidados oferecidos aos pacientes possibilitando a correção de condutas, a identificação de fatores que a comprometem e incentivar boas práticas.

Por estas razões o presente trabalho tem como objetivo compreender a relação entre auditoria dos registros de enfermagem e a qualidade da assistência à saúde, utilizando produção científica em língua portuguesa.

O presente artigo trata-se de uma revisão narrativa, de natureza exploratória e descritiva com abordagem qualitativa, adequada para discutir o estado da arte de determinado assunto com

o objetivo de fundamentar teoricamente um determinado objetivo (ERCOLE, 2014).

Para elaboração da presente revisão, foram utilizadas as seguintes etapas: formulação da questão de pesquisa; seleção dos artigos e estabelecimento dos critérios de inclusão; obtenção dos artigos que constituíram a amostra; avaliação dos artigos; interpretação dos resultados e apresentação da revisão integrativa.

Para a primeira etapa elaborou-se a seguinte questão norteadora: qual a relação da auditoria dos registros de enfermagem com a qualidade da assistência à saúde? A segunda etapa foi constituída na busca dos artigos, que obedeçam aos critérios de inclusão, ou seja, serem artigos disponíveis online na integra; ter sido publicado entre os anos de 2013 até 2019; responder à questão norteadora; e estar nas línguas portuguesa.

Na terceira etapa foi realizada leitura breve dos títulos e resumos para posterior seleção dos artigos que atendessem aos critérios de inclusão adotados. Na quarta etapa, os artigos foram lidos crítica e exaustivamente, sendo separados em três eixos temáticos que convergiam pela similaridade dos seus resultados, são eles: Auditoria de enfermagem; Qualidade na assistência à saúde; Registros de enfermagem.

A busca foi realizada por meio da Biblioteca Virtual em Saúde (BVS), na base de dados eletrônica Scientific Electronic Library Online (SciELO), Literatura Latino-americana e do Caribe de Informação em Ciências da Saúde (LILACS) e Base de Dados de Enfermagem (BDENF).

Foram encontrados 25 artigos no total, utilizando a combinação dos seguintes descritores “auditoria de enfermagem” and “qualidade da assistência à saúde”, todavia, empregando-se 11 produções científicas para construção da pesquisa por apresentar resumos mais em conformidade com o objetivo da pesquisa.

Quadro 1 - Distribuição dos artigos selecionados: periódico/número de artigo, autores, ano, título, tipos de estudo e objetivo do artigo

Periódico/ número de artigo	Autores	Ano	Título	Tipos de estudo	Objetivo do artigo
Cogitare Enfermagem, vol. 19, n. 2	PADILHA; HADDAD; MATSUDA	2014	Qualidade dos registros de enfermagem em terapia intensiva: avaliação por meio da auditoria retrospectiva	Descritivo, retrospectivo, quantitativo	Objetivou avaliar, por meio da auditoria retrospectiva, a qualidade dos registros de enfermagem realizados em uma Unidade de Terapia Intensiva de um Hospital Universitário Público
Revista Gaúcha de Enfermagem, vol.34 no. 4	SILVA *et al*.	2013	Qualidade da assistência de enfermagem em unidade de terapia intensiva de um hospital escola	Transversal	Analisar a qualidade da assistência de enfermagem numa unidade de terapia Intensiva geral para adultos de um hospital escola
Revista Brasileira de Enfermagem, vol. 68, n. 2	BARBOSA; TRONCHIN	2015	Manual de monitoramento da qualidade dos registros de enfermagem na assistência domiciliar	Desenvolvimento metodológico e aplicado	Construir e validar um instrumento para monitorar a qualidade dos registros de enfermagem no Programa de Assistência Domiciliar (PAD) em um hospital universitário
Enfermagem em Foco, vol. 9, n. 1	AQUINO *et al*.	2018	Anotações de enfermagem: avaliação da qualidade em unidade de terapia intensiva	Descritivo e quantitativo	Analisar o conteúdo dos registros das anotações de enfermagem em prontuários de pacientes, em uma unidade de terapia Intensiva de um hospital público Terciário de Fortaleza - CE
Revista de Enfermagem UFPE online, vol. 11, n. 3	MAIA *et al*.	2017	Compilação técnico-científica acerca da auditoria e gestão de qualidade: revisão integrativa	Revisão integrativa	Analisar, a partir da literatura, a relação da auditoria com a gestão de qualidade nos serviços de saúde

Revista de Enfermagem UFPE online, vol. 12, n. 6	PERTILLE; ASCARI; OLIVEIRA	2018	A importância dos registros de enfermagem no faturamento hospitalar	Revisão integrativa	Analisar a produção científica nacional sobre os registros de Enfermagem e sua relação direta com o faturamento hospitalar
Revista da Rede de Enfermagem do Nordeste, vol. 14, n. 6	ARRUDA LEITÃO *et al.*	2013	Análise da comunicação de eventos adversos na perspectiva de enfermeiros assistenciais	Descritivo, com abordagem Qualitativa	Analisar o processo de comunicação de eventos adversos no contexto hospitalar, sob a perspectiva de Enfermeiros assistenciais
Revista Nursing, vol. 21, n. 247	PADOVANI *et al.*	2018	Auditoria de enfermagem: revisão integrativa da literatura	Revisão Integrativa da Literatura	Identificar as evidências científicas atuais da auditoria no campo da enfermagem e discuti-las
Normas para publicação/Publishing Guide, vol. 14	OLIVEIRA; JACINTO; SIQUEIRA	2013	Auditoria de enfermagem em Centro Cirúrgico	Relato de experiência	Relatar as experiências vivenciadas pelas autoras durante a atuação profissional em Centro Cirúrgico
RAS, vol. 15, n. 61	ZAMBIAZI; COSTA	2013	Gerenciamento de enfermagem em unidade de emergência: dificuldades e desafios	Pesquisa de campo, descritiva, qualitativa	Identificar as dificuldades e desafios em relação ao gerenciamento de enfermagem em uma Unidade de Emergência, bem como relatar as atividades gerenciais desenvolvidas pelos enfermeiros
Revista Mineira de Enfermagem, vol. 17, n. 1	MAZIERO *et al.*	2013	Qualidade dos registros dos controles de enfermagem em um hospital universitário	Descritivo, prospectivo, de abordagem quantitativa	Analisar a qualidade dos registros dos controles de enfermagem realizados em uma unidade de internação de Adultos de um hospital universitário

Fonte: Elaboração própria.

Logo após, os dados alcançados foram registrados no Quadro 1 que traz as seguintes informações: autor/ano, base de dados,

objetivo do estudo, metodologia e resultados, que facilitou a síntese e a comparação entre os dados obtidos, além de permitir uma interpretação mais objetiva dos mesmos.

Em relação aos anos em que foram publicados os artigos estudados, segundo descritores utilizados, não foram encontrados estudos nos anos: 2016 e 2019. Com relação aos artigos dentro do critério de inclusão observa-se: 2013 (n=5), 2014 (n=1), 2015 (n=1), 2017 (n=1) e 2018 (n=3).

A análise dos artigos, conforme os descritores estabelecidos possibilitou o agrupamento dos dados em três categorias: "Registros de enfermagem como documento", "Auditoria de Qualidade" e "Auditoria de enfermagem e Segurança do paciente".

DISCUSSÃO

Registro de enfermagem como documento

Os hospitais passaram por inúmeras mudanças no decorrer do tempo, tornando-se organizações complexas compostas por pessoas, recursos físicos, financeiros e tecnológicos, onde o ato de cuidar e gerenciar anda junto, podendo assim alcançar seus objetivos (ZAMBIAZI, 2013).

Para que estes processos ocorram é fundamental ter responsabilidade e compromisso na execução, transmissão do conhecimento para o aperfeiçoamento dos profissionais suas atividades para que atinjam a recuperação da saúde dos enfermos (SILVA, 2013).

Neste sentido, a qualidade dos registros deve ser evidenciada e incorporada nos processos de trabalho gerencial e assistencial dos profissionais de enfermagem (BARBOSA, 2015).

É enfatizada ainda a necessidade da padronização dos registros para que as falhas nas anotações sejam cada vez mais escassas. O enfermeiro tem o dever de registrar, formalmente, todas as informações relacionadas de a assistência proporcionada ao paciente em conformidade à resolução COFEN no 311/2007, que dispõe no seu artigo 68 (PERTILLE, 2018).

Desta forma os dados contidos no prontuário passam a ser um documento escrito que possui valor ético, científico e legal, tanto para o paciente como para equipe de saúde, alusiva à assistência efeituada, que contribui para auditoria (PERTILLE, 2018; MAZIERO, 2013).

Os registros no prontuário representam uma ferramenta de monitoramento da qualidade da assistência e de comunicação entre os profissionais de saúde, proporcionando a avaliação, continuidade e elaboração do plano assistencial (BARBOSA, 2015; AQUINO, 2018; OLIVEIRA, 2013).

Contudo, o exercício de registrar ações no prontuário é, em muitas ocasiões, tratado com descaso por falta de tempo, desinteresse, sobrecarga de trabalho, número insuficiente de profissionais ou até mesmo por ignorar a relevância dessa atividade na auditoria em saúde (PADOVANI, 2018; SILVA, 2013).

Entretanto a ausência do registo é uma falha na comunicação, que podem consequentemente causar erros e eventos adversos, sendo este definido como ocorrências que acarretam danos ao paciente enquanto aqueles seriam a não execução adequada de uma atividade planejada (ARRUDA LEITÃO, 2013; OLIVEIRA, 2013).

Por isso a análise e revisão sistemática dos registros por profissionais preparados possibilitam também a constatar a qualidade da assistência, sendo assim o prontuário um instrumento que ajudam na eficácia dos serviços prestados (OLIVEIRA, 2013; BARBOSA, 2015)

Auditoria de Qualidade

Dentre as ferramentas empregadas pelas instituições de saúde podemos destacar a auditoria de enfermagem, avaliar a qualidade do cuidado e acompanhar os custos dos serviços prestados de forma sistemática e formal (OLIVEIRA, 2013; MAIA, 2017).

A auditoria tem como seu principal objetivo fornecer uma assistência de qualidade aos usuários dos serviços de saúde e melhorar a gestão do Processo de Enfermagem (PADOVANI, 2018).

Por meio da auditoria, e possível comunicar a direção das organizações a eficiência e eficácia dos processos, as falhas, deficiências, sugestões e os pontos positivos acerca da assistência de enfermagem, providenciando assim, visitas “in loco”, relatórios e análises pormenorizada (PADOVANI, 2018).

Na área de Auditoria de Qualidade são analisadas as ações executadas pelo enfermeiro, por intermédio do estudo do prontuário em geral, com a atenção focalizada nos registros de enfermagem, desta forma o enfermeiro pode compreender as inadequações do processo de assistência e perceber as falhas em relação à qualidade do serviço (OLIVEIRA, 2013).

As anotações são a única forma de constatar o cuidado de enfermagem, desta forma, a auditoria do prontuário é um instrumento que pode estimar a qualidade dos serviços de saúde, por intermédio da sistematização e formalidade no processo de avaliação (MAIA, 2017; MAZIERO, 2013; OLIVEIRA, 2013).

Auditoria de enfermagem e segurança do paciente

As anotações devem ser claras, objetivas e de fácil entendimento, que contemplem as atividades realizadas e as

respostas ao tratamento, enquanto lacunas ou incompletudes nos dados podem proporcionar problemas de duplicidade de procedimentos executados deficiência na continuidade dos cuidados prestados e em sua execução, colocando em risco o reestabelecimento da saúde do paciente (AQUINO, 2018).

Os registros incompletos dos dados de identificação do paciente podem colocar em risco a segurança do paciente, para minimizá-los tornam-se necessárias algumas estratégias como: confirmação do nome completo junto ao paciente; utilização de pelo menos dois identificadores e padronização do preenchimento de pulseiras de identificação (PADILHA, 2014).

Desta maneira, os registros nem sempre descrevem exatamente o processo assistencial, o que pode dificultar a percepção da identificação de erros e eventos adversos (ARRUDA LEITÃO, 2013).

Dentre as possíveis causas de omissões dos eventos adversos por partes dos enfermeiros podemos nomear o medo de ser exposto e de sofrer represálias, assim como a vergonha frente ao erro, principalmente em ter que revelá-lo ao paciente ou aos colegas de trabalho (ARRUDA LEITÃO, 2013).

Neste sentido as instituições necessitam investir em uma cultura de segurança do paciente, que permita à equipe sentir-se tranquila ao informar a ocorrência de um evento adverso. Contrapondo-se à cultura da culpa e castigo, estimulando o relato e a aprendizagem pelas falhas ao mesmo tempo em que sejam compartilhadas as responsabilidades (ARRUDA LEITÃO, 2013).

Por muitas vezes na gestão do tempo o enfermeiro privilegia o cuidar e o assistir o paciente, deixando para outra ocasião as anotações, todavia é por meio destas que a equipe multiprofissional dará continuidade ao tratamento do paciente. Sendo assim é necessário realizar as anotações logo depois do fato ter ocorrido,

para isso é necessário planejar o tempo para garantir a qualidade dos registros (MAZIERO, 2013; DE OLIVEIRA, 2013).

Padilha (2014) descreve também que pode ocorrer o preenchimento incompleto da prescrição de cuidados especiais, entretanto, a incompletude de especificidade da prescrição traz ao paciente prejuízo ao paciente como não recebimento dos cuidados ou cuidados diferentes dos prescritos. Como solução é importante à sensibilização e capacitação dos profissionais para o aprimoramento do seu raciocínio clínico.

Um dado preocupante também identificado nos estudos foi o elevado percentual de não preenchimento do registro do exame físico, pois este compromete a Sistematização da Assistência de Enfermagem (SAE). Como sugestão de correção deste ponto o autor do estudo sugere a identificação das bases propedêuticas que interferem nesta atividade com o objetivo de estabelecer estratégias que possibilitem o saneamento desta deficiência (PADILHA, 2014).

Neste seguimento pode-se perceber que a análise dos registos de enfermagem para realização da auditoria possibilita fazer um levantamento de problemas e orienta a equipe no sentido de estabelecer estratégias que ajudem o paciente no reestabelecimento de sua saúde promovendo assim uma assistência de qualidade. Desta forma, o auditor tem um papel de educador, faz o papel de educador auxiliando os profissionais na melhoria das suas competências a partir da análise documental (PADOVANI, 2018).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante da pesquisa e estudos abordados, percebeu-se que os registros de enfermagem são documentos que expressão à organização do serviço, capacidade de gestão de tempo,

responsabilidade e grau de aperfeiçoamento dos profissionais da enfermagem que estão envolvidos diretamente com a assistência e segurança do paciente, logo, os registros realizados pelos enfermeiros são uma expressão de como está à qualidade da assistência à saúde.

Portanto, evidenciou-se que a auditória dos registros de enfermagem é um instrumento capaz de interpretar está figura revelada pelas anotações deste profissional, atribuindo às devolutivas do enfermeiro auditor um papel pedagógico do qual pode revelar a necessidades de capacitações e um melhor dimensionamento da equipe, possibilitando assim, a prevenção de erros e eventos adversos.

Em essência identifica-se com o estudo a necessidade de mais pesquisas que enfatizem a atribuição do enfermeiro auditor não apenas relacionado à redução e controle de custos de uma instituição de saúde como também na promoção da qualidade do cuidado e nos indicadores para a implementação de programas de educação continuada.

REFERÊNCIAS

ALVES, P. F. **Manual revisão bibliográfica sistemática integrativa**: a pesquisa baseada em evidências. Belo Horizonte: Editora Grupo Anima Educação, 2014.

BARBOSA, S. F.; TRONCHIN, D. M. R. "Manual de monitoramento da qualidade dos registros de enfermagem na assistência domiciliar". **Revista Brasileira de Enfermagem**, vol. 68, n. 2, 2015.

DE AQUINO, M. J. N. *et al*. "Anotações de enfermagem: avaliação da qualidade em unidade de terapia intensiva". **Enfermagem em Foco**, vol. 9, n. 1, 2018.

DE ARRUDA LEITÃO, I. M. T. *et al*. "Análise da comunicação de eventos adversos na perspectiva de enfermeiros assistenciais". **Revista da Rede de Enfermagem do Nordeste**, vol. 14, n. 6, 2013.

DE OLIVEIRA, D. R.; JACINTO, S. M.; SIQUEIRA, C. L. "Auditoria de enfermagem em Centro Cirúrgico". **Normas para publicação: Publishing Guide**, vol. 14, 2013.

ERCOLE, F. F.; MELO, L. S.; ALCOFORADO, C. L. G. C. "Revisão integrativa *versus* revisão sistemática". **Revista Mineira de Enfermagem**, vol. 18, n.1, 2014.

LOUREIRO, L. H. *et al*. "Como a auditoria de enfermagem pode influenciar na qualidade assistencial". **Revista Práxis**, vol. 10, n. 19, 2018.

MAIA, A. B. B. *et al*. "Compilação técnico-científica acerca da auditoria e gestão de qualidade: revisão integrativa". **Revista de Enfermagem UFPE *on line***, vol. 11, n. 3, 2017.

MAZIERO, V. G. *et al*. "Qualidade dos registros dos controles de enfermagem em um hospital universitário". **Revista Mineira de Enfermagem**, vol. 17, n. 1, 2013.

PADILHA, E. F.; HADDAD, M. C. F. L.; MATSUDA, L. M. "Qualidade dos registros de enfermagem em terapia intensiva: avaliação por meio da auditoria retrospectiva". **Cogitare Enfermagem**, vol. 19, n. 2, 2014.

PADOVANI, C. *et al*. "Auditoria de enfermagem: revisão integrativa da literatura". **Revista Nursing**, vol. 21, n. 247, 2018.

PEREIRA, L. L.; TAKAHASHI, R. T.; "Auditoria em enfermagem". *In*.: KURCGANT, P. (org.). **Administração em Enfermagem**. São Paulo: Editora EPU, 1991.

PERTILLE, F.; ASCARI, R. A.; OLIVEIRA, M. C. B. "A importância dos registros de enfermagem no faturamento hospitalar". **Revista de Enfermagem UFPE *on line***, vol. 12, n. 6, 2018.

SILVA, R. B. *et al*. "Qualidade da assistência de enfermagem em unidade de terapia intensiva de um hospital escola". **Revista Gaúcha de Enfermagem**, vol. 34, n. 4, 2013.

ZAMBIAZI, B. R. B.; COSTA, A. M. "Gerenciamento de enfermagem em unidade de emergência: dificuldades e desafios". **Revista de Atenção à Saúde**, vol. 15, n. 61, 2013.

CAPÍTULO 3

¿Auditoría forense una herramienta para detectar el fraude?

¿AUDITORÍA FORENSE UNA HERRAMIENTA PARA DETECTAR EL FRAUDE?

Mary Beatriz Maldonado-Román

Lucía Armijos-Tandazo

Natalia Largo-Sanchez

Gladys Ludeña-Eras

Fausto Aranda Peñarreta

La Auditoría Forense nace a raíz de diversos factores de índole social, legal, contable y de control que se suscitaron en las organizaciones de carácter privado y en la investigación de fraudes en las entidades del sector público. Como ciencia es tan antigua como lo es la civilización iniciándose como una actividad de fiscalización y verificación de los procesos de la contabilidad, más tarde como control en las actividades que desarrollaba la corona y la iglesia a través de la recaudación de diezmos, a mediados del siglo XVIII nacen las corrientes de auditoría, como lo es la anglosajona y con la globalización y los avances de la tecnología la labor de la Auditoría se sustenta en las herramientas de los sistemas de Información que surgen mediante la toma de conciencia de las empresas sobre la información que obtienen, guardan, procesan y emiten. Constanza Florian Caro (2015).

Esta disciplina resalta su importancia debido a que permite establecer juicios de valor en el manejo de los recursos económicos como instrumento de fiscalización, es así que la auditoría forense se ha instituido en una rama técnica de investigación, para la prevención de los diferentes fraudes financieros que afectan constantemente a las organizaciones del sector privado y entidades

del sector público, a través de la ejecución de procedimientos generales y específicos cuyo objetivo es proveer las pruebas y evidencias que contribuyan a las diferentes instancias de control y judiciales la resolución eficaz de este tipo de delitos. Instituto Mexicano de Contadores Publicos (2021).

En una sociedad cada vez más globalizada, las situaciones de conflicto se generan debido al mal manejo de los recursos que el Estado asigna a las instituciones del sector público con la finalidad de cumplir con metas y objetivos específicos. Alan Errol Rozas Flores (2009). En la actualidad la gestión pública se ha visto marcada por actos de corrupción de sus funcionarios, particularmente de los niveles directivos que han defraudado la confianza en ellos depositada. La cuota de poder, la influencia política, la burocracia, los recursos económicos, constituyen los factores que inciden en los delitos económicos y financieros, frente a esto la corrupción administrativa, el fraude corporativo y el lavado de dinero y activos han marcado el accionar de la mayoría de funcionarios públicos, en los países denominados del primer mundo pero quizá con mayor influencia en los latinoamericanos o en vías de desarrollo; a decir de Cáceres García Nelson (2017), "los individuos no son corruptos por naturaleza por el contrario es una forma de actuar intuitiva, adquirida y desarrollada en el entorno", lo que conlleva a trazar el objetivo general de examinar las bases teóricas y legales de la auditoría forense y su incidencia en la detección del fraude para una gestión transparente (TORO-ALAVA; REYES-TOMALÁ; ARRIAGA-BAIDAL; ESPINOZA-MENDOZA, 2017). Los objetivos específicos están constituidos en determinar de qué manera la Auditoría Forense influye en la detección del fraude. Cuál es el rol que cumple el auditor en la detección del fraude fiscal, y la incidencia de las políticas en relación al fraude fiscal. El fraude puede originarse por diferentes factores que ocurren en los Activos, Pasivos, Patrimonio, Ingresos y Gastos. La metodología del artículo implica un enfoque cualitativo con diseño correlacional donde se

aborda literatura científica y gris tomando referentes de diversas teorías que han ido evolucionando con el tiempo Revista Brasileña de Gestión de Negocios (2014).

El articulo está estructurado por la introducción que contiene el tema de investigación, los objetivos, la ruta metodológica, resultados, conclusiones y las referencias de las fuentes primarias y secundarias que se analizaron.

El tema infiere la trascendencia de la Auditoria Forense en la detección de los fraudes y la relevancia a la hora de evaluar los diversos procedimientos que se aplican en las organizaciones o entes públicos que muestran el nivel de eficiencia y eficacia en la gestión.

Los objetivos se enmarcan en el análisis de las desviaciones que pueden suscitarse en el manejo económico de las entidades públicas en particular y el papel que juega el profesional contable en la construcción de procesos que permitan a través de una auditoria la detección de este tipo de actividades.

Para el análisis de la temática se desarrolló la recopilación de información de fuentes primarias y secundarias a fin de estudiar los diferentes enfoques que otros autores tienen sobre el tema de la corrupción y su implicación en el manejo de los recursos económicos.

En la parte de resultados se muestra que las instituciones que manejan la cosa pública no están exentas de este tipo de actos que denigran el accionar de los funcionarios que manejan los recursos monetarios y que generalmente implican actos ilícitos cometidos por éstos en base a la construcción de modelos de conducta en donde la ética constituye un pragmatismo no el cimiento del individuo que implique el forjar modelos de comportamiento transparente y coherente.

Las conclusiones a las que se llegó permiten reflexionar sobre la importancia del ser humano en la vida cotidiana de las instituciones y como su accionar es parte trascendental de su desarrollo haciendo hincapié en la necesidad de combatir los actos de corrupción mediante la aplicación de una herramienta como la Auditoria Forense que permita a través de la construcción de hallazgos determinar los diferentes fraudes que pudieran suscitarse dentro de cada entidad.

Para lograr este trabajo finalmente se presentan las referencias bibliográficas que sirvieron de base para el análisis y posterior revisión y desarrollo del artículo.

METODOLOGÍA

Para la construcción de la investigación se basó en el análisis documental que facilitó la construcción del marco teórico y conceptual. Con enfoque descriptivo y diseño correlacional. Se utilizó información obtenida mediante el estudio de literatura científica, estudios académicos e investigaciones que permitieron construir el estado del arte. Es una investigación cualitativa de análisis-síntesis que permitió organizar las bases teóricas que respaldan la investigación.

RESULTADOS

La corrupción es un fenómeno que crece cada día. Los delitos económicos constituyen una de las principales preocupaciones de las organizaciones en la actualidad, estos reflejan a algunos individuos de una sociedad que buscan obtener un estatus económico de una

manera fácil sin importar valores éticos y morales; en los últimos tiempos se ha desatado un sinnúmero de actos de corrupción que han ocasionado desfalcos y pérdidas en las entidades, particularmente públicas. Rozas (2009) todos los días podemos ver en las noticias sobre una persona que desfalca fondos de un banco o de una compañía; políticos que aceptan sobornos por favores políticos, una persona que vende productos ilegales, etc. Mantilla (2004) define como "crimen de cuello blanco", a los actos de corrupción de la alta dirección. Es así que los organismos de control se involucraron en el desarrollo de mecanismos para detectar y controlar estos ilícitos mediante el fomento de leyes, normas, programas o herramientas de control y todo tipo de actividades especializadas en la prevención y detección del fraude, para así tratar de evitar y minimizar el decrecimiento de la economía Crespo (2009).

Por ello la Auditoría Forense se constituye en la herramienta para combatir el fraude y la corrupción, facilitando las evidencias necesarias para enfrentar los delitos en el sector público y privado por medio de investigaciones donde se emiten opiniones de valor técnico que le permiten a la justicia actuar con mayor certeza. Para Ordoñez, Galvis y Cárdenas (2020) la Auditoría Forense surge para detectar y corregir fraudes en los estados financieros, su principal campo es el sector público donde se dota de todas las pericias para la lucha contra la corrupción. Es una auditoría especializada en descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes y delitos en el desarrollo de las funciones públicas y privadas; es en términos contables, la ciencia que permite reunir y presentar información financiera, contable, legal, administrativa e impositiva, para que sea aceptada por una corte o un juez en contra de los perpetradores de un crimen económico; convirtiéndose de esta manera en una fuente de evidencia total para que los delitos económicos no queden impunes Cano y Castro (2002).

Para Arbeláez, Correa y Silva (2013, p. 227) la auditoría forense es "una herramienta de gran ayuda para detectar y judicializar fraudes y delitos de tipo económico, financiero, contable y legal dentro de las empresas". Para Cano y Lugo la definen como una auditoría especializada es descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes y delitos en el desarrollo de las funciones públicas y privadas (2010) por ello su importancia en la aplicación en los diversos sectores económicos.

Involucra análisis, cuantificación de pérdidas, investigaciones, recolección de evidencia, mediación, arbitraje y testimonio como un testigo experto. Ocampo *et al*. (2010). Badillo (2003) indica que generalmente los resultados del trabajo del auditor forense son puestos a consideración de la justicia, quien se encarga de analizar, juzgar y sentenciar los delitos cometidos. Al respecto Bareño Dueñas (2009) manifiesta que un aspecto complementario de la Auditoría Forense es la Contabilidad, la cual suministra pruebas, esto es, toda la información financiera y no financiera documentada que utiliza y provee la contabilidad que pueda servir en la consecución de una investigación de fraude, disputas legales, entre otras. La forma como se obtiene esa información es lo que hace la diferencia de catalogar la parte forense como Auditoría o como Contabilidad, considerando que los procesos llevados a cabo para la revisión y evaluación de documentos probatorios deben seguir el marco normativo para desarrollar la auditoría Ramírez and Piedrahita (2012).

La Auditoría Forense propende a identificar la existencia de fraudes mediante una profunda investigación llegando a establecer entre otros aspectos, los siguientes: determinar la cuantía del fraude, efectos directos e indirectos, posible tipificación, presuntos autores, cómplices y encubridores.

Fontán (2009) argumenta que la Auditoría Forense se considera mucho más efectiva que la auditoría de los estados

financieros en la investigación del fraude contable Estupiñan (2006). El fraude contable al ocultar Activos, Pasivos, Ingresos o sobreestimar Costos en estados financieros, busca defraudar al estado, a los accionistas, a los acreedores, pues se logra con ello pagar menos impuestos, distribuir menos dividendos, constituir menores reservas que protejan el patrimonio y las deudas a favor de los acreedores Bermúdez (2000). Históricamente, los contadores han sido los profesionales llamados a encontrar la evidencia del fraude Singleton, Bologna y Lindquist (2006).

En este contexto la Auditoría Forense persigue los siguientes objetivos:

1. Luchar contra la corrupción y el fraude, para el cumplimiento de este objetivo busca identificar a los supuestos responsables de cada acción a efectos de informar a las entidades competentes las violaciones detectadas.

2. Evitar la impunidad, para ello proporciona los medios técnicos válidos que faciliten a la justicia actuar con mayor certeza, especialmente en estos tiempos en los cuales el crimen organizado utiliza medios más sofisticados para lavar dinero, financiar operaciones ilícitas y ocultar diversos delitos.

3. Disuadir, en los individuos, las prácticas deshonestas, promoviendo la responsabilidad y transparencia en los negocios.

4. Evaluar la credibilidad de los funcionarios e instituciones públicas, al exigir a los funcionarios corruptos la rendición de cuentas ante una autoridad superior, de los fondos y bienes del Estado que se encuentran a su cargo.

A nivel mundial se han expedido leyes, normas y demás documentos que permiten que este tipo de fraudes específicamente los fraudes financieros, de encontrarse elementos probatorios mediante la aplicación de la Auditoría Forense, puedan castigarse. Organismos como el Comité de supervisión bancaria de Basilea, Acuerdos de Basilea I, II y III, la Organización de Naciones Unidas ONU, Organización de Estados Americanos OEA, Medidas en América del Norte, Medidas en el Caribe, Medidas en América del Sur. En Ecuador están los Organismos Nacionales para la prevención y detección de fraudes bancarios, la Superintendencia de Bancos y Seguros, Superintendencia de Economía Popular y Solidaria, Junta Bancaria, Organismos Nacionales para la prevención y detección de lavado de activos y financiamiento de delitos, Consejo Nacional contra el lavado de activos. Unidad de Análisis Financiero CONCLA, Unidad de Análisis Financiero y Económico UAFE, leyes nacionales para la detección de fraudes bancarios, etc.

FRAUDE

El fraude es un término que en nuestro convivir diario, se lo utiliza cuando recibimos información falsa o diferente que proporcionan algunos contadores a través de los estados financieros tanto en el de Situación Financiera como en el de Situación Económica principales herramientas para tener un amplio panorama de lo que nos reflejan las empresas.

