

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO PARANÁ
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO
MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO**

RENE GUIMARÃES ANDRICH

**A PERCEPÇÃO DOS GESTORES DE UMA MULTINACIONAL DE BENS E
CONSUMO SOBRE A INFLUÊNCIA DA AUDITORIA INTERNA NA
IMPLEMENTAÇÃO DA ESTRATÉGIA DA EMPRESA - UM ESTUDO DE CASO**

CURITIBA

2011

RENE GUIMARÃES ANDRICH

**A PERCEPÇÃO DOS GESTORES DE UMA MULTINACIONAL DE BENS E
CONSUMO SOBRE A INFLUÊNCIA DA AUDITORIA INTERNA NA
IMPLEMENTAÇÃO DA ESTRATÉGIA DA EMPRESA - UM ESTUDO DE CASO**

Dissertação de Mestrado apresentado ao Programa de Pós-Graduação em Administração, da Pontifícia Universidade Católica do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre.

Orientador: Prof. Dr. Eduardo Damião da Silva

CURITIBA

2011

Dados da Catalogação na Publicação
Pontifícia Universidade Católica do Paraná
Sistema Integrado de Bibliotecas – SIBI/PUCPR
Biblioteca Central

A573p 2011	<p data-bbox="500 1188 743 1213">Andrich, René Guimarães</p> <p data-bbox="500 1222 1227 1331">A percepção dos gestores de uma multinacional de bens e consumo sobre a influência da auditoria interna na implementação da estratégia da empresa : um estudo de caso / René Guimarães Andrich ; orientador, Eduardo Damilão da Silva. – 2011.</p> <p data-bbox="529 1335 691 1360">116 f. : il. ; 30 cm</p> <p data-bbox="500 1423 1182 1482">Dissertação (mestrado) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2011</p> <p data-bbox="526 1486 740 1512">Bibliografia: f. 110-114</p> <p data-bbox="500 1583 1240 1667">1. Auditoria. 2. Administração de empresas. 3. Planejamento empresarial. 4. Governança corporativa. I. Damilão, Eduardo. II. Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Programa de Pós-Graduação em Administração. III. Título.</p> <p data-bbox="899 1726 1104 1751">CDD 20. ed. – 657.45</p>
---------------	--

TERMO DE APROVAÇÃO

**A PERCEPÇÃO DOS GESTORES DE UMA MULTINACIONAL DE
BENS E CONSUMO SOBRE A INFLUÊNCIA DA AUDITORIA INTERNA
NA IMPLEMENTAÇÃO DA ESTRATÉGIA DA EMPRESA - UM
ESTUDO DE CASO**

Por

RENE GUIMARÃES ANDRICH

Dissertação aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre no Programa de Pós-Graduação em Administração, área de concentração em Administração Estratégica, do Centro de Ciências Sociais Aplicadas da Pontifícia Universidade Católica do Paraná.



Prof. Dr. Wesley Vieira da Silva
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Administração



Prof. Dr. Eduardo Damiano da Silva
Presidente



Prof. Dr. Wesley Vieira da Silva
Examinador



Prof. Dr. Lauro Brito de Almeida
Examinador

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho à minha esposa, Tania Mara Duda Andrich, que renunciou a muitas coisas para que eu atingisse esse objetivo.

Hoje eu divido o meu título de mestre com ela. Sem ela eu não teria atingido esta e outras conquistas que temos alcançados juntos.

AGRADECIMENTOS

Gostaria de expressar meus agradecimentos à Pontifícia Universidade Católica do Paraná, na figura de seus professores e alunos, que honram o nome desta instituição.

Um agradecimento especial ao meu orientador, Prof. Doutor Eduardo Damião da Silva, que, mesmo com seus inúmeros compromissos, contribuiu com os mais valiosos conselhos, e transferiu para mim um pouco de seu vasto conhecimento acadêmico e de negócios.

A Luis Garcia, diretor da área em que trabalho, também os meus mais sinceros agradecimentos. Com sua vivência acadêmica e grande experiência profissional me incentivou desde o início do programa com palavras e ações. Aos meus companheiros de trabalho, Andreia Leiko e Eduardo Donnabella, assim também como o Luis, sempre souberam entender e suprir minhas ausências.

Ao meu pai Romildo (*in memoriam*) que mesmo com pouco estudo, provavelmente não sabia que sua paixão pelos livros foi fundamental para desenvolver em mim o interesse pela leitura.

Minha mãe Maria que com pouco estudo e escassas oportunidades, nunca mediu esforços para que todos os seus filhos estudassem. Tenho certeza que ela teve seu desejo de estudar e crescer profissionalmente muito bem representado pelos seus seis filhos, hoje todos formados, profissionais respeitados, alguns professores e um deles já mestre, exemplo que quis seguir.

Ao meu querido filho Davi, ainda pequeno, um bebê, como gosto de dizer, já percebi seu interesse pela literatura. Sinceramente espero que no futuro este trabalho sirva de motivação para que ele atinja objetivos maiores do que os que seu pai atingiu.

Obrigado a todos os que de alguma forma contribuíram para a realização deste trabalho.

Por último agradeço a Deus a saúde, a inspiração e a energia que foram vitais para a realização deste trabalho.

EPÍGRAFE

"Paciência e perseverança tem o efeito mágico de fazer as dificuldades desaparecerem e os obstáculos sumirem".

John Quincy Adams

RESUMO

O Brasil vem se destacando, nos últimos anos, no cenário mundial entre países como China, Rússia, e Índia, com acelerado desenvolvimento econômico. Dezenas de empresas estão se preparando para abrir seu capital na bolsa de valores brasileira, ou fora do Brasil, visando à captação de recursos de investidores para alavancar seus negócios. Atender aos anseios destes investidores tem-se tornado uma importante questão para as empresas de capital aberto. Este ambiente tem valorizado profissionais com experiência na área de auditoria. Já há quatro décadas se falava na relação entre investidores e gestores, ou como a teoria tratava na época, entre o principal (proprietário, investidor) e o agente (gestor), que ficou conhecido como a Teoria da Agência, base teórica deste trabalho. O auditor interno foi considerado nesta pesquisa como um agente que pode atuar no interesse do investidor. A revisão teórica deste trabalho abordou aspectos que são considerados partes integrantes desta teoria, como a governança corporativa, controles internos, riscos, estratégia empresarial e finalmente auditoria. O objetivo deste trabalho foi identificar se, na percepção dos executivos da empresa objeto deste estudo, os trabalhos executados pela auditoria interna estão contribuindo com a implementação das estratégias nesta empresa. Foi desenvolvido, então, um estudo de caso numa empresa multinacional de bens de consumo. Foi um estudo qualitativo, exploratório e descritivo, com uma amostra não probabilística de caráter intencional, pois todos os executivos participaram da pesquisa. O material foi coletado a partir de entrevistas e analisados pelo método de análise de conteúdo. Buscou-se identificar qual é a influência da auditoria interna no processo de implementação da estratégia da empresa, na percepção dos seus gestores. O resultado apresentado foi o de que a maioria dos executivos acredita que a auditoria está contribuindo com a implementação das estratégias corporativas e de negócios da empresa.

Palavras-chave: Auditoria. Riscos. Controles internos. Governança corporativa. Teoria da agência. Estratégia corporativa e de negócios.

ABSTRACT

Brazil has been increasing in recent years together with countries like China, Russia and India, all of them with great economic development. Some companies are preparing an IPO at the Brazilian stock exchange, or also in other stock exchanges, aiming to leverage your business. Meet the investors needs has become an important subject for those companies. This environment is contributing to increase the value of professionals with experience in the internal audit area. Four decades ago specialists started to talk about the relationship between investors and managers, or according to the theory studied at that time, the relation between the principal (owner, investor) and agent (manager). This relation was named as the Agency Theory, which was the theoretical basis of the present research. The internal auditor has been studied as an agent acting from time to time on behalf of the investor. This research has included concepts that were considered as parts of the Agency Theory, such as corporate governance, internal controls, risk, business strategy and finally audit. The aim of this study was to identify if in the perception of the company's executives, the work performed by internal audit are contributing to the implementation of the strategies in this company. It was then conducted a case study in a multinational of consumer goods. It was a qualitative, exploratory and descriptive research, with a intentional non-probability sample, considered that all executives participated in the research. The present material was collected through interviews and analyzed using the method of content analysis. The aim was to identify what is the influence of internal audit in the company strategy implementation process, as perceived by the company managers. The result was that the majority of the executives believe that the audit is contributing to the implementation of corporate and business strategies in the company.

Key-words: Audit. Risks. Internal controls. Corporate governance. Agency theory. Corporate strategy and business.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Esquema das categorias de análise	61
Figura 2 - Estrutura da metodologia	62
Figura 3 - Região da América Latina.....	70
Figura 4 - Organograma dos entrevistados	72
Figura 5 - Estrutura global da auditoria interna da Alfa	73
Figura 6 - Procedimentos da auditoria interna	75
Figura 7 - Cronograma de emissão do relatório de auditoria	80

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Perguntas de pesquisa e categorias de análise	50
Quadro 2 - Codificação do conteúdo analisado.....	61
Quadro 3 - Estratégia corporativa e de negócios da empresa.....	69
Quadro 4 - Códigos e descrição dos cargos	71
Quadro 5 - Estratégia da Alfa versus Estratégia Auditoria Interna	75
Quadro 6 - Responsabilidades da área de auditoria interna da Alfa.....	80
Quadro 7 - Áreas entrevistadas.....	82
Quadro 8 - Entrevistados de compras	82
Quadro 9 - Entrevistados da engenharia e qualidade.....	83
Quadro 10 - Entrevistados do financeiro	83
Quadro 11 - Entrevistado do fiscal	84
Quadro 12 - Entrevistado da região Caribe e América Latina	84
Quadro 13 - Entrevistados da linha II.....	85
Quadro 14 - Entrevistados da manufatura.....	85
Quadro 15 - Entrevistados do pós-vendas.....	85
Quadro 16 - Entrevistado da presidência	86
Quadro 17 - Entrevistados de recursos humanos.....	86
Quadro 18 - Entrevistados de <i>Supply chain</i>	87
Quadro 19 - Entrevistados de tecnologia da informação	87
Quadro 20 - Entrevistados de vendas e <i>marketing</i>	87
Quadro 21 - Explicação do quadro de análise de conteúdo	88
Quadro 22 - Resumo conceitos das categorias	89
Quadro 23 - Estratégia corporativa e estratégia de negócios	90
Quadro 24 - Explicação das colunas adicionais da categoria 1	91
Quadro 25 - Responsabilidades da auditoria interna	93
Quadro 26 - Explicação das colunas adicionais da categoria 2	93
Quadro 27 - Riscos	95
Quadro 28 - Explicação das colunas adicionais da categoria 3	955
Quadro 29 - Controles internos	97
Quadro 30 - Explicação da coluna adicional da categoria 4.....	97
Quadro 31 - Atividades da área de auditoria.....	98

Quadro 32 - Explicação da coluna adicional da categoria 5	98
Quadro 33 - Eficiência nos trabalhos de auditoria.....	99
Quadro 34 - Explicação da coluna adicional da categoria 6	100
Quadro 35 - Convergências versus divergências.....	103

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
1.1 APRESENTAÇÃO DO TEMA.....	14
1.2 PROBLEMA DE PESQUISA	17
1.3 OBJETIVO GERAL E ESPECÍFICOS	18
1.3.1 Objetivo geral	18
1.3.2 Objetivos específicos	18
1.4 JUSTIFICATIVA TEÓRICA E PRÁTICA	19
2 REVISÃO DE LITERATURA	21
2.1 TEORIA DA AGÊNCIA.....	21
2.2 GOVERNANÇA CORPORATIVA	24
2.3 AUDITORIA	26
2.3.1 A evolução da auditoria	26
2.3.2 Conceito de auditoria	28
2.3.3 A auditoria interna	29
2.3.4 A auditoria externa e a relação com a auditoria interna	30
2.3.5 O auditor interno e externo	31
2.3.6 A importância da auditoria	31
2.3.7 O futuro da auditoria	32
2.4 CONTROLES INTERNOS	33
2.5 RISCO	35
2.6 ESTRATÉGIA.....	38
2.6.1 Estratégia corporativa e estratégia de negócios	39
2.6.2 A implementação da estratégia	40
2.7 AUDITORIA INTERNA COMO FERRAMENTA DE AUXÍLIO ESTRATÉGICO	40
3 METODOLOGIA	48
3.1 PERGUNTAS DE PESQUISA	48
3.2 CATEGORIAS DE ANÁLISE.....	49
3.2.1 Definições constitutivas e operacionais das categorias de análise	51
3.2.1.1 Estratégia corporativa e de negócios.....	51
3.2.1.2 Responsabilidades da auditoria interna	52
3.2.1.3 Riscos	52