CONCEPTO

Para definir al fraude se consideran ciertas conceptualizaciones partiendo desde el ámbito de las normas hasta la parte legal en primer lugar de lo que nos dice la NIA 240 “Fraude es un acto intencionado realizado por una o más personas de la dirección los responsables del gobierno de la entidad, los empleados

o terceros, que conlleve a la utilización del engaño con el fin de conseguir una ventaja injusta o ilegal" (INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS, 2013). Según las SAS 99 "Como el acto intencional que resulta en un error importante en los estados financieros" Conforme lo define ACFE (ESPAÑA, s.f.) "Puede abarcar cualquier delito para a ganancia que utiliza el engaño como su principal modus operandi"- Y desde el ámbito legal de acuerdo al Black´s Law Dictionary citado por (FLORES, 2009) "El fraude es un término genérico que abarca todos los medios diversos que el ingenio humano pueda crear y a los que recurre una persona para aprovecharse de otra con sugerencias falsas u ocultación de la verdad; incluye todo tipo de sorpresa, truco, treta y cualquier otra actitud mal intencionada con la cual engaña a otro. Los elementos para una acción legal por fraude incluyen la representación falsa de un hecho presente o pasado por parte del demandado, la medida entablada en consecuencia por el demandante y el daño que genera dicha información falsa al demandante" Villacrés Villacreses (2012).

Por lo tanto, podemos decir que el fraude financiero tanto desde el ámbito contable, de auditoría y legal tiene como finalidad obtener utilidades a través de cualquier actividad ilegal o irregular que realizan no solo los empleados, sino también sus directivos, dueños o terceros de las empresas o instituciones públicas, a través de la información falsa proporcionada mediante sus estados financieros (MORENO, 2012).

El fraude financiero puede originarse por diferentes factores que ocurren en sus cuentas ya sean activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos, representados en los siguientes aspectos:

Figura 1 - Indicadores del Fraude Financiero



TIPOS DE FRAUDE FINANCIERO

Existen dos tipos de Fraude Financiero como lo citan (OCAMPO *et al.*, 2010), quienes mencionan que se dan por dos aspectos como son:

1. **Aparentar fortaleza Financiera:** con el fin de que los usuarios o interesados en sus empresas puedan interesarse y de esta manera obtener mejores utilidades a través de Mercado de Valores: Inactivo Empresas de Tipo: Familiar Administración Tributaria: Débil o moderada Carga tributaria (costos/beneficio): Irrazonable;
2. **Aparentar Debilidad Financiera:** con el fin de influenciar en sus competidores y reducir de esta manera sus pagos mediante Sobre- Valorar: Sub – Valorar Pasivos y Gastos: Ingresos y Activos.

CASOS DE FRAUDES FINANCIEROS

Entre los casos más relevantes que se dieron con el transcurrir de los años a nivel internacional y de país son los siguientes:

AL CAPONE (Evasión de Impuestos), ENRON (Técnicas contables Fraudulentas), WORLDCOM (Maquillaje de Estados financieros), PARMALAT (Doble contabilidad), BERNAD L. MADOFF INVESTEMENT SECURITIES LLC (Firma de inversión), DROGAS LA REBAJA (Lavado de Activos) La captadora de dinero DMG (Lavado de Activos), Equipos de fútbol de Colombia como Atlético Nacional, Deportivo independiente Medellín, Independiente Santa fe, Club Deportivo los Millonarios (lavado de Activos), grupo Nule "Carrusel de la Contratación" (Contratos y licitaciones fraudulentas (Ángela Sirley Sánchez Marín, Diana Carolina Valencia Giraldo, Vanessa Saldarriaga Piedrahita, Carlos Mario Ospina Zapata, Sonia María Montoya,, 2016), INTERBOLSA (Irregularidades, manipulación de estados Financieros) (ZAMBRANO, 2015).

Líos financieros del JP Morgan Chase (riesgos especulativos de mercado, financieros y legales), Fraude de Jérome Kerviel en société Générale (por transacciones no autorizadas por Jérome Kerviel, empleado del Banco), el Fraude del banco Barings (operaciones ejecutadas por Nick Leeson funcionario del banco), La quiebra del banco Crédit Lyonnais (mala administración del banco), La caída del Banco Riggs (mala gestión de riesgos) (ACADEMIA PIRANI).

En Ecuador el caso de la "Corporación Ecuatoriana de Inversiones financieras Ecuacorp (Estafa y uso indebido de fondos Públicos) El Universo (2011), Caso Odebrecht (casos de contratación Pública) (El comercio, 2016), Caso Singe (Irregularidades en la fijación de tarifas (El comercio, 2019), caso Sobornos 2012-2016 (aportes ilegales, adjudicación de contratos) (EL COMERCIO, 2019).

CÓMO PREVENIR LOS FRAUDES FINANCIEROS DE ACUERDO AL TRIÁNGULO DEL FRAUDE

Figura 2 - Triángulo del Fraude



Fuente: ZAMBRANO (2015).

El triángulo del Fraude por muchos autores es citado como los factores por los cuales se originan los fraudes, por tanto, se considera que es desde este mismo "triángulo" donde se deben fortalecer las empresas para prevenirlos" Calle (2020).

INCENTIVO

- Conocimiento, interés de su personal
- Propiciar un ambiente adecuado de trabajo
- Garantizar estabilidad Laboral
- Pagar remuneraciones justas a sus empleados

- Incentivar a sus empleados mediante cursos de capacitación, motivación, Reconocimiento a su labor en la empresa o institución.
- "Auditar los procesos que involucran transacciones de dinero
- Hacer un seguimiento de las personas que manejan el dinero en la empresa".

OPORTUNIDAD

- Conocimiento de las funciones asignadas
- Supervisión de actividades que realizan
- Rotar a los funcionarios en sus actividades
- Mantener de manera independiente las funciones de la empresa
- Evitar alto grado de confianza con los empleados, Directivos
- Conocer a sus clientes, Proveedores
- Como directivos, dueños y altos gerentes participar conjuntamente con los delegados en la implementación de controles internos y no solamente delegar esta responsabilidad.

ACTITUD

Caucionar a sus empleados que mantienen responsabilidades de manejos financieros y económicos. Evitar presionar a sus empleados con el cumplimiento de metas y objetivos. Conocer el nivel de vida de sus empleados, a fin de saber cuál es su estatus financiero personal y familiar. Mantener políticas para la

contratación del personal idóneo y capacitado en su área. "Compromiso de crear una cultura de honestidad y comportamiento ético que puede reforzarse mediante una supervisión activa por parte de los responsables del gobierno de la entidad" Diego Marcelo Mantilla Garcés, Nancy Rocío Herrera (2019).

En el siglo pasado la labor del contador-auditor se limitaba a realizar cuadres de caja, verificar que la información será la correcta en los registros contables custodiar los activos, pasivos y patrimonio de las entidades ya sea públicas o privadas. Con el paso del tiempo el rol del Auditor adquirió mayor preponderancia y su trabajo consiste en investigar posibles actos de corrupción. En este contexto las entidades educativas se vieron en la necesidad de formar académicamente a profesionales en la especialidad de Contabilidad y Auditoría con conocimientos en la detección de hallazgos que evidencien procesos de fraude. Una vez implementados los organismos de control se espera que el auditor forense tenga una base fuerte en el manejo contable, acompañados con conocimientos sólidos de auditoría, valoración de riesgos y control; además, debe demostrar un conocimiento del ambiente legal necesario para su trabajo como litigante y tener una serie de habilidades para una ejecución eficiente en su labor como la comunicación, las habilidades de detective y de litigante audaz Rodríguez (2009).

Concomitante a ello el Instituto de Auditores Internos del Ecuador (2013) en la Guía para la Práctica de Auditoría Interna y Fraude indica que el fraude comprende una amplia gama de irregularidades y actos ilegales caracterizados por la intención de engañar o proporcionar falsa información. Lo define como: "cualquier acto ilegal caracterizado por engaño, ocultación o violación de la confianza. Estos actos no requieren la aplicación de amenaza, de violencia o de fuerza física. Los fraudes son perpetrados por individuos y por organizaciones para obtener dinero, bienes o servicios o para asegurarse ventajas personales o de

negocios" (INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS DEL ECUADOR, 2013). En la parte legal en el contexto mundial y a nivel de cada país se han implementado leyes, normas, políticas y procedimientos que permitan sancionar este tipo de actos. El alcance de una auditoría forense, por lo tanto, está relacionado con el período sujeto a investigación. Investigaciones de delitos relacionados con el lavado de dinero y activos, legitimación y blanqueo de capitales, evasión fiscal, fraude, abuso de confianza, administración fraudulenta, etcétera. Siendo el objetivo primordial luchar contra la corrupción buscando a los responsables por actos y violaciones que se han detectado e identificado plenamente. En el sistema de justicia ecuatoriana la ley tipifica los procedimientos que se siguen para probar o combatir este tipo de delitos, entre otros se señala.

DELITOS FINANCIEROS

La delincuencia económica - financiera ha merecido en los últimos decenios una atención cada vez mayor por parte de la doctrina científica, pues comparado con otro tipo de delitos ha sido poco el interés que se le ha dado, a ello se debe que muy pocos tratadistas y estudiosos del derecho profundicen sus conocimientos por este tema del delito penal económico y financiero, razón también por la cual en el compendio de materias que se estudian en la formación de profesionales del derecho, al menos en nuestras universidades, casi nada se estudia sobre esta temática; de igual manera se aprecia que en nuestra legislación penal sustantiva vigente, no se tipifica con claridad este tipo de delito, lo que contribuye grandemente a que los que lo cometen queden cobijados por la denominada impunidad, muy de moda en los últimos años en nuestro país, fortalecido por los últimos desafueros económicos suscitados con la quiebra de bancos y otras instituciones financieras

las cuales han sido muy sonados y por ende del conocimiento general (CÉSAR, 2012).

Al referirse a los delitos financieros tenemos a los más comunes: pérdida o robo de tarjetas; los duplicados de tarjetas; falsificación de cheques; adulteración de cheques; estafas con cheques lavado de activos y la malversación, a ello se deben incluir el lavado de dinero y financiamiento al terrorismo, el fraude, la corrupción y la evasión fiscal. Estos delitos son cometidos típicamente contra los bancos e instituciones financieras, son: Falsificación, Alteración, Robo de cheques, Colgado de Papeles, Lavado de dinero, Fraudes con Cuentas Nuevas, y Malversación. Este tipo de delito no son violentos, pero ocasionan pérdidas financieras a inversores y empleados e incluyen fraude, hurto y algunas otras violaciones de la ley (HERRERA; HERRERA, 2017).

El Código Orgánico Integral Penal (COIP) ecuatoriano tipifica los delitos en contra del sistema financiero en el art. 322. Hace referencia acerca del Pánico financiero el cual trata de que: la persona que divulgue noticias falsas que causen alarma en la población y provoquen el retiro masivo de los depósitos de cualquier institución del sistema financiero y las de la economía popular y solidaria que realicen intermediación financiera, que pongan en peligro la estabilidad o provoquen el cierre definitivo de la institución, será sancionada con pena privativa de libertad de cinco a siete años. La captación ilegal de dinero se encuentra en el art. 323, y dice que la persona que organice desarrolle y promocione de forma pública o clandestina, actividades de intermediación financiera sin autorización legal, destinadas a captar ilegalmente dinero del público en forma habitual y masiva, será sancionada con pena privativa de libertad de cinco a siete años. La persona que realice operaciones cambiarias o monetarias en forma habitual y masiva, sin autorización de la autoridad competente, será sancionada con pena privativa de libertad de tres a cinco años.

El art. 324 nos habla acerca de la Falsedad de información financiera, en el cual la persona que, en su calidad de representante legal, directora, administradora o empleada de una entidad dedicada a la captación habitual y masiva de dinero, proporcione información falsa al público, con el fin de obtener beneficio propio o para terceros, será sancionada con pena privativa de libertad de tres a cinco años.

El Código Orgánico Integral Penal en el Ecuador, es aquella que se encuentra dentro de un ordenamiento jurídico penal vigente, se rige por los principios contemplados en la norma superior que es la Constitución y está sujeta a los principios como son los de: legalidad, irretroactividad, taxatividad y de no analogía.

La Unidad de Análisis Financiero y Económico (UAFE), es la entidad técnica responsable de la recopilación de la información, realización de reportes, ejecución de políticas y estrategias nacionales de prevención y erradicación del lavado de activos y financiamiento de delitos. De acuerdo al artículo 12 de la Ley Orgánica de Prevención, Detección y Erradicación del Delito de Lavado de Activos y del Financiamiento de Delitos, son funciones de la UAFE (LÓPEZ MEDINA, 2021):

a) Elaborar programas y ejecutar acciones para detectar, de conformidad con esta ley, operaciones o transacciones económicas inusuales e injustificadas.

b) Solicitar de los sujetos obligados a informar, de conformidad con lo previsto en esta ley, la información que considere necesaria para el cumplimiento de sus funciones. De igual manera podrá solicitar las aclaraciones o ampliaciones.

c) Incorporar nuevos sujetos obligados a reportar; y podrá solicitar información adicional a otras personas naturales o jurídicas.

d) Coordinar, promover y ejecutar programas de cooperación con organismos internacionales análogos, así como con unidades nacionales relacionadas para, dentro del marco de sus competencias, intercambiar información general o específica relativa al lavado de activos y financiamiento de delitos; así como ejecutar acciones conjuntas a través de convenios de cooperación en todo el territorio nacional.

e) Actuar como contraparte nacional de organismos internacionales en virtud de los instrumentos internacionales suscritos por el Ecuador.

f) Remitir a la Fiscalía General del Estado el reporte de operaciones inusuales e injustificadas con los sustentos del caso, así como las ampliaciones e información que fueren solicitadas por la Fiscalía. La Unidad de Análisis Financiero y Económico (UAFE) queda prohibida de entregar información reservada, bajo su custodia, a terceros con la excepción prevista en el artículo 11.

g) Intervenir, a través de su titular, como parte procesal en los procesos penales iniciados por Lavado de Activos o Financiamiento de delitos en los que ha remitido reportes de operaciones inusuales e injustificadas.

h) Crear, mantener y actualizar, con carácter reservado, una base de datos con toda la información obtenida en el ejercicio de sus competencias.

i) Organizar programas periódicos de capacitación en prevención de lavado de activos y del financiamiento de delitos.

j) Cumplir las normas y directrices relacionadas con lavado de activos dispuestas por la Fiscalía General del Estado como órgano directivo del Sistema

Especializado Integral de Investigación, Medicina Legal y Ciencias Forenses.

k) Expedir la normativa correspondiente y asumir el control para el caso de los sujetos obligados a entregar información, que no tengan instituciones de control específicas.

l) Imponer sanciones por el incumplimiento de las obligaciones establecidas en esta ley.

m) Las demás que le correspondan, de acuerdo con esta ley.

La Ley de Prevención de Lavado de Activos y del Financiamiento de Delitos en el art. 1. señala que tiene por finalidad prevenir, detectar y erradicar el lavado de activos y la financiación de delitos, en sus diferentes modalidades. Para el efecto, son objetivos de esta ley los siguientes: a) Detectar la propiedad, posesión, utilización, oferta, venta, corretaje, comercio interno o externo, transferencia gratuita u onerosa, conversión y tráfico de activos, que fueren resultado o producto de los delitos de los que trata la presente ley, o constituyan instrumentos de ellos, para la aplicación de las sanciones correspondientes; b) Detectar la asociación para ejecutar cualesquiera, de las actividades mencionadas en el literal anterior, o su tentativa; la organización de sociedades o empresas que sean utilizadas para ese propósito; y, la gestión, financiamiento o asistencia técnica encaminados a hacerlas posibles, para la aplicación de las sanciones correspondientes; y, c) Realizar las acciones y gestiones necesarias para recuperar los activos que sean producto de los delitos mencionados en esta ley, que fueren cometidas en territorio ecuatoriano y que se encuentren en el exterior (VILLACRÉS VILLACRESES, 2012).

Tabla 1 - Evolución de la posición de Ecuador en el Índice de Percepción de la Corrupción

Fecha	Ranking de la Corrupción	Índice de Corrupción
2017	117º	32
2018	114º	34
2019	93º	38
2020	92º	39

Fuente: Revista Expansión. Base de datos: <www.macro.com>.

Figura 3 - Países que mejoraron desde 2012 a 2020



Fuente: Transparencia Internacional

DISCUSIÓN

En concordancia al objetivo general de la investigación la Auditoría Forense constituye una herramienta efectiva en la detección del fraude. Ya que con propende a la búsqueda y presentación de evidencias aceptables por las instancias judiciales a acerca de hechos delictivos relacionados con la información financiera o contable (tanto gubernamental como privada), legal,

administrativa, impositiva, informática y otras de similares características. Es una alternativa para combatir la corrupción, porque permite que expertos emitan ante los jueces conceptos y opiniones de valor técnico, que le permiten a la justicia actuar con mayor certeza.

Su aplicación en las entidades ya sea públicas o privadas ha permitido de manera positiva la detección del fraude porque enfrenta de manera frontal a la corrupción, permite evidenciar los actos reñidos a la moral de los funcionarios que lesionan los intereses de la comunidad. Lamentablemente la corrupción se ha enquistado en las altas esferas de poder particularmente en el ámbito público. Las estadísticas muestran que ésta ha ido en aumento, no es propiedad de un determinado país o región es a nivel mundial. Es importante que quienes dirigen las organizaciones o instituciones tomen las acciones que permitan combatir de manera eficiente la corrupción y sobre todo emprender acciones que prevengan este tipo de actos. Sin embargo, las medidas no surtirán efecto si no se cuenta con profesionales altamente calificados con conocimiento y competencia profesional, capacitados y con experiencia en la investigación de fraudes cuyas opiniones plasmadas en los informes constituyan instrumentos que sustenten las acciones a emprender por parte de los operadores de justicia tendientes determinar a los responsables de los actos indebidos o ilícitos, con la convicción de que serán impuestas las sanciones respectivas (CORRUPCIÓN, 2012).

Indudablemente el rol del auditor es preponderante en este tipo de trabajo ya que con su desempeño profesional basado en la ética permite identificar los hallazgos que constituyen el fraude, estableciendo la condición, criterio, causa y efecto de los mismos. Obviamente con los documentos que sustenten sus juicios de valor. Para ello es necesario que se implemente en cada entidad u organización un control interno efectivo, dinámico, que comprometa a todos quienes forman parte de ella, esto provocaría en que actos

similares puedan repetirse. Concomitantemente a ello uno de los desafíos del Auditor es indagar, analizar y verificar la parte más sombría, escondida o no visible de la información.

En la actualidad los gobiernos han creado los mecanismos necesarios para combatir la corrupción, se implementaron los organismos de control tanto en el sector público como privado se construyeron las leyes, normativas y políticas con el afán de contar con las herramientas que permitan combatir de manera eficiente los actos ilícitos de los malos funcionarios y empleados y con el evidente impulso que han conseguido en la ejecución de éstos controles en las áreas de riesgo cada institución u organización han adaptado su normativa interna a la internacional y nacional. Con ello el auditor cuenta con las herramientas que le permitan cumplir a cabalidad sus funciones y aplicar las revisiones que ameriten dar el seguimiento y descubrimiento de los fraudes y presentar los informes con el sustento debido a las instancias de justicia para que se aplique lo que determina la ley (MEJÍAS, 2016).

Dentro del sistema probatorio encontramos el dictamen pericial que viene a ser un medio de prueba en un pleito que consiste en el análisis de un experto en la materia objeto de conflicto y que se aporta como prueba durante el juicio (ELENA, 2021). Aunque el dictamen pericial puede suponer una prueba determinante para solucionar el pleito, el juez no se encuentra obligado a vincularse por las conclusiones de los peritos. El dictamen pericial, en ningún caso puede estar fundamentado en opiniones o valoraciones subjetivas, sino que tiene que tener una fundamentación basada en conocimientos objetivos. La contabilidad forense como medio de prueba también nos permite reunir y presentar información contable, financiera, legal, administrativa e impositiva, que provee de un análisis contable que será aceptado por los tribunales, los informes deben contener los antecedentes del caso en cuestión, descripción de los procedimientos llevados a cabo, descripción del alcance del

trabajo, así como, de las limitaciones que se hayan presentado, análisis y explicación de las pruebas.

CONCLUSIONES

El fraude es un acto de corrupción que hoy en día ha adquirido notoriedad, producto de los múltiples ilícitos que se cometen particularmente en el manejo de los recursos públicos, es necesario que se fortalezca y se evalúe los sistemas de control interno de las instituciones en lo referente a endurecer el ambiente de control que permitan la valoración correcta de los riesgos, mediante actividades de control y monitoreo. Esto conlleva impulsar la aprobación de leyes, reglamentos, regulaciones y políticas, que constituyan el marco normativo referencial para la efectiva acción de la Auditoría Forense.

Cabe destacar la importancia del rol que cumple el auditor en la detección del fraude, con una conducta íntegra, objetiva, disciplina y competencia profesional que incide en la responsabilidad de analizar y evaluar de forma objetiva e independiente los informes financieros para obtener una certeza de que la información que presentan es real fidedigna y razonable.

En los últimos años, la ocurrencia de fraudes ha ido en aumento, se calcula que cada día éstos incrementan y las organizaciones y entes públicos pierden gran parte de sus ingresos. Cada día surgen nuevas maneras e inventivas de defraudar que va a la par con los cambios en las costumbres de la sociedad. Por esta razón los gobiernos en el mundo han creado organismos de control, y han diseñado políticas para frenar los casos de corrupción que afectan no únicamente a los administradores o directivos de una organización o

entidad, sino también a socios, empleados y accionistas y sociedad en su conjunto.

REFERENCIAS

ACADEMIA PIRANI. “Los casos más impactantes de fraude financiero”. **Bloc Pirani**. Disponible en: <www.piranirisk.com>. Acceso: 07/05/2022.

ARBELÁEZ C. D.; CORREA CRUZ, L.; SILVA SILVA, J. “Un acercamiento a los desarrollos investigativos en la auditoría forense”. **Revista Tendencias**, vol. 14, n. 2, 2014.

BADILLO, J. “Auditoría Forense- Fundamentos”. **Academia.edu** [2003]. Disponible en: <www.academia.edu>. Acceso: 26/06/2022.

CALLE, J. P. “Consejos para evitar fraudes finacieros”. **Bloc Pirani** [14/10/2020). Disponible en: <ww.piranirisk.com>. Acceso: 23/05/2022.

CASTRO, R.; CANO, M. “Auditoría Forense”. **Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría**, n. 13, 2003.

CÉSAR, R. C. “Delitos Financieros y Económicos”. **Revista de Derecho**, vol. 33, n. 1, 2012.

CRESPO, J. A. M. “Detección del fraude en una auditoría de estados financieros”. **Perspectivas**, vol. 24, 2009.

ECUADOR. **Código Orgánico Integral Penal (COIP)**. Quito: Asamblea Nacional, 2014.

ECUADOR. **Ley de Prevención de Lavado de Activos y del Financiamiento de Delitos**. Quito: Asamblea Nacional, 2017.

EL COMERCIO. "Caso Odrebecht". **El Comercio** [28/12/2016]. Disponible en: <www.elcomerce.com>. Acceso: 29/05/2022.

EL COMERCIO. "El caso de corrupción arroz Verde pasa a llamarse "caso sobornos"; Fiscalía tiene 200 evidencias". **El Comercio** [09/07/2019]. Disponible en: <www.elcomerce.com>. Acceso: 29/05/2022.

EL COMERCIO. "Fiscalía pide fecha para presentar cargos en el caso Singue". **El Comercio** [12/02/2019]. Disponible en: <www.elcomerce.com>. Acceso: 29/05/2022.

EL UNIVERSO. "Caso Ecuacorp, una estafa de once millones de dólares". **El Universo** [25/09/2011]. Disponible en: <www.eluniverso.com>. Acceso: 29/05/2022.

ELENA, T. "Derecho, Diccionario Económico". **Economipedia** [27/04/2021]. Disponible en: <www.economipedia.com>. Acceso: 29/05/2022.

FLORES, A. E. R. "Auditoria Forense". **Revista de la Facultad de Ciencias Contables**, vol. 29, 2009.

FLORES, A. E. R. "Auditoría Forense". **Revista de la Facultad de Ciencias Contables**, vol. 16, n. 32, 2009.

HERRERA, D. C. **Análisis de la ley de prevención de lavado de activos y el financiamiento de delitos y su impacto en los procesos de debida diligencia del sector inmobiliario del DMQ, año 2016** (Maestría en Administración de Negocios). Quito: UISEK, 2017.

INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS. “Norma Internacional de Auditoría 240 (NIA-ES 240)”. **Portal del Auditor** [15/10/2013]. Disponible en: <www.icjce.es>. Acceso: 27/06/2022.

LÓPEZ W.; SÁNCHEZ J. (2012). “El triángulo del fraude”. **Forum Empresarial**, vol. 17, 2012.

LUGO, C. D. *et al*. **Auditoría Financiera Forense de la investigación de**: delitos económicos y financieros. Lavado de dinero de activos. Financiación del terrorismo. Bogotá: Eco Ediciones, 2010.

MANTILLA GARCÉS, D. M.; HERRERA HERRERA, N. R. “La Investigación de fraudes en las organizaciones”. **Economía y Negocios**, vol. 10, n. 1, 2019.

MANTILLA, S. **Auditoría - 2005**. Bogotá: ECOE, 2004.

MEJÍAS, S. A. (2016). “El combate a la corrupción para combatir el crimen organizado”. **Real Instituto Elcano** [2016]. Disponible en: <www.realinstituteelcano.org>. Acceso: 06/05/2022.

MORENO, W. L.; RÍOS, J. A. S. “El triángulo del fraude”. **Forum Empresarial**, vol. 17, n.1, 2012.

OCAMPO, S. *et al*. “Las Técnicas Forenses y la Auditoría”. **Scientia et Technica**, n. 45, 2010.

RAMÍREZ M.; REINA J. “Metodología y desarrollo de la auditoría forense en la detección del fraude contable en Colombia”. **Cuadernos de Administración**, vol. 29, n. 50, 2013.

TORO-ALAVA, W. *et al*. "La auditoría forense como herramienta en la detección de delitos de cuello blanco". **Revista de Estrategias del Desarrollo Empresarial**, vol. 3, n. 8, 2017.

VILLACRÉS VILLACRESES, V. P. **Diseño de un Sistema de Gestión para el Área de Prevención de Lavado de Activos de la Compañía de Seguros Panamericana del Ecuador** (Master's Thesis en Dirección de Empresas). Quito: UASB, 2012.

ZAMBRANO VARGAS, Y. "La Auditoría Forense: Un mecanismo para detectar el fraude". **Inquietud Empresarial**, vol. 15, n. 2, 2015.

CAPÍTULO 4

Organismos Multilaterais e
Entidades Fiscalizadoras no Processo de
Empresarização do Estado: A Governança das Aquisições

ORGANISMOS MULTILATERAIS E ENTIDADES FISCALIZADORAS NO PROCESSO DE EMPRESARIZAÇÃO DO ESTADO: A GOVERNANÇA DAS AQUISIÇÕES

Juliana Passos Silveira

Marcío Silva Rodrigues

Este trabalho trata do processo de empresarização do Estado e do papel exercido por organismos multilaterais internacionais e entidades fiscalizadoras superiores, através da atuação do Tribunal de Contas da União (TCU) junto a área de aquisições públicas, para o estabelecimento de uma governança que traduz princípios da governança corporativa ao setor público. Para introduzir o tema, recorremos ao conceito de empresa de Solè (2008) e Abraham (2006), que, respectivamente, definem empresa como uma organização típica da modernidade e uma instituição que consolida e impõe maneiras de agir e pensar na sociedade. Desta forma, práticas empresariais passam a orientar e dirigir diversos tipos de organização, mesmo que estas não estejam submetidas à lógica de mercado e aos princípios da concorrência, tornando-se consenso no mundo globalizado. Estados-nação passam a se focar no atendimento dos interesses de credores e investidores, em detrimento das necessidades de bem-estar da população, reduzindo-se a soberania estatal e condicionando as ações do Estado ao crivo de instituições privadas e agentes com interesses particulares.

É possível observar que processo de empresarização da administração pública brasileira impulsionou-se a partir da reforma gerencial iniciada em 1995 pelo então Ministério da Administração e Reforma do Estado (MARE), que tinha por base o diagnóstico de

crise fiscal e de crise do modelo de administração burocrático, apresentando como alternativa ao modelo denominado Administração Pública Gerencial, ou Nova Gestão Pública (BRESSER-PEREIRA, 1996). O Plano Diretor de Reforma do Estado buscava reduzir o tamanho do aparato estatal e aumentar a "governança", ou seja, a capacidade financeira e administrativa de implementar suas políticas (BRASIL, 1995). A agenda de reformas gerenciais passa a avançar com o auxílio de estruturas do Estado responsáveis por sua fiscalização e auditoria, e a hegemonia da perspectiva gerencial sobre a avaliação de políticas públicas é relevante ao explicar este fenômeno, no qual órgãos de controle atuam na promoção da disseminação de práticas gerenciais, atendendo a demandas de organismos multilaterais internacionais que incutem a lógica de mercado na burocracia estatal (FARIA, 2005). Tal lógica, porém, nem sempre é a mais adequada ao alcance do interesse público, objetivo-fim da administração pública, que deve estar acima de interesses privados e econômicos.

Assim, com o intuito de discutir o papel de organismos multilaterais internacionais e entidades fiscalizadoras superiores na indução do processo de empresarização da administração pública, este artigo visa analisar a atuação do Tribunal de Contas da União (TCU) no fomento e na disseminação de princípios da governança corporativa junto a área das aquisições públicas. A justificativa da pesquisa se dá frente ao avanço do processo de empresarização na administração pública, levado a cabo através das reformas gerenciais e da forte atuação da dimensão controle no estabelecimento de uma governança inspirada em práticas empresariais, impulsionada por organismos multilaterais internacionais que representam interesses privados. Embora existam trabalhos relativos a governança coorporativa aplicada ao setor público (MATIAS-PEREIRA, 2010a) e o papel do Tribunal de Contas da União como indutor do aperfeiçoamento desta governança (MELO, 2014), não foram encontrados estudos que analisem o tema sob a ótica da teoria da

empresarização. Portanto, a relevância da pesquisa é demonstrada por ser um tema pouco explorado, tendo em vista que a atuação TCU no estabelecimento da governança das aquisições públicas é um processo recente e que permanece em contínuo desenvolvimento.