3.2.1.4 Controles internos	53
3.2.1.5 Atividades da área de auditoria	54
3.2.1.6 Eficiência nos trabalhos de auditoria.....	54
3.3 DESENHO DA PESQUISA.....	55
3.4 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA	57
3.4.1 População e amostra	57
3.4.2 Dados	57
3.4.2.1 Tipo de dados para análise.....	58
3.4.2.2 Coleta de dados	58
3.4.2.3 Tratamento de dados	60
4 ESTUDO DE CASO.....	63
4.1 DESCRIÇÃO DA EMPRESA, MISSÃO E VALORES	63
4.1.1 A história da Alfa	63
4.1.2 A Alfa hoje.....	65
4.1.3 Missão e valores da Alfa.....	65
4.2 ESTRATÉGIAS CORPORATIVA E DE NEGÓCIOS.....	66
4.2.1 Sua estratégia corporativa	66
4.2.2 Sua estratégia de negócios.....	68
4.3 A ALFA NA AMÉRICA LATINA	69
4.4 A ÁREA DE AUDITORIA INTERNA DA ALFA	72
4.4.1 A função de auditoria interna no mundo e na América Latina.....	72
4.4.2 A estratégia de negócios na Alfa e a forma de trabalho da Auditoria Interna	74
4.5 METODOLOGIA APLICADA AO ESTUDO DE CASO.....	81
4.5.1 Áreas envolvidas nas entrevistas	81
4.5.1.1 Compras.....	82
4.5.1.2 Engenharia e qualidade.....	83
4.5.1.3 Financeiro	83
4.5.1.4 Fiscal.....	84
4.5.1.5 Gerência geral América Latina e Caribe	84
4.5.1.6 Linha II	84
4.5.1.7 Manufatura.....	85
4.5.1.8 Pós vendas.....	85
4.5.1.9 Presidência.....	86
4.5.1.10 Recursos humanos.....	86

4.5.1.11 <i>Supply chain</i>	86
4.5.1.12 Tecnologia	87
4.5.1.13 Vendas e <i>marketing</i>	87
4.5.2 A preparação para a análise de conteúdo	88
5 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	90
5.1 ANÁLISE DAS CATEGORIAS	90
5.1.1 Categoria 1 - estratégia corporativa e de negócios	90
5.1.2 Categoria 2 - responsabilidades da auditoria interna	92
5.1.3 Categoria 3 - riscos	95
5.1.4 Categoria 4 - controles internos	96
5.1.5 Categoria 5 - atividades da área de auditoria	98
5.1.6 Categoria 6 - eficiência nos trabalhos de auditoria	99
5.2 GRUPO ESTRATÉGICO E TÁTICO - CONVERGÊNCIAS E DIVERGÊNCIAS	101
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS, LIMITAÇÕES E RECOMENDAÇÕES	104
6.1 OBJETIVOS DO ESTUDO DE CASO E O PROBLEMA DE PESQUISA.....	104
6.2 O ESTUDO DE CASO E OS RESULTADOS	105
6.2.1 Conclusões do estudo de caso	105
6.2.2 Limitações e recomendações de estudos complementares	107
6.3 RECOMENDAÇÕES PARA A ALFA	108
REFERÊNCIAS	110
ANEXO	115

1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo é apresentado uma contextualização do tema de pesquisa. Será iniciado com a apresentação do tema indicando a razão da escolha deste e também todos os assuntos relacionados ao mesmo, que serão detalhadamente desenvolvidos ao longo do trabalho.

1.1 APRESENTAÇÃO DO TEMA

Organizações empresariais parecem viver freqüentemente na busca de crescimento. É uma corrida constante para garantir aos proprietários e acionistas o retorno que eles estão esperando. O surgimento de novas tecnologias e o avanço do uso da *internet* têm representado pontos relevantes dentro deste contexto. As mudanças econômicas que o mundo vem passando nos últimos anos estão impondo aos empresários pressão por resultados positivos. O Brasil é um país onde essas mudanças econômicas têm sido muito intensas, o que tem contribuído para o seu crescimento econômico. A preparação das empresas brasileiras para acompanhar e tirar proveito deste momento de crescimento é fundamental.

O crescimento das empresas de forma desestruturada pode ser um motivador para o avanço de estudos científicos na área de administração estratégica. A governança corporativa, assunto ainda relativamente recente nas organizações, tem-se desenvolvido nos últimos anos. Com o crescimento, surgem nas empresas problemas de controles, sustentabilidade, confiança de investidores, clientes e fornecedores, entre outros.

A sobrevivência das organizações muitas vezes está na visão de seus gestores, onde eles acreditam que a organização deve estar no futuro. Nesse sentido, a estratégia da organização representa o caminho a ser percorrido na busca pela realização do que um dia foi apenas uma ambição de um visionário. Mas o fato é que empresas podem não mais sobreviver sem uma adequada estruturação, sem um crescimento sustentado por ações efetivas com relação à salvaguarda do patrimônio dos proprietários, respeito aos clientes, fornecedores, colaboradores e cuidado com o meio ambiente.

O sucesso de uma organização empresarial depende cada vez mais do atendimento das necessidades e expectativas dos chamados “*stakeholders*” - investidores, clientes, fornecedores e outras partes interessadas. Nesse cenário, tem sido crescente a demanda por

maior transparência nos relatórios financeiros. As empresas estão cada vez mais se organizando internamente, muitas implementando as denominadas práticas de governança corporativa. Estas práticas normalmente se traduzem na criação e manutenção de um adequado ambiente de controles internos cujo objetivo é justamente garantir aos interessados a transparência e credibilidade nos relatórios financeiros. Em uma boa estrutura de governança corporativa além da preocupação em se reportar números corretos, há também necessidade de transparência. Esta discussão sobre governança corporativa será aprofundada ao longo deste trabalho. No entanto é necessário entender algo inerente às relações empresariais, especificamente, a relação entre o principal e o agente ou como aqui será tratado, entre os donos do capital e os gestores. Muito se tem falado sobre profissionalizar a administração das empresas. Isto porque, entre outras razões, empresas cresceram tanto que os donos já não mais teriam condições de conduzir os negócios sem uma ajuda externa profissional. Tem-se conhecimento de casos nos quais empresas familiares cresceram e se perderam no meio deste processo. Os donos não confiaram em delegar a gestão das atividades para profissionais especializados, ou talvez não sabiam como fazer isto. Por outro lado, não se pode esquecer aqueles empresários que, com visão de futuro, decidiram profissionalizar a administração de suas empresas. Muitos hoje estão longe do dia-a-dia dos negócios, deixaram a administração de seus negócios a cargo de outros executivos especializados. Parece que o crescimento sustentável de empresas esbarra no ponto em que para continuar crescendo é preciso se estruturar. Surge então a relação de confiança que deve existir entre o proprietário e os gestores contratados para administrar a empresa.

A relação entre proprietário e gestor foi discutida por Eisenhardt (1989), ao tratar da denominada Teoria da Agência. Esta teoria, que será discutida neste trabalho, se caracteriza principalmente pela relação entre o principal (proprietário) e o agente (gerente). Basicamente, a proposta desta teoria é avaliar as diversas situações encontradas em uma relação onde normalmente as partes têm visões variadas sobre determinado assunto. Trazendo este ponto para o contexto desta discussão, observa-se que hoje existem muitas formas de amenizar conflitos entre proprietários e gestores, os quais existem em função da assimetria de informações, que Eisenhardt (1989) define como sendo o acesso diferenciado a informações que o proprietário e o gestor possuem. Cada um detém determinada informação; a falta de compartilhamento destas informações pode representar um problema para a continuidade da empresa. A diferença nas atitudes em relação aos riscos também é fator preponderante nesta relação. Este assunto será discutido mais adiante.

Voltemos então para a questão da governança corporativa. Para o Instituto Brasileiro

de Governança Corporativa (2009a):

[...] a Governança Corporativa surgiu para superar o "conflito de agência", decorrente da separação entre a propriedade e a gestão empresarial. Nesta situação, o proprietário (acionista) delega a um agente especializado (executivo) o poder de decisão sobre sua propriedade. No entanto, os interesses do gestor nem sempre estarão alinhados com os do proprietário, resultando em um conflito de agência ou conflito agente-principal.

A governança corporativa é muito mais do que simplesmente a abordagem sobre o conflito da agência. Para um melhor entendimento sobre governança corporativa, conceitos variados e discussões serão apresentados ao longo do trabalho. A compreensão da auditoria, considerada como um dos pilares da governança corporativa, será o foco desta pesquisa.

Poder-se-ia voltar a mais de 4.500 anos antes de Cristo, conforme será apresentado aqui neste trabalho no tópico evolução da auditoria, para compreensão do surgimento da atividade de auditoria. É uma atividade milenar que veio se aprimorando ao longo dos séculos, com muitas mudanças de atuação. Esta atividade será conceituada durante este trabalho, mas poderia-se agora limitar-se a dizer que a mesma se caracteriza pela realização de verificações e/ou inspeções diversas, e tem objetivos variados, conforme será visto quando forem discutidas as diferenças entre a auditoria externa e auditoria interna e também entre as atividades efetuadas por auditores internos e externos.

Não seria possível, contudo, falar sobre governança corporativa, auditoria interna e externa sem também discutir-se controles internos. Será observado ao longo do trabalho que um ambiente de controles internos adequado é peça fundamental em uma empresa com boa estrutura de governança corporativa. Questões de independência do auditor, ou seja, por qual motivo este profissional deve ter uma linha de reporte que lhe proporcione independência, será também objeto de discussão neste trabalho.

A análise de risco é um ponto indispensável na atividade de auditoria. Algumas empresas possuem área exclusiva de análise de risco, desvinculada da área de auditoria. Mas afinal de contas por que se preocupar com riscos?

A vida pessoal está cercada de riscos. Quando se levanta pela manhã e se pega o carro para ir trabalhar deparamo-nos com riscos de acidente; ao longo do dia tomamos decisões que envolvem riscos variados, como o de perdas financeiras, por exemplo. Quando deixamos de fazer algo, estamos assumindo um risco de que algo não saia do jeito que se esperava. Seria possível aqui apontar uma infinidade de riscos que são assumidos ou mitigados ao longo de nossa vida. No mundo corporativo isto não é diferente. Os riscos existem e precisam ser

mitigados ou assumidos. É uma questão de escolha. Um gestor precisa estar preparado para tomar estas decisões e fazer a escolha acertada. A verificação do risco do negócio é algo feito por qualquer gestor, mesmo que para alguns casos esta análise não seja efetuada formalmente ou o gestor a faz sem nem mesmo dar-se conta que está conduzindo uma análise de riscos. Será analisado neste trabalho como o risco está inserido nos conceitos de governança corporativa e como é utilizado pelos auditores.

Finalmente, a estratégia da empresa, assunto discutido no mundo corporativo, com diferentes opiniões, será abordada e discutida à luz dos conceitos de governança corporativa. A estratégia corporativa e a estratégia de negócios de uma determinada empresa parecem ter relação com a governança corporativa, conforme será visto mais adiante neste trabalho.

As atividades da auditoria interna são o foco principal desta pesquisa. Ao conceituar-se este tema e inseri-lo no âmbito da teoria da agência, da governança corporativa, da auditoria e do processo de estratégia empresarial é desafiante entender até que ponto a atividade de auditoria realmente contribuiu para a implementação da estratégia da empresa.