A abordagem desta pesquisa é qualitativa. A pesquisa qualitativa se caracteriza pela coleta de dados descritivos e apurados de maneira indutiva no ambiente natural, permitindo chegar à descoberta de ideias e intuições com o objetivo de ampliar o conhecimento (GIL, 2017). Quanto ao método empregado na pesquisa, foram utilizadas a pesquisa bibliográfica, documental (GIL, 2017) e a análise de conteúdo (BARDIN, 2015).

A análise documental foi realizada através de leis, decretos, instruções e orientações normativas, acórdãos, regulamentos, cartilhas, estudos e manuais oficiais, que contribuíram para a consolidação da governança das aquisições no âmbito da administração pública federal, tais como: Dec. 9203/2017; IN 10/2012-MPOG/SLTI; IN 1/2016-MPOG/CGU; IN 01/2019-ME/SEGES; Ac. 2034/2017-TCU-P; Ac. 2622-42/2015 TCU-P; Rel.TC. 025.068/2013-0-TCU-P; Referencial de Governança (TCU, 2014); Referencial para Avaliação do Centro de Governo (TCU, 2016); Planos Estratégicos do TCU (2011-2015; 2019-2025); Study 13 (IFAC, 2001); Governança Pública Intitulada Brasil (OCDE, 2012); Supreme Audit Institutions and Good Governance Oversight, Insight and Foresight (OCDE, 2016); World Development Report (WORLD BANK, 1992; 1994; 1997).

A análise bibliográfica utilizou-se de livros, artigos, monografias, publicações e dissertações relativas ao governo empresarial e o Estado gerencial, a governança corporativa aplicada ao setor público e ao controle externo. Segundo Gil (2017), a pesquisa bibliográfica se utiliza das contribuições de vários autores sobre determinado assunto, e a pesquisa documental se utiliza de materiais que não receberam ainda tratamento analítico. Nesta

pesquisa, buscou-se descrever os fenômenos e interpretar seus significados, tratando-se de uma pesquisa descritivo-interpretativa (VIEIRA; ZOUAIN, 2005). Segundo Trivinos (1987), essa é uma característica da pesquisa qualitativa, pois além de descrever a realidade analisada, o pesquisador busca interpretar as informações levantadas e identificar concepções e perspectivas. A pesquisa bibliográfica e documental analisou a ideia de empresa como paradigma para a gestão pública e a lógica empresarial estabelecida no conceito de governança.

A análise de conteúdo possibilitou a apreciação dos dados através de sua descrição e interpretação, permitindo inferências de conhecimentos relativos às condições de produção e recepção desses dados (BARDIN, 2015). A análise permitiu demonstrar a forma de atuação de organismos multilaterais internacionais no processo de empresarização do Estado, o controle externo como indutor da "boa governança" pública e a governança corporativa aplicada a área das aquisições públicas.

O GOVERNO EMPRESARIAL E O ESTADO GERENCIAL

Dardot e Laval (2016) discorrem sobre o conceito de governo empresarial valendo-se das análises de Michel Foucault (2008) sobre Biopolítica: um conjunto de mecanismos e procedimentos que visam manter e ampliar as relações de dominação da população. Para os autores, o neoliberalismo predomina como um sistema normativo que orienta a prática dos governos, empresas e pessoas, produzindo uma nova forma de existência que impõe um Estado de competição generalizada, levando os indivíduos a se comportarem como empresas. Esta razão torna-se global, integrando todas as dimensões da existência humana, pois o neoliberalismo é antes de tudo uma racionalidade estruturadora de condutas. Através das análises de

Foucault (2008), depreende-se a ideia de governo como atividade que rege a conduta dos homens, e que age em seu espaço de liberdade para que estes venham a se conformar por si mesmo à certas normas e a produzir seu próprio autogoverno. Assim, o neoliberalismo emprega táticas inéditas de poder sobre condutas e subjetividades. Com isto, a biopolítica foucaultiana encontra no neoliberalismo sua sistematização.

No neoliberalismo, para Dardot e Laval (2016), a concorrência é utilizada como instrumento para alcançar a melhoria do desempenho da administração pública, tomando o termo "governança" como palavra-chave. O conceito remete a uma homogeneidade de procedimentos e instrumentos de avaliação e validação de políticas públicas, que define como partes interessadas credores e investidores externos que julgam a qualidade da ação pública, conformando-a a seus próprios interesses financeiros. Os Estados-nação são postos sob controle de instâncias supragovernamentais privadas que determinam suas políticas, reduzindo nações em unidades produtivas. Assim, o Estado passa a exercer o poder de forma indireta, incorporando códigos, normas e padrões privados, e passa a atender a lógica competitiva global, entregando às instituições privadas parte da tarefa de garantir o desenvolvimento socioeconômico do país. A governança, portanto, transforma o formato e o papel do Estado, que é visto como uma empresa a serviço de empresas, perdendo suas condições de definir políticas sociais sem a concordância de oligopólios (DARDOT; LAVAL, 2016).

Dentro deste contexto, surge o conceito do "Estado Gerencial". No mundo globalizado, a concorrência exige que custos administrativos e sociais sejam reduzidos, a fim de se compatibilizarem com as exigências da competição na economia global. Prescreve-se que o Estado deve ser flexível, reativo, orientado pela lógica do mercado e pela satisfação do "consumidor",

passando este a operar como uma empresa, controlada e fiscalizada por seus credores e investidores, que julgam a conformidade e a qualidade da ação pública de acordo com seus interesses. O Estado é reestruturado através de privatizações e transforma-se de Estado produtor a Estado avaliador e regulador (DARDOT; LAVAL, 2016).

Para Caiden e Caiden (2001), as reformas gerenciais do Estado privilegiaram a contenção dos gastos públicos, a busca pela eficiência e produtividade, a ampliação da flexibilidade gerencial e da capacidade de resposta dos governos, a maximização da transparência e da responsabilização dos gestores, colocando o "consumidor" dos bens e serviços públicos, supostamente, em primeiro plano. Esperava-se que tais reformas contribuíssem para a reavaliação da pertinência das organizações governamentais preservarem seu leque de atribuições tradicionais, prevalecendo a valorização da provisão privada de bens e serviços.

Nesta conjuntura, Faria (2005) observa a prevalência de um viés gerencial no processo de avaliação de políticas públicas, ao priorizar aspectos técnicos e normativos, o que o coloca a serviço da reforma do Estado. O processo de avaliação passa a atuar como instrumento de gestão governamental, convertendo avaliadores em auditores que privilegiam a medição de resultados. Desta associação enfatizou-se a desresponsabilização do Estado e a privatização da provisão de bens e serviços sociais, atendendo a agenda neoliberal do governo empresarial. Wiesner Duran denomina o processo de avaliação de "proxy do mercado na administração pública" (1994, *apud* MORKATE, 2002) pois assim se esperava garantir a credibilidade do processo de reforma gerencial e a sustentabilidade política das diretrizes de desregulamentação e redução do tamanho do Estado, fomentando a transparência na gestão pública e a satisfação de seus "clientes".

Conforme Solè (2004), o processo de empresarização do mundo estabelece a "forma empresa" como modelo universal de

organização a ser seguido em todas as atividades humanas, considerando a empresa a forma mais eficaz de organização na modernidade, o que a torna um fenômeno natural, uma evidência não questionada, que expande suas práticas para as demais organizações que copiam suas linguagens e métodos. Solè (2008) utiliza a expressão "mundo-empresa", pois este passa a ser organizado por e para a empresa, sendo uma dinâmica não somente econômica, mas social, cultural, cognitiva, política, em que práticas empresariais se inserem em organizações que não se enquadram à lógica econômica e da concorrência, através de linguagem, ferramentas e métodos de trabalho. Abraham (2006, p. 323), inspirado nas ideias de Solé, avança na discussão, e compreende a empresa não só como uma organização, mas como uma instituição: "A empresa pode então ser definida não mais em princípio como um conjunto de relações, mas como um conjunto de maneiras de agir e de pensar, de hábitos coletivos, próprios a uma dada sociedade humana".

Dentro desta perspectiva, a racionalidade neoliberal equipara o Estado a iniciativa privada, colocando a administração privada como modelo a ser seguido pela administração pública. Esta lógica gera distorções, ao comparar a execução de políticas públicas a execução de atividades empresariais, equiparando seus custos, eficiência, e seu público-alvo a "clientes". A administração pública passa a ser rotulada como ineficiente e dispendiosa, pela imposição de objetivos competitivos e inovadores, inatos das estruturas empresariais, ao Estado. Assim, a concorrência passa a ser utilizada como instrumento para melhorar o desempenho da ação pública (DARDOT; LAVAL, 2016), prevalecendo o paradigma fiscal frente o social.

A GOVERNANÇA CORPORATIVA APLICADA AO SETOR PÚBLICO

A governança pública pode ser definida, amplamente, como um processo complexo de tomada de decisão que antecipa e ultrapassa o governo (RHODES, 1996). O conceito de governança pública é originário da governança corporativa, que é definida pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) (2016) como:

> O sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre proprietários, conselho de administração, diretoria e órgãos de controle. As boas práticas de governança corporativa convertem princípios em recomendações objetivas, alinhando interesses com a finalidade de preservar e otimizar o valor da organização, facilitando seu acesso ao capital e contribuindo para a sua longevidade.

Segundo Lodi (2000, p. 24): "a boa governança corporativa assegura aos sócios equidade, transparência, responsabilidade pelos resultados (*accountability*) e obediência às leis do país (*compliance*)". O autor esclarece o conceito de *compliance*, que significa "estar em conformidade" com as leis, legislação, normativos, regulamentos e determinações.

Carvalho (2002) define os princípios da governança corporativa como um conjunto de regras e valores que orientam a gestão, a fim de atender aos interesses dos *stakeholders*, sendo estes os pilares que norteiam a governança: a transparência (*disclosure*); a equidade (*fairness*); a *accountability* (dever de prestar contas); e a c*ompliance* (conformidade). Adequando os princípios da

governança corporativa ao setor público, são considerados princípios da governança pública: a transparência (divulgação de informações); a *accountability* (prestação de contas); e a *compliance* (conformidade).

Já Matias-Pereira (2010a, p. 113) define a governança coorporativa no setor público como a "administração das agências do setor público, por meio dos princípios da governança coorporativa do setor privado", e a relaciona a um sistema que determina o equilíbrio de poder entre os envolvidos — governantes, alta administração, gestores, cidadãos e colaboradores — com vistas a permitir que o bem comum prevaleça sobre os interesses individuais ou de grupos (MATIAS-PEREIRA, 2010b).

Para Slomski *et al.* (2010), a governança no setor público compreende a maneira como uma organização é administrada, sua cultura, sua estrutura corporativa, suas políticas e estratégias, e a maneira como a organização lida com os diversos *stakeholders*, compreendendo a forma como as organizações públicas desempenham suas responsabilidades, através da transparência e da prudência na elaboração de políticas, na execução dos programas e nas suas decisões. A governança visa o inter-relacionamento entre a administração, controle e supervisão, relacionando objetivos políticos eficiente e eficazmente, comunicando publicamente e providenciando uma prestação de contas em benefício da sociedade.

Para Considine e Lewis (2003), a governança pública tradicional enfrenta fortes resistências de críticos e reformistas que advogam práticas de mercado e propagam que as agências públicas seriam demasiadamente grandes, rígidas, caras e padronizadas. O que se presenciaria na atualidade não é apenas uma evolução para melhores formas de organização, mas sim, um concurso cultural sobre como o serviço público e o interesse público devem ser entendidos, ao estimular-se a adoção do modelo de governança empresarial na esfera pública. Para Ronald Moe (1994, *apud*

CONSIDINE; LEWIS, 2003), esta reinvenção da governança estatal é na verdade uma mistura inebriante de ideias muito diferentes sobre organização pública e privada, e quando esses episódios recentes de mudança são analisados, percebe-se uma série de modelos lutando pela vitória sobre a velha ordem burocrática.

Considine e Lewis (2003) elencam as principais características do que denomina de modelo de Governança Processual: cumprimento de regras e protocolos, alta confiança na supervisão, e expectativa de que tarefas e decisões serão bem elaboradas, inclusive por sistemas de tecnologia da informação utilizados na organização, o que captura a definição de Ronald Moe (1994, *apud* CONSIDINE; LEWIS, 2003) de um "governo de leis" e de "serviços administrativos de rotina, sob supervisão estrita e em conformidade com altos padrões". Ele destaca que o declínio da popularidade do modelo processual de burocracia ocorre na década de 1970, embora à época as alternativas a este modelo ainda fossem incipientes e pouco definidas.

Desta forma, surgem modelos alternativos à governança tradicional, os quais Considine (2003) identifica e categoriza como: Governança Corporativa; Governança de Mercado; Governança em Rede e Governança Empresarial. O modelo de Governança Coorporativa preconiza as organizações públicas como corporações dirigidas por administradores de negócios, em que funcionários devem responder às metas estabelecidas por gestores e serem guiados por medição de desempenho. Programas de melhoria de gestão, sistemas de planejamento orientados a objetivos e programas de reformas orçamentárias foram encontrados em muitos sistemas que migraram em direção a esse ideal de governança.

No modelo de Governança de Mercado, que se tornou o tipo ideal de governança da década de 1990, um "quase mercado" toma lugar das formas tradicionais de governança pública. Este modelo é também chamado de "contratualismo" ou "governo empreendedor",

e busca maior flexibilidade, planejamento reduzido e menor regulamentação. Programas e agências deveriam ser recompensados por meio de um sistema baseado em incentivos, e um maior desempenho resultaria em maiores recompensas. As escolhas dos consumidores também ajudariam a determinar se programas deveriam permanecer recebendo suporte público contínuo (CONSIDINE; LEWIS, 2003).

Já o modelo de Governança em Rede pretende corrigir alguns dilemas de coordenação existentes nos outros sistemas, correspondendo a uma alternativa em que o governo continua a depender de agências externas, porém através de uma parceria estratégica mais forte. A concorrência e a confidencialidade dos contratos são suplantadas por uma ação conjunta, na qual os clientes, fornecedores e produtores estão ligados entre si como coprodutores. Em substituição a limites e papeis organizacionais fixos, este sistema promove uma nova racionalidade baseada na criação de uma cultura organizacional compartilhada, menos motivados por regras e supervisões e mais voltada a construir confiança e cooperação, sendo o seu sucesso o resultado de uma ação conjunta (CONSIDINE; LEWIS, 2003).

Um último modelo alternativo é descrito por Considine (2003) como Governança Empresarial, e surge da fusão de elementos da Governança Corporativa e da Governança de Mercado que dizem respeito à centralidade de metas e resultados financeiros. Esses elementos seriam resumidos como: alvo conduzido; foco nas metas e objetivos organizacionais; foco nos resultados financeiros; centrados em grupos de prioridade.

Smith e Lipsky (1993, *apud* CONSIDINE; LEWIS, 2003) ressaltam que técnicas de gestão corporativa dentro da esfera pública também enfrentam críticas, pois tais técnicas poderiam subornar os valores cívicos e comprometer o trabalho de agências sem fins lucrativos. Naschold e Von Otter (1996, *apud* CONSIDINE;

LEWIS, 2003) identificam um conflito paradigmático entre bem-estar público e competição: não há um acordo sobre o que realmente substitui, ou deveria substituir, a teoria administrativa e o modelo burocrático processual tradicional.

De acordo com Marques (2007), existem diversas formas para representar a governança corporativa aplicada ao setor público, vista a complexidade de sua estrutura e a diversidade de compreensão das abordagens. No entanto, em qualquer estrutura, esta requer a identificação e definições claras de responsabilidades; a compreensão do relacionamento entre as partes interessadas; a estrutura de administração dos recursos e entrega de resultados; e o suporte à alta administração.

A ATUAÇÃO DE ORGANISMOS MULTILATERAIS INTERNACIONAIS NO PROCESSO DE EMPRESARIZAÇÃO DO ESTADO

Instâncias supragovernamentais passam a atuar no controle dos Estados-nação, ao passo que determinam políticas a serem adotadas por esses países. Para levar a cabo este controle, é necessário que a máquina da administração pública incorpore códigos, normas e padrões privados em sua estrutura e operação, e este propósito é alcançado através da definição de diretrizes de governança por essas instâncias. O papel de organismos multilaterais internacionais e instituições privadas para o fomento à aplicação da governança corporativa ao setor público é observado a partir da década de 90, através de contribuições e medidas em nível nacional e mundial. Dentre esses organismos, podemos citar o trabalho desenvolvido pelo Banco Mundial, a International Federation of Accountants (IFAC) e a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

O Banco Mundial, na década de 90, redirecionou suas ações para a construção de reformas institucionais do Estado e da administração pública, com foco especial em países em desenvolvimento, objetivando promover a "boa governança mundial" (BANCO MUNDIAL, 1992). O debate ganha intensidade a partir do estudo "Governance and Development", de 1992, que define o conceito de governança como "a maneira pela qual o poder é exercido na administração dos recursos econômicos e sociais do país, com vistas ao desenvolvimento" (BANCO MUNDIAL, 1992). Neste estudo são definidas, de forma ampla, quatro (4) dimensões para a "boa governança": administração do setor público; quadro legal; participação e *accountability*; informação e transparência.

A primeira dimensão trata da melhora da capacidade de gerenciamento econômico e de prestação de serviços sociais, sendo presente a preocupação com a capacidade burocrática; a segunda dimensão trata do estabelecimento de um marco legal, visto a "síndrome da ilegalidade" em que muitos países em desenvolvimento estariam sendo caracterizados (BANCO MUNDIAL, 1997); a terceira dimensão trata sobre o quadro legal, que envolve inúmeras regras já conhecidas previamente, cujo cumprimento deve ser garantido por órgão judicial independente, devendo haver procedimentos para modificá-las caso estas não sirvam mais aos seus propósitos (BANCO MUNDIAL, 1992); por fim, a quarta dimensão, a da transparência e participação, que envolve a disponibilidade de informações sobre as políticas governamentais, a transparência dos processos de formulação de políticas públicas, e oportunidades para que cidadãos possam influenciar na tomada de decisão (BANCO MUNDIAL, 1992).

Na segunda metade da década de 1990, o Banco Mundial torna explícita sua posição sobre fortalecimento das instituições, através do reforço da provisão privada de serviços por meio de parcerias público-privadas. "Nesse contexto, torna-se evidente que

países com instituições públicas fracas devem dar total prioridade à busca de caminhos para a utilização de mercados e para envolver empresas e outros provedores não-governamentais na provisão de serviços" (BANCO MUNDIAL, 1997, p. 60).

Já a International Federation of Accountants (IFAC) direcionou seus esforços para o estabelecimento dos "Princípios de Governança no Setor Público". A organização possui um Comitê para o Setor Público (PSC), desenvolvido para coordenação mundial das necessidades do envolvimento do setor público em relatórios financeiros, contabilidade e auditoria. Este comitê publicou, em 2001, seu Estudo 13, denominado "Governance in the public sector: A governing body perspective", que define princípios comuns e recomendações sobre a governança das entidades do setor público. O estudo trouxe 3 (três) princípios fundamentais para a governança pública: a transparência; a integridade; e a *accountability*, e apresentou 4 (quatro) dimensões que as entidades da administração pública devem adotar em relação à sua governança (IFAC, 2001):

1. Padrões de comportamento: como a administração exerce a liderança e determina os valores e padrões da instituição, assim como a cultura da organização e o comportamento dos envolvidos.
2. Estruturas e processos organizacionais: como a cúpula da administração é organizada e designada e como são definidas e asseguradas suas responsabilidades.
3. Controle: a rede de controles estabelecidos pela cúpula da administração, visando o alcance dos objetivos da entidade, a eficiência e a efetividade das operações, a confiança dos relatórios, e a conformidade com as leis, regulamentações e políticas internas.

4. Relatórios Externos: *accountability*. Como a cúpula da organização demonstra a prestação de contas referente a aplicação de recursos públicos e seu desempenho.

O posicionamento do Banco Mundial e da IFAC exemplifica a afirmação de Dardot e Laval (2016) sobre o ideário neoliberal, em que o Estado adota uma concepção de gestão que transforma a ação pública em prol do atendimento deste. A "boa governança", portanto, corresponde a incorporação da lógica de mercado e das concepções empresariais pelas estruturas da administração pública, demonstrada nas suas dimensões e princípios de governança, e na atuação junto a iniciativa privada, via concessões e parcerias público-privadas. O Estado, através da "boa governança", age como mantenedor da ordem neoliberal, ilustrando o que Foucault (2008) denominou de "governamentalidade neoliberal".

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) foi a organização multilateral que atuou diretamente em conjunto com as Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) de diversos países, inclusive, com o Tribunal de Contas da União (TCU). Em seu estudo avaliatório intitulado "Brasil – Tribunal de Contas da União: Parecer prévio e relatório sobre as contas do Presidente da República" (OCDE, 2012), foi ressaltado pela organização o papel das entidades fiscalizadoras superiores no apoio à "boa governança", atuando como atores independentes que auxiliam a garantir a responsabilização pela gestão dos recursos públicos e a utilização destes para o alcance dos fins pretendidos, de forma econômica, eficiente e efetiva, fazendo destaque ao trabalho preventivo do TCU ao avaliar externamente as ações de servidores públicos. No ano de 2013, a OCDE firma acordo com entidades de fiscalização de 10 (dez) países, com o objetivo de realizar um estudo internacional intitulado "Supreme Audit Institutions and Good

Governance - Oversight, Insight and Foresight", para o período de 2013 a 2016 (OCDE, 2016) . O estudo objetivou identificar e disseminar boas práticas internacionais de governança e reforçar o papel das Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) no fortalecimento da governança no ciclo de políticas públicas. Juntamente com o Brasil participaram do acordo Canadá, Chile, França, Coréia, Holanda, Polônia, Portugal, África do Sul e Estados Unidos. O estudo foi dividido em três fases: "Fase 1 – Estrutura analítica sobre governança pública, boas práticas e o papel das Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS); Fase 2 – Pesquisa internacional de boas práticas da atuação das EFS; e Fase 3 – Estudo de caso para o Brasil" (BRASIL, 2016).

Dentre os sistemas de governança pública descritos por Considine e Lewis (2003), três deles se originam nas fases de desenvolvimento da governança pública na OCDE, desde seu surgimento até seus períodos de transformação na década de 1980 e 1990: Governança Processual, Governança Corporativa e a Governança de Mercado. Para o autor, a organização propaga, ao redor do mundo, modelos alternativos ao modelo de governança burocrático tradicional.

O CONTROLE EXTERNO COMO INDUTOR DA "BOA GOVERNANÇA"

Em nosso arcabouço legal são abarcados princípios relativos à governança das instituições públicas dispostos em nossa Carta Magna e em dispositivos infraconstitucionais. Branco e Cruz (2013) listam esses princípios: planejamento e controle (art. 6º do Decreto-Lei nº 200/1967) ; eficácia e efetividade (arts. 7º, III, e 20, II da Lei nº 10.180/2001); transparência, publicidade, moralidade, impessoalidade, economicidade, legalidade, legitimidade e

eficiência (arts. 37 e 70 da Constituição Federal de 1988); entre outros. Os autores apontam a existência de mecanismos de governança para que as organizações públicas coloquem em prática esses princípios, sendo um desses o Controle Externo.

Para Piscitelli (1988, *apud* RIBEIRO, 1997), são quatro os enfoques essenciais de um sistema de controle na administração pública:

1) a revisão, que consiste na verificação das operações sob o aspecto eminentemente contábil, formal e legal;
2) a eficiência, que concerne aos meios empregados e aos recursos utilizados para a consecução dos objetivos;
3) a eficácia, a verificação do produto, dos programas, dos fins perseguidos; e
4) a avaliação dos resultados, ou seja, o julgamento da própria administração.

O controle externo na administração pública federal é exercido pelo Congresso Nacional com o auxílio do Tribunal de Contas da União (TCU), tribunal administrativo vinculado ao poder legislativo. O art. 71 da Constituição Federal elenca sua competência administrativa-judicante, que são as de julgar as contas de administradores públicos e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos federais, bem como as contas de qualquer pessoa que der causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário (BRASIL, 1988).

A função controle passa a atuar de forma estratégica para o avanço da agenda gerencial, incentivando a adoção de práticas empresariais pela administração pública. O modelo empresarial, suas práticas, estruturas e operações, são apresentados como

sinônimo de eficiência, eficácia e modernidade, sendo o mais adequado para a consecução dos objetivos da administração pública, através da influência de organismos multilaterais internacionais e de sua relação com entidades fiscalizadoras superiores. Tratando-se de um tribunal administrativo, o TCU utiliza de sua competência fiscalizadora e administrativa-judicante para condicionar e vincular as ações de gestores e servidores públicos a este paradigma, na imposição de que órgãos e entidades públicas sejam geridos como uma empresa. Pode-se observar, portanto, o ativismo de organismos multilaterais internacionais sobre o trabalho das entidades fiscalizadoras superiores, como o Tribunal de Contas da União, para que exerçam papel em prol da institucionalização da governança corporativa no setor público, atuando como braço auxiliar da lógica empresarial na administração pública.

A partir do desdobramento da parceria entre o TCU e a OCDE, o Plano Estratégico do Tribunal de Contas (BRASIL, 2019) reforça ao órgão sua incumbência de contribuir para a melhoria da governança, da gestão, do desempenho logístico e dos processos da administração pública, tornando disponíveis orientações, determinações, recomendações ou avaliações que visam corrigir falhas, evitar desperdícios e melhorar a gestão e o desempenho de órgãos e entidades, contribuindo para o aprimoramento da legislação federal e para a disseminação das melhores práticas observadas na administração pública. O próprio tribunal constrói o seu conceito de governança e o define como um "sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre sociedade, alta administração, servidores ou colaboradores e órgãos de controle"; e carrega como propósitos "conquistar e preservar a confiança da sociedade, por meio de conjunto eficiente de mecanismos, a fim de assegurar que as ações executadas estejam sempre alinhadas ao interesse público" (BRASIL, 2011).

No ano de 2013 o TCU elaborou o seu primeiro Referencial Básico de Governança Aplicável a Órgãos e Entidades da Administração Pública, que compila e organiza boas práticas de governança pública inspiradas nas práticas propostas por organismos multilaterais internacionais, como a OCDE, o IFAC e o Banco Mundial (BRASIL, 2013a). O documento possui, como um de seus objetivos, servir de referência basal para os demais órgãos da administração pública na adoção de políticas de governança dentro de seu âmbito interno. Este modelo de governança tem sido disseminado através do Decreto 9.203/2017 (BRASIL, 2017), que dispõe sobre a política de governança da administração pública federal e traz, em seu artigo 2º, inciso I, a definição de governança pública sistematizada pelo TCU: "Um conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade. " Para o Tribunal, a boa governança necessita de estruturas de controle que permitam o acompanhamento das ações, o monitoramento dos resultados e a oportuna correção quando necessária (BRASIL, 2014).

De fato, o Tribunal de Contas da União, através de seus trabalhos de fiscalização e de seus julgados, que são sistematizados em acórdãos e possuem poder vinculante sobre gestores e servidores públicos, gerando jurisprudência, impõe uma lógica a ser perseguida pela administração pública que é baseada em preceitos empresariais da governança corporativa. Isto coloca função controle a serviço do Estado empresarial, atuando como ferramenta essencial para a implementação de práticas gerencialistas dentro da administração pública. Conforme Solè (2008), a racionalidade neoliberal estabelece a "forma empresa" como modelo universal de organização e gestão a ser seguido pelo mundo moderno.

A GOVERNANÇA CORPORATIVA APLICADA ÀS AQUISIÇÕES PÚBLICAS

O termo aquisições, na esfera pública, corresponde à compra de bens e contratação de serviços e obras, com ou sem a formalização de contrato, e com ou sem licitação. Por sua vez, a licitação é o procedimento administrativo vinculado por meio do qual a administração pública seleciona a melhor proposta entre as oferecidas pelos vários interessados (CARVALHO FILHO, 2020), "que se sujeitem às condições fixadas no instrumento convocatório" (DI PIETRO, 2020), na "concreta aplicação do princípio da igualdade" (MELLO, 2019). É composta por uma série ordenada de atos, sendo chamado de "modalidade de licitação" a forma em que esse procedimento de seleção se apresenta. As modalidades "distinguem-se entre si pela variação quanto a complexidade de cada fase do processamento e pela variação quanto à destinação de cada uma das fases" (JUSTEN FILHO, 2016).

A partir do ano de 2013, durante o acordo firmado entre a OCDE e o TCU, o tribunal realizou um trabalho de Fiscalização de Orientação Centralizada (FOC), através de sua Secretaria de Controle Externo de Aquisições Logísticas (SELOG), com vistas a realizar um levantamento sobre a governança e gestão das aquisições na administração pública federal, objetivando realizar recomendações aos órgãos governantes superiores. O trabalho deu fruto a diversos acórdãos direcionados a órgãos da administração pública federal, consubstanciando-se no Acórdão nº 2.622/2015-TCU–Plenário, que sistematizou informações sobre a situação da governança e da gestão das aquisições, identificando pontos vulneráveis a fim de induzir melhorias (BRASIL, 2015). O acórdão trouxe recomendações acerca dos temas governança das aquisições, controle na gestão das aquisições, conformidade das contratações e controles internos no processo de aquisições, o que impulsionou o

trabalho da Secretaria de Gestão (SEGES), ligada ao Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão (MPOG) no estabelecimento de diversos normativos e diretrizes de governança e gestão em logística governamental para a administração pública federal, através de seu Departamento de Normas e Sistemas de Logística (DELOG).

Para o TCU (BRASIL, 2015), a governança das aquisições é a aplicação de princípios e práticas de governança com enfoque na função aquisição das organizações. Com base no seu conceito de governança pública, o Tribunal desenvolveu seu conceito de governança das aquisições:

> Governança das aquisições compreende essencialmente o conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão das aquisições, com objetivo de que as aquisições agreguem valor ao negócio da organização, com riscos aceitáveis (BRASIL, 2013b).

Para o Tribunal, os objetivos da governança das aquisições são: alinhar as políticas e as estratégias de gestão das aquisições às prioridades do negócio da organização em prol de resultados; assegurar a utilização eficiente de recursos; otimizar a disponibilidade e o desempenho dos objetos adquiridos; mitigar riscos nas aquisições; auxiliar a tomada de decisão sobre aquisições; assegurar o cumprimento dos papeis e das responsabilidades, e a transparência dos resultados na função aquisição. Isso se dá a partir da implantação e monitoramento de processos e controles na função de aquisição da organização (BRASIL, 2016).