1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

Neste item é apresentado o problema que o trabalho se propõe a abordar e pretende resolver no final. O problema é um aspecto bem delimitado do tema escolhido e que relaciona normalmente duas variáveis para as quais se pretende conhecer o relacionamento que possuem entre si.

Inicialmente a auditoria era unicamente relacionada com revisões das demonstrações contábeis, como será visto mais adiante na conceituação de auditoria externa. Com o passar do tempo, esta atividade passou a desempenhar outros papéis nas empresas. Passou a participar do dia a dia das empresas, dos processos estratégicos, contribuindo para que estas empresas tenham mais sucesso para atingir seus objetivos estratégicos, como será visto no conceito de auditoria interna.

Percebe-se então que, mesmo ainda sendo a revisão das demonstrações contábeis uma das principais funções da auditoria, ela não está limitada somente a isto. Mas, até que ponto os gestores, ou aquelas pessoas que estão hoje à frente das organizações, definindo seus planos estratégicos, compartilham com esta opinião? Será que hoje a auditoria interna está realmente contribuindo com a empresa no cumprimento de suas metas? Se não está, isto não poderia até

representar uma ameaça à sobrevivência da auditoria?

É com esta visão e com a expectativa de encontrar respostas para estas perguntas, que se pretende nesta pesquisa avaliar a percepção dos gestores de uma empresa de bens e consumo sobre as atividades da auditoria interna. Assim sendo, esta pesquisa busca resposta para a seguinte questão:

Qual é a influência da auditoria interna no processo de implementação da estratégia da empresa, na percepção dos seus gestores?

1.3 OBJETIVO GERAL E ESPECÍFICOS

Aqui será explicitado qual o objetivo geral que se pretende alcançar ao final do trabalho e quais os passos que deverão ser dados para que seja alcançado o objetivo geral. Estes passos coerentes, e dentro de uma sequência lógica, são os objetivos específicos.

1.3.1 Objetivo geral

Identificar se os trabalhos executados pela auditoria interna estão contribuindo com a implementação das estratégias da empresa, na opinião dos executivos da empresa.

1.3.2 Objetivos específicos

O atendimento deste objetivo geral está condicionado ao cumprimento dos seguintes objetivos específicos:

- a) verificar se os gestores conhecem as estratégias corporativas e de negócios da empresa;
- b) analisar se os gestores sabem quais são as responsabilidades da auditoria interna;

- c) identificar se uma cultura de riscos é disseminada para os principais gestores da empresa;
- d) avaliar se na opinião dos gestores o ambiente de controles atual é suficiente para mitigação dos principais riscos que possam impedir o cumprimento das estratégias corporativas e de negócios;
- e) identificar qual é a percepção dos gestores sobre as atividades executadas pela auditoria interna;
- f) analisar se na opinião dos gestores as atividades executadas pela auditoria ajudam a empresa no cumprimento de suas estratégias corporativas e de negócios.

1.4 JUSTIFICATIVA TEÓRICA E PRÁTICA

O objetivo neste capítulo será o de mostrar ao leitor qual a justificativa em termos de contribuições que o trabalho apresenta do ponto de vista teórico, ou seja, a contribuição para a área da administração que o estudo apresentará e a contribuição prática, que se refere à contribuição para as empresas de forma geral que o estudo poderá oferecer.

A literatura relacionada à governança corporativa e suas ramificações vêm ganhando força nos últimos anos. Quando o assunto é auditoria, muito se fala em independência.

Para Attie (2007, p. 12), “o julgamento profissional, atividade constante de um auditor, deve ter alto grau de imparcialidade, integridade e objetividade”. A falta de independência, normalmente caracterizada por níveis inadequados de reporte, não permite que o auditor possa executar suas atividades de forma adequada. Em condições ideais, o auditor deve reportar-se ao comitê de auditoria ou a alguém que possa considerar adequadamente as opiniões e recomendações do mesmo e tomar as ações necessárias. Fica evidente então a importância da independência nas atividades de auditoria.

Mas, ser independente possivelmente não implica deixar o auditor afastado das operações do dia a dia das empresas. Esta aproximação com as atividades diárias das empresas não tem sido muito abordada na literatura. Considera-se ser este um fator importante para o desenvolvimento de estudos acadêmicos. Já há alguns estudos sobre a auditoria interna no contexto da governança corporativa para empresas listadas na Bovespa, mais especificamente o trabalho de Barros (2007). Há também o estudo de Ehrentreich (2009) sobre a percepção de gestores sobre controles internos e gestão de riscos, mas nada sobre a

auditoria interna como função de apoio às estratégias corporativa e de negócios da empresa.

A empresa objeto desta pesquisa cresceu com aquisições de outras empresas no mundo todo. Hoje esta empresa ocupa a primeira posição em vendas em vários produtos que produz e comercializa. Este crescimento por aquisições deu origem a uma empresa que pouco se utilizava de seu poderio financeiro. Algumas funções como, por exemplo, compras, estava até a bem pouco tempo segregada, ou seja, cada país ou região fazia as suas próprias compras. Não havia uma tentativa de, por exemplo, realizar compras conjuntas para obtenção de melhores preços. Esta é uma das razões pelas quais a empresa passou a enfatizar e desenvolver cada vez mais sua estratégia corporativa, que é o foco em operações globais, em países de baixo custo, constante inovação e atendimento dos desejos dos clientes. A estratégia de negócios, constituída pelo foco na marca, redução de custos e desenvolvimento de novos produtos representa o alicerce para a implementação da estratégia corporativa. Hoje há um movimento interno na empresa de conscientização e busca constante por um aumento de sinergia entre as diversas regiões geográficas onde a empresa atua.

Todas as áreas da empresa estão hoje integradas na busca pela eficiência, para que cada vez mais a marca seja consolidada por meio do crescimento da participação da empresa no mercado, com venda de produtos inovadores e com baixo custo. Quando se mencionam todas as áreas, inclui-se também a auditoria interna. De acordo com informações do diretor de Auditoria, o alinhamento das estratégias da área de auditoria interna com as estratégias da empresa já vem sendo buscado há alguns anos. A função de auditoria global de auditoria interna existe desde o ano de 2002, e a cada ano que passa a área tem buscado um maior alinhamento com as estratégias corporativas e de negócios, sem deixar de observarem-se os conceitos de independência. Desta forma, é fundamental entender como os principais gestores da empresa estão vendo este alinhamento. É possível que este movimento esteja acontecendo ou para acontecer em áreas de auditoria interna de outras empresas. Este estudo é, portanto, muito importante neste sentido.

2 REVISÃO DE LITERATURA

Neste capítulo serão desenvolvidos os conceitos teóricos que darão suporte ao entendimento da problemática definida como foco do estudo. Procurou-se sistematizar estes conceitos dentro de uma seqüência lógica de forma a deixar claro qual a opção conceitual adotada pelo trabalho, ou quais as correntes teóricas adotadas.

A Teoria da Agência que trata da relação entre o principal e o agente, incluindo suas diferentes preferências, atitudes e apetite a risco é o primeiro tópico abordado neste capítulo. Esta teoria, presente no mundo corporativo e que aborda a relação entre o principal e o agente, representados pelo proprietário e o gerente ou gestor, está amplamente relacionada aos conceitos de governança corporativa, que por sua vez se preocupa com transparência e qualidade de informações contábeis. A Auditoria seja a interna ou externa, como um dos pilares da governança, exerce papel fundamental neste contexto.

Controles internos e riscos, duas das principais ferramentas de trabalho do auditor, se relacionam se considerado que controles existem para eliminar ou mitigar riscos. Neste trabalho a estratégia corporativa e de negócios será analisada à luz destes conceitos de governança corporativa.

2.1 TEORIA DA AGÊNCIA

Uma criança de 3 anos sobe na cama que tem quase um metro de altura e começa a pular. Quando se fala para não fazer isto, porque há risco de cair e se machucar, normalmente a criança não atende prontamente o pedido. Na maioria das vezes os pais não tem muito sucesso na tentativa de convencer o filho. Neste simples exemplo fica evidente que a atitude de uma criança ao risco de cair da cama é diferente da atitude de seu pai ou de sua mãe. Os pais sabem que se a criança cair vai se machucar. A criança não sabe. Neste exemplo, uma das partes (o pai ou a mãe) possuem informações que o filho desconhece.

Nas organizações isto não é diferente. As atitudes a risco são diferentes de pessoa para pessoa. Eisenhardt (1989) escreveu artigo sobre a relação entre principal (gestor) e agente (gerente), o que ficou conhecido por “*Agency Theory*” ou Teoria do Agenciamento ou ainda Teoria da Agência. Este é um tema importante, discutido por variados autores e utilizado em

diversas áreas como a contabilidade, economia, finanças, *marketing*, ciência política, comportamento organizacional e sociologia desde a década de 70. A proposta desta autora foi diminuir a confusão que ainda existe acerca deste tema. O principal objetivo do artigo foi descrever o conceito da Teoria do Agenciamento, indicar os melhores caminhos para uso desta teoria nas organizações, apresentar estudos empíricos sobre o tema e finalmente identificar o que de frutífero pode ser extraído pelos pesquisadores organizacionais sobre o assunto.

A autora aponta que a Teoria do Agenciamento se caracteriza principalmente pela relação entre o principal (proprietário) e o agente (gerente), explica a relação contratual entre estes, abordando principalmente seus interesses individuais, que nem sempre são convergentes, o que pode gerar conflitos. Estes conflitos precisam ser agenciados ou geridos. Os gastos deste gerenciamento são considerados como custos de agenciamento.

Esta autora descreve que a relação entre o principal e o agente é suportada por um contrato, seja este formal ou informal. Este contrato visa a resolução de dois problemas abordados pela Teoria do Agenciamento: a) desejos e objetivos do principal e agente são conflitantes, além de ser difícil ou caro para o principal controlar as ações do agente; b) o desejo de assumir riscos é diferente entre o principal e o agente e normalmente está relacionado com os retornos que ambos esperam receber, ou seja, os interesses são divergentes. O foco da teoria é justamente identificar o contrato mais eficiente, que é bom para ambas as partes. O contrato de trabalho usado no Brasil, que formaliza uma relação trabalhista entre empresa e funcionário, é um bom exemplo desta relação. Neste contrato os direitos e deveres das partes ficam claramente definidos, para que não haja dúvidas.

Há duas teorias abordadas por Eisenhardt (1989) em seu estudo, a teoria positivista do agenciamento e a teoria do principal/agente. Estas teorias são diferentes, sendo que a primeira está focada em identificar as várias alternativas de contratos e a segunda está mais preocupada em identificar qual é o contrato mais eficiente, levando-se em consideração incerteza de retorno, aversão a risco e informação gerencial. A teoria do principal agente complementa a teoria positivista. Esta última, ao tratar do contrato mais eficiente, está preocupada em determinar condições que atendam aos interesses de ambas as partes. Esta autora apresenta um artigo teórico-empírico, com estudos empíricos da corrente teoria positivista e da corrente teoria principal/agente.

Para a Teoria do Agenciamento, segundo a autora, informação é considerada como uma *commodity* e é adquirível, o que destaca a importância de sistemas de informação para controlar o oportunismo de agentes. Há de se destacar que hoje dificilmente uma empresa de

médio ou grande porte sobreviveria sem um sistema de informações. A Teoria também destaca as diferentes atitudes quanto à “apetite” a riscos que apresentem incerteza de retorno favorável. A autora finalmente conclui dizendo que a Teoria do Agenciamento não é uma teoria revolucionária, mas também não é algo a ser menosprezado. O artigo então apresenta uma discussão, suportada por testes empíricos, das divergências de interesses entre proprietários e administradores.

A vida esta repleta de situações de riscos. Seja a vida pessoal ou corporativa. Talvez ainda não houve uma análise desta questão do risco deste ponto de vista. Mas, o fato é que em uma empresa situações de risco talvez possam ser enfrentadas com frequência muito maior do que se poderia imaginar.