Observa-se a forte influência de um discurso que atrela o delineamento destes objetivos a lógica privada, através da ênfase em termos como "prioridades do negócio" e "resultados". Denota-se também a adoção de uma lógica fiscalista da utilização dos recursos públicos, devendo estes ser executados da forma mais "eficiente" e "otimizada". Demonstra-se, assim, as afirmações de Solè (2004) sobre a "forma empresa" ter sido convertida em um modelo universal a ser seguido, por meio de um discurso assentado em pressupostos como o da eficácia, da qualidade e de resultados.

O trabalho do Tribunal referente a governança das aquisições foi fortemente influenciado não só pelo seu intercâmbio com a OCDE e demais entidades fiscalizadoras superiores integrantes do acordo firmado, mas pelo Estudo 13 da IFAC (2001). O Relatório da Tomada de Contas 025.068/2013-0, que deu origem ao Acórdão 2.622/2015 – TCU – Plenário, estabelece as 4 (quatro) dimensões de governança referenciadas pela IFAC, aplicadas à governança das aquisições (BRASIL, 2013b):

a) Padrões de Comportamento:

1. Adoção de código de ética da área de aquisições, assim como sua divulgação, capacitação e treinamento;
2. Constituição de comissão para controle e monitoramento do cumprimento do código de ética;
3. Apuração de irregularidades ou atos contrários à política de governança, promovendo a devida responsabilização;
4. Publicação de agenda de compromissos públicos do principal gestor responsável pelas aquisições.

b) Processos e Estrutura:

1. Modelagem de processos para contratação de bens e serviços, definição de papéis e responsabilidades dos agentes envolvidos e elaboração de modelos de artefatos;
2. Definição da estrutura organizacional da área de aquisições, suas competências, atribuições e responsabilidades;
3. Avaliação do pessoal do setor de aquisições, definindo as necessidades de recursos humanos;
4. Gestão por competência:
    a. modelo de competências para os ocupantes das funções-chave da área de aquisições;
    b. escolha dos ocupantes das funções-chave com base em perfis de competências definidos no modelo anterior;
    c. capacitação.

c) Controles:

1. Definição das competências, atribuições e responsabilidades dos dirigentes, e sua responsabilidade pela política e procedimentos de controle interno necessários para mitigar os riscos nas aquisições;
2. Definição da política de delegação de competência para autorização de contratações e estabelecimento de controle interno para monitorar atos delegados;
3. Definição de objetivos, indicadores e metas para a gestão das aquisições, alinhados às estratégias de negócio;
4. Segregação das funções de auditoria e controle interno.

d) Relatórios Externos e Transparência:

1. Publicação da regularidade de contas proferida por órgão de controle externo e publicação de todos os documentos que compõem os processos de aquisição.

Para orientar e medir o desempenho da gestão de contratações nos órgãos e entidades da administração pública, objetivos, indicadores e metas foram traduzidos nos seguintes instrumentos de governança: Plano Anual de Contratações; Plano de Logística Sustentável e Plano de Tratamento de Riscos. Tais instrumentos foram regulamentados pelos seguintes dispositivos: Instrução Normativa nº 01/2019 – Ministério da Economia (ME) (BRASIL, 2019); Instrução Normativa nº 10/2012 – Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG) (BRASIL, 2012); e Instrução Normativa Conjunta CGU/MP Nº 1, de 10 de maio de 2016 (BRASIL, 2016), respectivamente.

Podemos identificar no modelo de governança das aquisições do TCU um híbrido de características de 2 (dois) modelos de governança descritos por Considine e Lewis (2003): o processual e o coorporativo. Correspondem ao modelo processual o caráter instrumental dos procedimentos, que se guiam por um robusto sistema de regras e normas positivados em diplomas legais e normativos, com base nos quais as atividades e decisões devem ser fundamentadas. O foco na capacitação do servidor para executar procedimentos pré-estabelecidos e a atuação das esferas de auditoria e controle, que avaliam os atos processuais a fim de reduzir a ocorrência de erros, demonstram a alta dependência de supervisão característica dos sistemas burocráticos. Da mesma forma, correspondem ao modelo corporativo o foco no planejamento e gestão de riscos, o estabelecimento de indicadores e metas aliadas a estratégia de negócio, a gestão por competências, a medição de

desempenho e o foco em padrões de comportamento baseados na cultura corporativa empresarial.

A atuação do TCU atualmente extrapola os limites de suas atribuições estabelecidas originalmente pela Constituição de 1988, que é a de órgão auxiliar de controle externo, estando este a cargo do Congresso Nacional. Em sua atuação como tribunal administrativo-judicial, evidencia-se a utilização da dimensão controle sendo exercida com claro viés, condicionando a administração pública a práticas gerenciais e a instrumentalização da processualística das aquisições em conformidade com a governança corporativa, influenciando inclusive a elaboração de Leis, Decretos e Normativos.

Desta forma, o tribunal direciona e condiciona o planejamento e a operacionalização das aquisições públicas à lógica de mercado. Observa-se a atuação do Tribunal de Contas da União como direcionador da atuação da área de logística pública, ao atrelar a "modernização" das aquisições públicas a lógica empresarial advogada por organismos multilaterais internacionais e instâncias supragovernamentais, pautando suas diretrizes nesses preceitos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O artigo analisou como a lógica empresarial influenciou a área de aquisições públicas através da atuação de organismos multilaterais internacionais e da utilização da competência administrativo-judicante de entidades fiscalizadoras superiores, como o Tribunal de Contas da União (TCU), para a disseminação de um padrão de governança na administração pública que segue o modelo de governança corporativa das empresas privadas. Com base na análise das dimensões propostas da ideia de empresa como

paradigma para a gestão pública e da lógica empresarial estabelecida no conceito de governança, tece-se as seguintes considerações, que poderão ser exploradas em estudos futuros.

De acordo com Solè (2008), o processo de empresarização é uma dinâmica que transcende o contexto empresarial, sendo uma dinâmica social, política, econômica, cultural e cognitiva, estabelecendo a forma de empresa como modelo para as demais organizações. Tendo o neoliberalismo intensificado um sistema normativo de conduta, arraigado pela relação de poder que o mercado exerce em nossas vidas, compreende-se sua influência na homogeneização das condutas e pensamentos, condicionando a aceitação do Estado-empresa como paradigma de desenvolvimento a ser seguido. O conceito dissemina a ideia de que a iniciativa privada operaria com maior eficiência suas atribuições, porém, não são feitas as devidas distinções entre a natureza das atividades e serviços estatais, que não seguem a lógica empresarial do lucro. Tal manifestação é reflexo de como a ideia de empresa tornou-se elemento central na sociedade moderna, que de acordo com Solè (2004), representa o mundo-empresa, uma "sociedade de empresas". Sendo as aquisições públicas meio para a implementação de políticas públicas, a "boa governança" passa a estruturar métodos, ferramentas e técnicas baseadas em práticas empresariais que passam a orientar a ação do Estado e suas estruturas de administração, priorizando a concorrência e o fiscalismo, fazendo com que o atendimento do interesse público seja ofuscado pela questão econômica e fiscal.

Conforme Foucault (2008), o neoliberalismo se ocupa com a maneira como os indivíduos racionalizam o emprego de recursos, visando o atendimento de determinado fim, sendo este fim o que mantém a lógica econômica; desta forma, para que os mecanismos da concorrência possam agir economicamente no tecido social, torna-se necessária a atuação do Estado como mantenedor da ordem

neoliberal. Fica evidenciada que as dimensões da economicidade e da eficiência são elevadas como prioritárias na nova forma de atuação do Estado, no qual o fim maior da atuação pública, o interesse público, é relegado a segundo plano. Segue-se uma cartilha imposta por esta conjuntura que não garante a melhor execução das políticas públicas, pois sua execução depende, diretamente, da aquisição de bens e serviços, que estão condicionadas ao paradigma econômico e fiscalista, visando executá-las com o menor custo possível e menor dispêndio de recursos humanos e organizacionais, em detrimento do atendimento do interesse público e de seu fim, que é o social.

Através dos modelos alternativos a tradicional governança pública burocrática processual, descritos por Considine e Lewis (2003), e disseminados por organismos multilaterais através de entidades fiscalizadoras superiores, a área de aquisições públicas passa a incorporar características que são presentes em organizações empresariais, embora a função aquisição corresponda a área meio das organizações públicas. O objetivo da função aquisição é garantir a melhor contratação para a administração, não sendo essa necessariamente a contratação mais econômica, mas sim, a que melhor atenda ao interesse público. Portanto, embora a atividade intrinsecamente não compartilhe dos mesmos preceitos empresariais, tampouco dos mesmos valores e missão social, ela passa a ser condicionada a adotar tais elementos, embutindo a lógica empresarial em suas atividades.

Está nova maneira de governar, através dos preceitos empresariais, seria a mais apropriada ao interesse público? A tácita obrigatoriedade da área de aquisições públicas de seguir uma estrutura de governança corporativa adaptada das empresas privadas, objetivando a economicidade e a eficiência destas, seria a mais adequada para melhorar a execução de políticas públicas e o desempenho da ação pública? Estaria esta lógica a serviço do bem-

estar social ou a serviço da instrumentalização do Estado para a manutenção do paradigma neoliberal? Ficam estas reflexões a serem exploradas por estudos futuros, a medida em que órgãos e entidades públicas demonstrem os resultados da adoção dessa nova estrutura imposta.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Y. M. "L'entreprise est-elle nécessaire?" *In*: DUPUIS, J. P. (ed.). **Sociologie de l'entreprise**. Montréal: Chenelière Éducation, 2006.

BANCO MUNDIAL. **World Development Report 1992**: development and the environment. Washington: World Bank, 1992.

BANCO MUNDIAL. **World Development Report 1997**: The State in a Changing World. Washington: World Bank, 1997.

BARDIN, L. **Análise de Conteúdo**. São Paulo: Editora Almedina, 2015.

BRANCO, C. S. C.; CRUZ, C. S. "A prática de governança corporativa no setor público federal". **Revista do TCU**, n. 127, 2013.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Planalto, 1988. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 20/01/2022.

BRASIL. **Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Brasília: Planalto, 1967. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 20/01/2022.

BRASIL. **Decreto n. 9.203, de 22 de novembro de 2017**. Brasília: Planalto, 2017. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 20/01/2022.

BRASIL. **Instrução Normativa Conjunta MP/CGU n. 1, de 10 de maio de 2016**. Brasília: Controladoria Geral da União, 2016. Disponível em <www.gov.br>. Acesso em: 18/04/2022.

BRASIL. **Instrução Normativa n. 1, de 10 de janeiro de 2019**. Brasília: Ministério da Economia, 2019. Disponível em: <www.gov.br>. Acesso em: 20/01/2022.

BRASIL. **Instrução Normativa n. 10, de 12 de novembro de 2012**. Brasília: Ministério do Planejamento, 2019. Disponível em: <www.mme.gov.br>. Acesso em: 20/01/2022.

BRASIL. **Lei n. 10.180, de 6 de fevereiro de 2001**. Brasília: Planalto, 2001. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 20/01/2022.

BRASIL. **Plano diretor da reforma do aparelho do estado - 1995**. Brasília: Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado, 1995.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n. 1.5452016 – Plenário**. Relator: Ministro Augusto Sherman. Data: 15/06/2015. Brasília: TCU, 2015. Disponível em <www.tcu.gov.br>. Acesso em: 18/04/2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n. 2.622/2015 – Plenário**. Relator: Ministro Augusto Nardes. Data: 21/10/2015. Brasília: TCU, 2015. Disponível em <www.tcu.gov.br>. Acesso em: 18/04/2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Plano estratégico do TCU**: 2011-2015. Brasília: TCU, 2011. Disponível em <www.tcu.gov.br>. Acesso em: 18/04/2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Plano estratégico do TCU**: 2019-2025. Brasília: TCU, 2019. Disponível em <www.tcu.gov.br>. Acesso em: 18/04/2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial básico de governança aplicável a organizações públicas e outros entes jurisdicionados ao TCU**. Brasília: TCU, 2013a.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial básico de governança aplicável a organizações públicas e outros entes jurisdicionados ao TCU**. Brasília: TCU, 2014.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Relatório TC 025.068/2013**. Brasília: TCU, 2013a. Disponível em <www.tcu.gov.br>. Acesso em: 18/04/2022.

BRESSER-PEREIRA, L. C. "Da administração pública burocrática à gerencial". **Revista do Serviço Público**, vol. 47, n. 1, 1996.

CAIDEN, G. E.; CAIDEN, N. J. "Enfoques y lineamientos para el seguimiento, la medición y la evaluación del desempeño en programas del sector público". **Revista do Serviço Público**, vol. 52, n. 1, 2001.

CARVALHO FILHO, J. S. **Manual de Direito Administrativo**. São Paulo: Editora Atlas, 2020.

CARVALHO, A. G. "Governança corporativa no Brasil em perspectiva". **Revista de Administração**, vol. 37, n. 3, 2002.

CONSIDINE, M.; LEWIS, J. M. "Bureaucracy, Network, or Enterprise? Comparing Models of Governance in Australia, Britain, the Netherlands, and New Zealand". **Public Administration Review**, vol. 63, n. 2, 2003.

DARDOT, P.; LAVAL, C. **A nova razão do mundo**. São Paulo: Editora Bomtempo, 2016.

DI PIETRO, M. S. Z. **Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2020.

FARIA, C. A. P. "A política da avaliação de políticas públicas". **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, vol. 20, n. 59, 2005.

FOUCAULT, M. **Nascimento da Biopolítica**. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2008.

GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. São Paulo: Editora Atlas, 2017.

IBGC - Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. **Código das melhores práticas de governança corporativa**. São Paulo: IBGC, 2016.

IFAC - International Federation of Accountants. **Governance in the public sector**: a governing body perspective: international public sector study. New York: International Federation of Accountants, 2001.

JUSTEN FILHO, M. **Comentários à Lei de Licitações e Contratos Administrativos**: Lei 8.666/1993. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.

LODI, J. B. **Governança Corporativa**: O Governo da Empresa e o Conselho de Administração. Rio de Janeiro: Editora Campus, 2000.

MARQUES, M. C. C. "Aplicação dos princípios da governança corporativa ao sector público". **Revista de Administração Contemporânea**, vol. 11, n. 2, 2007.

MATIAS-PEREIRA, J. "A Governança Corporativa Aplicada no Setor Público Brasileiro". **Administração Pública e Gestão Social**, vol. 2, n. 1, 2010a.

MATIAS-PEREIRA, J. **Governança no Setor Público**. São Paulo: Editora Atlas, 2010b.

MELLO, C. A. B. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Editora Malheiros, 2019.

MELO, P. M. A. N. **O papel do Tribunal de Contas da União como indutor do aperfeiçoamento da governança e gestão pública na Administração Pública Federal**. Brasília: TCU, 2014. Disponível em <www.tcu.gov.br>. Acesso em: 18/04/2022.

MORKATE, K. M. "Convirtiendo el 'monstruo' en aliado: la evaluación como herramienta de la gerencia social". **Revista do Serviço Público**, vol. 53, n. 1, 2002.

OCDE - Organisation for Economic Co-operation and Development. "Governança Pública intitulada Brasil – Tribunal de Contas da União: Parecer prévio e relatório sobre as contas do Presidente da República. Avaliação e Recomendações". **OCDE** [2012]. Disponível em: <www.oecd.org>. Acesso em: 01/03/2022.

OCDE - Organisation for Economic Co-operation and Development. "Supreme Audit Institutions and Good Governance - Oversight,

Insight and Foresight". **OECD** [2016]. Disponível em: <www.oecd.org>. Acesso em: 01/03/2022.

RHODES, R. A. W. "The New Governance: Governing without Government". **Political Studies**, vol. 44, n. 4, 1996.

RIBEIRO, S. M. R. "Texto para discussão 17: controle interno e paradigma gerencial". *In*: ENAP - Escola Nacional de Administração Pública. **Textos para Discussão e Ensaios da Enap**. Brasília: ENAP, 1997.

SLOMSKI, V. *et al.* **Governança Corporativa e Governança na Gestão Pública**. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

SOLÈ, A. **¿Qué es una empresa?** Construcción de un idealtipo transdisciplinario papel de trabajo. Paris: Work Paper, 2004.

SOLÈ, A. "L'enterprisation du monde". *In*: CHAIZE, J. TORRES, F. (eds.). **Repenser L'entreprise**: saisir ce qui commence, vingt regards sur une idée neuve. Paris: Le Cherche Midi, 2008.

TRIVINOS, A. N. S. **Introdução à Pesquisa em Ciências Sociais**: A Pesquisa Qualitativa em Educação. São Paulo: Editora Atlas, 1987.

VIEIRA, M. M. F.; ZOUAIN, D. M. (orgs.). **Pesquisa Qualitativa em Administração**: Teoria e Prática. Rio de Janeiro: FGV, 2005.

CAPÍTULO 5

O Papel das Big Four de Consultoria e Auditoria na Reestruturação do Capital e do Espaço em Tempos de Pandemia

O PAPEL DAS BIG FOUR DE CONSULTORIA E AUDITORIA NA REESTRUTURAÇÃO DO CAPITAL E DO ESPAÇO EM TEMPOS DE PANDEMIA

Janaína Conceição da Silva

O ano de 2020 marcou o início de um período ímpar na história contemporânea. Em primeiro lugar porque naquele momento uma crise econômica de proporções mais estimadas do que conhecidas teve como disparador um vírus: essa não é uma crise no capitalismo, mas uma crise do sistema capitalista de produção. Ou seja, essa não é uma crise exterior ao capitalismo, como se o responsável por tal feito fosse o vírus SARS-CoV-2, responsável pela Covid-19 (SENHORAS, 2020; 2021) é, antes, mais uma crise (como a dos finais dos anos 1960 e a ocorrida entre 2007/2008, por exemplo) resultante de suas contradições internas.

Através da análise da taxa de crescimento real do Produto Interno Bruto (PIB) global dos últimos dez anos (2009-2019), Michael Roberts (2020) demonstrou que a redução da atividade econômica no "sul global" era realidade anterior à pandemia. Também para Virgínia Fontes (2020), a crise econômica pela qual estamos passando já estava anunciada desde a década de 1990. Não sabíamos qual seria o "detonador", e ele foi um vírus.

Além disto, porque não poupou Estados, regiões e classes sociais, a despeito de cada extrato estar exposto aos seus efeitos desigualmente e em condições de acesso aos serviços de saúde mais desiguais ainda. Definitivamente não estamos no mesmo barco: "o progresso do Covid-19 tem todas as características de uma pandemia classista, genderizada e racializada" (HARVEY, 2020).

Por último, é uma crise que suscita, mais do que todas as outras, e urgentemente, a reinvenção de um novo modo de vida político, econômico, social e cultural.

Como é sabido, a realidade empírica pode ser interpretada por diferentes ciências e abordagens, cada qual com o seu arcabouço teórico-conceitual e métodos de investigação. Nesse trabalho nos propomos a tratar das transformações recentes na esfera do capital, mas não em sua integralidade, evidentemente. O objetivo aqui é demonstrar que os estudos produzidos pelas quatro grandes empresas de auditoria e consultoria globais, também conhecidas como *big four* — Deloitte, Ernst & Young (E&Y), KPMG e PricewaterhouseCoopers (PwC) podem contribuir com a identificação e compreensão das novas estratégias territoriais definidas para os agentes econômicos na escala internacional no contexto da pandemia de Covid-19 pelas *big four*.

Como discutimos em trabalho anterior (SILVA, 2022), essas empresas possuem papel crucial na reorganização, inclusive territorial, de estruturas produtivas e financeiras. Isso porque elas possuem o elemento estratégico na atual fase capitalista, talvez o mais importante segundo Santos (2006), a *informação*. Esses planos são (literalmente) vendidos para organizações empresariais e públicas, e assim, orientam tomadas de decisões em diferentes níveis.

As empresas supracitadas constantemente publicam o resultado de suas pesquisas, realizadas com CEOs de diferentes setores e países, líderes de organizações empresariais com receitas na ordem de bilhões de dólares, em relatórios públicos (disponíveis em seus endereços eletrônicos). Não há periodicidade e temas definidos, e em geral os relatórios, publicados em língua inglesa, são bastante pragmáticos e com muitos dados. O mais importante é que esses documentos contêm recomendações e sugestões de como os agentes devem se comportar mediante desafios. As orientações são

para decisões de investimentos, transformações na esfera da organização do trabalho, além de conter dados sobre riscos e apresentar oportunidades.

Na primeira seção desse artigo vamos apresentar o debate acerca do tema reestruturação do capital e do espaço, para que fique entendido do que se trata. A seguir, demonstraremos a importância histórica das empresas de auditoria e consultoria na produção e difusão de conceitos para o mundo organizacional, incluindo nessa categoria o Estado, e assim procedendo, como são vetores de processos de reestruturação produtiva. Na terceira, ilustraremos o exposto com proposições que tem sido elaboradas para o cenário atual por duas empresas, a Deloitte e a PWC. O intuito é demonstrar o potencial dessas elaborações para a compreensão das transformações ora em curso.

Nossos principais procedimentos metodológicos foram pesquisa bibliográfica e pesquisa documental. Nesse último, os principais documentos foram os relatórios das empresas mencionadas.

REESTRUTURAÇÃO DO CAPITAL E DO ESPAÇO EM TEMPOS DE PANDEMIA

Os últimos vinte anos têm sido marcadas por lógicas diferentes daquelas vivenciadas nos anos finais do século XX, e o que foi chamado de "nova divisão internacional do trabalho" (LIPIETZ, 1988), conformada sobretudo no pós-Guerra Fria, carece de uma atualização, mais adequada aos nossos tempos (SARTI; HIRATUKA, 2010; MÉNDEZ, 2011; HARVEY, 2017).

Em outras palavras, já no presente século a organização territorial internacional da produção, comércio e investimentos tem passado por transformações profundas. Alguns eventos são ilustrativos: Industrialização de alguns países (NPIs) de um lado,

desindustrialização com domínio das finanças no crescimento econômico nos termos de Boyer (2000) e Chesnais (2002) de outro, sucessivas crises financeiras no decorrer da década de 1990, descolonizações, queda do império soviético, criação de novas e poderosas instituições e blocos regionais, guerras civis, Guerra ao Terror, avanço de novas doutrinas, crescimento econômico da China, crise financeira global, criação dos BRICs, revolução 4.0, Brexit, pandemia de Covid-19 e guerra Rússia-Ucrânia.

Todos esses eventos econômicos e políticos são, também, geoeconômicos e geopolíticos à medida em que não somente prescindem do território como meio, como também impactaram direta ou indiretamente sua configuração. Produto, meio e condição da sociedade (CARLOS, 2007), cada reestruturação econômica corresponderá a uma reestruturação territorial. Mesmo que não haja uma reestruturação em sentido estrito como naquele proposto por Soja (1993, p. 193), isto é, mesmo que não suscite "uma ruptura nas tendências seculares, e de uma mudança de direção a uma ordem e uma configuração significativamente diferentes da vida social, econômica e política", as reestruturações são acompanhadas de novos modos de organização.

A pandemia de Covid-19 é particularmente emblemática nesse sentido, uma vez que seu impacto equivale, como afirmou Coutinho, "aos choques de 1929 e 2008 somados". Esse fato nos leva a pensar nos efeitos dessa pandemia na forma como os agentes econômicos produtivos tem se comportado espacialmente.

Os estudos sobre rede ganharam centralidade no fim do século justamente por ser essa a forma como as empresas transnacionalizaram suas produções (HARVEY, 1992; BENKO, 1996; CASTELLS, 1999; MÉNDEZ, 2011). No contexto da reestruturação produtiva pós-década de 1970, segundo Castells (1999, p. 255), "sob diferentes sistemas organizacionais e por

intermédio de expressões culturais diversas, todas as novas formas organizacionais se baseiam em rede".

Nesse sentido é interessante recordamos que, para Lipietz (1988), o que determinou a "passagem" para a nova DIT foi a transnacionalização do capital produtivo. A divisão do trabalho se transmuta quando o capital industrial se deslocou para além-fronteiras continentais, novos países se industrializam, começam a fazer parte das Cadeias Globais de Valor e já não podem ser definidos (somente) como exportadores de produtos primários.

O resgate da periferia naquele contexto não se deu por uma pretensa "boa vontade" de tornar a economia mundial menos desigual no tocante à produção de valor. Essa foi a estratégia de acumulação adotada por oligopolistas em um cenário de competição acirrada. Como assinalou Harvey em Os Limites do Capital (2011), as grandes corporações foram obrigadas a internacionalizarem por uma questão de sobrevivência.

O fato é que, como sintetizou Sarti e Hiratuka (2010, p. 9), "passou a ser da própria lógica concorrencial reorganizar as cadeias de produção e comercialização com dispersão geográfica e especialização crescente", o que implicou, do outro lado, "em transformações estruturais nos padrões de produção e comércio dos países onde essas empresas alocam as várias etapas de sua cadeia de valor".

Foi assim que se tornou possível um produto ser composto por elementos fabricados e/ou montados em diversos países/regiões. Um avião da Boeing, por exemplo, é fabricado com peças e partes vindas do Japão, da Coreia, da Itália, Austrália, Estados Unidos, França, Canadá, Reino Unido etc. (NOLAN; KOTHA, 2005). Também no site da Apple é possível acessar a lista da localização das mais de 200 empresas onde o *iphone* é fabricado e montado: China, Japão, Coreia do Sul, Cingapura, Vietnã, Camboja, Índia,

Tailândia, Malásia, Filipinas, Estados Unidos, México, Brasil, Costa Rica, Reino Unido, Bélgica, Áustria, Holanda, Malta, Alemanha, Irlanda, França, Itália, Noruega, Austrália, República Tcheca, Finlândia e Israel.

No bojo desta reestruturação produtiva, já na década de 1990 as empresas multinacionais reestruturaram suas cadeias de produção, racionalizando suas redes internas e de subsidiárias:

> Evidentemente, as multinacionais jogavam o jogo nessa competição entre países, e aumentavam a sua presença internacional. A formação das CGV estava totalmente coadunada com essa perspectiva. A forte expansão das CGV permitiu às multinacionais eficiência de custos, flexibilidade de produção com escala, focalização nas atividades de maior agregação de valor para a inovação radical. Entre 2000 e 2010, o valor de bens intermediários comercializados globalmente triplicou, chegando a mais de US$ 10 trilhões por ano" (FLEURY; FLEURY, 2020, p. 208).

É importante trazer esse referencial para a atualidade porque a pandemia expôs de maneira dramática a fragilidade dessa estrutura "globalizada demais" criada naquele cenário, questionando esse modelo. O que vimos a partir de 2020 foi uma crise de abastecimento, a retração do comércio global que já apresentava queda desde a crise de 2008, a volta de discursos e ações protecionistas alertando para a necessidade de se avaliar as dependências, e a interrupção de fluxos de pessoas, mercadorias e cadeias, a exemplo da cadeia de saúde e de semicondutores, o que gerou a escassez de suprimentos essenciais e estratégicos.

A vulnerabilidade das cadeias globais de valor é característica anterior à pandemia. Veja-se, para exemplificar, que em 2011 a Toyota paralisou sua produção de carros no Japão devido

à falta de peças que vinham da Tailândia em virtude de enchentes. No entanto, o contexto atual possui a especificidade de não somente reativar discursos, mas também de colocá-los em prática. E o tom desses discursos tem sido manifestado pelo apoio governamental, assim como pela adoção de estratégias por partes de empresas, às políticas que buscam trazer de volta algumas indústrias para casa, movimento conhecido como *reshoring*, ou para países vizinhos, o *nearshoring*.

O Japão ofereceu subsídios para que suas empresas deixassem a China e retornassem para lá ou para outro país asiático (ELIA *et al*., 2021). O governo italiano prometeu reduzir à metade (de 24% para 10-12%) o *Imposta sul Reddito delle Società* (FOTINA, 2020), uma espécie de imposto sobre renda de pessoa jurídica, para companhias que fizessem o mesmo. A França liberou um bilhão de euros para o auxílio realocação (LE ECHOS, 2020). Na Austrália, o governo chamou à atenção para a necessidade de se pensar uma nova onda de industrialização (FT, 2020). E nos EUA, segundo a Bloomberg (2022), os CEOs estão transformando a conversa sobre *reshoring* em ação.

A orientação para *reshoring* é uma das três estratégias propostas pela UNCTAD (2021) para a busca de resiliência organizacional. A reestruturação se daria "reduzindo o comprimento das CGVs, confinando fisicamente a pegada de fabricação e a base de fornecedores domesticamente ou regionalmente, para minimizar a exposição a riscos e efeitos cascata em áreas altamente integradas" (UNCATD, 2021, p. 171). Gradualmente, isso poderia levar à maior diversificação e regionalização das mesmas, segundo posto.

Não há pesquisas empíricas suficientes que evidenciem que as cadeias globais de valor estão sendo encurtadas, isto é, não se pode afirmar, ainda, que há um processo efetivo de reorganização das estruturas industriais na escala regional supranacional, ou mesmo, que os movimentos de relocalização de ativos demarcarão

uma nova fase do processo capitalista, possivelmente um reescalonamento do tipo regressivo (do global para o regional e/ou local). É preciso tempo de amadurecimento dos fatos para que seja compreendido se esse movimento é conjuntural ou se possui bases para se tornar estrutural.

De todo modo, não se pode desconsiderar os fatos e narrativas construídas acerca do tema. De acordo com a UNCTAD (2021), o número de políticas regulatórias ou restritivas mais que dobrou em 2020, e os níveis de internacionalização das 100 maiores empresas multinacionais estagnaram em 2020, embora seja necessário considerar as diferenças setoriais. A indústria pesada e de energia reduziram seus investimentos no exterior, mas as indústrias farmacêuticas e de telecomunicações se expandiram, por exemplo. Na contramão de empresas como a Royal Dutch Shell e ExxonMobil que estão desinvestindo no exterior, empresas como Amazon e Tencent tiveram suas receitas externas aumentadas em dois terços (UNCTAD, 2021).

Na mídia tem sido frequente a manifestação de líderes empresariais sobre o comportamento espacial do capital em momentos de pandemia. Recentemente Martin Wolf declarou que "a globalização não está morta. Talvez nem esteja morrendo. Mas está mudando" (FSP, 2022). Para o CEO da Maersk, o comércio não vai reverter (FT, 2022). Mas para o CEO da maior gestora de fundos do mundo, "no futuro próximo – e mais cedo do que a maioria antecipa – haverá uma realocação significativa de capital" (THE GUARDIAN, 2020).

A queda do comércio global e do Investimento Direto Estrangeiro (IDE) tem constituído tema de uma recente literatura que por vezes sintetiza o fenômeno sob a noção de desglobalização (IRWIN, 2020; BREMMER, 2020). Especialmente relacionado às CGVs, para autores como Medeiros (2021), pós-pandemia assistiremos a redução do peso das cadeias de produção no comércio

internacional, com uma relativa contração do comércio de bens, embora o mesmo não seja válido para determinados serviços. Para Fleury e Fleury (2021), a pandemia impôs desafios que conduzirão à reestruturação das cadeias no sentido de desconcentrá-las internacionalmente e intensificar as operações regionais.

Relocalizar a produção custa caro, e nem tudo pode ser produzido com recursos locais (ou regionais). Além disso, há muitos fatores envolvidos nesse processo a serem considerados. O principal deles, em nossa perspectiva, são os custos de trabalhos, afinal, transnacionalizar a produção tem propósito: a busca por uma remuneração maior, o que se efetivaria através do aumento da taxa de lucro a partir da elevação da taxa de mais-valia, redução da remuneração do trabalho e do capital constante (AMIM, 1973).

Além disso, uma reestruturação nos moldes postos anteriormente diverge com uma característica fundamental do capitalismo, qual seja, seu caráter expansionista, confrontando, inclusive, com a teoria imperialista de Rosa Luxemburgo (1985). Por outro lado, como nos ensinou Braudel (1987), o capitalismo é conjectural por essência, e segundo ele, "uma de suas grandes forças é a sua facilidade de adaptação e de reconversão". Somente o devir poderá confirmar tais alegações.

EMPRESAS DE AUDITORIA E CONSULTORIA NA VANGUARDA DE PROCESSOS DE REESTRUTURAÇÃO ORGANIZACIONAL E ESPACIAL

As empresas que atualmente dominam a área de consultoria mundial, por isso conhecidas como *big four*, possuem origens seculares que remontam ao final do século XIX e início do século XX. Suas configurações atuais são resultantes de intensos e caros processos de fusões e aquisições desenrolados ao longo de várias décadas (DONADONE, 2003).

Donadone (2003) correlacionou o desenvolvimento dessas empresas com as fases do desenvolvimento industrial nos países centrais, especialmente nos Estados Unidos e Inglaterra. A razão se deve ao crescimento, em tamanho e complexidade, das indústrias nesses países, que no percurso, abriram amplo campo de atuação para diferentes profissionais (contadores, advogados, engenheiros etc.), e firmas, como a Arthur Andersen e a Ernst & Ernst. Como destacou o autor, tais profissionais eram requeridos para resolução dos problemas surgidos na expansão. Eles atuavam fazendo auditorias externas, dando suporte técnico, contábil e jurídico, esses últimos demandados especialmente após a ratificação da décima sexta emenda da constituição americana.

Embora suas atuações tenham ganhado expressões diversas tempo-especialmente, nota-se que todos os momentos de expansão das áreas de atuação, de suas reconfigurações institucionais e do crescimento de suas receitas se deram *pari passu* ao desencadeamento dos grandes marcos econômicos e geopolíticos mundiais.

A quebra da bolsa de Valores de Nova York, em 1929, por exemplo, teve como consequência a reconfiguração dos bancos e o grande aumento no número de consultores independentes e de suas associações à grandes corporações. Esse contexto favoreceu o crescimento do setor também porque no momento de crise, aumentou a demanda por avaliações financeiras e realização de diagnósticos em busca de soluções e credibilidade perante a possíveis credores (DONADONE, 2003; DONADONE; SZNELWAR, 2004).

A Segunda Guerra Mundial propiciou outro impulso à medida que os consultores foram contratos com o intuito de "reorganizar as formas de gerenciamento das áreas militares, racionalizar a produção civil e dar suporte à crescente expansão da

administração federal, motivada pelo esforço de guerra" (DONADONE, 2003, p. 5).

Nos anos oitenta, novas frentes foram abertas para que fossem recontextualizadas e implementadas, nas empresas ocidentais, as práticas de gerenciamento japonesas. Essa década foi marcada também pelo crescimento do mercado de certificação dos processos gerenciais e produtivos. Ainda, no transcurso desses mesmos anos um novo enfoque foi dado à venda de pacotes gerenciais para distintos setores empresariais.

A partir de então, as empresas de auditoria e consultoria foram importantes vetores na reestruturação espacial tratada anteriormente, pois essas estiveram juntos às empresas nos seus movimentos de transnacionalização para diferentes territórios. Como destacou Teixeira (2018), mesmo no período de crise, as receitas das *big four* cresceram vertiginosamente, e a razão reside no fato de que essas literalmente acompanharam as empresas a se instalaram nos países subdesenvolvidos. Territorializando-se em novos países, essas empresas precisavam, já no novo território, de assessorias jurídicas, fiscais, entre outras.

Segundo os dados extraídos de seus endereços eletrônicos, hoje as *big four* estão localizadas em mais de 150 países. Conjuntamente, empregam mais de 1 milhão de funcionários. Possuem como clientes as maiores corporações do mundo. Controlam milhões de ativos.

A elas são atribuídas três principais funções principais: 1) "arbitragem de disputas internas e externas às empresas"; 2) "capacidade de produzir e difundir conceitos acerca do mundo empresarial; 3) "implementação de mudanças organizacionais" (DONADONE; SZNELWAR, 2004, p. 67). Em termos práticos, a auditoria tem o poder de legitimar organizações dando-lhes credibilidade externa. A confiança que adquiriram historicamente,

em associação como a posse da informação, conferem-lhes a matéria-prima para a elaboração dos seus *surveys* contendo ideias prontas a se transformarem em modismos organizacionais publicados em artigos e revistas de negócios, e desses, em mudanças concretas.

Incorporar as elaborações das empresas de auditoria e consultoria como fonte de investigação se constitui como importante subsídio para o momento atual porque, primeiro, elas são atores de peso no direcionamento do planejamento territorial. Seus pacotes gerenciais não são vendidos somente para o setor privado, mas, também, para o Estado. A reforma administrativa da França a partir de 1991 proveio de recomendações de estudos de empresas de consultoria (DARDOT; LAVAL, 2016), assim como a divisão da administração pública britânica de Tony Blair (ibidem). A reestruturação do setor aeroportuário e elétrico brasileiro (TEXEIRA, 2018).

Em segundo lugar, como destacamos, secularmente elas estão na vanguarda dos processos de reestruturação econômica e espacial. Como estamos diante de um contexto favorável a uma reorganização do capital, estudar o que elas têm elaborado para o atual cenário podem nos ajudar a compreendê-lo mais adequadamente.

ELABORAÇÕES NO CONTEXTO DA PANDEMIA DE COVID 19: *INSIGHTS* DA DELOITTE E PWC

Para que seja demonstrado o teor das elaborações e explicitado o potencial de que essas possam orientar outra possível etapa de processos de reestruturação produtiva e territorial, a seguir vamos ilustrar com algumas sugestões e recomendações a respeito do comportamento espacial das firmas para o atual contexto,

elaborados por duas empresas constituintes do grupo *big four*: Deloitte e a PWC.

Tendo em vista o frequente e atual debate, seja na mídia, na literatura, em documentos institucionais sobre a temática, por vezes tratada sobre a noção de desglobalização, realizamos uma pesquisa em seus sites utilizando as seguintes palavras-chaves: *supply chain*, *reshoring*, *globalization* e *deglobalization*. A partir dessa busca foi possível localizar *insights*, alguns destacados a seguir.

Da Deloitte selecionamos os seguintes relatórios: 1 - *Reshoring and "friendshoring" supply chains*; 2 - *The 10 government trends reshaping the postpandemic world;* e *3 -Boosting resilience*: *Working with like-minded partners to orchestrate critical supply chains*. Todos eles possuem a mesma mensagem principal.

Essa empresa possui uma coleção sob o título *Supply Chain*, e nessa pode ser observada duas perspectivas para a busca da resiliência das cadeias de suprimentos nesse cenário. A primeira possui relação com a base física (ancoragem territorial) das operações. A segunda possui ligação com as orientações para a formação de cadeias de suprimentos digitais.

No que tange às operações territoriais, a orientação é clara: o *friendshoring* pode ser uma estratégia mais eficaz que o *reshoring*. Nas palavras do *Boosting resilience: Working with like-minded partners to orchestrate critical supply chains, "*resolver os problemas atuais da cadeia de suprimentos pode ser menos sobre reshoring do que sobre orquestrar cadeias de suprimentos com parceiros e aliados próximos, ou 'friendshoring'" (DELOITTE, 2022, p. 4).

Em outros termos, a empresa sugere que, na impossibilidade de se estabelecer a produção de bens e serviços críticos em bases domésticas, deve-se trabalhar com uma rede de "amigos próximos", trocando fornecedores estrangeiros arriscados por aliados e parceiros

próximos. Assim procedendo, limitações e custos de operações onshoring são reduzidas.

Essa constatação provém da evidência de que algumas cadeias não podem ser totalmente relocalizadas porque os recursos críticos podem existir em apenas um ou dois locais do mundo. A Deloitte sugere que incentivos domésticos (subsídios, isenções fiscais, garantia de empréstimos) sejam combinados com a formação de redes com o estabelecimento de relações com nações e fontes de confiança.

Da PWC analisamos a série *Take On Tomorrow*, mais especificamente o *insight* sob o título *Localisation is the new globalisation*. Segundo posto "a localização pode não estar conosco para ficar; à medida que os países se concentram em promover crescimento econômico, eles provavelmente voltarão a globalização como caminho para a prosperidade. Mas provisoriamente, esta é a nova realidade" (PWC, 2021).

Para os líderes que operam globalmente, de acordo com a PWC isso significa que os mesmos deverão avaliar cuidadosamente e considerar, quando necessário e mesmo que haja perdas de eficiências, a redução das cadeias. Além disso, eles devem desenvolver ecossistemas locais para permitirem uma boa-sucedida localização, o que inclui construção de relações governamentais e sintonização com políticas nacionais e regionais. Além disso, aconselha que seja feita uma abordagem seletiva para os investimentos em novos mercados, esses que devem ser feitos somente se houver perspicácia e capacidades de competição.

Recomendações semelhantes são encontradas no estudo *Resiliência Empresarial Plano de Gestão de Crise: COVID-19* da EY e no *Future of supply chain The road to everywhere,* da KPMG. A EY orienta que as cadeias de produção sejam encurtadas. No

mesmo sentido, a KPMG sugere que sejam exploradas microcadeias de suprimentos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Há uma extensa literatura tratando sobre o poder do Estado, das grandes corporações transnacionais, dos bancos, das políticas de desregulamentação e liberalização, mas pouco é tratado sobre quem são efetivamente os vetores dos processos de reestruturação produtiva. Esse trabalho buscou nomear alguns desses. Como mencionado, o fenômeno é prematuro, a reestruturação do capital e do espaço, no presente, é mais potencial do que concreta. Não há como prever o futuro, no entanto, as interpretações não partem de um vácuo.

De todo modo, independente se o processo em curso for conjuntural ou estrutural, o futuro está sendo pensado por diferentes agentes. Vimos que as empresas de auditoria foram atuantes em todos os grandes marcos econômicos e geopolíticos mundiais. Vimos igualmente que setores inteiros estatais foram reestruturados seguindo seus planos. Diante do evento de tamanha magnitude como a pandemia de covid-19, desconsiderar suas colocações pode significar desconsiderar uma fonte de resposta para inúmeras perguntas.

REFERÊNCIAS

AMIN, S. **O desenvolvimento desigual**: ensaio sobre as formações sociais no capitalismo periférico. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1973.

APPLE. “Supplier List. Fiscal Year 2020”. **Apple** [2020]. Disponível em: <www.apple.com.br>. Acesso em 18/09/2022.

BENKO, G. **Economia, espaço e globalização na aurora do século XXI**. São Paulo: Editora Hucitec, 1996.

BOYER, R. **Teoria da regulação**: os fundamentos. São Paulo: Editora Estação Liberdade, 2009.

BRAUDEL, F. **A dinâmica do capitalismo**. Rio de Janeiro: Editora Rocco, 1987.

BREMMER, I. "Desglobalização, populismo e a ascensão da China vão definir próxima ordem mundial". **Folha de São Paulo** [2020]. Disponível em: <www.folha.uol.com.br>. Acesso em: 15/05/2022.

CARLOS, A. F. A. "Diferenciação socioespacial". **Revista Cidades**, vol. 4, n. 6, 2007,

CASTELLS, M. **A sociedade em rede**. São Paulo: Editora Paz e Terra, 1999.

CHESNAIS, F. "A teoria do regime de acumulação financeirizado: conteúdo, alcance e interrogações". **Economia e Sociedade**, vol. 11, n. 1, 2002.

COUTINHO, M. "Pandemia e desglobalização". **Revista Brasileira de Cultura e Política em Direitos Humanos**, vol. 3, n. 1, 2020.

DELOITTE. "Boosting resilience: Working with like-minded partners to orchestrate critical supply chains". **Deloitte** [2022]. Disponível em: <www.deloitte.com>. Acesso em: 20/09/2022.

DELOITTE. **"**Reshoring and "friendshoring" supply chains". **Deloitte** [2022]. Disponível em: <www.deloitte.com>. Acesso em 20/09/2022.

DELOITTE. “The 10 government trends reshaping the postpandemic world”. **Deloitte** [2022]. Disponível em: <www.deloitte.com>. Acesso em: 20/09/2022.

DONADONE, J. C. “O mercado internacional de consultorias nas últimas décadas: crescimento, diversificação e formas de disputa”. **Caderno de Pesquisas em Administração**, vol. 10, n. 2, 2003

DONADONE, J. C.; SZNELWAR, L. I. “Dinâmica organizacional, crescimento das consultorias e mudanças nos conteúdos gerenciais nos anos 90”. **Revista Produção**, vol. 14, n. 2, 2004.

ELIA, S. *et al*. “Post-pandemic reconfiguration from global to domestic and regional value chains: the role of industrial policies”. **Transnational Corporations**, vol. 28, n. 2, 2021.

FINANCIAL TIMES. “Coronavirus shortages prompt Australia to bring manufacturing home”. **Financial Times** [2020]. Disponível em: <www.ft.com>. Acesso em 17/09/2022.

FLEURY, A.; FLEURY, M. T. L. “A reconfiguração das Cadeias Globais de Valor (global value chains) pós-pandemia”. **Estudos Avançados**, vol. 34, n. 100, 2020.

FONTES, V. “Crise do coronavírus ou crise do capitalismo?” **Youtube** [2020]. Disponível em: <www.youtube.com>. Acesso em 01/09/2020.

FOTINA, C. “Si studia una mini Ires per le imprese che riportano la produzione in Italia”. **Il Sole 24 Ore** [2020]. Disponível em: <www.ilsole24ore.com>. Acesso em: 01/09/2020.

HARVEY, D. “Política anticapitalista em tempos de coronavírus”. **Blog da Boitempo** [24/09/2020]. Disponível em: <www.blogdaboitempo.com.br>. Acesso em: 28/04/2020.

HARVEY, D. **17 contradições e o fim do capitalismo**. São Paulo: Editora Boitempo, 2017.

HARVEY, D. **Condição pós-moderna**. São Paulo: Editora Edições Loyola, 1992.

HARVEY, D. **O enigma do capital e as crises do capitalismo**. São Paulo: Editora Boitempo, 2011.

HARVEY, D. **Os limites do capital**. São Paulo: Editora Boitempo, 2013.

IRWIN, D. W. **The pandemic adds momentum to the deglobalization trend**. Washington: Peterson Institute for International Economics, 2020.

KPMG. “Future of supply chain The road to everywhere”. **KPMG** [2019]. Disponível em: <www.kpmg.com>. Acesso em 23/09/2022.

LE ECHOS. “Covid 19: les aides à la relocalisation industrielle font fureur. 2020”. **Lê Echos** [2020]. Disponível em: <www.lesechos.fr>. Acesso em 15/05/2022.

LIPIETZ, A. **Miragens e milagres**: problemas da industrialização no terceiro mundo. São Paulo: Editora Nobel, 1988.

LUXEMBURGO, R. **A acumulação do capital**: contribuição ao estudo econômico do imperialismo. São Paulo: Editora Nova Cultura, 1985.

MEDEIROS, C. A. **Mudanças e continuidade na economia global nas próximas décadas e os desafios para os países em desenvolvimento**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2021.

MÉNDEZ, R. **El nuevo mapa geopolítico del mundo**. Valencia: Tirant lo Blanch, 2011.

MILNE, R.; HOLLINGER, P. "Global trade is not going into reverse, says Maersk boss". **Financial Times** [2022]. Disponível em: <www.ft.com>. Acesso em 25/08/2022.

NOLAN, R. L.; KOTHA, S. **Boeing 787**: The Dreamliner. Boston: Harvard Business School Compilation, 2005.

PWC - PricewaterhouseCoopers. "Take on Tomorrow: Tackling the big issues of today to get you thinking about what's next". **PWC** [2021]. Disponível em: <www.pwc.com>. Acesso em: 22/08/2022.

ROBERTS, M. A. "Lucratividade, investimento e pandemia". **LIT-QI** [22/05/2020]. Disponível em: <www.bityli.com>. Acesso em 10/06/2020.

SANTOS, M. **A natureza do espaço**: técnica e tempo, razão e emoção. São Paulo: Editora da USP, 2006.

SARTI, F.; HIRATUKA, C. **Indústria mundial**: mudanças e tendências recentes. Campinas: Editora da UNICAMP 2010.

SENHORAS, E. M. "Covid-19 e os padrões das relações nacionais e internacionais". **Boletim de Conjuntura (BOCA)**, vol. 3, n. 7, 2020.

SENHORAS, E. M. "O campo de poder das vacinas na pandemia da Covid-19". **Boletim de Conjuntura (BOCA)**, vol. 6, n. 18, 2021.

SILVA, J. C. “Tendências organizacionais para o cenário atual e pós-pandêmico pelo olhar das quatro grandes empresas de consultoria e auditoria globais”. *In*. VITTE, C. C. C.; ROCHA, A. S.; SENHORAS, E. M. (orgs.). **Geografia e relações internacionais**: temas e debates contemporâneos. Boa Vista: Editora IOLE, 2022.

SOJA E. **Geografias pós-modernas**: a reafirmação do espaço na teoria social crítica. São Paulo: Editora Zahar, 1993.

TEIXEIRA, S. H. O. **Planejamento, informação e circulação as concessões dos aeroportos brasileiros e os usos corporativos do território** (Tese de doutorado em Geografia). Campinas: UNICAMP, 2018.

THE GUARDIAN. “World's biggest fund manager vows to divest from thermal coal”. **The Guardian** [2020]. Disponível em: <www.theguardian.com>. Acesso em: 23/09/3022.

UNCTAD - United Nations Conference on Trade and Development. **World investment report 2021**: Investing in sustainable recovery. New York: United Nations Publications, 2021.

WOLF, M. “Os grandes erros dos antiglobalizadores”. **Folha de São Paulo** [2022]. Disponível em: <www1.folha.uol.com.br>. Acesso em 23/09/2022.

CAPÍTULO 6

Atuação da Controladoria e Finanças
Dentro da Auditoria Organizacional

ATUAÇÃO DA CONTROLADORIA E FINANÇAS DENTRO DA AUDITORIA ORGANIZACIONAL[1]

Andreza dos Santos Jerônimo

Francisco Mikael Oliveira Nojosa

Naiara Késia Felix Teixeira

Rickardo Léo Ramos Gomes

Diante dos impactos da controladoria e finanças dentro da auditoria organizacional, é possível observar que esse assunto é importante para as instituições. Esse setor irá orientar os gestores na tomada de decisão e conseguirem pontos positivos. É neste setor que o *controller* exerce suas funções e passa a influenciar e contribuir, de forma útil, na efetividade gerencial, com foco no objetivo empresarial que são pontos de grande importância para atuação da controladoria.

É a controladoria que se responsabiliza por analisar, auxiliar e fornecer informações importantes para a tomada de decisão da empresa, buscando melhorias nos sistemas e procedimentos da organização. Os impactos da controladoria sempre vão existir, mas para que isso não prejudique a organização como um todo, é preciso saber auxiliar os gestores na tomada de decisões. Defende-se que o monitoramento dos departamentos deve ser contínuo para que a instituição tenha sucesso no mercado e não fique para trás, pois o mercado estar em constante ampliação. A compreensão deste

[1] Uma versão prévia deste capítulo foi publicada em: JERÔNIMO, A. S.; NOJOSA, F. M. O.; TEIXEIRA, N. K. F.; GOMES, R. L. R. "Os impactos da Controladoria e Finanças dentro da Auditoria Organizacional". **Revista Observatorio de la Economía Latinoamericana**, vol. 8, agosto, 2020.

trabalho é para fins de crescimento acadêmico e também no espaço profissional.

A pesquisa foi feita, analisando os impactos da controladoria e finanças na auditoria organizacional. Nesta compreensão, questiona-se: Quais os impactos da Controladoria e Finanças na auditoria organizacional de uma empresa?

O interesse pelo tema surgiu devido a controladoria representar uma área de conhecimento com importante crescimento no mundo dos negócios administrativos, garantindo assim informações adequadas no processo decisório dos gestores. O objetivo geral desta pesquisa é verificar os impactos causados por uma auditoria organizacional tendo como base de investigação conhecimentos sobre auditoria relacionados a conhecimentos sobre controladoria. Os objetivos específicos são: apresentar conceitos e classificações da controladoria e finanças; demonstrar a importância da auditoria organizacional e discorrer sobre a controladoria na auditoria organizacional.

A metodologia usada neste capítulo, com estrutura dos objetivos apresentados, tem como objetivo analisar os impactos da controladoria e finanças dentro da auditoria organizacional com abordagem de forma qualitativa. Após os dados obtidos será realizada uma análise do conteúdo.

Este artigo ficou estruturado em cinco subtópicos. No primeiro verificou-se os conceitos e classificações referentes à Controladoria e às Finanças, no segundo falou-se sobre o *controller*, no terceiro discorreu-se sobre os sistemas de informações, no quarto comentou-se sobre os controles internos e no quinto abordou-se a missão e objetivos gerais da controladoria na entidade.

FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Esta fundamentação ficou estruturada em 3 subtópicos. No primeiro abordou-se os conceitos e classificações referentes à Controladoria e às Finanças, no segundo falou-se sobre a Auditoria Organizacional e no terceiro discorreu-se sobre a Controladoria na Auditoria Organizacional. Todos os subtópicos, sem exceção, são relevantes para que este trabalho demonstre a ideia dos autores.

Controladoria e Finanças: Conceitos e Classificações

A controladoria é um exercício desenvolvido para diversas funções, que lidam com táticas de diversas áreas, como a Administração, Estatística, Contabilidade e outras áreas. Seu objetivo para a tomada de decisão é aprimorar a gestão empresarial a partir da execução, do planejamento e do controle.

Bruni e Gomes (2010, p. 16) apresentam a definição de Controladoria elaborada por Martins (2005), "tem a finalidade, entre seus princípios primordiais de garantir informações adequadas ao processo decisório dos gestores, colaborando assim para a busca pela eficácia da empresa e de suas subdivisões, levando-se em conta o aspecto econômico".

Porém, apesar de a Controladoria ser conceituada através de um conjunto de princípios e apesar da nova tecnologia gerencial existente, Bruni e Gomes (2010, p. 17) acham importante considerar a opinião de Martins (2005) que afirma "o modelo contábil-financeiro continua sendo a base de tudo, ou seja, o instrumento central, mas não único".

Bruni e Gomes (2010, p. 17) apresentam a opinião sobre o modelo contábil-financeiro subdividido em três itens, elaborada por Figueiredo e Caggiano (2004):

> Orçamento que é um instrumento direcional visando orientar a administração a atingir fins específicos, ou seja, objetivos empresariais; custos que são essencialmente medidas monetárias dos sacrifícios que a organização tem que arcar para alcançar esses objetivos; e finalmente, contabilidade que é o sistema de informação e mensuração de eventos que afetam a tomada de decisões.

De modo geral a controladoria e as finanças estão inter-relacionadas, o que de fato agrega eficiência, lucratividade, produtividade e redução de custos. Sendo que ao mesmo tempo, o processo decisório é reduzido, porque os dados estão disponíveis e são analisados de maneira precisa antes de definir o melhor rumo a seguir.

Segundo Francisco Filho (2015, p. 03), em Planejamento e Controladoria Financeira, as principais funções da Controladoria compreendem em:

> • estabelecer sistemas de informação, abrangendo aspectos financeiros e contábeis, vinculados a indicadores operacionais;
>
> • investigar o impacto das medidas de controle sobre a conduta dos funcionários diretamente ligados aos sistemas;
>
> • coordenar a geração e entrega de informações aos gestores, buscando *feedback* constantes;

> • analisar e interpretar a realidade econômica por meio de um centro de resultado, performance gerencial, ou divisão de responsabilidade;
>
> • planejar e monitorar as estratégias da empresa, e realizar eventuais ajustes e correção sempre que necessário;
>
> • analisar a eficiência dos sistemas operacionais;
>
> • sugerir melhorias para a redução de custos;
>
> • atuar como *staff*, assistindo diretamente a diretoria corporativa no que tange subsídios de dados estratégicos, monitoramento de metas, planejamentos com o intuito de verificação de atingimento dos objetivos de cada unidade organizacional;
>
> • em resumo, revisar, avaliar e analisar os objetivos e métodos de todas as áreas da empresa.

A responsabilidade da controladoria é repassar as averiguações de qualidade e exatas, tanto no modelo sintético como no modelo analítico para as decisões a serem tomadas pela organização.

Devido às responsabilidades dessa área, ela é uma das mais fundamentais da empresa, pois contribuem com dados de cenários externos e internos do negócio. Com essas informações repassadas a empresa tomará decisões precisas, mas caso ocorra algo errado a empresa sofrerá graves prejuízos.

Segundo Padovese (2003, p. 36) a controladoria pode ser estruturada em duas grandes áreas: "Área contábil e fiscal; e Área de planejamento e controle".

> Para que a controladoria exerça suas atividades em plenitude, faz-se necessário que estejam explícitos

> alguns fatores, como o negócio da entidade; as principais crenças e valores dos controladores; a real missão da entidade; a visão de futuro que deverá ser buscada pelos gestores (BIANCHI; BACKES; GIONGO, 2006 *apud* PEREIRA *et al.*, 2018, p. 04).

A controladoria é uma ferramenta formada por diferentes ocupações, que atuam com meios da contabilidade e outras áreas. Tem como meta aperfeiçoar a gestão empresarial a partir da execução e do planejamento para ajudar as tomadas de decisão acertadas, por contar com diferentes profissionais, esse departamento gerencia e averigua as atividades de longo e curto prazo, além de concertar falhas executados e somar as possibilidades de acerto (MATIAS, 2018).

> A controladoria como órgão administrativo tem por propósito garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborar com gestores, na obtenção da eficácia de suas áreas quanto ao aspecto econômico, por meio da coordenação dos esforços dos gestores das áreas. (SANTOS, 2012, p. 06).

A controladoria é de suma importância no processo decisório dentro das organizações, pois tem um papel de colaborar, ajudar, fornecer informações precisas para o desenvolvimento de projetos em diversas áreas dentro das empresas, fazendo com que a empresa tenha muitas chances de acertos na execução da metodologia planejada.

O Controller

Bruni e Gomes (2010, p. 25) seguem o conceito de *controller*, de acordo com o pensamento de Mendes (2002):

> Uma espécie de almoxarife da base de dados da empresa, em que se encontram além de dados, os critérios de mensuração, de valoração e de regras de decisão além de outros. Esta base irá controlar todas as vertentes de decisão da empresa sejam elas operacionais, econômicas ou financeiras.

Este profissional é indispensável para a controladoria de uma empresa, sendo o responsável por controlar as informações que chegam sobre dados, valores, entre outros, e com base nestes tomar decisões.

Bruni e Gomes (2010, p. 25) acompanham, mais uma vez, o raciocínio de Martins (2005):

> O *Controller* é o principal executor dos princípios e fundamentos da Controladoria, este profissional será responsável por constatar e considerar os pontos fortes e fracos da empresa em suas análises, identificar problemas atuais e futuros que venham afetar o desempenho da companhia e apresentar alternativas de solução e controlar os administradores a ponto de que, seus conceitos e propósitos [...], como também suas ações, sejam melhor executados.

Além de considerar as informações pertinentes à controladoria sobre a empresa, o *controller* deve monitorar os gestores a fim de constatar que as políticas e objetivos sejam seguidos e cumpridos.

> Sua função não se limita a executar acertadas demonstrações contábeis, que relatam dados estáticos. Porém, devem, através destes dados traçar

> um prognóstico das atividades operacionais, procurando direcionar as ações para os objetivos traçados (BRUNI; GOMES, 2010, p. 44).

Para Figueiredo e Caggiano (2004, *apud* BRUNI; GOMES, 2010, p. 44), "o *Controller* deve buscar a interação entre as diferentes atividades da empresa, a fim de que juntas estas alcancem os resultados esperados".

Salgado e outros autores (2005, *apud* BRUNI; GOMES, 2010, p. 44), considerando as características das informações gerenciadas pelo *controller*, afirmam que este se torna "o profissional mais requisitado pelos gestores quando eles necessitam de orientações quanto à direção e ao controle das atividades empresariais".

Ainda, o *controller* tem como responsabilidade manter os gestores informados sobre os eventos passados, o desempenho atual e os possíveis rumos da empresa.

Segundo Nascimento e Reginato (2010, p. 142), seguem, abaixo, os principais atributos do *controller*, apesar de existirem diversos:

- Capacidade de liderança;
- Ética profissional;
- Capacidade de comunicação e de poder de síntese;
- Inclinação para a cooperação e para a disponibilização;
- Imparcialidade, ponderação e discrição;
- Visão sistêmica;
- Capacidade de persuasão;

- Visão crítica; e
- Consciência de suas próprias limitações.

O setor de controladoria é responsabilidade do *controller*, sendo este setor o responsável pelo controle e planejamento financeiro da empresa, pois este vai analisar os dados contábeis do histórico da empresa e os atuais e comparar.

Para Souza (2010, p. 47) "o *controller* é a pessoa responsável que tem a função de planejar, informar, controlar e decidir sobre o seu desempenho, voltado para a missão e objetivos da empresa".

Além disso, a controladoria também é responsável pela realização de projeções para os próximos meses ou anos da organização. Por isso a controladoria, chefiada pelo *controller*, precisa participar da definição das diretrizes do alinhamento do planejamento estratégico.