Quando uma área de compras decide comprar do fornecedor “A” ao invés do fornecedor “B” ou “C”, mas, não leva em conta a qualidade do material, o risco de ter o produto acabado com matéria prima de baixa qualidade aumenta. Quando a área de manufatura decide por postergar a manutenção das máquinas da linha, por restrição no orçamento, pode estar aumentando o risco de que uma máquina quebre durante um processo de fabricação. No momento que a área de vendas decide vender para um cliente que já está com todo o seu limite de crédito tomado, está incorrendo no risco de não receber o valor da venda. Se a área financeira aplicar as sobras em seu fluxo de caixa em uma operação que normalmente proporciona retornos excepcionais, pode não estar levando em conta o risco de que nesta operação, por alguma razão que foge ao controle da área financeira, o retorno fique abaixo do esperado. Ou seja, seria possível ficar aqui listando uma infinidade de riscos nas mais diversas áreas de uma empresa. O foco, contudo, não é este. O importante é somente proporcionar ao leitor uma idéia da quantidade de riscos que podem ser enfrentados por gestores no dia a dia. Não são poucos.

Eisenhardt (1989) por fim aborda em seu artigo a questão da assimetria da informação. Quando as partes, o principal e o agente, têm acessos a informações distintas aumenta a chance de que atitudes diferentes de mitigação de riscos sejam tomadas. Por exemplo, se o principal ou proprietário tem conhecimento privilegiado sobre alguma operação de compras e venda de empresas, que pode afetar o valor das ações de sua empresa, e não compartilha esta informação com o agente ou gerente, isto pode fazer com que o gestor deixe de adotar uma medida que poderia proporcionar um bom retorno financeiro para a empresa. O inverso, quando o gestor detém uma informação que o proprietário desconhece, também é verdadeiro, e da mesma forma pode representar um prejuízo para empresa.

O artigo de Nascimento e Reginato (2008) destaca que a assimetria da informação

pode ser minimizada em um ambiente onde boas práticas de governança corporativa são adotadas. Os autores consideram:

[...] que se a empresa adotar os mecanismos sugeridos - governança corporativa, controle organizacional, principalmente os sistemas de informações e de controles internos, e se observar os atributos necessários para uma informação de qualidade, conforme os órgãos competentes, ela poderá minimizar a assimetria informacional entre os usuários, bem como garantir a qualidade da informação divulgada a eles.

Quando se aborda a Teoria da Agência à luz da governança corporativa fica evidente a existência de dificuldades em alinhar as atitudes do principal com as atitudes do agente, sem que isto represente qualquer risco de prejuízos para ambas as partes e para a empresa. A transparência, um dos focos da governança corporativa, se fortalece dentro deste contexto.

2.2 GOVERNANÇA CORPORATIVA

Após o entendimento sobre os conceitos da Teoria do Agenciamento, e antes de se falar sobre auditoria, é importante a abordagem do tema Governança Corporativa. A auditoria, assim como outras funções de controles, está inserida em uma estrutura de governança corporativa em uma organização.

No Brasil, na relação de referências de boas práticas de governança corporativa, destacam-se principalmente as iniciativas do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC), da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e da Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA). Há também estudos conduzidos pelas grandes empresas de auditoria. Destacam-se principalmente os trabalhos das 4 maiores empresas de auditoria do mundo, as chamadas “*Big 4*”: a) *Deloitte Touche Tohmatsu (DTT)*, *Ernst & Young (EY)*, *KPMG* e *PricewaterhouseCoopers (PWC)*. Pesquisas científicas tem contribuído de forma relevante como referência teórica sobre este assunto. O IBGC define governança corporativa como sendo:

[...] o sistema pelo qual as sociedades são dirigidas e monitoradas, envolvendo os relacionamentos entre acionistas/cotistas, conselho e administração, diretoria, auditoria independente e conselho fiscal.

O acesso ao capital facilitado pela implementação de boas práticas de governança

corporativa dá condições para que a empresa tenha condições de investimentos, o que pode contribuir para crescimento futuro. A governança corporativa, neste sentido, pode ser usada pelas empresas como forma de adicionar valor aos acionistas.

No entendimento de Coelho (2006, p. 320), governança corporativa é o movimento, nascido nos Estados Unidos e no Reino Unido, em meados dos anos 1990, com o objetivo de identificar e sistematizar as melhores práticas de gestão da empresa e relacionamento com os acionistas. Esse autor também se preocupa com a relação empresa e acionista.

Lodi (2000, p. 9) define governança corporativa como sendo “um novo nome para o sistema de relacionamento entre acionistas, auditores independentes e executivos da empresa, liderados pelo Conselho de Administração”. Da mesma forma que nas definições apresentadas anteriormente esse autor também aborda a relação entre acionista e o grupo que representa seus interesses na empresa.

Em uma abordagem quantitativa, Pedreira e Santos (2004) tratam do tema governança corporativa a partir da verificação da relação existente entre o índice de governança corporativa e o preço das ações de algumas empresas do setor de papel e celulose no Brasil. A análise efetuada teve como objetivo observar se houve alteração no preço das ações destas empresas após o momento que as mesmas tiveram suas ações classificadas no nível 1 da Bovespa. Esses autores definiram os dois níveis de governança corporativa da Bovespa, o nível 1 e nível 2. Empresas classificadas no nível 1 possuem uma determinada lista de exigências a serem cumpridas. No nível 2, acrescentam-se outras exigências à lista de exigências do nível 1. A conclusão dos autores foi a existência de tendência na valorização das ações após a adesão da empresa aos níveis diferenciados de governança corporativa. Neste estudo se confirmam os conceitos de governança apresentados até o momento, que consideram que a estrutura de governança pode contribuir para um aumento do valor da organização.

Estudo feito por Kitagawa et al. (2007) revela que:

Pesquisas acadêmicas internacionais têm sugerido que a adoção de práticas de governança corporativa possui uma relação inversa com os custos de capitais próprios, ou seja, quanto mais elevado o grau de governança, menor o custo de capital.

Menor custo de capital permite que empresas tenham maior facilidade de se capitalizarem, o que pode contribuir para o crescimento da empresa.

Na análise das definições apresentadas, poder-se-ia dizer que a governança corporativa

é uma estrutura organizada pelas sociedades para regular os relacionamentos entre os proprietários ou acionistas/cotistas e o mercado. Por mercado pode-se entender todas as partes interessadas nas operações da empresa, ou seja, clientes, fornecedores, funcionários, investidores e bancos, entre outros. Nesta estrutura estão inseridos alguns grupos que desempenharão função fundamental de assessoramento e apoio aos interessados. Integram estes grupos o conselho de administração, conselho fiscal, a administração, a diretoria, o comitê de auditoria e a auditoria independente ou externa e finalmente a auditoria interna.

Percebe-se então que a auditoria interna está inserida na estrutura de governança corporativa. Para Barros et al. (2008), o escopo e o processo do trabalho de auditoria interna são afetados quando a empresa possui uma adequada estrutura de governança corporativa. Em seu artigo, ele destaca que de 27 das 71 empresas que responderam a uma pesquisa sobre a existência ou não da auditoria interna, constatou-se que apenas 3 não possuíam esta área. O autor ainda comenta que a estrutura de governança corporativa se fortalece quando a organização possui uma auditoria interna bem constituída. No próximo capítulo será abordada de forma aprofundada a atividade de auditoria.

2.3 AUDITORIA

Neste capítulo sobre auditoria, a evolução desta atividade, os conceitos de auditoria interna e externa e as diferenças entre estas formas de se auditar serão apresentadas. A auditoria é um tema importante nas organizações, como será observado no tópico sobre a importância da auditoria. Finalmente, parece que para o futuro, a atividade de auditoria permanece com poucas alterações, conforme será apresentado no último item deste capítulo.

2.3.1 A evolução da auditoria

Poder-se-ia voltar a 4.500 anos antes de Cristo, na antiga Suméria, quando provas arqueológicas identificaram inspeções e verificações de registros realizados entre a família real de Urukagina e o templo sacerdotal sumeriano. Acredita-se ter sido aí o começo da auditoria ou pelo menos foi um dos primeiros registros sobre atividades de inspeções e

verificações, o que muito mais tarde passou a ser chamado de auditoria. Mas, aqui será limitada a análise da evolução da auditoria a partir da Revolução Industrial, na segunda metade do século XVIII, quando do aparecimento de grandes empresas. Em 1845, foi o *Railway Companies Consolidation Act* que passou a obrigar a verificação anual dos balanços (SÁ, 1998a, p. 21).

Ao tratar da evolução da auditoria, Magalhães (2001, p. 19) destaca que o conceito de auditoria foi sendo alterado ao longo dos anos. Inicialmente o foco era na auditoria de registro, depois veio o foco nas demonstrações contábeis e conceitos atuais enfocam mais a auditoria nas organizações. Magalhães (2001, p. 16) acrescenta que o nome do primeiro auditor no mundo permanece ignorado. Na Itália do século XV ou XVI, acredita-se, que além de ter sido o país de origem da contabilidade, também foi o berço da auditoria. Isto em função do fato de que a Igreja era grande empreendedora e tem-se notícia de que a primeira dívida pública organizada foi contraída pelo Vaticano, momento este que pode ter sido o começo da necessidade da existência de um profissional independente que pudesse avaliar as condições financeiras de determinada organização.

No Brasil a primeira empresa de auditoria foi a *Mc-Auliffe Davis Bell & Co*, em 1909. Mais tarde seu nome mudou para *Arthur Andersen S.C*. Em seguida veio a *Price Waterhouse* (MAGALHÃES, 2001, p. 18). A *PriceWaterhouse* pertence ao grupo *Big 4* e é hoje uma das maiores empresas de auditoria com presença no Brasil. As outras três empresas integrantes deste grupo, ou seja, *Ernst Young*, *Deloitte* e *KPMG*, são da mesma forma empresas muito grandes.

O termo auditoria, conforme Magalhães (2001, p. 20), é usado dentro e fora da área contábil. Fora da área contábil existem outros tipos de auditoria como, por exemplo, a auditoria militar, médica, qualidade e a auditoria operacional.

Pode-se dizer que hoje a auditoria interna abrange revisões variadas dentro de uma organização, o que já foi anteriormente considerada como uma auditoria operacional, que assessora a administração na identificação de erros e ou fraudes.

Para Almeida (1996, p. 21), o surgimento da auditoria foi em razão do aumento do tamanho das empresas. Quando as empresas passaram a ter necessidade de captar recursos no mercado, abrindo capital, começou a surgir a necessidade, por parte dos investidores, de saber como andava a saúde financeira da empresa. Foi, portanto, no início, uma atividade focada em revisões contábeis.

2.3.2 Conceito de auditoria

A maioria dos autores conceitua auditoria como uma revisão focada nos relatórios contábeis. Mas, nos dias atuais, auditoria pode ser mais do que isto.

Para Cook (1979, p. 4):

Pode-se definir auditoria como o estudo e avaliação sistemáticos de transações, procedimentos, operações e das demonstrações financeiras resultantes. Sua finalidade é determinar o grau de observância dos critérios estabelecidos e emitir um parecer sobre o assunto.

Sá (1998a, p. 25) considerou que Auditoria é uma tecnologia contábil aplicada ao sistemático exame dos registros, demonstrações de quaisquer informes ou elementos de consideração contábil, visando a apresentar opiniões, conclusões, críticas e orientações sobre situações ou fenômenos patrimoniais, pública ou privada, quer ocorridos, quer por ocorrer ou prospectados e diagnosticados. Esse autor, ao citar que orientações e críticas são atividades de um auditor, começa ampliar um pouco mais o conceito desta atividade. Parece que a tendência moderna não limita a auditoria simplesmente a uma verificação contábil. É um conceito dinâmico e em constante evolução. Outras importantes funções são atribuídas à auditoria, abrangendo todo o organismo da empresa e da sua administração.

Na opinião de Cassarro (1997, p. 32):

Auditoria é uma função de assessoria à alta administração que, mediante a aplicação de procedimentos de trabalho adequadamente planejados, obedecendo a normas e padrões geralmente aceitos, contribui para o cumprimento das funções de controle das operações da empresa.

Na presente pesquisa, será adotado para auditoria um conceito mais amplo, como este último apresentado por Cassaro, que não limita a atividade de auditoria a revisões de natureza contábil e que na essência na difere de Cook (1979).