Sistemas de Administrativos de Informações

A utilização da ferramenta na organização é de suma importância, pois ela é uma peça essencial para a controladoria no desenvolvimento de informações concretas, essa ferramenta tem uma capacidade enorme de armazenamento de dados contábeis, financeiros entre outros. Essa ferramenta é conhecida como ERP que significa *Enterprise Resource Planing*.

Para Garcia (2010, p. 35)

> Isso porque a controladoria, para atingir seu propósito, passa a depender não somente das informações contábeis, mas também das informações

> geradas pelos diversos gestores da empresa, informações essas que, pelo uso dos sistemas de informática, alimentarão a contabilidade.

As informações nas organizações servem para serem analisadas e com base nas análises, serem tomadas decisões. Atualmente, as empresas que investem em sistemas de informações estão mais preparadas para lidarem com os problemas do cotidiano. E sistema, o que seria? É, segundo o dicionário, um conjunto de partes que têm um objetivo em comum, ou seja, busca atingir um resultado.

A empresa é um elemento que junto da sociedade e do ambiente se relacionam, por isso entende-se que a organização é um grupo aberto. A entidade é um conjunto e os recursos contratados são as partes, as ações são cumpridores pela entrada e saída dos produtos.

A Contabilidade, de acordo com Hendriksen (1999), faz uma distinção geral relevante entre dados e informação. Os dados podem ser definidos como mensurações ou descrições de objetos ou eventos. Se esses dados não interessam ou já são conhecidos à pessoa a quem são comunicados, não podem ser definidos como informação.

A informação é um dado ou um conjunto de dados que causam uma percepção no recebedor da mensagem. O mesmo recebe o dado, analisa e extrai o necessário para a tomada de decisão. O tomador de decisão é o gerente, que preferencialmente deve escolher a melhor alternativa, para alcançar o objetivo da empresa.

O sistema de informações é um subsistema da organização, e, nesta linha de raciocínio, pode-se concluir que o sistema de informações é um conjunto de subsistemas de informações interdependentes.

Segundo Nash e Roberts (1984, p. 05):

> O sistema de informações é uma combinação de pessoas, facilidades, tecnologias, mídias, procedimentos e controles, com as quais se pretende manter canais de comunicações relevantes, processar transações rotineiras, chamar a atenção dos gerentes e outras pessoas para eventos internos e externos significativos e assegurar as bases para a tomada de decisões inteligentes.

Ou seja, o Sistema de Informações é uma ferramenta essencial para a entidade, pois sua função tem como finalidade arquivar dados relevantes e informações diárias da própria entidade.

Uma organização sem um sistema de informações pode sofrer com alguns problemas futuramente e não saber resolvê-los tão eficientemente quanto uma empresa que detém e arquiva todas as suas informações.

Controle Interno

Em 1992, foi publicada a obra *Internal Control – Integrated Framework* (Controle Interno – Estrutura Integrada), pelo COSO (*Committee of Sponsoring Organizations on the Treadway Commission*), que foi a primeira referência dos controles internos nas organizações, contudo teve uma grande aceitação, sendo amplamente aplicada em todo o mundo. "É reconhecida como uma estrutura modelo para o desenvolvimento, implementação e condução do controle interno, bem como para a avaliação de sua eficácia" (CINTRA *et al.*, 2014 *apud* PEREIRA *et al.*, 2019, p. 07).

Para Reginato e Nascimento (2010, p. 34) “A Controladoria alimenta todo o processo de gestão da organização, subsidiando os gestores com informações seguras e consistentes com vistas à eficaz tomada de decisões e essas informações têm como base o sistema de controles internos”.

Essa ferramenta é muito importante na tomada de decisão dentro da empresa, pois ela coleta informações de diversos departamentos, observa se as normas estão sendo cumpridas, observa os processos feitos pelos funcionários, devido a análise extensa dessa ferramenta juntamente com a Controladoria.

É um modelo de metodologia para estruturar e avaliar um sistema de controle internos integrados com uma postura de identificar, detectar e reagir os riscos de um negócio, estes com foco nos aspectos financeiros e na finalidade de transparência e adequação das demonstrações contábeis (MORAIS, 2011).

Os controles internos têm o papel de analisar os relatórios da empresa, verificar se há algum risco antes de tomar a decisão final, devido a essas informações, esse sistema de controle interno que garantirá a credibilidade, a plenitude e a tempestividade dessas informações aglomerado pela monitoração, que auxiliarão os administradores no método de gestão e no propósito a ser cumprido.

Segundo Crepaldi (2013, p. 472) o controle interno pode ser definido como:

> O sistema de uma empresa, que compreende o plano de organização, os deveres e responsabilidades e todos os métodos e medidas adotados na empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a exatidão e fidelidade dos dados contábeis, desenvolver a eficiência nas operações e estimular o seguimento das políticas administrativas prescritas.

O controle interno é mais uma ferramenta essencial para o monitoramento do que acontece na empresa, para que seja assegurada a exatidão e a fidelidade dos dados contábeis, a fim de evitar erros contábeis.

> Os controles internos são regularmente vistos como sinônimos de auditoria interna. Concepção, no entanto, é totalmente equivocada, pois a auditoria interna equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação dos controles internos normalmente, executados por um departamento especializado. Estes por sua vez, referem-se a procedimentos de organização adotados como plano permanentes de uma empresa (ATTIE, 1998 *apud* BRUNI; GOMES, 2010, p. 64).

Tem como benefícios não somente na área financeira, mais em toda área de interesse da entidade e das pessoas que estão envolvidas no processo, sua estrutura bem elaborada, pode ter um retorno eficaz, ajudando assim a empresa nas tomadas de decisões operacionais.

Missão e objetivos gerais da Controladoria na entidade

A forma como se constrói a organização, pode-se dizer de modo geral, é a vivência de uma missão e seus objetivos, classificando-as como uma qualidade essencial em um sistema organizacional.

De acordo com Nascimento e Reginato (2009, p. 07)

> A área de controladoria possui como missão criar as ligações do processo de gestão, além das informações necessárias adquiridas pela utilização de um sistema de informações que possibilite praticar essa atividade:

> levando-se em consideração, que para ser útil, a informação deve ser confiável.

A missão de toda organização é conseguir seus objetivos. Nesta missão entra a Controladoria, que propõe melhorar os resultados da empresa, através de junção de todos da empresa e também o esforço de todos os colaboradores para atingir esse objetivo.

Perez Júnior, Pestana e Franco (1997, p. 37) quando falam da missão da controladoria expressam a seguinte opinião: "a missão da controladoria é otimizar os resultados econômicos da empresa através da definição de um modelo de informações baseado no modelo de gestão".

Para alguns autores o propósito é a sua missão como elemento de elevação. Para Almeida, Parisi e Pereira (2001 p. 347), os objetivos da Controladoria, tendo em vista a missão estabelecida, são: "Promoção da eficácia organizacional; Viabilização da gestão econômica; Promoção da integração das áreas de responsabilidade".

Diante de todos os seus objetivos, missões, funções e características dentre outros, a Controladoria é de suma importância para empresa porque seu objetivo é determinar as metas da organização, e principalmente fornecer as informações seguras à administração para a tomada de decisão, fazendo com que seu futuro seja repentino e tenha progresso, por esse motivo faz com que esse setor seja criado na organização.

Auditoria Organizacional

No âmbito etimológico, auditoria origina-se do idioma latino *audire*, que significa ouvir. Dito isto, pode-se afirmar que é a atividade analítica e pericial que se desenvolve seguindo as

operações da contabilidade, desde o começo até o término do balanço (NEPOMUCENO, 2011).

A auditoria unida à área da contabilidade realiza um papel de enorme relevância para a continuidade das empresas em seus mercados, por ser uma ferramenta de gerenciamento, pode ser fator de ajuda na detecção de problemas e riscos que induzam ao comprometimento das tarefas.

Pela auditoria analisa-se de forma permanente quais os detalhes de melhoria para a empresa, realizando a emissão de opiniões e de sugestões, solicitando prováveis alterações corretivas, buscando manter o negócio atualizado, agindo com proatividade para alcançar o crescimento e o sucesso desejado da empresa (CARDOSO; VIEIRA, 2018).

No processo da auditoria é preciso ter exato a amplitude e a finalidade do processo, o que vou analisar, ou o que desejo com a auditoria? Na auditoria existem vários métodos para análise, tais como autoinspeções, análise de produtos, entre outros objetivos. O importante é ter um Planejamento de Auditoria bem elaborado, que ofereça todas as informações para a envoltura dos envolvidos, auditores e auditados, independentemente de quem é responsável para dirigir o processo.

Principais diferenças da Auditoria Externa para a Interna

A auditoria interna é o instrumento de controle administrativo e de verificação sistemática da eficiência e da eficácia das atividades de operação. Seu foco é a avaliação dos controles internos das atividades e dos processos burocráticos e operacionais, analisando as deficiências e os riscos que os rodeiam.

Este tipo de auditoria busca proteger os bens e direitos da empresa contra fraudes, desvios e desfalques, busca constatar

possíveis irregularidades e uso indevido dos bens da organização, além de objetivar o aprimoramento contínuo da eficiência e eficácia operacional, o que contribui com soluções que possibilitem e facilitem atingir as metas.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2003a) em seu pronunciamento NBC (Norma Brasileira de Contabilidade) T12 define as atividades da auditoria interna como "ela constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da entidade." Assim, corroborando com o exposto acima.

Já a auditoria externa é uma técnica da contabilidade que visa obter elementos de convicção que permitam fazer julgamento das demonstrações contábeis de uma empresa, bem como seus registros contábeis. Refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio os resultados do período examinado e as demais situações e informações nelas demonstrados.

O CFC (2003b) em seu pronunciamento, agora em relação a auditoria externa independente na NBC T11 como "constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre sua adequação em relação aos Princípios Fundamentais da Contabilidade e as NBC e, no que for pertinente, a legislação específica." Com isso, fica mais perceptível a diferença entre este tipo de auditoria e a anterior.

As Obrigações do Auditor Interno

Como visto anteriormente, a auditoria interna busca proteger os bens e direitos da empresa, contra fraudes, desvios e desfalques, constatando as irregularidades presentes nas contas da organização. O auditor interno é o agente responsável por essa tarefa tão importante para a empresa. O auditor interno visa elaborar sugestões

para o aprimoramento da gestão operacional, proteger os ativos da empresa e tornar mais eficientes os controles internos.

O auditor interno fundamenta-se nas normas e políticas elaboradas pela empresa para a realização e emissão dos seus relatórios. Sua preocupação maior é com a eficiência do funcionamento dos controles internos. Esses aspectos são de suma importância para suas atividades. O auditor interno pode ser colaborador da empresa, com isso depende do seu emprego e ter muitas vezes medo de demonstrar que existem irregularidades nos controles da empresa, fazendo com que seus relatórios possam em algum momento restringir suas críticas.

Visando evitar isso, o auditor deve estar abaixo diretamente do alto escalão da empresa. É com esse intuito que os relatórios da auditoria interna são sempre destinados aos gestores da empresa, sendo informações confidenciais.

Em alguns momentos, indivíduos que não conhecem bem o que é a auditoria, podem acabar confundido a auditoria com perícia e com fiscalização. Porém, são atividades distintas. A perícia consiste em trabalhos voltados para o esclarecimento dos quesitos formulados por um juiz, para atender a determinado processo judicial, cível ou trabalhista. Como consequência, o perito nomeado pelo juiz irá emitir um laudo pericial, após análises com suas conclusões, respondendo aos questionários formulados.

Já a fiscalização em função executada por agentes fiscais da União, Estados e Municípios, visando ao controle e à fiscalização das práticas tributárias adotadas pelos contribuintes. Ambas, não podendo ser executadas por auditores internos ou externos.

A Controladoria na Auditoria Organizacional

Conforme Oliveira (1998, p. 19) "Pode-se entender controladoria como departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais".

A controladoria é um departamento de grande importância dentro da organização pelo desenvolvimento, pela colaboração, pelo planejamento, e principalmente porque para a tomada de decisão no campo da organização essas informações repassadas que serão válidas.

De acordo com as áreas de conhecimentos que se agregam pela Controladoria, os autores Nascimento e Reginato (2010, p. 02) citam que:

> É nesse sentido que a Controladoria deve ser entendida como um ramo do conhecimento, pois deve apropriar-se de conhecimentos oriundos da psicologia, da antropologia, da administração, da economia, das teorias de sistemas e de decisões, entre outras teorias, sempre no sentido de entender da melhor forma os modelos decisórios, o ambiente cultural da organização, bem como os problemas de decisão nos quais ela está envolta, as suas necessidades de proteção quanto à qualidade da informação divulgada a qualquer que seja o seu usuário.

A controladoria é uma ferramenta de gestão de suma importância, através dela consegue-se aprimorar o desempenho das empresas por meio de sistema de gestão, buscando auxílio e

informações para os gestores, contribuindo assim, na sua tomada de decisão.

Observando-se essa perspectiva, Borinelli (2006) esclarece que "o objetivo da auditoria interna reside em proceder a revisão, apreciação e avaliação dos controles internos, não cabendo estabelecê-los ou executá-los, deve atuar além da auditoria tradicional contábil, e deve estar subordinada à Controladoria" (*apud* KATAOKA *et al*., 2010, p. 6)

Ainda que a controladoria colabore com os procedimentos de controle das empresas no desenvolvimento das táticas que foram traçadas, é a auditoria interna que analisa todos os resultados utilizados na estruturação e, além disso, tem todas as posições da organização para explorar as conclusões com competência para administração dos recursos.

Segundo Tung (1993 *apud* ROCHA, 2018, p. 42):

> A Controladoria se responsabiliza pela manutenção e integridade dos registros contábeis e pela evidenciação das informações econômico financeiras. Analisa as variações das demonstrações contábeis e dos indicadores econômico-financeiros, compilando os dados relevantes e reportando-os aos gestores da empresa à administração.

Organizações que tem como visão de negócio a contínua evolução de suas práticas apresentam como característica natural o acompanhamento rotineiro de suas metas, para que essas sejam realinhadas, quando necessário. Quando se presta a devida atenção, percebe-se que dentro de qualquer rotina, fundamentada em controles, vai estar embutido o conceito de auditoria, ou seja, observar e reajustar.

A expressão "auditoria contábil" pressupõe que há relacionamento entre contabilidade e auditoria. A contabilidade produz informação que pode ser auditada em razão de ser quantificável, verificável e haver um critério ou padrão que possa ser utilizado neste confronto.

> Isto significa, portanto, que o auditor precisa conhecer a contabilidade para poder, criticamente, avaliar a informação e comunicar o resultado de sua opinião para terceiros interessados na informação contábil de uma empresa específica (auditada) (YOSHITAKE, 2009, p. 12).

Franco e Marra (2000 *apud* YOSHITAKE, 2009, p. 12), definem auditoria de maneira mais extensa, como:

> [...] a técnica contábil que – através de procedimentos específicos lhe são peculiares, aplicados no exame de registros e documentos, inspeções, e na obtenção de informações e confirmações, relacionados com o controle do patrimônio de uma entidade – objetiva obter elementos de convicção que permitam julgar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais e normas de contabilidade e se as demonstrações contábeis deles decorrentes refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas.

Com a evolução das empresas, passou a ser fundamental a comprovação dos resultados obtidos. Para isto, as instituições

passaram a perceber a necessidade de contratar auditores para comprovar os resultados e verificar possíveis irregularidades.

METODOLOGIA

A Metodologia da Pesquisa Cientifica é um dos estudos mais estratégicos na formação universitária, principalmente à frente da pesquisa. “A despreocupação metodológica coincide com baixo nível acadêmico [...]. Nada favorece mais o discípulo ‘copiador’ que a ignorância metodológica” (DEMO, 1990, p. 24).

E, para Lakatos (2003, p. 83), a metodologia ou método “é o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo”. Sem uma metodologia, não seria possível se traçar um caminho para pôr em prática qualquer pesquisa científica. O presente trabalho foi desenvolvido fundamentando-se em uma pesquisa de estrutura bibliográfica, que de acordo com Cervo (2007) busca explanar determinado problema a partir de referências científicas anteriormente publicadas em artigos, livros, teses e outros meios de publicações. Segundo Cervo (2007, p. 61) a pesquisa bibliográfica é caracterizada como:

> A pesquisa bibliográfica é meio de formação por excelência e constitui o procedimento básico para os estudos monográficos, pelos quais se busca o domínio do estado da arte sobre determinado tema. Como trabalho científico original, constitui a pesquisa propriamente dita na área das ciências humanas. Como resumo de todos os níveis acadêmicos devem, portanto, ser iniciados nos métodos e nas técnicas da pesquisa bibliográfica.

Tratando-se de uma revisão de literatura realizada através de pesquisa bibliográfica, Gil (2017, p. 64) esclarece que a revisão de literatura é: "elaborada a partir de material já publicado, constituído principalmente de livros, artigos de periódicos e atualmente com material disponibilizado na Internet".

Tipo de Pesquisa

Na elaboração do questionário buscou-se analisar a maneira dos impactos da controladoria e finanças causados dentro da auditoria organizacional. O estudo sobre os impactos foi baseado em teses, artigos, livros, Internet e em dados obtidos por meio da aplicação de um formulário virtual. O período da pesquisa foi do dia 20/02/2020 até o dia 20/03/2020 com 73 respostas.

Quanto à abordagem

A abordagem utilizada nesta pesquisa caracteriza-se por uma abordagem qualitativa associada à uma abordagem quantitativa. Para Proetti (2017, p. 02)

> As pesquisas qualitativa e quantitativa permitem a reflexão dos caminhos a serem seguidos nos estudos científicos, pois auxiliam para entender, desvendar, qualificar e quantificar de forma verificativa, bem como permitem estudar a importância dos fenômenos e fatos para que se possa mensurá-los. Entender sobre a utilização dessas pesquisas (qualitativa e quantitativa) permite a escolha das metodologias e ferramentas de coletas e análise de dados e

> informações de modo correto, produtivo e eficaz, pois o conhecimento se constrói com estudos de forma planejada, pensada de modo racional.

O mesmo autor defende que ambos os métodos permitem estabelecer interações entre si, contribuindo, dessa maneira, para a compreensão e a quantificação dos aspectos lógicos e efetivos de um fato ou fenômeno estudado. São procedimentos que se caracterizam por serem racionais, intuitivos e descritivos, assim sendo, proporcionam auxílio significativo para que os pesquisadores desenvolvam seus estudos científicos e profissionais (PROETTI, 2017).

Instrumentos de coleta e seleção dos dados

O método de aplicação do questionário (formulário) foi virtual, os questionários foram enviados via e-mail e por aplicativo de mensagens para os entrevistados, os quais, após respondê-los, nos reenviavam. As coletas foram feitas por meio do programa Google Formulários e analisado por estes pesquisadores.

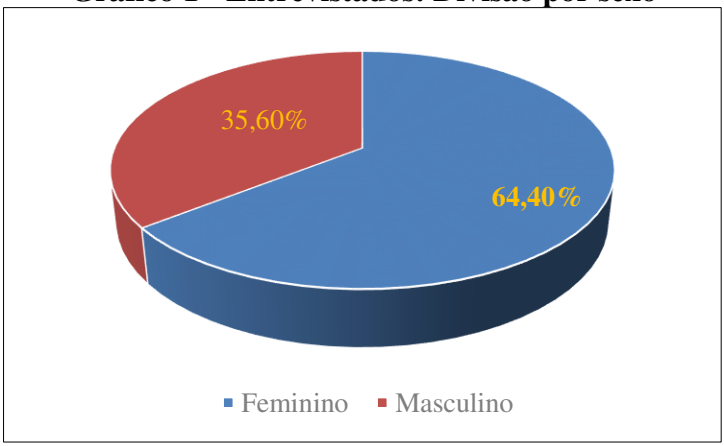
Procedimentos de Análise e Interpretação dos Dados

Os dados da pesquisa foram analisados de forma direta e clara, através das técnicas utilizadas neste questionário que foram as técnicas quantitativas e exploratórias. Seguindo a estrutura teórica do trabalho e o relatório das respostas dos entrevistados.

RESULTADOS DA PESQUISA

A pesquisa comentada a seguir foi compartilhada entre entrevistados que possuem nível superior, dentro da área de ciências contábeis ou afins. O questionário é constituído por 12 perguntas, sendo 10 delas específicas sobre o tema e 2 perguntas de origem etária e sobre gênero. Na análise sobre os resultados obtidos para a especificação do gênero verificou-se que a maioria do público abordado é feminino. Nota-se, portanto, que há uma dominância expressiva do sexo feminino. Os dados obtidos estão expostos no Gráfico 1.

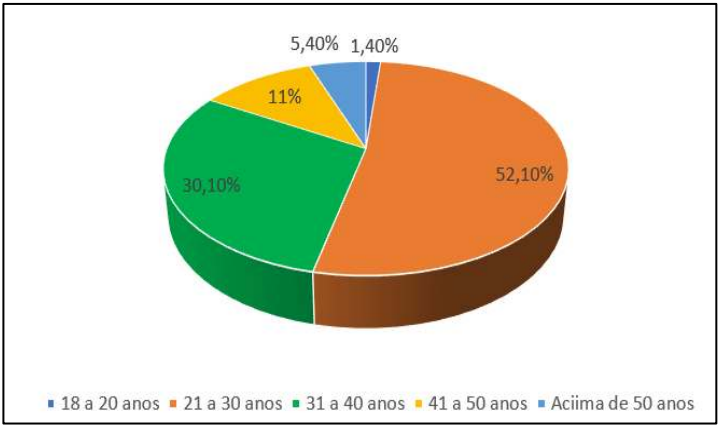
Gráfico 1 - Entrevistados: Divisão por sexo



Fonte: Dados dos pesquisadores.

O Gráfico 2 retrata os resultados referentes às idades dos participantes. Buscou-se ter uma visão mais clara da idade do público visto que este dado pode ter influência nas avaliações feitas nas questões subsequentes desta pesquisa.

Gráfico 2 - Entrevistados

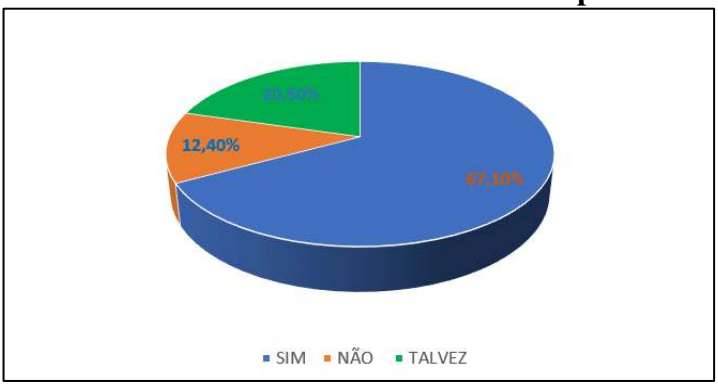


Fonte: Dados dos pesquisadores.

No transcorrer da pesquisa, os entrevistados foram questionados se as auditorias afetam o sistema administrativo da empresa. Para esta questão, 67,1% dos entrevistados responderam que sim, 12,3% responderam que não e 20,5% responderam que talvez possa alterar o sistema da empresa. Para Teixeira (2018, p. 12) "Em auditoria é sempre definida a necessidade de um adequado controle interno para que a organização funcione de uma forma eficaz e eficiente". A autora indica que, na realidade, os produtos oferecidos pela auditoria devem aumentar a eficiência do sistema administrativo da empresa, mesmo que durante o seu processo de implementação a auditoria possa causar algum desconforto entre os gestores (TEIXEIRA, 2018). Os dados estão expressos no Gráfico 3.

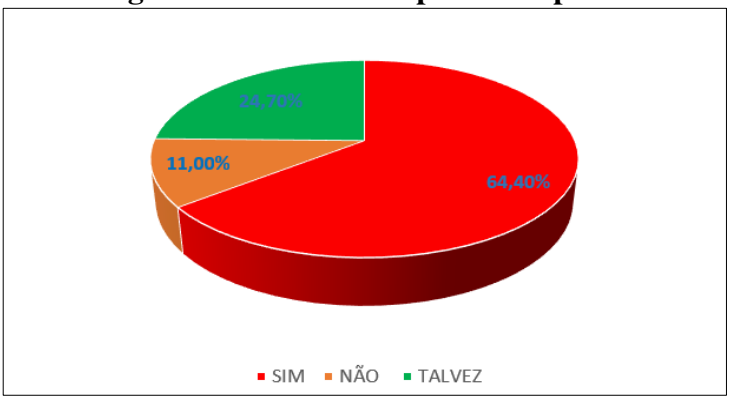
No Gráfico 4, apresenta-se uma questão sobre o Sistema de Gestão, se esse sistema traz lucros para a empresa. Analisando o gráfico, nota-se que a maioria dos entrevistados respondeu que sim o que equivale a 64,4% da pesquisa.

Gráfico 3 – As auditorias, na sua opinião, afetam o sistema administrativo da empresa?



Fonte: Dados dos pesquisadores.

Gráfico 4 – As auditorias de sistema de gestão trazem lucros para a empresa?



Fonte: Dados dos pesquisadores.

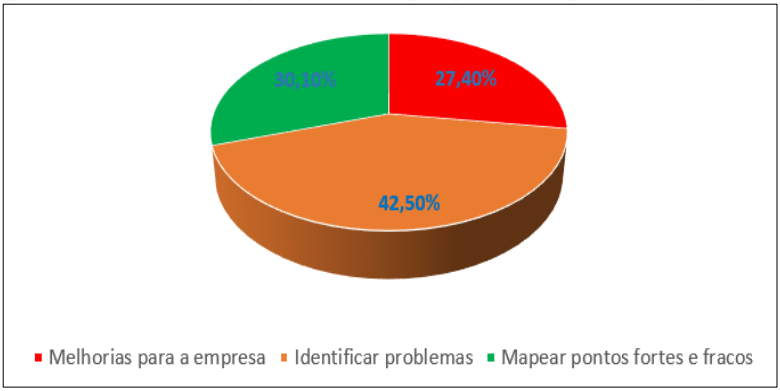
Falando sobre os sistemas de gestão Silva (2022, p. 02) afirma que:

> Estes sistemas possibilitam para as companhias uma promoção da confiança dos produtos ou dos serviços de acordo com os requisitos previamente constituídos. Ao momento em que destaca a segurança como um de seus objetivos, a organização coloca como o seu principal foco a atenção ao processo.

No Gráfico 5, apresenta-se os dados referentes à questão: Quais as contribuições mais importantes que a Auditoria Organizacional proporciona para a empresa? Analisando o gráfico, percebe-se que a maioria dos candidatos respondeu que a Auditoria Organizacional permite identificar problemas e erros, equivalendo 42,5% da pesquisa, enquanto 30,1% responderam que permite mapear pontos fortes e fracos e 27,4% dos entrevistados responderam que seriam as melhorias para empresa. Para Neves Júnior e Gomes (2018, p. 03)

> A permanência da empresa no mercado, depende de seus gestores e decisões tomadas e em situações de crise financeira a Controladoria atuando junto com a Auditoria Organizacional vêm se destacar pelas suas funções específicas e fundamentais, que são apresentar, à gestão, análises técnicas, pautadas na clareza e confiabilidade para que a empresa se mantenha firme e competitiva no mercado no qual está inserida. É com uma boa administração, através do apoio da Controladoria e da Auditoria, que o gestor consegue captar informações precisas e conhecer a fundo todos os setores da organização, para assim conseguir elaborar estratégias específicas para cada situação, mas que influencia a empresa como um todo.

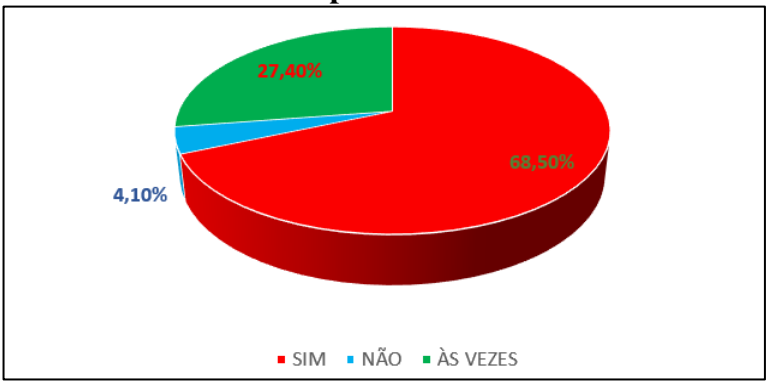
Gráfico 5 – Quais as contribuições mais importantes que a Auditoria Organizacional proporciona para a empresa?



Fonte: Dados dos pesquisadores.

No Gráfico 6, apresenta-se os dados coletados na pesquisa referentes à percepção dos entrevistados no que diz respeito ao especialista em auditoria, se é preciso contratar ou não, verificou-se que 68,5% dos entrevistados responderam que sim, que é preciso contratar um especialista.

Gráfico 6 – Você acha necessário contratar um especialista em auditoria?



Fonte: Dados dos pesquisadores.

No Gráfico 7, apresenta-se os dados relativos à contribuição da controladoria no processo decisório dos gestores, verificou-se que 95,9% dos entrevistados responderam que é importante, que a controladoria é essencial no processo decisório. Apenas 2,7% apontaram ser irrelevante e, menos ainda, indicaram ser ruim (1,4%).

Pode-se dizer que entre os 73 entrevistados existe uma compreensão coerente de que a controladoria pode atuar, de maneira incisiva, nos processos decisórios dos gestores, fato que nos leva a reconhecer que os participantes desta pesquisa apresentam um elevado grau de percepção dos benefícios, de maneira geral, que podem ser proporcionados pela controladoria aos sistemas administrativos de diferentes espaços empresariais.

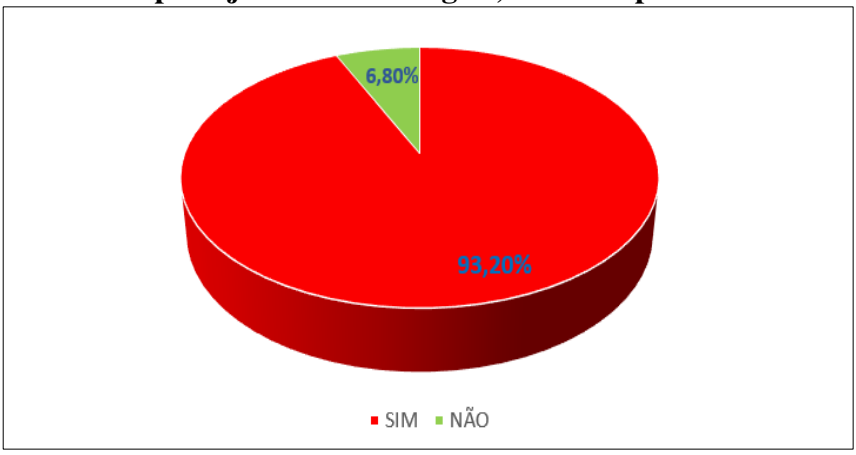
Gráfico 7 – Qual a contribuição da controladoria no processo decisório dos gestores?



Fonte: Dados dos pesquisadores.

No Gráfico 8 estão especificados os dados inerentes ao que foi perguntado aos entrevistados: Você acredita que o papel do *Controller* na organização é essencial para ajudar na análise e atualização do seu planejamento estratégico, tático e operacional. Verificou-se que 93,2% dos entrevistados responderam que sim, que papel do *Controller* é essencial.

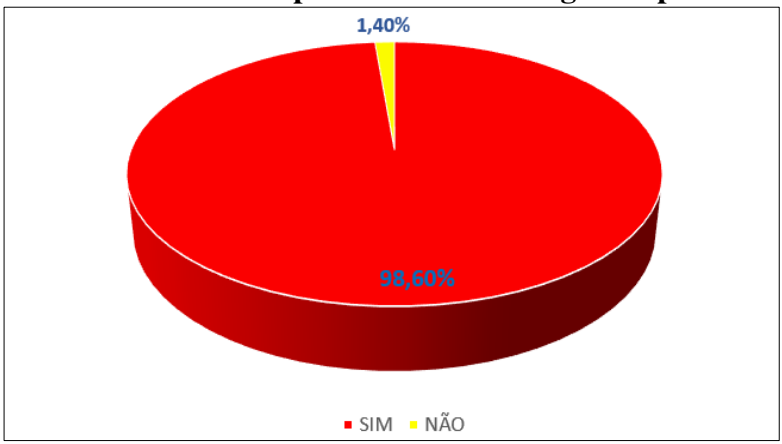
Gráfico 8 – Você acredita que o papel do Controller na organização é essencial para ajudar na análise e atualização do seu planejamento estratégico, tático e operacional?



Fonte: Dados dos pesquisadores.

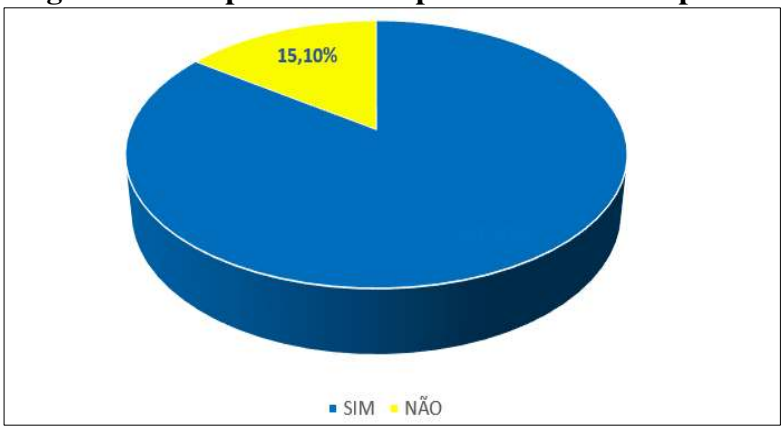
No Gráfico 9, temos os dados referentes ao que se foi questionado aos entrevistados com relação ao sistema de controle interno da empresa, se a empresa conseguiria melhorar seu desempenho e diminuir algumas perdas, 98,6% dos entrevistados responderam que sim.

Gráfico 9 – Você acredita que com um bom sistema de controle interno, a empresa conseguiria melhorar seu desempenho e diminuir algumas perdas?



Fonte: Dados dos pesquisadores.

Gráfico 10 – Na sua percepção, os impactos da controladoria e finanças dentro da auditoria organizacional podem afetar positivamente a empresa?



Fonte: Dados dos pesquisadores.

No Gráfico 10 expressam-se os dados resultantes do questionamento relativo à percepção dos entrevistados com relação aos impactos positivos advindos da controladoria e finanças dentro da auditoria organizacional. A maioria, 84,9% dos entrevistados, respondeu que sim, que os impactos podem afetar positivamente a empresa.

O foco da última questão do formulário foi sobre os impactos da controladoria e finanças dentro da auditoria organizacional, e a maioria dos entrevistados respondeu que esses impactos afetam positivamente as empresas. Este resultado, embora seja auspicioso pois a maioria consegue perceber os impactos positivos, nos revela também, que uma pequena parte dos entrevistados demonstra ainda, não ser capaz de identificar estes impactos positivos. Recomenda-se então, que sejam implementados cursos ou palestras de atualização voltados para o aperfeiçoamento profissional de modo que todos possam perceber os impactos positivos resultantes da controladoria e finanças dentro da auditoria organizacional.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho buscou explanar sobre assuntos essenciais para as empresas, que são a auditoria e a controladoria em uma organização e se esta última influencia na primeira, e quais seus impactos. A princípio, foi abordada a controladoria e suas atividades dentro da contabilidade, sua utilidade, seus executores e sua relevância, dentro da contabilidade. Além da controladoria, foi abordada com grande foco pelos autores, a auditoria, seu conceito, funções, seus executores e as principais obrigações do *controller*. Viu-se que cada uma dessas questões, abordadas como tópicos e subtópicos, tem sua importância dentro da empresa, além de chegar-

se à conclusão de que a falta deles pode ter alguma repercussão nos sistemas administrativos empresariais.

Nem toda empresa é livre de irregularidades e equívocos contábeis, bem como não possuem auditoria interna ou externa, verificando dado a dado dos demonstrativos. Estas correm sério risco, visto que estes riscos podem prejudicar a empresa no presente ou futuramente.

Como visto ao longo do trabalho e na sua proposta, foi trilhado a cada ponto a individualidade da controladoria e da auditoria. Para se chegar a uma conclusão e alcançar os objetivos dos autores, foram utilizadas fontes de pesquisa bibliográficas e entrevistas, afim de comprovar a ideia dos autores. Pode-se perceber que as pesquisas realizadas corroboraram com os objetivos deste trabalho que foi mostrar que a controladoria pode influenciar com grandes impactos a auditoria organizacional.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, L. B.; PARISI, C.; PEREIRA, C. A. "Controladoria". *In*: CATELLI, A. (coord.). **Controladoria**: uma abordagem da Gestão Econômica. São Paulo: Editora Atlas, 2001.

BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria**: sistematização à luz da teoria e da práxis (Tese Doutorado em Ciências Contábeis). São Paulo: USP, 2006.

BRUNI, A. L.; GOMES, S. M. S. **Controladoria**: conceitos, ferramentas e desafios. Salvador: Editora da UFBA, 2010.

CARDOSO, A. B. S.; VIEIRA, E. T. V. V. **Auditoria Contábil como Instrumento de Gestão para as Pequenas e Médias**

Empresas (Trabalho de Conclusão do Curso de Especialização em Auditoria e Perícia Contábil). Anápolis: UCDB, 2018.

CERVO, A. L. **Metodologia cientifica**. São Paulo: Editora Pearson Prentice Hall, 2007.

CFC - Conselho Federal de Contabilidade. **NBC T 11**: Da Auditoria Externa. Brasília: CFC, 2003b.

CFC - Conselho Federal de Contabilidade. **NBC T 12**: Da Auditoria Interna. Brasília: CFC, 2003a.

CINTRA, C. S. *et al*. "O Papel da Controladoria Como Ferramenta de Gestão". **Diálogos em Contabilidade: Teoria e Prática**, vol. 1, n. 2, 2014.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade gerencial**: Teoria e Prática. São Paulo: Editora Atlas, 2013.

DEMO, P. **Educar pela pesquisa**. Campinas: Editora Autores Associados, 1990.

FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P. C. **Controladoria**: teoria e prática. São Paulo: Editora Atlas, 2004.

FRANCISCO FILHO, V. P. **Planejamento e Controladoria Financeira**. São Paulo: Editora Person, 2015.

GARCIA, A. S. **Introdução à controladoria**: instrumentos básicos de controle de gestão das empresas. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Editora Atlas, 2017.

HENDRIKSEN, E. S. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Editora Atlas, 1999.

KATAOKA, S. S. *et al*. "Controladoria x auditoria interna: um estudo sobre as atividades de controle interno nas empresas de grande porte no estado de Pernambuco". **Anais do XVII Congresso Brasileiro de Custos**. Belo Horizonte: ABC, 2010.

LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. São Paulo: Editora Atlas, 2003.

MARTINS, O. S. **O planejamento em micro e pequenas empresas comerciais:** planejamento através da controladoria (Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação em Ciências Contábeis). Campina Grande: UFPB, 2005.

MATIAS, A. B. **Controladoria e finanças**: qual é o seu papel na gestão empresarial? São Paulo: INEPAD, 2018.

NASCIMENTO, A. M.; REGINATO, L. **Controladoria**: Instrumento de apoio ao processo decisório. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

NASCIMENTO, A. M.; REGINATO, L. **Controladoria**: Um enfoque na eficácia organizacional. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

NASH, J. F.; ROBERTS, M. B. **Accounting Information Systems**. Nova York: MacMillan, 1984.

NEPOMUCENO, R. B. S. **A Auditoria Interna e Controladoria como ferramenta na tomada de decisão organizacional**: O caso do Grupo MRH Ltda (Trabalho de Conclusão de Curso de Especialização em Auditoria e Controladoria). Fortaleza: FAC, 2011.

NEVES JÚNIOR, J. H.; GOMES, R. L. R. "O papel da controladoria e do controller na tomada de decisões". **Revista Observatorio de la Economía Latinoamericana**, vol. 5, 2018.

PADOVESE, C. L. **Controladoria estratégica e operacional**: conceitos, estrutura e aplicação. São Paulo: Editora Thompson Learning, 2003.

PEREZ JUNIOR, J. H.; PESTANA, A. O.; FRANCO, S. P. C. **Controladoria de Gestão**: teoria e prática. São Paulo: Editora Atlas, 1997.

PROETTI, S. "As Pesquisas Qualitativa e Quantitativa Como Métodos de Investigação Científica: Um Estudo Comparativo e Objetivo". **Revista Lumen**, vol. 2, n. 4. 2017.

ROCHA, J. S. **Introdução à controladoria**. Salvador: Editora da UFBA, 2018.

SANTOS, F. **Controladoria**. Recife: Editora Agbook, 2012.

SILVA, A. P. "Auditoria de Sistemas nas Organizações". **Revista Valore**, vol. 7, 2022.

SOUZA, L. C. **Controladoria aplicada aos pequenos negócios**. Curitiba: Editora Juruá, 2010.

TEIXEIRA, S. E. A. **Auditoria ao Sistema de Gestão de Recursos Humanos**: A Importância da Certificação NP 4427:2004 (Dissertação de Mestrado em Contabilidade). Porto: ISCAP, 2018.

TUNG, N. H. **Controladoria financeira das empresas**: uma abordagem prática. São Paulo: Editora da USP, 1993.

YOSHITAKE, M. **Auditoria Contábil**. Curitiba: Editora IESDE Brasil, 2009.

CAPÍTULO 7

Impacto da Troca de Auditores
nos Honorários Pagos Pelos Clientes

IMPACTO DA TROCA DE AUDITORES NOS HONORÁRIOS PAGOS PELOS CLIENTES

Alexsandra Cristina de Almeida Ramos

Jose Alves Dantas

Para os usuários da informação contábil a execução do trabalho de auditoria é visto como sinônimo de confiança e credibilidade. Porém, essa confiança é abalada em situações em que são configurados grandes escândalos, como os envolvendo a Eron, a WorldCom, entre outros. Neste contexto, Dantas e Medeiros (2015) afirmam que tais escândalos corporativos levaram ao aumento das discussões sobre a credibilidade das informações contábeis e do papel desempenhado pelos auditores.

Santos e Grateron (2003) afirmam que os usuários utilizam as opiniões dos auditores com um *plus*, ou valor agregado da qualidade das informações e que os resultados desses trabalhos ultrapassaram os administradores, ou seja, qualquer um que esteja interessado na empresa auditada usará as informações da auditoria para basearem suas decisões.

Ao evidenciar a importância da opinião dos auditores aos usuários da informação, destaca-se que esse valor depende substancialmente da independência dos profissionais. Ao demonstrar essa autonomia, a atividade de auditoria contará com uma maior credibilidade – na realidade, é um pré-requisito para sua realização. Segundo a Norma Brasileira de Contabilidade de Auditoria Independente (NBC TA) 200, editada por meio da Resolução nº 1.203 de 2009 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), o Código de Ética Profissional do Contabilista e demais normas profissionais do CFC exigem a independência entre auditor

e empresa, expondo ainda que sua opinião será resguardada de qualquer influência que possa comprometê-la.

Entre os fatores utilizados para transmitir aos usuários essa percepção de independência está inserida a adoção do denominado rodízio de auditoria, que tem como objetivo declarado assegurar maior independência às auditorias, pois por meio da rotatividade seja ela dos auditores ou da firma, vem proporcionar uma quebra de relacionamento entre a empresa cliente e o profissional auditor. Segundo Oliveira (2005), o rodízio de auditoria tem entre seus benefícios a prevenção do compromisso e comprometimento com seus clientes, uma vez que a convivência muito longa pode ocasionar resultados viciosos. Já como malefício, afirma que pode acarretar perda na qualidade da prestação de serviço, pois a auditoria leva ao menos três anos para conhecer a fundo a empresa auditada.

No Brasil, a prática do rodízio obrigatório está associada à identificação de problemas de divulgações fraudulentas e de insolvência de instituições financeiras, não devidamente apontadas pelos auditores independentes, durante os anos 1990, com destaque para o caso do Banco Nacional. Foi constatado, posteriormente, que tinham sido criados ativos e receitas fictícios e que essa elaboração não foi detectada a tempo pela auditoria independente, colocando assim a credibilidade e a qualidade dos serviços em risco. Para tentar resolver tal situação, foi instituída a Resolução nº 2.267 de 1996, por parte do Conselho Monetário Nacional (CMN), determinando que após quatro anos de prestação de serviço para a mesma entidade, deveria realizar a substituição do auditor independente, instituindo rodízio de auditoria.

A implementação dessa prática no mercado de capitais brasileiro ocorreu por meio da Instrução Normativa nº 308, de 1999, da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), determinando a rotatividade dos auditores, impedindo o auditor independente de prestar serviços por um período acima de cinco anos para o mesmo

cliente. O argumento é que a utilização do rodízio reduziria os riscos de comprometimento e aumentaria a independência dos profissionais.

Para Matos, Martins e Macedo (2016), esta prática acarreta aumento da competitividade do setor e pode desencadear uma diminuição dos honorários para poderem atrair mais clientes. Para desempenhar suas atividades, os auditores detêm de gastos que são inclusos nos honorários cobrado das empresas. Segundo Francis (1984) *apud* Hallak e Silva (2012), as firmas de auditoria requerem valores maiores para proporcionar serviços de qualidade. Seguindo esse raciocínio, os honorários podem ser usados para analisar a particularidade dos serviços prestados.

Ao serem estudados e definidos os preços cobrados pelas atividades de auditoria, dá-se importância e são analisados os riscos e a complexidade da empresa, para que os valores não fiquem obsoletos ou supervalorizados, de acordo com Gotti *et at*. (2011) *apud* Hallak e Silva (2012).

A independência financeira dos auditores deve ser levada em consideração, pois se parte da receita dos profissionais vier de determinado cliente, ou seja, houver dependência entre eles, os serviços ficaram comprometidos pelo fato de que se a empresa de auditoria perder aquele cliente, seu lucro ficará comprometido. Neste momento, no processo de determinação dos honorários cobrados dos clientes, deve-se atentar à rentabilidade que o cliente oferecerá a organização, bem como o risco imposto pela perda de clientes em função do rodízio obrigatório após o período de cinco anos.

Além da troca obrigatória, há de se falar em troca voluntária, onde o cliente não espera o prazo de cinco anos para troca de firma de auditoria e a realiza de forma voluntária. Segundo Johnson e Lys (1990), *apud* Rocha Junior, Sobrinho e Bortolon (2016), essa prática de substituição voluntária pode ser ocasionada pelo fato de o cliente

optar por fornecedor mais "flexível" e capaz de suprir suas necessidades, afirmam ainda que relatórios insatisfatórios influenciam essa mudança. É possível, também, que a remuneração seja um fator que interfira na decisão de se promover a substituição do auditor.

Considerando esse contexto, o presente estudo tem como objetivo avaliar as consequências do processo de troca de auditoria nos honorários pagos aos auditores nas companhias listadas na BM&Bovespa, incluindo a segregação dos casos em que essa substituição dos auditores se deu em função do rodízio obrigatório ou ocorreu de forma voluntária. Para esse fim, serão examinados, por meio de estimação de regressão, os dados de 338 empresas não financeiras, de capital aberto, considerando o período de 2009 a 2016.

Além desta introdução, que apresenta um contexto sobre o tema e define seus objetivos, o presente estudo engloba: a revisão da literatura, contemplando os fatores teóricos do papel da auditoria e da troca de auditoria que podem impactar a remuneração dos auditores (Seção 2); a descrição dos procedimentos metodológicos usados para a realização dos testes empíricos (Seção 3); a análise dos resultados encontrados (Seção 4); e a conclusão, detalhando as limitações e sugestões para futuros estudos (Seção 5).

REFERENCIAL TEÓRICO

A auditoria ocupa um papel essencial para o funcionamento dos mercados, por fazer uma revisão das demonstrações financeiras e proporcionar credibilidade às informações e registros contábeis.

O crescimento das empresas que tiveram suas atividades ampliadas, no qual seus administradores perderam o controle dos

atos de seus empregados; o aumento das sociedades abertas; o progresso da importância do imposto de renda, com base nos resultados do exercício e a implementação de multinacionais são fatores que influenciaram o surgimento e a evolução da auditoria em todo o mundo (MARRA; FRANCO, 2000). No Brasil, segundo Medeiros (2005), a auditoria independente foi implantada no século XIX, no início da industrialização, quando os empresários viam oportunidades de crescimento de seus negócios, principalmente quando se referia a infraestrutura, como portos, ferrovias (MEDEIROS, 2005).

Essa seção se inicia com uma abordagem dos fundamentos teóricos do papel da auditoria, do rodízio de auditores e dos honorários pagos aos profissionais, a fim de compreender como a troca de auditoria pode impactar a remuneração dos auditores.

Papel da Auditoria

A auditoria tem como propósito principal dar credibilidade e confiabilidade às demonstrações financeiras divulgadas aos usuários. A partir desta informação divulgada aos usuários, os mesmos tomarão decisões referente a situações futuras da empresa.

Após a ocorrência de escândalos corporativos envolvendo os serviços de auditoria, sempre se tem discute sobre as responsabilidades desses profissionais, segundo Dantas (2012), tendo em vista os questionamentos que colocam em risco toda a confiança atribuída aos auditores independentes.

Para Niyama *et al*. (2011), o objetivo da auditoria é fornecer uma confiança independente aos *shareholders* de que as demonstrações financeiras foram preparadas conforme as normas

estabelecidas, promovendo, assim, a segurança do investidor e a diminuição da assimetria informacional entre os usuários.

Rodízio de Auditoria

No Brasil, durante a década de 1990, houve a quebra dos bancos Econômico e Nacional, dois eventos que deixaram o sistema financeiro e o mercado de capitais do país muito abalados, e ocasionou incômodos nos órgãos reguladores, Banco Central do Brasil (BCB) e Comissão de Valores Mobiliários (CVM), pois esses bancos pareciam ser instituições sólidas e bem estruturadas do ponto de vista de sua solvência. Devido a essas quebras, tais órgãos se viram na obrigação de agir, promovendo um plano de socorro para as instituições financeiras quebradas, consubstanciado no Programa de Apoio à Reestruturação do Sistema Financeiro (PROER), regulamentado no período pela Medida Provisória n° 1.179 de 1995.

Segundo Medeiros (2005), após as investigações foi constatado que os auditores independentes da Ernst & Young e da KPMG, que auditavam os bancos Econômico e Nacional, respectivamente, na época, não se posicionaram criticamente sobre as demonstrações financeiras, que não refletiam as reais situações econômico-financeiras das entidades. Constataram também, que os auditores já tinham um histórico prolongado de prestação de serviço nessas instituições.

Tendo em vista tais escândalos e falhas não reveladas tempestivamente pelas auditorias independentes, introduziu-se no Brasil o rodízio de auditoria, implantado inicialmente Resolução CMN nº 2.267 de 1996, estabelecendo que as instituições autorizadas deveriam realizar a troca do auditor independentes contratado, após quatro exercícios consecutivos. Posteriormente, a

CVM também aderiu ao rodízio, por meio da Instrução Normativa nº 308 de 1999, para as sociedades anônimas de capital aberto.

O CFC e o Instituto de Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) não apoiaram a obrigatoriedade do rodízio de auditoria, pois alegaram que os pontos negativos se sobressaiam aos pontos positivos. Quevedo e Pinto (2014) listam como exemplos de benefícios: a independência dos auditores; a inibição dos vícios dos profissionais; as maiores oportunidades no mercado; e a possível inibição de fraudes. Já como malefícios, destacam: a falta de conhecimento dos auditores; os altos custos para as empresas ao terem que se adequar ao novo serviço; e a necessidade do maior número de horas para que a nova auditoria tenha conhecimento das atividades que serão exercidas.

Quando a implementação do rodízio de auditoria, da Instrução Normativa nº 308 de 1999, art. 31-A, § 2º a qual determina que as companhias devem promover a substituição do responsável técnico, diretor ou gerente envolvidos nos trabalhos de auditoria que se manteve na equipe por no máximo 5 (cinco) anos, podendo retornar após 3 (anos), contando a partir da data que foi substituído.

Nesta mesma Instrução, no art. 31-C, destaca-se que a possível implementação do Comitê de Auditoria Estatutária (CAE), viabiliza aumentar o período de 5 (cinco) anos para 10 (dez) anos consecutivos, tendo, porém, que seguir algumas exigências, tais como: ser instalado no exercício social anterior a contratação do auditor externo; ser vinculado ao Conselho de Administração; possuir regime interno próprio aprovado pelo conselho; entre outros.

O CAE tem como principal propósito opinar sobre a contratação e demissão da empresa de auditoria, avaliar as atividades realizadas e monitorar a qualidade e integridade dos mecanismos do controle interno.

Mais especificamente sobre as contribuições do rodízio de auditoria para a independência e a qualidade dos serviços prestados, Formigoni, Antunes, Leite e Paulo (2008) realizaram estudo com base em grandes companhias abertas brasileiras, constatando que a implementação do rodízio, na percepção dos gestores, não contribuiu para a independência e nem para a qualidade dos serviços. Por essas evidências, a prática do rodízio de auditoria não foi satisfatória para os interesses dos clientes e profissionais.

Para Coelho (2013), existem várias medidas que foram implementadas no sentido de reforçar a independência dos auditores, sem alterar a qualidade da auditoria, como rodízio dos sócios, maior transparência das auditorias, regime de supervisão do auditor externo mais intenso e fortalecimento nos requerimentos de independência.

Nesse contexto Matos, Martins e Macedo (2016) analisaram em sua pesquisa os efeitos do rodízio obrigatório sobre os honorários pagos às companhias. A amostra foi com base em 1.153 empresas-ano entre 2011 e 2014. Os resultados revelaram que houve variações de preço entre empresas que mantiveram seus auditores e as que fizeram o rodízio obrigatório, ou seja, o rodízio obrigatório não atua diretamente como redutor das remunerações pagas aos profissionais.

Em suma, o princípio do rodízio de auditoria é de que se o período de prestação de serviço for muito longo com a empresa auditada pode-se perder a objetividade da auditoria. O pressuposto é que se o relacionamento entre cliente e auditor for muito próximo, os resultados de auditoria podem ser distorcidos, e se tornarem viciosos. A partir dessas possibilidades de distorções foi estabelecido a quantidade de anos certos para os serviços de auditoria, diminuindo assim a pessoalidade entre o cliente e auditor, de acordo com Oliveira (2005) *apud* Formigoni, Antunes, Leite e Paulo (2008).

Honorários

Quando se fala em honorários pagos aos auditores, logo se pensa em valores consideráveis, pois auditoria requer uma série de procedimentos que precisam de bastante cautela. A fixação desses valores deve partir da ética profissional, para não haver prejuízo para o profissional nem ao cliente.

Anteriormente a NBC P1, aprovada pela Resolução CFC nº 976 de 2003, eram abordados critérios que deveriam ser levados em consideração ao estabelecer os honorários para o trabalho de auditoria, como complexidade das atividades, número de horas para realização dos trabalhos, características do cliente e o lugar que o serviço será realizado, para inclusão dos custos com viagens, se necessário. Sendo revogada, entrou em vigor a NBC PG 100, de 2014, a qual não discute diretamente sobre remunerações, abordando os princípios éticos, competência e zelo profissional, sigilo e comportamento profissional.

Estudos realizados em relação aos honorários de auditoria, no Brasil, ainda enfrentam dificuldades para coleta de dados, pelo fato de nem todas as empresas divulgarem os valores de suas remunerações, mas os resultados baseados nas informações obtidas não registram muitas discrepâncias, entre os quais pode-se destacar Munhoz, Murro, Teixeira e Lourenço (2014), Martinez e Morais (2014), Castro, Peleias e Silva (2015), Dantas, Carvalho, Couto e Silva (2016) e Silveira (2017).

Munhoz, Murro, Teixeira e Lourenço (2014) associaram a adoção obrigatória da *International Financial Reporting Standards* (IFRS) à remuneração dos auditores, em pesquisa realizada em empresas listadas na BM&FBovespa nos anos de 2009 a 2012. Os resultados demonstraram que a adoção obrigatória da IFRS, o tamanho da empresa, o rodízio de auditoria e o nível de qualidade

das demonstrações financeiras impactaram nos honorários pagos as empresas.

Também com foco na remuneração dos auditores, Martinez e Morais (2014) contataram que: as empresas *big four* cobram mais para a execução do trabalho do que empresas que não são *big four*. Empresas com maiores ativos e que tenham valor de mercado superior ao contábil pagam mais por suas auditorias; empresas que prorrogam seu relacionamento com os auditores tendem a pagar mais caro, devido à sua proximidade para com a empresa; empresas novas e com maior número de segmentos de negócios, os auditores veem nelas maior probabilidade ao risco e incertezas, então possivelmente a remuneração será maior. Já os determinantes que não influenciam nos honorários foram quando: a entidade possui grande quantidade de estoque e contas a receber; os dias transcorridos entre o fim do ano fiscal e o anúncio dos resultados aumentavam; republicação das informações; e empresas com mais anos no mercado, pois são empresas consolidadas e em processo de maturidade.

Castro, Peleias e Silva (2015) realizaram pesquisa empregando empresas listadas na BM&FBovespa no ano de 2012, mostrando que os valores pagos aos auditores são positivamente relacionados com a complexidade dos clientes, aos níveis de governança corporativa e se o auditor independente for da *big four*.

No estudo realizado por Dantas, Carvalho, Couto e Silva (2016), eles avaliaram as determinantes da remuneração dos auditores, levando em consideração as dimensões seccionais e temporais. Para a análise utilizaram dados de 339 empresas não financeiras listadas na BM&FBovespa. Concluíram que a remuneração dos profissionais tem relação positiva com o tamanho da empresa auditada, se a firma é *big four* e se o cliente participa dos segmentos de governança corporativa; e, como relação negativa,

obteve-se o índice de liquidez corrente da entidade e o fato da empresa ser auditada por aquela firma no primeiro ano.

Mais recentemente, Silveira (2017) realizou estudo com o intuito de verificar a relação entre os honorários anormais de auditoria e a prática de gerenciamento de resultados por parte da empresa auditada. Para isso, foi preciso determinar um modelo de precificação e escolher um método para detectar o gerenciamento através dos *accruals* necessários para a pesquisa. Baseando-se em dados de 490 empresas não financeiras de capital aberto, no período entre 2009 e 2015, identificaram relação negativa e significante entre os honorários anormais positivos e o gerenciamento de resultados contábeis, mostrando que a parte anormal representa a qualidade do serviço prestado; não tendo relação significativa entre os honorários anormais negativos e os *accruals* discricionário.

Como se percebe, os estudos mencionados demonstram que o rodízio obrigatório foi implementado principalmente para que pudesse manter a independência do auditor, pois afirmam que o longo período exercendo atividade na mesma empresa os profissionais perderiam o ceticismo. Entre os efeitos associados à substituição do auditor, pode-se destacar a repercussão na remuneração desses profissionais.

PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Com o intuito de identificar se a troca de auditoria impacta nos honorários dos auditores, foi realizada uma pesquisa descritiva. Segundo Gil (2002), a maior característica desse tipo de pesquisa está na utilização de técnicas padronizadas de coletas de dados. Utiliza abordagem qualitativa, com enfoque empírico-analítico, adotando técnicas de coleta, testes de hipóteses e análise de dados.

Hipótese de pesquisa

Um fator que pode induzir a variação das remunerações pagas aos auditores independentes é a troca das firmas de auditoria, sendo ela obrigatória ou voluntária. A troca obrigatória foi implementada com o objetivo de reduzir a probabilidade de comprometimento na qualidade do serviço e com o intuito de aumentar a independência dos profissionais. Já a alternativa de troca, pode ocorrer pela intenção de redução dos honorários. Formigoni, Antunes, Leite e Paulo (2008), argumentam que o rodízio das empresas de auditoria é identificado pela quebra do relacionamento entre o profissional e o comercial, de empresa para cliente.

Matos, Martins e Macedo (2016) relacionam a remuneração ao rodízio obrigatório, destacando que os valores elevados dos honorários levariam ao aumento dos trabalhos e que provavelmente melhoraria sua qualidade, mas por outro lado encurtariam sua independência na execução dos serviços, aumentando sua dependência financeira.

Torres, Niero e Selmi (2016) destacam que a troca obrigatória deve pressionar negativamente os honorários dos auditores, resultados obtidos a partir de comentários feitos por sócios de algumas das maiores empresas de auditoria do mundo. Nesse contexto, é formulada a seguinte hipótese de pesquisa, a ser testada empiricamente:

> **H1**: No mercado de capitais brasileiros, há relação negativa entre a troca da firma de auditoria e a remuneração dos auditores.