Para entender melhor a atividade de auditoria, é necessário analisar os conceitos do que se chama auditoria externa ou auditoria independente e auditoria interna, e também as principais diferenças entre ambas. Não será utilizado o termo auditoria independente, pois aparentemente toda auditoria, sendo interna ou externa, deve ser independente. Neste contexto, o termo auditoria externa parece mais adequado.

2.3.3 A auditoria interna

Para Sá (1998a, p. 468), a auditoria interna é um órgão de controle que acompanha as atividades da organização. Deve ter a máxima liberdade e visa verificar a confiabilidade do ambiente de controle, registros contábeis, relatórios financeiros e funções patrimoniais.

As organizações, conforme vão crescendo, passam a sentir a necessidade de manter um ambiente de controles internos que proporcione maior conforto aos proprietários sobre a adequabilidade das operações. Eficácia, eficiência e um ambiente livre de erros, fraudes, desvios, desperdícios e outros riscos que ameaçam a riqueza administrada é uma preocupação constante dos administradores. Áreas como a de controladoria são responsáveis pela proteção dos interesses dos proprietários por meio da manutenção e criação de controles internos. A auditoria interna deve se reportar à máxima autoridade da empresa, e deve manter adequada independência.

A auditoria interna, conforme palavras de Sá (2007b, p. 25), concentra-se mais em controles e um acompanhamento constante dos fatos. Os exames efetuados pela auditoria interna normalmente possuem uma amostra maior do que exames efetuados por auditores externos, que obedecem basicamente a critérios estatísticos.

Pode-se observar, portanto, que a auditoria interna, além de verificar questões contábeis, se aprofunda principalmente nos aspectos relacionados a controles internos.

Cocurullo (2002, p. 149) considera que a auditoria interna é aquela exercida por funcionário da empresa em caráter permanente. A independência é fator fundamental e a subordinação aos administradores da empresa, se acontecer, deve ser somente funcional.

Por sua vez, Almeida (1996, p. 25) definiu auditoria interna como uma ramificação do auditor externo. Enquanto o auditor externo se preocupa mais em emitir uma opinião sobre as demonstrações contábeis, o auditor interno trabalha com um grau de profundidade maior, preocupando-se também com as outras áreas da empresa.

Será adotado neste trabalho a definição de auditoria interna do THE IIA (2010), que considera a auditoria interna uma atividade independente cujo objetivo é adicionar valor e contribuir para uma melhoria contínua das operações de uma organização. Esta atividade contribui para que a organização atinja seus objetivos, com uma metodologia que avalia, através de um processo de identificação e mitigação de riscos, os controles e a estrutura de governança corporativa de uma organização.

A atividade de auditoria interna baseia-se em um trabalho de levantamento de riscos.

Com os riscos identificados, as áreas que serão auditadas são identificadas. Esta auditoria consiste na verificação da existência de controles internos que mitiguem os riscos identificados. O produto final de um trabalho de auditoria é um relatório com recomendações de ações a serem implementadas.

2.3.4 A auditoria externa e a relação com a auditoria interna

Definida auditoria interna, parte-se então para discutir a auditoria externa, executada por um auditor externo, e que consiste principalmente de trabalhos de revisões das demonstrações contábeis.

Para Cassarro (1997, p. 33), os trabalhos de auditoria interna e externa devem complementar-se, mesmo que os objetivos finais sejam diferenciados. Deve haver uma interação sadia entre os auditores internos e externos.

Sá (1998a, p. 471) concorda ao dizer que o trabalho da auditoria interna pode ser integralmente usado pela auditoria externa. Esta pode ser inclusive, uma forma de reduzir custos com auditores externos. Um trabalho não exclui o outro. A integração é fundamental. A auditoria interna emite uma opinião dentro da própria empresa e a auditoria externa emite uma opinião independente.

Magalhães (2001, p. 27) destaca que a profundidade e extensão dos testes dos auditores internos e externos diferem. Ele conclui dizendo que o auditor externo pode utilizar o trabalho dos auditores internos, já que o trabalho do segundo é normalmente muito mais aprofundado do que o do primeiro.

O trabalho do auditor interno normalmente é diferente do trabalho do auditor externo. Os objetivos são diferentes. Uma diferença é a extensão, a profundidade dos exames. O fato de que o auditor interno está todo o tempo na mesma empresa permite que este profissional se aprofunde mais nos testes. Outra diferença está no fato de que normalmente o auditor externo foca seus exames nas demonstrações contábeis enquanto o auditor interno trabalha mais com revisões de processos. É difícil, contudo, separar uma coisa da outra. Todo processo, nas organizações, acaba por gerar informações que deverão ser contabilizadas. E mais, para que a informação contabilizada esteja correta, é fundamental que o processo esteja livre de riscos que possa eventualmente impactar a qualidade da informação contábil gerada.

Parte-se então para uma definição do auditor interno e do auditor externo, discutindo

também as atribuições de cada profissional.

2.3.5 O auditor interno e externo

Na opinião de Cook, (1979, p. 4) o auditor interno é uma pessoa que faz a auditoria e é empregada da entidade cujos procedimentos e registros estão sendo examinados.

Para o IBGC (2010), são funções de um auditor intern:

Elaborar testes para aferição da qualidade dos modelos adotados no contexto da Gestão de Riscos (pode-se testar respostas da auto-avaliação); Certificar controles existentes; Certificar a implementação dos planos de ação definidos; Indicar potenciais riscos (estratégicos, operacionais, financeiros, ambientais, etc.); Elaborar relatórios de recomendações de melhoria para a Gestão de Riscos.

A figura do auditor interno normalmente trabalha em organizações de grande porte, principalmente pelo fato de que a área de auditoria interna, conforme já foi discutido anteriormente, em geral está presente nessas empresas, que também mantêm boas práticas de governança corporativa. Empresas de grande porte normalmente captam recursos na bolsa de valores e conseqüentemente precisam atender aos requisitos exigidos pelos órgãos reguladores.

Ao se comparar o auditor interno com o externo, Cook (1979, p. 5), destaca-se que os auditores internos pouco ou nada podem opinar sobre a fidedignidade das informações contábeis. Esta opinião deve ser emitida por um auditor externo, profissional contratado por uma organização de negócios para emitir esta opinião.

2.3.6 A importância da auditoria

O relatório de auditoria é o produto final de uma auditoria interna. Este relatório normalmente é formado por pontos nos quais se identifica o problema e riscos relacionados; se o auditado concorda com o ponto, a recomendação que representa uma oportunidade de melhoria e, finalmente, um espaço para comentários do auditado e identificação da data que a melhoria será implementada.

Para Magalhães (2001, p. 227), o processo de auditoria interna resulta na identificação de oportunidades de melhoria através da implementação das recomendações dos auditores. Com a implementação das recomendações propostas esperam-se mudanças comportamentais e organizacionais, surgimento de novas políticas, novos sistemas (tecnologias e metodologias) e novas atitudes. Estas mudanças podem contribuir para que a organização atinja seus objetivos estratégicos.

A utilização da auditoria pelos profissionais da organização no processo de gestão é algo defendido por Gil (2002, p. 55-61). Acredita-se que os objetivos estratégicos de uma área de auditoria devem estar alinhados com os objetivos estratégicos da empresa.

A ajuda fornecida pelos auditores internos deve ser mais facilmente identificável em auditorias operacionais, ou seja, aquelas auditorias de processos nos quais em alguns casos o ganho com a implementação da recomendação do auditor interno é mensurável e pode facilmente ser relacionado com a estratégia da empresa.

Attie (2007, p. 3) considerou que o termo auditoria operacional tem sido usado para os trabalhos de auditoria que tem um foco além de contábil, também de auxílio na melhoria dos negócios, identificando áreas problemáticas, sistemas, controles e métodos que precisam de melhoria.

Para Dias (2006, p. 1), a auditoria operacional ou auditoria de processo, como preferem alguns autores, representa uma atividade mais preocupada com os resultados da operação. Os processos operacionais são fundamentais neste contexto.

Fica então mais clara a importância da atividade de auditoria. Em alguns casos esta atividade é mandatória, mas em outros, ela se resume principalmente em fazer parte de uma bem formada estrutura de governança corporativa. Empresas de médio porte ou empresas com capital fechado, que não possuem obrigatoriedade de manter uma área de auditoria interna podem tender em futuro próximo a estruturar suas áreas de auditoria interna. O futuro desta atividade é apresentado no próximo tópico.

2.3.7 O futuro da auditoria

Para Attie (2007, p. 277), parece não haver mudança na missão da auditoria interna para o futuro. A missão continuará a mesma da missão atual, qual seja, proteger o patrimônio e zelar pelos interesses públicos, acionistas, clientes, diretores, gestores, etc. A mudança

provavelmente será na forma de como cumprir esta missão.

Melhoria contínua é o ponto chave. Parece que a missão da auditoria interna não deve mudar em futuro próximo, porém o alinhamento das estratégias das áreas de auditoria interna com as estratégias da empresa é algo que pode tornar-se cada vez mais um diferencial para a sustentabilidade da atividade de auditoria interna, ou seja, a área de auditoria interna deve continuar com a mesma missão, mas é importante que esteja preocupada com o dia a dia das operações da organização.

Dias (2006, p. 1) destaca na introdução de seu livro que no futuro a auditoria continuará sendo:

[...] uma atividade de avaliação independente de assessoramento à alta gestão da empresa, que visa à avaliação dos sistemas de controle envolvidos e verificação dos procedimentos e das normas alocados no desenvolvimento do negócio exercido, atentando para o desempenho operacional e para a eficácia obtida por suas áreas produtivas, considerando planos de metas, macroobjetivos e políticas definidas pela organização.

Neste capítulo são discutidos os principais conceitos relacionados à atividade de auditoria interna e externa, desde a evolução desta atividade, passando pelas diferenças entre a auditoria interna e a externa, as funções do auditor, a importância da auditoria e finalmente um pouco sobre o que se espera para o futuro nesta área. O completo entendimento da auditoria passa por alguns outros conceitos como, por exemplo, controles internos, objeto das discussões que são apresentadas a seguir.

2.4 CONTROLES INTERNOS

Originalmente, quando o foco da auditoria era na revisão das demonstrações contábeis, os controles internos eram revisados pelos auditores para que estes pudessem emitir uma opinião sobre os números com maior conforto ou segurança. Poder-se-ia então considerar que controles internos funcionando adequadamente aumentam a qualidade das demonstrações contábeis.

Para Cook (1979, p. 131-132), o controle interno:

[...] é um sistema da empresa, constituído de seu plano de organização, atribuição de deveres e responsabilidades, projeto de contas e relatórios e todas as medidas e métodos empregados 1) para proteger seu ativo, 2) aumentar a exatidão e a fidedignidade dos dados e relatórios contábeis e de outros dados operacionais, 3) promover e avaliar a eficácia operacional de todos os aspectos das atividades da empresa e 4) comunicar as diretrizes administrativas e estimular e avaliar a observância das mesmas.

Ao falar sobre proteção de ativo, exatidão e fidedignidade de dados contábeis e operacionais, eficácia operacional e comunicação das determinações administrativas, Cook (1979) proporciona um melhor entendimento da amplitude do conceito de controles internos. Parece ser mais do que simplesmente uma questão de qualidade de informação contábil.

Sá (1998a, p. 106) assim como Cook (1979) disse que:

O controle interno é formado pelo plano de organização e de todos os métodos e procedimentos adotados internamente pela empresa para proteger seus ativos, controlar a validade dos dados fornecidos pela Contabilidade, ampliar a eficácia e assegurar a boa aplicação das instruções da direção.

Almeida (1996, p. 50) não deixa dúvida que parece haver entre estes autores uma convergência de opinião sobre este conceito. Ele considera que:

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

A salva-guarda ou proteção de ativos, qualidade na demonstração contábil e assessoramento à administração reforçam a importância de um bom ambiente de controles internos. Simons (1994, p. 169-189), ao realizar um estudo longitudinal com 10 executivos que recém assumiram posições de presidência, no período de 18 meses imediatamente posterior à nomeação, focando a visão dos executivos sobre estratégia e como eles usam sistemas de controle como ferramenta para promover mudanças estratégicas e renovações, destacou que controles internos são importantes em momentos de mudanças nas empresas. Os controles são utilizados pelos gestores como forma de suportar as mudanças promovidas pelos mesmos, definir limites, comportamento, definir e medir variáveis de *performance* e motivar debate e discussão sobre incertezas nas decisões estratégicas. Esse autor constatou que, os controles, além de uma tradicional ferramenta de medida e monitoramento, também foram usados por estes altos executivos para eliminar inércia, comunicar novas estratégias, estabelecer objetivos e prazos de implementação e finalmente garantir a devida atenção por parte dos empregados sobre as novas iniciativas estratégicas.