Definição do Modelo

Para realização dos testes empíricos, no sentido de se concluir quanto à hipótese de pesquisa, foi definido o modelo (3.1):

$$REM_{i,t} = \beta_{\circ} + \beta_1 TR_{i,t} + \beta_2 TAM_{i,t} + \beta_3 B4_{i,t} + \beta_4 Alav_{i,t} + \beta_5 GC_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \qquad (3.1)$$

Em que:

REMi,t é a remuneração dos auditores, cobrada do cliente ***i***, no momento ***t***, medida pelo logaritmo natural da remuneração dos auditores;

TRi,t variável *dummy*, representativa a troca de auditores da empresa ***i***, no momento ***t***, assumindo valor 1 quando ocorre a troca de auditores e 0 para os demais;

Tami,t é o tamanho do cliente ***i***, no momento ***t***, medido pelo logaritmo natural dos ativos totais;

B4i,t indica se o cliente ***i***, no período ***t***, foi auditado por uma das maiores firmas de auditoria, as chamadas big four - variável *dummy*, assumindo 1 para as demonstrações auditadas pela PWC, KPMG, E&Y ou Deloitte e 0 para as demais;

Alavi,t é a medida de alavancagem do cliente ***i***, no período ***t***, apurada pela relação entre o passivo (exigibilidade) total e o ativo total;

GCi,t caracteriza o nível de governança do cliente ***i***, no período ***t*** - variável *dummy*, assumindo 1 para os casos de listagem num dos segmentos de governança corporativa da BM&FBovespa – Bovespa Mais,

Bovespa Mais Nível 2, Novo Mercado, Nível 1 e Nível 2 – e 0 para os demais.

Esse modelo é formulado sendo ***TR*** a variável de interesse da pesquisa, sendo confirmada $\boldsymbol{H_1}$ se apresentar sinal negativo e relevância estatística, ou seja, há associação negativa entre a remuneração e a troca de auditores. Com o intuito de aprofundar a análise dos efeitos da troca dos auditores na remuneração desses profissionais, serão estimados modelos alternativos, em que essa variável ***TR*** será substituída, alternadamente, pelas variáveis ***TRobr*** e ***TRvol***, representativas das trocas obrigatórias ou voluntárias, respectivamente. Em todos os casos, é esperada relação negativa com a variável dependente.

As variáveis ***Tam***, ***B4***, ***Alav*** e ***GC*** são incorporadas no modelo como elementos de controle, com o propósito de assegurar a robustez dos achados. Para a variável ***Tam*** é esperada uma relação positiva com a remuneração dos auditores, ou seja, quanto maior for o cliente maior será os honorários, conforme Hallak e Silva (2012), Castro, Peleias e Silva (2015) e Dantas, Carvalho, Couto e Silva (2016) revelam em seus resultados

Para a variável de controle ***B4*** espera-se uma correlação positiva, ou seja, empresas que são auditadas por uma *big four* tendem a pagar honorários mais elevados, precificando a reputação dessas firmas, conforme destacado nos estudos de Cunha, Brighenti e Degenhart (2013), Martinez e Moraes (2014) e Castro, Peleias e Silva (2015), entre outros.

Em relação à variável ***Alav*** é esperada relação positiva com o nível de remuneração, considerando que empresas mais alavancadas envolvem maiores riscos de auditoria, o que justificaria a maior cobrança de honorários, conforme Hallak e Silva (2012).

Por fim, é esperada relação positiva entre a variável dependente e a variável de controle ***GC***, traduzindo o efeito exposto por Dantas, Carvalho, Couto e Silva (2016), ou seja, entidades com melhor nível de governança arcariam com maior remuneração dos auditores, considerando que cobrança serviços de auditoria mais abrangentes e de melhor qualidade.

Em síntese, são esperados para as variáveis independentes do modelo (3.1) os sinais destacados no Quadro 1:

Quadro1 - Sinais esperados para as variáveis independentes do modelo (3.1)

Variável	***TR***	***TRobr***	***TRvol***	***Tam***	***B4***	***Alav***	***GC***
Sinal esperado	-	-	-	+	+	+	+
Onde: *TR* variável *dummy*, representativa da troca de auditoria; *TRobr* variável *dummy*, representativa da troca obrigatória de auditoria; *TRvol* variável *dummy*, representativa dos casos de troca voluntária de auditoria; *Tam* é o tamanho do cliente; *B4* é uma variável *dummy*, assumindo 1 para as firmas big four e 0 para as demais; *Alav* é a medida de alavancagem do cliente; *GC* é uma variável *dummy*, assumindo 1 para os casos de listagem num dos segmentos de governança corporativa da BM&FBovespa e 0 para os demais							

Fonte: Elaboração própria.

Amostra e Fonte de Dados

Para a realização dos testes empíricos foram selecionadas, inicialmente, 338 companhias não financeiras listadas na BM&FBovespa. Dentre essas, 13 foram desconsideradas da amostra, pois não apresentaram informações suficientes para a análise. Assim, a amostra de pesquisa abrangeu 325 companhias não financeiras listadas na BM&FBovespa.

Os dados observados foram extraídos das Demonstrações Financeiras e dos Formulários de Referência dessas empresas, disponíveis no sítio da CVM na internet, considerando o período de 2009 (ano a partir do qual o Formulário de Referência passou a disponibilizar informações sobre a remuneração dos auditores) a 2016.

APURAÇÃO E ANÁLISE DE RESULTADOS

Tendo por base os procedimentos e definição das variáveis destacadas na Seção 3, a primeira etapa dos testes consistiu em apurar as variáveis dependentes e independentes do modelo (3.1). Na Tabela 1 são apresentadas as estatísticas descritivas das variáveis, considerando a extensão da amostra.

Tabela 1 - Estatística descritiva das variáveis do modelo (3.1)

Descrição variáveis	***REM***	***TR***	***TRobr***	***TRvol***	***Tam***	***B4***	***Alav***	***GC***
Média	12,75	0,20	0,12	0,08	20,83	0,72	2,90	0,52
Mediana	12,76	0,00	0,00	0,00	21,19	1,00	0,60	1,00
Máximo	20,76	1,00	1,00	1,00	27,53	1,00	5395,12	1,00
Mínimo	6,72	0,00	0,00	0,00	6,46	0,00	-485,25	0,00
Desvio padrão	1,52	0,40	0,32	0,08	2,57	0,45	114,72	0,50

Onde: *REM* é a remuneração dos auditores; *TR* variável *dummy*, representativa da troca de auditoria; *TRobr* variável *dummy*, representativa da troca obrigatória de auditoria; *TRvol* variável *dummy*, representativa dos casos de troca voluntária de auditoria; *Tam* é o tamanho do cliente; *B4* é uma variável *dummy*, assumindo 1 para as firmas big four e 0 para as demais; *Alav* é a medida de alavancagem do cliente; *GC* é uma variável *dummy*, assumindo 1 para os casos de listagem num dos segmentos de governança corporativa da BM&FBovespa e 0 para os demais.

Fonte: Elaboração própria.

Ao avaliar a Tabela 1, verificasse que 20% dos elementos da amostra correspondem a casos de trocas de auditoria, sendo que 12% correspondem a trocas obrigatórias e 8% de trocas voluntárias. Na variável de controle ***GC*** verificasse que 52% das companhias não financeiras listadas na BM&FBovespa selecionadas na amostra são elencadas nuns segmentos de governança corporativa e que 72% das demonstrações financeiras consideradas no estudo foram auditadas por uma das quatro maiores firmas de auditoria do mundo, os big four. Chama a atenção, também, a expressiva volatilidade e amplitude do indicador de alavancagem, o que pode influenciar nos resultados dos testes.

Para a identificação das primeiras evidências de associação da remuneração dos auditores com as variáveis explicativas do modelo (3.1), bem como para identificar os riscos de multicolinearidade, a Tabela 2 representa a matriz de correlação de Pearson entre as variáveis do modelo (3.1).

Tabela 2 - Matriz de correlação de Pearson entre as variáveis do modelo (3.1)

	REM	***TR***	***TRobr***	***TRvol***	***Tam***	***B4***	***Alav***	***GC***
REM	1,0000							
TR	-0,1106	1,0000						
TRobr	-0,0407	0,6598	1,0000					
TRvol	-0,1228	0,6584	-0,1311	1,0000				
Tam	0,5949	-0,0178	0,0160	-0,0617	1,0000			
B4	0,5277	-0,0731	-0,0175	-0,1070	0,4214	1,0000		
Alav	-0,0233	-0,0102	0,0264	-0,0272	-0,0972	-0,0388	1,0000	
GC	0,3608	-0,0232	0,0027	-0,0350	0,2186	0,3007	0,0102	1,0000

Onde: ***REM*** é a remuneração dos auditores; ***TR*** variável *dummy*, representativa da troca de auditoria; ***TRobr*** variável *dummy*, representativa da troca obrigatória de auditoria; ***TRvol*** variável *dummy*, representativa dos casos de troca voluntária de auditoria; ***Tam*** é o tamanho do cliente; ***B4*** é uma variável *dummy*, assumindo 1 para as firmas big four e 0 para as demais; ***Alav*** é a medida de alavancagem do cliente; ***GC*** é uma variável *dummy*, assumindo 1 para os casos de listagem num dos segmentos de governança corporativa da BM&FBovespa e 0 para os demais.

Fonte: Elaboração própria.

A matriz de correlação revela, inicialmente, a relação negativa entre o nível de remuneração e os eventos de troca de auditores, de forma geral ou considerando apenas as trocas obrigatórias ou voluntárias, o que representa uma primeira evidência pela corroboração da hipótese ***H1***. Para as variáveis de controle também foram encontradas relações positivas entre a remuneração dos auditores e as variáveis ***Tam***, ***B4*** e ***GC***, conforme previsto. Apenas para a variável ***Alav*** não foi identificada, inicialmente, a relação esperada.

No tocante à relação entre as variáveis independentes, no sentido de identificar riscos de multicolinearidade, não foi identificado nenhum caso em que a correlação tenha ultrapassado o limite de 0,8, que representaria, de acordo com Guiarati (2006), um alto risco de multicolinearidade.

Levando em consideração o objetivo da pesquisa, que procura identificar se a troca de auditoria impacta na remuneração dos auditores, foi estimado o modelo (3.1), com três medidas alternativas de troca de auditores – ***TR, TRobr e TRvol***. A partir de evidências de riscos de autocorrelação e heterocedasticidade nos resíduos, o modelo foi estimado com dados em painel, com efeitos fixos nos períodos e uso do método SUR PCSE, que gera parâmetros robustos, mesmo na presença de autocorrelação e heterocedasticidade. A Tabela 3 sintetiza os resultados dessas estimações.

Tabela 3 - Resultados de estimação do modelo (3.1), com efeitos fixos temporais, para identificação dos fatores que influenciam a remuneração da auditoria

Modelo testado:

$$REM_{i,t} = \beta_{\circ} + \beta_1 TR_{i,t} + \beta_2 TAM_{i,t} + \beta_3 B4_{i,t} + \beta_4 Alav_{i,t} + \beta_5 GC_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

		Com variável *TR*		Com variável *TRobr*		Com variável *TRvol*
C		64,4570		6,3504		6,3980
		(0,0000)		(0,0000)		(0,0000)
		***		***		***
TR		-0,2083				
		(0,0015)				
		***				
TRobr				-0,1310		
				(0,1136)		
TRvol						-0,2249
						(0,0063)
						***
Tam		0,2560		0,2588		0,2575
		(0,0000)		(0,0000)		(0,0000)
		***		***		***
B4		1,0252		1,0232		1,0121
		(0,0000)		(0,0000)		(0,0000)
		***		***		***
Alav		-0,0003		-0,0012		-0,0015
		(0,7561)		(0,1568)		(0.0784)
						*
GC		0,4963		0,4980		0,4966
		(0,0000)		(0,0000)		(0,0000)
		***		***		***
Nº de Entidades		325		323		323
Nº de Observações		1972		1801		1801
Período		2009/2016		2009/2016		2009/2016
R^2		0,4829		0,4813		0,4829
R^2 Ajustado		0,4797		0,4782		0,4797
Estatística F		152,4562		150,9686		151,8829
F (p-valor)		0,0000		0,0000		0,0000

Onde: ***REM*** é a remuneração dos auditores; ***TR*** variável *dummy*, representativa da troca de auditoria; ***TRobr*** variável *dummy*, representativa da troca obrigatória de auditoria; ***TRvol*** variável *dummy*, representativa dos casos de troca voluntária de auditoria; ***Tam*** é o tamanho do cliente; ***B4*** é uma variável *dummy*, assumindo 1 para as firmas big four e 0 para as demais; ***Alav*** é a medida de alavancagem do cliente; ***GC*** é uma variável *dummy*, assumindo 1 para os casos de listagem num dos segmentos de governança corporativa da BM&FBovespa e 0 para os demais.

Nível de significância: *** 1%; ** 5%; * 10%. P-valores entre parênteses.

Fonte: Elaboração própria.

A análise dos resultados apresentados na Tabela 3 revela, em relação às variáveis troca dos auditores (***TR***) e troca voluntária dos auditores (***TRvol***), uma relação negativa e estatisticamente relevante com a variável dependente, representativa da remuneração dos auditores independentes (***REM***). Ou seja, de forma geral, empresas que realizam a troca de auditoria tendem a reduzir os honorários pagos pelos serviços de auditoria, a mesma relação encontrada quando considerados apenas os eventos de trocas voluntárias. Para a variável representativa das trocas obrigatórias (***TRobr***), decorrentes das exigências regulamentar do rodízio, apesar da identificação do sinal negativo, a relação não se mostrou estatisticamente relevante. Os resultados confirmam, portanto, a hipótese de pesquisa H_1, no sentido de que, de forma geral, a troca de auditores reduz os honorários pagos pelos clientes. Mais do que isso, demonstram que essa redução ocorre, fundamentalmente, nos casos em que a troca é voluntária.

Os resultados obtidos em relação ao rodízio obrigatório contrariam o exposto por Torres, Niero e Selmi (2016), que por meio das afirmações feitas pelos sócios das firmas *big four,* concluíram que a troca obrigatória diminuíram os honorários dos auditores. Os sócios alegam que a principal variável para a concorrência no mercado é a redução ou não dos honorários, precisando assim, controlar o risco e a pressão na diminuição da remuneração.

Esses resultados em relação à troca de auditores são coerentes com as conclusões obtidas por Matos, Martins e Macedo (2016), onde concluem que as remunerações das companhias que trocaram seus auditores de forma voluntária tiveram redução maior, do que aquelas que realizaram a troca obrigatória.

Em relação às variáveis de controle, cabe ressaltar, inicialmente, a associação positiva entre a variável tamanho do cliente (***Tam***) e a remuneração dos auditores (***REM***) evidenciando que quanto maior for o cliente, maior será o montante dos honorários

cobrados pelo serviço, o que se justifica em função da dimensão do trabalho assumido pelos auditores. Ou seja, uma das principais referências para o estabelecimento dos honorários é a perspectiva da quantidade de horas de trabalho necessárias ao desenvolvimento do trabalho e é evidente que o tamanho do cliente é uma das principais referências. Esses resultados reforçam as evidências obtidas por Hallak e Silva (2012), Cunha, Brighenti e Degenhart (2013) e Dantas, Carvalho, Couto e Silva (2016).

No que se refere à remuneração paga pelo fato da firma de auditoria ser uma *big four*, os resultados revelam relação positiva com a remuneração dos auditores, ou seja, se a firma for contratada por uma das quatro maiores do mundo os honorários cobrados serão maiores. Esses resultados confirmam os achados de Cunha, Brighenti e Degenhart (2013), Castro, Peleias e Silva (2015) e Dantas, Carvalho, Couto e Silva (2016).

Já os resultados relativos à variável de controle alavancagem (***Alav***) revelam que essa não apresenta relação estatisticamente relevante com a remuneração dos auditores (***REM***). Resultados inconclusivos como esse fora encontrados também por Hallak e Silva (2012), Martinez e Moraes (2014) e Dantas, Carvalho, Couto e Silva (2016).

Por fim, a relação entre a variável de controle nível de governança corporativa (***GC***) nas empresas auditadas e a remuneração de auditoria (***REM***) resultou em uma correlação positiva, ou seja, empresas que adotam boas práticas de governança corporativa tendem a aumentar seus gastos com os serviços de auditoria. Esse aumento visa uma melhor qualidade no serviço, provavelmente por esperar um resultado mais preciso e de confiança ao transparecer as informações financeiras aos seus *stakeholders*, segundo Hallak e Silva (2012). Esses resultados corroboram com os achados de Hallak e Silva (2012) e Dantas, Carvalho, Couto e Silva (2016).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo identificar o impacto que a troca dos auditores teria nas remunerações pagas pelos clientes. As variáveis ***Tam***, ***B4***, ***Alav*** e ***GC*** são incorporadas no modelo como elementos de controle, com o propósito de assegurar a robustez dos achados.

Para tanto, foram analisados os dados de 338 companhias não financeiras listadas na BM&FBovespa, abrangendo o período de 2009 a 2016, disponíveis no sítio da CVM na internet. Utilizando técnicas de coleta, testes de hipóteses e análise de dados.

Os resultados demonstraram que a remuneração dos auditores é negativamente associada à troca de auditoria, de forma geral, o que confirma a hipótese de pesquisa H_1 e também com os casos em que a troca é voluntária. Quando considerados apenas os eventos de troca obrigatória a relação, apesar de negativa, não se revelou estatisticamente relevante. Ou seja, as empresas que realizam a troca de auditoria de forma voluntária tendem a reduzir os honorários, porém o mesmo não ocorre com a troca obrigatória.

Já com relação às variáveis de controle, os resultados das estimações confirmam as relações esperadas as variáveis ***Tam***, ***B4*** e ***GC***, ou seja, para as variáveis tamanho do cliente, o fato da firma de auditoria ser *big four* e a adoção das práticas da governança corporativa foram constatadas associações positivas com a remuneração dos auditores. Em relação a variável alavancagem do cliente não foi comprovado relação estatisticamente relevante com a remuneração dos auditores.

As limitações inerentes a esta pesquisa integram a definição de determinado período de tempo 2009 a 2016 e o fato da pesquisa não englobar companhias financeiras, pois o modelo aplicado

continham variáveis que não se enquadravam deste tipo de companhias.

Ainda há muito o que se investigar sobre esse tema, portanto algumas sugestões de pesquisas são: exploração dos benefícios e malefícios do rodízio de auditores, descritos por autores citados, acompanhar o andamento dos honorários em decorrência da troca de auditores, o efeito da troca de auditores na qualidade da auditoria, entre outros.

REFERÊNCIAS

ASSUNÇÃO, J.; CARRASCO, V. **Avaliação da Rotatividade dos Auditores Independentes**. Rio de Janeiro: Editora da PUC-RJ, 2008.

BRASIL. Comissão de Valores Mobiliários. **Instrução n. 308, de 14 de maio de 1999**. Brasília: Ministério da Economia, 1999. Disponível em: <www.gov.br>. Acesso em: 15/08/2022.

CASTRO, W. B. L.; PELEIAS, I. R.; SILVA, G. P. "Determinantes dos Honorários de Auditoria: um Estudo nas Empresas Listadas na BM&FBOVESPA, Brasil". **Revista Contabilidade e Finanças**, vol. 26, n. 69, 2015.

CFC - Conselho Federal de Contabilidade. **NBC TA 200**: Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2009.

COELHO, I. S. "O rodízio obrigatório de firmas de auditoria representa a melhor alternativa para aumentar a independência do auditor?" **IBRACON** [01/08/2013]. Disponível em: <www.ibracon.com.br>. Acesso em: 08/08/2022.

COELHO, I. S. "Rodízio de Auditoria contribui para a saúde das empresas?". **IBRACON** [2013]. Disponível em: <www.ibracon.com.br>. Acesso em: 08/08/2022.

CUNHA, P. R.; BRIGHENTI, J.; DEGENHART, L. **Fatores que influenciam os honorários de auditoria**: análise das empresas brasileiras listadas na BM/FBovespa. Brasília: CNPq, 2013.

DANTAS, J. A. **Auditoria em Instituições Financeiras**: Determinantes de Qualidade no Mercado Brasileiro (Tese de Doutorado em Ciências Contábeis). Brasília: UnB, 2012.

DANTAS, J. A.; CARVALHO, P. R. M.; COUTO, B. A.; SILVA, T. N. "Determinantes da Remuneração dos Auditores Independentes no Mercado de Capitais Brasileiro". **Revista Universo Contábil**, vol.12, n.4, 2016.

DANTAS, J. A.; MEDEIROS, O. R. "Determinantes de Qualidade de Auditoria Independente em Bancos". **Revista Contabilidade e Finanças**, vol. 26, n. 67, 2015.

FORMIGONI, H.; ANTUNES, M. T. P.; LEITE, R. S.; PAULO, E. "A contribuição do rodízio de auditoria para a independência e qualidade dos serviços prestados: um estudo exploratório baseado na percepção de gestores de companhias abertas brasileiras". **Contabilidade Vista e Revista**, vol. 19, n. 3, 2008.

FRANCO, H.; MARRA, E. **Auditoria Contábil**. São Paulo: Editora Atlas, 2000.

GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. São Paulo: Editora Atlas, 2002.

HALLAK, R. T. P.; SILVA, A. L. C. "Determinantes das despesas com serviços de auditoria e consultoria prestados pelo auditor independente no Brasil". **Revista Contabilidade e Finanças**, vol. 23, n. 60, 2012.

MATOS, T. M. P.; MARTINS, A. M.; MACEDO, M. A. S. "Análise do Impacto do Rodízio Obrigatório de Auditores nos Honorários pagos por Companhias Abertas no Brasil". **Anais do XVI Congresso da Universidade de São Paulo Controladoria e Contabilidade**. São Paulo: USP, 2016

MEDEIROS, E. **A Atividade de Auditoria Independente**: Um Breve Estudo sobre a Independência dos Auditores e as Normas Profissionais Aplicáveis (Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação em Ciências Contábeis). Rio de Janeiro: UFRJ, 2005.

MORAES, A. J.; MARTINEZ, A. L. "Associação entre a Remuneração de Auditores Independentes e o Q de Tobin". **Anais do XIV Congresso da Universidade de São Paulo Controladoria e Contabilidade**. São Paulo: USP, 2014.

MORAES, A. J.; MARTINEZ, A. L. "Remuneração de Auditores e a Qualidade da Auditoria no Brasil". **Anais do XXXVIII Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração**. Rio de Janeiro: ANPAD, 2014.

MUNHOZ, T. R.; MURRO, E. V. B.; TEIXEIRA, G. B.; LOURENÇO, I. "O Impacto da Adoção Obrigatória das IFRS nos Honorários de Auditoria em Empresas da Bovespa". **Anais do XIV Congresso da Universidade de São Paulo Controladoria e Contabilidade**. São Paulo: USP, 2014.

NIYAMA, J. K. *et al*. "Evolução da Regulação da Auditoria Independente no Brasil: Análise Crítica, a partir da Teoria da

Regulação". **Advances in Scientific and Applied Accounting**, vol. 4, 2011.

OLIVEIRA, A. Q.; SANTOS, N. M. B. F. "Rodízio de Firmas de Auditoria: A Experiência Brasileira e as Conclusões do Mercado". **Revista Contabilidade e Finanças**, vol. 18, n. 45, 2007.

PAULO, E. "A contribuição do rodízio de auditoria para a independência e qualidade dos serviços prestados: um estudo exploratório baseado na percepção de gestores de companhias abertas brasileiras". **Contabilidade Vista e Revista**, vol. 19, n. 3, 2008.

QUEVEDO, M. C.; PINTO, L. J. S. "Percepção do Rodízio de Auditoria sob o Olhar dos Auditores Independentes". **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, vol.13, n. 38, 2014.

ROCHA JUNIOR, F. R.; SOBRINHO, W. B.; BORTOLON, P. M. "Fatores determinantes da mudança voluntária da empresa de auditoria externa no mercado brasileiro". **Enfoque Reflexão Contábil**, vol.35, n.3, 2016.

SANTOS, A.; GRATERON, I. R. G. "Contabilidade Criativa e Responsabilidade dos Auditores". **Revista Contabilidade e Finanças**, vol. 2, n. 32, 2003.

SILVEIRA, E. D. **Remuneração Anormal do Auditor e a Prática de Gerenciamento de Resultados** (Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis). Brasília: UnB, 2017.

TORRES, F.; NIERO, N.; SELMI, P. "Troca obrigatória deve pressionar honorários". **Valor Econômico** [08/11/2016]. Disponível em: <www.valor.globo.com>. acesso em: 06/07/2022.

SOBRE OS AUTORES

SOBRE OS AUTORES

Alexsandra Cristina de Almeida Ramos é bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília (UnB). Áreas de interesse de pesquisa: Auditoria Fiscal. E-mail para contato: alecrisdf@gmail.com

Andreza dos Santos Jerônimo é graduada em Administração pelo Centro Universitário Ateneu (UniAteneu). Especialista em Controladoria e Finanças do Centro Universitário Ateneu (UniAteneu). E-mail para contato: andrezajeronimo19@gmail.com

Antonia Dyeylly Ramos Tôrres Rios é enfermeira assistencial do Hospital Universitário da UFPI. Especialista em Auditoria de Saúde pelo Centro Universitário Internacional (UNINTER). E-mail para contato: dyeylly@hotmail.com

Célio Luiz Banaszeski é professor da Faculdade Administração e Economia (FAE). Especialista em Administração com Ênfase em Segurança Pública pela Faculdade Educacional Araucária (UNIFACEAR). E-mail para contato: celio@exacta.pro.br

Elói Martins Senhoras é docente da Universidade Federal de Roraima (UFRR) e pesquisador do *think tank* IOLEs. Graduado em Economia, Política e em Geografia. Doutor em Ciências. E-mail para contato: eloisenhoras@gmail.com

SOBRE OS AUTORES

Fausto Aranda Peñarreta é docente da Universidad Nacional de Loja (UNL). Graduado em Direito e Investigação Jurídica pela Universidad Nacional de Loja (UNL). E-mail para contato: fausto.aranda@unl.edu.ec

Francisco Mikael Oliveira Nojosa é graduado em Administração pelo Centro Universitário Ateneu (UniAteneu). Especialista em Controladoria e Finanças do Centro Universitário Ateneu (UniAteneu). E-mail para contato: fcomikael34@gmail.com

Gladys Ludeña-Eras é docente da Universidad Nacional de Loja (UNL). Graduada em Gerência Contábil e Financeira pela Universidad Nacional de Loja (UNL). E-mail para contato: gladys.ludena@unl.edu.ec

Janaína Conceição da Silva é graduada, mestre e doutoranda em Geografia pela Universidade Estadual Paulista Júlio de Mesquita Filho (UNESP). Área de interesse de pesquisa: Geopolítica. E-mail para contato: janaina.conceicao@unesp.br

Jose Alves Dantas é professor da Universidade de Brasília (UnB). Graduado em Ciências Contábeis. Mestre e doutor em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília (UnB). E-mail para contato: josealvesdantas@unb.br

SOBRE OS AUTORES

Juliana Passos Silveira é assistente administrativa no Instituto Federal Sul-Rio-Grandense (IFSul). Mestre em Administração Pública pela Universidade Federal de Pelotas (UFPel). E-mail para contato: julianapassoss@gmail.com

Karoline Nazaré Reis é professora da Rede de Ensino do Estado do Amazonas. Mestranda em Educação e Ensino de Ciências na Amazônia pela Universidade do Estado do Amazonas (UEA). E-mail para contato: karolrpinheiro22@gmail.com

Lucía Armijos-Tandazo é docente da Universidad Nacional de Loja (UNL). Graduada em Gerência Contábil e Financeira pela Universidad Nacional de Loja (UNL). E-mail para contato: lucia.armijos@unl.edu.ec

Luis Henrique da Silva Santos Oliveira é auditor na empresa de Auditoria BDO. Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade do Estado do Amazonas (UEA). E-mail para contato: lholiveira72@gmail.com

Marcío Silva Rodrigues é professor da Universidade Federal de Pelotas (UFPel). Graduado, mestre e doutor em Administração pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). E-mail para contato: marcio.rodrigues@ufpel.edu.br

SOBRE OS AUTORES

Mary Beatriz Maldonado-Román é docente da Universidad Nacional de Loja (UNL). Graduada em Gerência Contábil e Financeira pela Universidad Nacional de Loja (UNL). E-mail para contato: mary.maldonado@unl.edu.ec

Naiara Késia Felix Teixeira é graduada em Administração pelo Centro Universitário Ateneu (UniAteneu). Especialista em Controladoria e Finanças do Centro Universitário Ateneu (UniAteneu). E-mail para contato: naiarakesia@yahoo.com.br

Natalia Largo-Sanchez é docente da Universidad Nacional de Loja (UNL). Graduada em Gerência Contábil e Financeira pela Universidad Nacional de Loja (UNL). E-mail para contato: natalia.largo@unl.edu.ec

Rickardo Léo Ramos Gomes é professor do Centro Universitário Ateneu (UniAteneu). Mestre em Fitotecnia pela Universidade Federal do Ceará (UFC). E-mail para contato: rickardolrg@yahoo.com.br

William Scoralick é bacharel em Ciências Contábeis. Especialista em Auditoria Externa. Mestre em Contabilidade e Controladoria pela Universidade Federal do Amazonas (UFAM). E-mail para contato: wm.scoralick@hotmail.com

NORMAS DE PUBLICAÇÃO

NORMAS PARA PUBLICAÇÃO

A editora IOLE recebe propostas de livros autorais ou de coletânea a serem publicados em fluxo contínuo em qualquer período do ano. O prazo de avaliação por pares dos manuscritos é de 7 dias. O prazo de publicação é de 60 dias após o envio do manuscrito.

O texto que for submetido para avaliação deverá ter uma extensão de no mínimo de 50 laudas. O texto deverá estar obrigatoriamente em espaçamento simples, letra Times New Roman e tamanho de fonte 12. Todo o texto deve seguir as normas da ABNT.

Os elementos pré-textuais como dedicatória e agradecimento não devem constar no livro. Os elementos pós-textuais como biografia do autor de até 10 linhas e referências bibliográficas são obrigatórios. As imagens e figuras deverão ser apresentadas dentro do corpo do texto.

A submissão do texto deverá ser realizada em um único arquivo por meio do envio online de arquivo documento em Word. O autor / organizador / autores /organizadores devem encaminhar o manuscrito diretamente pelo sistema da editora IOLE: http://ioles.com.br/editora

Copyright © Editora IOLE
2022

CONTATO

EDITORA IOLE

Caixa Postal 253. Praça do Centro Cívico

Boa Vista, RR - Brasil

CEP: 69.301-970

@ http://ioles.com.br/editora

+ 55 (95) 981235533

eloisenhoras@gmail.com

Copyright © Editora IOLE
2022