Boas práticas de governança corporativa implementadas incluem, conforme já discutido anteriormente, uma série de cuidados com relação ao ambiente de controles da empresa. Muitas áreas são envolvidas no cumprimento desta missão, como, por exemplo, o Comitê de Auditoria, a diretoria, o Comitê Fiscal, a área de auditoria interna, os auditores externos, a Controladoria, etc.

Algumas empresas consideram, erroneamente, que a auditoria é responsável por controles internos. A responsabilidade final por adequado ambiente de controles internos é da administração. Cook (1979, p. 133) é um dos autores que destacam que a administração da organização é responsável por manter um ambiente de controles adequado, de forma a garantir a fidedignidade das demonstrações financeiras.

Controles internos existem para mitigar ou eliminar riscos. Existem controles manuais, controles efetuados por sistemas ou ainda controles que se caracterizam por uma combinação de procedimentos manuais e sistêmicos. Há ainda os controles preventivos, que, conforme o próprio nome deixa explícito, são aqueles que previnem a materialização de um risco. Já os detectivos, são efetuados depois de que determinado procedimento já foi executado, e objetivam detectar algo que eventualmente tenha saído errado. Como exemplo de controle preventivo, temos a implementação de segregação de funções dentro de uma empresa, visando evitar que funções conflitantes não estejam segregadas. Um exemplo de controle detectivo é uma reconciliação de contas contábeis. Na reconciliação problemas são identificados depois da ocorrência, ou seja, depois que o risco já se materializou.

No próximo tópico, será discutido risco, conceito também fundamental dentro da governança corporativa e das atividades de auditoria.

2.5 RISCO

Para Cocurullo (2002, p. 49-50), risco pode ser definido como possibilidade de prejuízo financeiro ou o grau de incerteza com relação a determinado evento. Dependem de eventos internos e externos da empresa. Exemplos de fatores externos são as mudanças na economia e na legislação e exemplos de fatores internos poderiam ser fraudes e desfalques na empresa.

São variadas as definições de risco, no entendimento de Damodaran (2009, p. 27). Uma se concentra em analisar a probabilidade de ocorrência de eventos negativos; outra se

preocupa com as consequências destes eventos e por último há aquela que analisa tanto as perdas como os ganhos na ocorrência destes eventos.

Em análise destes conceitos poder-se-ia concluir que risco é a possibilidade de a empresa não atingir seus objetivos. As empresas têm objetivos declarados e não declarados. Os declarados relacionam-se, por exemplo, ao bom atendimento ao cliente, venda de produtos de qualidade, preocupação com o meio ambiente, ou seja, pode-se dizer que é o politicamente correto. O não declarado é no fundo o que possivelmente todos buscam ao investirem em empresas: lucros e bons retornos financeiros.

De acordo com o *Practice Advisory 2120-2 Managing the Risk of the Internal Audit Activity* (IIA, 2010a), a atividade de auditoria interna é responsável por avaliar e contribuir para a melhoria do processo de gerenciamento de risco. Neste mesmo documento, apresenta-se que, para determinar se o processo de risco é efetivo, há uma análise do auditor interno para verificar se os objetivos da organização estão alinhados com sua missão, se os riscos foram identificados e mitigados, se o nível de apetite a risco da organização está adequado e se informações são obtidas e repassadas para a organização de forma a ajudar os gestores e diretores no cumprimento de suas responsabilidades.

O auditor, portanto, pode ser considerado um conhecedor em riscos. Os trabalhos de auditoria são baseados em levantamentos de risco. A todo o momento o auditor está pensando em riscos do negócio, está difundindo os conceitos de riscos através da organização e está constantemente ajudando a administração em decisões de quando assumir ou mitigar um determinado risco.

Parece que as definições e a linguagem de riscos normalmente não são de domínio da maioria dos administradores. Para um melhor entendimento desta linguagem, será analisado o que Magalhães (2001, p. 53) chama de os cinco fatores de riscos. São eles: a) Risco operacional: em função de alguma particularidade na operação da empresa, como, por exemplo, sazonalidade, os riscos podem variar de forma relevante; b) Risco financeiro: habilidade de honrar obrigações; c) Risco de mercado: variação relevante no preço das ações; d) Risco com a integridade da gerência: falta de integridade com manipulação de demonstrações financeiras e ineficiência nos controles; f) Risco com aplicação das normas legais: descumprimento da legislação intencional ou por desconhecimento. Observa-se que o risco está presente em áreas ou atividades variadas dentro da empresa.

Para Damodaran (2009, p. 362), risco pode e deve ser tomado, desde que com devida cautela. Os interesses dos proprietários e dos gestores precisam estar alinhados, para que isto não represente motivo pelo qual um agente ou um proprietário poderia tomar alguma decisão,

ou assumir algum risco em benefício próprio.

Damodaran (2009, p. 308) elenca 4 categorias de riscos em seu livro:

Categoria 1: risco de mercado *versus* risco específico: o primeiro, o risco de mercado, é aquele que afeta muitas ou todas empresas, por exemplo, a variação cambial para empresas que importam ou exportam. O segundo, o risco específico, afeta poucas ou apenas uma empresa, por exemplo, a variação no preço do aço para empresas que comercializam este produto ou dependem do mesmo.

Categoria 2: risco operacional *versus* risco financeiro: risco originário das escolhas financeiras de uma empresa, por exemplo, uma aplicação em um ativo de risco ou de suas operações, por exemplo, uma transportadora terrestre tem risco de que o preço do frete marítimo reduza drasticamente.

Categoria 3: risco contínuo *versus* risco de evento: é aquele que não se manifesta por longo tempo e de repente, por algum motivo surge repentinamente. O risco contínuo, por outro lado, geram uma exposição constante.

Categoria 4: riscos catastróficos *versus* riscos menores: alguns riscos são pequenos e têm um efeito relativamente baixo nos lucros e no valor de uma empresa, outros, têm efeitos muito maiores. O conceito de baixo e alto varia entre empresas.

Damodaran (2009) ainda lança mão de uma metáfora para discutir o conceito de risco. O risco deve ser interpretado como a probabilidade de ocorrência de um acidente em relação às consequências de perdas de vidas. Em outras palavras, ele discursa sobre a relação entre perigo e oportunidade. É o que se quer dizer no senso comum quando alguém fala que o risco tem que ser medido. Em alguns casos é melhor assumir um risco mensurado, do que ficar inerte, esperando que os concorrentes o façam.

Decisões estratégicas de administradores estão fortemente ligadas ao o que foi apresentado até agora. Damodaran (2009, p. 353) fala que:

[...] se existe uma chave para o sucesso em se assumir riscos, esta consiste em garantir que aqueles que expõem uma empresa ao risco, ou que a ele reagem, tomem suas decisões com uma única finalidade em mente: aumentar o valor de suas empresas.

Não poderia ser diferente. Boas práticas de governança corporativa se referem à preocupação constante dos administradores em aumentar o valor de suas empresas. Assumir ou mitigar riscos é uma atividade da qual o administrador não pode fugir. Decisões de mitigação ou eliminação de riscos podem, nos dias atuais, representar um diferencial

competitivo para as organizações.

A seguir, são analisados os conceitos de estratégia, com uma abordagem na estratégia corporativa e de negócios. Entre as fases de um processo de estratégia, a implementação será a discutida neste trabalho.

2.6 ESTRATÉGIA

Para Porter (2006), a estratégia é um posicionamento único englobando um conjunto de atividades. O principal ponto deste posicionamento está em escolher atividades diferentes de seus rivais. Neste sentido, se houvesse apenas um posicionamento não haveria estratégia. É importante escolher um posicionamento competitivo, ou seja, deve ficar claro o que não fazer. O conjunto de atividades de uma empresa deve estar integrado, e o sucesso está em fazer muitas coisas bem e saber integrá-las. Uma estratégia diferenciada e a sua sustentabilidade dependem da integração entre estas atividades. Escolher, executar de forma eficaz e eficiente, posicionar-se e integrar atividades é, portanto, fundamental para que empresas atinjam seus objetivos estratégicos.

Fazer muitas atividades, de forma integrada, eficaz e eficiente requer cuidados que normalmente são observados e analisados quando auditores realizam seus trabalhos. Além disto, parece que definições estratégicas estão normalmente alinhadas com as vontades daqueles que as estabelecem. Andrews (1996, p. 15-44), um dos pais da estratégia, é um dos primeiros a relacionar a tomada de decisões estratégicas com preferências pessoais dos responsáveis por estas decisões. Para esse autor, o conhecimento de fatores internos e externos do negócio é condição fundamental para o atendimento dos objetivos estratégicos. Esse autor ainda considera que a avaliação de riscos é tão importante quanto as preferências da gestão.

Seria possível então concluir que, além de integrar de forma eficaz e eficiente uma série de atividades, é importante avaliar o que os gestores pensam e suas atitudes com relação ao risco na determinação das estratégias corporativas de uma organização. Andrews (1996, p. 15-44) conceitua estratégia corporativa como sendo as decisões tomadas em uma empresa que determinam e revelam seus objetivos, propostas e metas. As decisões estratégicas incluem políticas e planos para atendimento desses objetivos, propostas e metas. Na elaboração da estratégia é também definido qual negócio uma empresa vai praticar, que tipo de organização

econômica e humana essa empresa pretende ser e finalmente que tipo de contribuição financeira ou não esta empresa pretende proporcionar para seus *stakeholders*, empregados, clientes e para a comunidade em geral.

Para Andrews (1996, p. 15-44), as fases da estratégia se dividem em formulação e implementação. A formulação se caracteriza como uma atividade racional, um processo intelectual, porém o emocional influencia nas decisões. É o momento de se identificar oportunidades, ameaças e riscos.

Na fase da implementação os objetivos são determinados; em seguida tem-se a mobilização de recursos e por meio de uma liderança, processos organizados são conduzidos para se atingir os objetivos estratégicos propostos.

O sucesso na implementação de uma estratégia corporativa depende da estratégia de negócios, que é menos compreensiva. Pode-se entender que a estratégia de negócios está inserida na estratégia corporativa. É nesta que é definido o produto ou serviço que a empresa vai oferecer em determinada unidade de negócio, além de especificar também o tipo de mercado (ANDREWS, 1996 p. 15-44). A implementação das estratégias dos negócios de uma organização contribui para a implementação da estratégia corporativa.

A auditoria parece que vem desempenhando papel importante no auxílio às empresas na implementação de suas estratégias corporativas e de negócios. Mas ao mesmo tempo, essa função pode não estar sendo aproveitada da forma como deveria.

2.6.1 Estratégia corporativa e estratégia de negócios

Quando Andrews (1996, p. 15-44) definiu estratégia corporativa e relacionou esta com os objetivos, propostas e metas de uma organização, esse autor considerou que a estratégia de negócios é de menor amplitude, ou seja, é aquela que foca mais o detalhe, como por exemplo o produto ou serviço de uma determinada unidade de negócio ou filial, assim como o mercado que será abordado, os clientes para os quais estes produtos ou serviços serão direcionados. É algo mais específico, menor, que contribuirá para o alcance dos objetivos ou metas corporativas.

2.6.2 A implementação da estratégia

Beer, Eisenstat (2000) destacam que para ser competitivo empresas precisam desenvolver uma estratégia alinhada com sua estrutura, sistemas, comportamento de lideranças, políticas de recursos humanos, cultura, valores e gestão dos processos. Parece simples, mas na realidade, são muitas as dificuldades enfrentadas na implementação da estratégia.

A implementação parece ser tão importante quanto a própria estratégia. Bouer (2008, p. 11) fala que:

[...] pesquisadores e praticantes da administração de empresas e gestão de operações tem chamado a atenção para a necessidade de vencer um novo desafio: assegurar a execução eficaz e eficiente das estratégias propostas, ou seja, criar a competência essencial de execução da estratégia [...].

Ao se falar da necessidade de se criar a competência para a execução da estratégia, Bouer (2008) se refere à necessidade de que a administração da empresa saiba, ou tenha as habilidades necessárias para implementar a estratégia definida. A influência dos auditores internos na implementação da estratégia da empresa é portanto o foco da presente pesquisa.

No próximo tópico alguns estudos relacionados a atuação da auditoria interna como ferramenta de auxílio estratégico são apresentados para melhor compreensão do que foi exposto.

2.7 AUDITORIA INTERNA COMO FERRAMENTA DE AUXÍLIO ESTRATÉGICO

O presente trabalho foi iniciado com definições, conceitos e discussões sobre a teoria da agência. Adams (1994, p. 8-12) comenta em seu artigo sobre a existência de estudos relacionando a Teoria da Agência com a auditoria externa. A relação dessa teoria com a auditoria interna, contudo, parece que pode ainda ser mais explorada.

A Teoria da Agência remete à questão dos custos da agência, já discutidos no tópico sobre este tema. Adams (1994, p. 9) considera que a responsabilidade pelo custo da auditoria

interna, também um custo de agência, pode ser do agente ou gestor, quando este estrutura uma área de auditoria para proporcionar ao principal ou proprietário mais segurança no que se relaciona à confiança nas informações. O proprietário também pode ser o que arca com esse custo, para que o auditor interno proteja seus interesses econômicos.

Adams (1994, p. 10) considera que a auditoria interna, da mesma forma que qualquer outro órgão de controle, contribui para a manutenção de um contrato com custos benefícios adequados para ambas as partes, ou seja, proprietários e gestores. Ele conclui dizendo que a teoria da agência ajuda a explicar o porquê da existência da função de auditoria interna e também de que forma esta função atua e contribui para um melhor funcionamento dos processos organizacionais.

Na presente pesquisa, é necessário um entendimento mais aprofundado sobre como as atividades da auditoria vieram sofrendo alterações nos últimos anos. Para Meegan (1997, p. 395-399), hoje o auditor não mais pode se limitar a verificações de conformidade. Atitudes proativas por parte dos auditores buscando contribuir com os gestores são esperadas.

O THE IIA (2010a) considera fundamental que o auditor esteja preparado para atender as expectativas dos proprietários, gestores, *stakeholders* e outras partes interessadas, para que possa continuar evoluindo. A área de auditoria é hoje requisitada a cobrir atividades financeiras, operacionais, tecnologia da informação, atividades ligadas à legislação e também riscos estratégicos. Isto faz com que um dos riscos atuais de uma área de auditoria seja justamente manter pessoal qualificado para atender estas expectativas. Isto tem gerado constantes aumentos de custos na manutenção desse pessoal.

Auditores preparados, atualizados por meio de um programa de educação continuada parecem constituir uma importante peça na relação entre auditoria e estratégia. Estar preparado e atualizado requer muito esforço por parte dos auditores. Atualmente há uma variada gama de certificações internacionais que atestam a capacidade técnica de um auditor. O CIA (*Certified Internal Auditor*), um dos certificados criado e administrado pelo THE IIA (*The Institute of Internal Auditors*), além de comprovar habilidade técnica, também é considerado como um certificado que assegura que o auditor é ético, condição fundamental para a execução dos trabalhos de Auditoria. Douglas (1994) identificou em seu estudo que a certificação influencia na ética do auditor, ou seja, ele considera que um auditor certificado possui mais consciência ética do que aquele que não tem um certificado. A procura por certificações parece que se tornará cada vez mais estimulada. Hoje as certificações já são mais valorizadas em outros países com estruturas de governança corporativa mais evoluídas do que a do Brasil, como, por exemplo, os Estados Unidos e alguns países europeus.

Seguindo nesta linha de raciocínio, seria possível afirmar que um auditor ético e com habilidades técnicas poderia contribuir para assegurar uma relação mais justa entre proprietários e gestores. Considerando que o auditor é parte integrante de uma estrutura de governança corporativa, isto proporcionaria maior grau de transparência nas informações financeiras da empresa. Davidson (2005) investigou a governança corporativa como figura que inibe a prática de distorcer desempenho financeiro. Ele considera como mecanismos de governança, entre outros, a diretoria, o comitê de auditoria, a auditoria interna e o auditor externo. Em uma pesquisa com 434 empresas australianas, no ano de 2000, ele constatou que a grande parte dos diretores não empregados, incluindo aqueles que participam do comitê de auditoria, possuem baixa probabilidade de promover ações que pudessem vir a distorcer a desempenho financeiro da empresa. Também foi constatado nesta pesquisa que o estabelecimento voluntário de uma função de auditoria não está significativamente associado à criação de provisões arbitrárias nos livros contábeis. Para esse autor ficou comprovado que a governança corporativa contribuiu para melhoria na transparência dos relatórios financeiros, o que pode representar uma contribuição aos proprietários e gestores das empresas.

Há de se reiterar aqui também o fato de que relacionar auditoria interna com a contribuição para a implementação da estratégia empresarial não é uma tarefa fácil, tampouco muito estudada. Pouco há sobre as contribuições da auditoria interna para as empresas. Barros (2007) destacou em sua pesquisa:

[...] o fato de que a governança corporativa está modificando o escopo e processo de trabalho da auditoria interna, mas não foram verificadas quais as mudanças, tampouco os ganhos que estas estão trazendo para as empresas [...].

Dittenhofer (2001) trata em seu estudo sobre a eficiência nos trabalhos da auditoria interna. Entre os objetivos de seu artigo um deles foi a forma de medir a eficiência das operações de auditoria interna, analisando se isto ajuda os auditados no cumprimento de seus objetivos. Para esse autor, ser eficiente é atingir as metas e objetivos pré-determinados. A eficiência em uma área de auditoria se confunde com os procedimentos de qualidade na auditoria interna. O trabalho de auditoria deve seguir um padrão de qualidade de forma a garantir que procedimentos de auditoria mínimos estão sendo adotados, o que contribui para que o resultado final do trabalho de auditoria seja apresentado com qualidade aceitável. Dittenhofer (2001) considera que a execução do trabalho de auditoria com qualidade adequada ou aceitável, permite a suposição de que este trabalho está contribuindo para que o auditado atinja suas metas e objetivos, ou seja, com eficiência. A contribuição ao auditado se

concretiza quando o auditor faz um pouco mais ou vai um pouco além do que se esperava do mesmo. Poder-se-ia exemplificar esta situação em uma atividade de salvaguarda de ativos, a contagem de estoques. O critério de eficiência, neste caso, seria checar a quantidade física de estoque com a quantidade registrada no sistema, mas não se limitar somente a isto, o auditor poderia também, por exemplo, verificar a existência de estoques obsoletos, identificando a razão pela qual estes estoques estão nestas condições. Uma recomendação para reduzir estes estoques obsoletos e para evitar ocorrências futuras seria uma forma de o auditor apresentar eficiência, e por consequência, ajudando o auditado a também ser eficiente.

Em outro estudo, Dittenhofer (2001a) fala sobre o que chama de reengenharia na auditoria. Ele comenta que no passado a auditoria se preocupava primeiramente em ter um “*charter*”, ou carta de direitos na qual as responsabilidades, linhas de reporte, autoridade, metodologia e formas de reporte eram divulgadas para a organização. Pesquisadores acreditam que esse instrumento é limitado, porque não define o que a auditoria fará e qual será a contribuição para a organização. Esse autor acredita que nos dias atuais a auditoria interna deve ter sua visão claramente definida em sua declaração de visão. Nesta declaração da visão, deverão constar as metas e objetivos das atividades de auditoria interna. A visão deve representar uma forma de valorizar as atividades do auditor. Esse autor conclui dizendo que a auditoria interna faz parte do grupo de administradores da organização. Os auditores, contudo, não servem a administração, mas fazem parte da mesma.

Flesher (2000) faz uma comparação das diferenças de opiniões entre dois grupos. O primeiro grupo formado pelos auditores internos e o segundo por profissionais que atuam na contabilidade e em áreas responsáveis por pagamentos ou desembolsos.

A percepção de profissionais do grupo 1 foi comparada com a de profissionais do grupo 2. Estes profissionais são de 6 organizações e responderam a perguntas sobre 16 conceitos de auditoria e sobre 12 características de um típico auditor interno. Flesher (2000) partiu do pressuposto de que, para a efetividade nessa relação, ambos os grupos devem ter opiniões similares. Se as opiniões não forem similares isto seria um sinal de que a auditoria representa um obstáculo para a empresa no atendimento de seus objetivos. Este estudo concluiu que os grupos possuem opiniões similares. Dentro das 3 questões de pesquisas, houve consenso nas duas primeiras, de que o auditor não deve executar atividades de consultoria para não ter sua independência comprometida e de que o auditor deve comprovar conhecimento em áreas variadas, e não apenas nas áreas de contabilidade e financeira. A falta de consenso foi na forma de reporte dos pontos identificados. O grupo 2 acredita que quando o auditado não concorda com o auditor, a opinião de ambos deve constar no relatório. Para o

auditor apenas a sua opinião deve ser apresentada. O fato de que as opiniões são geralmente convergentes torna, na opinião desse autor, a auditoria uma atividade que adiciona valor à organização.

Seguindo com a análise sobre a contribuição da auditoria interna no processo estratégico da empresa, estudo de Nagy (2002), com 11 executivos da área de auditoria, analisa a nova definição da função de auditoria interna, criada pelo THE IIA em junho de 1999. Essa definição é exatamente a mesma apresentada nesta pesquisa pelo THE IIA (2010), ou seja, que a auditoria interna é uma atividade independente cujo objetivo é adicionar valor e contribuir para a melhoria contínua das operações de uma organização. Essa atividade contribui para que a organização atinja seus objetivos, com uma metodologia que avalia, através de um processo de identificação e mitigação de riscos, os controles e a estrutura de governança corporativa de uma organização. Esse autor concluiu que as opiniões dos executivos de auditoria são variadas e há uma tendência de consenso que os trabalhos operacionais são importantes, ou seja, seriam estes trabalhos que efetivamente agregam valor para o negócio, logo contribuem de forma mais efetiva do que a auditoria tradicional. A auditoria tradicional, aquela que se preocupa se as atividades estão de acordo com as políticas e procedimentos da empresa, entretanto, não poderia ser abandonada, ou jogada no lixo, nas palavras desse autor.

Na implementação de estratégias corporativas e de negócios de uma organização, a contribuição do auditor interno pode ser bem-vinda. Relatórios contábeis transparentes podem estar entre os objetivos estratégicos de uma organização, principalmente aquelas com capital aberto e que necessariamente precisam provar esta transparência. A ajuda da auditoria interna torna-se evidente com a contribuição destes auditores internos com os trabalhos da auditoria externa. Este posicionamento é corroborado em estudo de Zain (2006), com 76 executivos da área de auditoria da Malásia, que identificou que um comitê de auditoria efetivo e uma auditoria interna com recursos adequados para a execução da auditoria, são condições que contribuem com o trabalho do auditor externo. Ao contribuir com os auditores externos, indiretamente está também contribuindo com a gestão.

Jennings (2008) realizou estudo para obter a percepção de 57 juízes americanos sobre a credibilidade dos relatórios financeiros, concluindo que auditoria de controles internos assegura que erros intencionais não existam e também servem para dar mais segurança ao público, desde que a organização tenha estrutura de governança corporativa devidamente instalada, de acordo com os requerimentos legais. Estes juízes também destacaram que, quando erros são encontrados, o fato de que os mesmos foram anteriormente detectados pelos

auditores internos torna estes profissionais mais confiáveis.

A qualidade e transparência nas demonstrações contábeis é um assunto que muito vem sendo discutido nos últimos anos. Para algumas empresas isto é inclusive mais do que simplesmente atender um requerimento legal. É uma questão de sobrevivência ao se considerar que a implementação de estratégias corporativas e de negócios nessas empresas depende desta transparência e qualidade. A *Sarbanes Oxley*, definida a seguir, é um exemplo disto. O atendimento aos requisitos dessa lei representa para algumas empresas uma questão de sobrevivência.

A importância da existência de demonstrações financeiras transparentes, ou seja, nas quais os *stakeholders* possam depositar confiança é indiscutível, principalmente depois dos escândalos financeiros causados pela apresentação de demonstrações financeiras com resultados alterados em função de registros de operações fraudulentas, em grandes empresas, como por exemplo: *Enron*, *WorldCom*, *Parmalat*, entre outras. Os auditores externos das empresas que apresentaram informações fraudulentas foram corresponsabilizados pela quebra das mesmas. O principal exemplo foi o caso da empresa de auditoria *Arthur Andersen*, que auditou as demonstrações financeiras da *Enron*, no ano em que a fraude veio à tona. A *Arthur Andersen* foi corresponsabilizada e acabou sendo fechada. Após esse acontecimento, visando evitar a fuga dos investidores causada pela aparente insegurança a respeito da governança adequada das empresas, o senador americano *Paul Sarbanes* e o deputado americano *Michael Oxley* criaram a *Lei Sarbanes-Oxley*, em 30 de julho de 2002. Essa lei, apelidada de *Sarbox*, *SOA*, ou ainda de *SOX*, visa garantir a criação de mecanismos de auditoria e segurança confiáveis nas empresas, incluindo ainda regras para a criação de comitês encarregados de supervisionar suas atividades e operações, de modo a mitigar riscos aos negócios, evitar a ocorrência de fraudes ou assegurar que haja meios de identificá-las quando ocorrem, garantindo a transparência na gestão das empresas, a partir de adequadas práticas de governança corporativa. Empresas que mantêm ADRs (*American Depositary Receipts*) negociadas na NYSE (*New Your Stock Exchange*), como, por exemplo, a Petrobras e a TAM Linhas Aéreas, devem atender os requisitos desta lei, a partir da manutenção de um adequado sistema de governança corporativa interna. (SARBANES OXLEY, 2010).

Nas análises efetuadas para identificar as contribuições da auditoria no processo de implementação estratégica é importante também o entendimento e relacionamento com a lei *Sarbanes Oxley*. As percepções de gestores sobre a implementação da *Sarbanes Oxley* são variadas. Estudo de caso de Penha et al. (2006), antes da implementação dos conceitos da lei em uma empresa multinacional oriental instalada no Brasil:

[...] revelou que os diretores e gerentes estão conscientes das deficiências dos atuais sistemas de controle interno, governança corporativa e gestão de riscos, e da necessidade de investimentos para o pleno atendimento às exigências da Lei. Verificou-se que as regras de controle interno e governança corporativa não são cumpridas por todos os empregados. Foi detectada a existência de um apetite para riscos, porém a cultura de gestão de riscos ainda é incipiente.

A auditoria interna, como já abordado anteriormente, além de focar na transparência em relatórios contábeis e contribuir com os gestores nos processos de tomada de decisões, vem desenvolvendo papel importante de contribuição em outras áreas, como por exemplo, permitir que os gestores atinjam seus objetivos e que estes possam vislumbrar perspectivas para o futuro.

Morais (2008), em seu estudo de caso com as 500 maiores e melhores empresas portuguesas, tratou de analisar a importância da auditoria no processo de gestão. Essa autora destacou que a gestão de riscos, prevenção de perdas e identificação de oportunidades de melhoria têm representado as principais contribuições da auditoria para com a gestão do negócio. Quanto mais a auditoria fornece soluções desta natureza, mais essa função se valoriza dentro da organização. Os gestores que responderam a essa pesquisa consideram que a auditoria contribui para uma gestão eficaz das organizações.

Para concluir este tópico, destaca-se o estudo de Ehrentreich (2009). Esse autor, ao investigar a percepção dos gestores de uma rede de empresas de autopeças sobre a existência e uso de controles internos para identificação e mitigação de riscos nas organizações, concluiu que os gestores concordam que os controles internos atendem a esse propósito; entretanto, há espaço para melhorias nestes processos de controles internos e gestão de riscos nas organizações.

Os pesquisadores aqui apresentados fizeram análises relacionando a auditoria interna com ética, transparência, eficiência e a ajuda que esta pode trazer para minimizar conflitos da agência. Estas parecem ser características dos trabalhos de auditores.

Outros estudos enfatizam a importância do conhecimento técnico, as novas formas de trabalho do auditor e a importância dos controles internos. Apesar dos esforços empreendidos na revisão da literatura, não foram encontrados trabalhos empíricos relacionando auditoria interna e implementação de estratégias corporativas e de negócios, o que pode tornar o presente estudo ainda mais relevante para o desenvolvimento de conhecimento científico nesta área.

A Teoria da Agência, ao tratar da relação entre o proprietário e gestor, pode ser considerada como uma das bases para o desenvolvimento da governança corporativa, que por

sua vez, se preocupa em atender os interesses dos proprietários. A auditoria interna, em sua busca pela mitigação de riscos e melhoria constante do ambiente de controles internos, representa figura fundamental neste contexto.

No próximo capítulo, na apresentação da metodologia proposta para este estudo, será abordado como os objetivos gerais e específicos serão atingidos.

3 METODOLOGIA

O método é um caminho para se chegar a um determinado fim. Como método científico pode ser considerado o caminho intelectual e técnico para o avanço no conhecimento (GIL, 1994, p. 27). Para esse autor, métodos estão divididos entre gerais e específicos. Os primeiros determinam a base lógica para a investigação e o segundo define os procedimentos técnicos a serem adotados na investigação científica.

Para Richardson (1999, p. 22):

[...] método é o caminho ou a maneira para chegar a determinado fim ou objetivo.
[...] a metodologia são as regras estabelecidas para o método científico, por exemplo: a necessidade de observar, a necessidade de formular hipóteses, a elaboração de instrumentos etc.

Richardson (1999, p. 170) considera que pesquisa social nem sempre está destinada em formular ou testar teorias. Há também o esforço de pesquisa para descobrir resposta para um problema específico ou descrever um fenômeno da melhor forma possível.

A resposta que será buscada aqui neste trabalho será então identificar:

Qual é a influência da auditoria interna no processo de implementação da estratégia da empresa, na percepção dos seus gestores?

3.1 PERGUNTAS DE PESQUISA

A pergunta de pesquisa pressupõe a busca de uma resposta que contribua para a solução do problema de pesquisa.

Para Creswell (2007), o pesquisador conduz o leitor por um plano de pesquisa com passos que passam pela definição do objetivo geral e dos objetivos específicos. Os objetivos específicos serão melhor compreendidos a partir das perguntas de pesquisa. Estas, por sua vez, poderão ser mais profundamente exploradas através das técnicas de coleta de dados como a entrevista e o questionário. As perguntas de pesquisa propostas são as seguintes:

- a) Os gestores têm conhecimento dos objetivos, propostas e metas da organização, de sua estratégia corporativa, incluindo um entendimento das políticas e planos elaborados para atingir o que foi proposto, além de também identificar se o que está sendo feito nas unidades de negócio, ou seja, sua estratégia de negócios, está alinhado com estas propostas?
- b) Os gestores têm conhecimento de que entre as principais responsabilidades da auditoria interna está a execução de atividades que: adicionem valor para a empresa, que proporcionem uma melhoria nas operações e economias financeiras, que contribuam para que as organizações atinjam seus objetivos, que facilitem a identificação de riscos que possam impedir a empresa de atingir seus objetivos e que façam sugestões de ações que ao serem implementadas possam mitigar os riscos identificados?
- c) Quais são os principais riscos que afetam o negócio ou a uma área, que podem impedir o atingimento dos objetivos propostos?
- d) O ambiente de controles internos da empresa ou de determinada área é adequado e suficiente para mitigar os principais riscos que pudessem impedir ou dificultar a empresa no cumprimento de suas estratégias corporativas e de negócios?
- e) As atividades executadas pela auditoria interna, na opinião dos gestores, estão de acordo com as suas responsabilidades ou a auditoria está deixando de executar algo que é de sua responsabilidade?
- f) Para estes gestores, as atividades de auditoria ajudam a empresa no cumprimento de suas estratégias corporativas e de negócios?

Das questões apresentadas, e com base nos conceitos de auditoria interna do THE IIA e da implementação da estratégia corporativa e de negócios, de Andrews (1996), ambos apresentados na revisão de literatura, foram extraídas as categorias de análise.

As categorias de análise são apresentadas na próxima seção, juntamente com as respectivas definições constitutiva e operacional dessas categorias.

3.2 CATEGORIAS DE ANÁLISE

As categorias de análise, listadas na última coluna, são fundamentais para organizar as

respostas às perguntas de pesquisa.

Objetivos específicos	Detalhamento das questões de pesquisa	Categorias de análise
Avaliar o conhecimento dos gestores sobre as estratégias corporativas e de negócios da empresa.	Os gestores tem conhecimento dos objetivos, propostas e metas da organização, incluindo um entendimento das políticas e planos elaborados para atingir o que foi proposto, além de também identificar se o que está sendo feito nas unidades de negócio está alinhado com estas propostas?	Estratégia corporativa; Estratégia de negócios.
Avaliar o conhecimento dos gestores sobre as responsabilidades da auditoria interna.	Os gestores têm conhecimento de que entre as principais responsabilidades da auditoria interna estão o fato de que esta função deve executar atividades que adicionem valor para a empresa, que proporcionem uma melhoria nas operações e economias financeiras, que contribuam para que as organizações atinjam seus objetivos, que facilitem a identificação de riscos que possam impedir a empresa de atingir seus objetivos e que os auditores façam sugestões de ações para serem implementadas que possam mitigar os riscos identificados?	Responsabilidades da auditoria interna.
Avaliar se a cultura de riscos é disseminada para os principais gestores da empresa.	Quais são os principais riscos que afetam o negócio ou a uma área, que podem impedir o atingimento dos objetivos propostos?	Riscos.
O ambiente de controles atual, na opinião dos gestores, é suficiente para mitigação dos principais riscos que possam impedir o cumprimento das estratégias corporativas e de negócios.	Na opinião destes gestores O ambiente de controles internos da empresa ou de determinada área é adequado e suficiente para mitigar os principais riscos que pudessem impedir ou dificultar a empresa no cumprimento de suas estratégias corporativas e de negócios?	Controles Internos.
Percepção dos gestores sobre as atividades executadas pela auditoria interna.	As atividades executadas pela auditoria interna, na opinião dos gestores, estão de acordo com as suas responsabilidades ou a auditoria está deixando de executar algo que é de sua responsabilidade?	Atividades da área de auditoria.
Gestores consideram que as atividades de auditoria ajudam a empresa no cumprimento de suas estratégias corporativas e de negócios.	Para estes gestores as atividades de auditoria ajudam a empresa no cumprimento de suas estratégias corporativas e de negócios?	Eficiência nos trabalhos de auditoria.

Quadro 1 - Perguntas de pesquisa e categorias de análise

Fonte: O autor (2010).

3.2.1 Definições constitutivas e operacionais das categorias de análise

Para Creswell (2007), a definição dos termos contribui para que o estudo científico seja mais preciso. Definições constitutivas descrevem os significados teóricos identificados na revisão da literatura. As definições operacionais, escritas em linguagem específica, explicam as ocorrências observadas e a forma como foram obtidas, interpretadas e analisadas neste estudo específico.

As definições constitutivas ou operacionais relacionadas à categoria de análise implementação das estratégias operacionais e de negócios foram baseadas nos estudos de Andrews (1996), e as relacionadas à auditoria se basearam em estudos do THE IIA (2010), IBGC (2010), Cocurullo (2002), Damodaran (2009), Sá (1998), Cook (1979), Almeida (1996) e Attie (2007).

A seguir, são apresentadas as definições constitutivas (DC) e operacionais (DO) das categorias de análise identificadas no Quadro 1.

3.2.1.1 Estratégia corporativa e de negócios

DC: Andrews (1996, p. 15-44) conceitua **estratégia corporativa** como sendo as decisões tomadas em uma empresa que determinam e revelam seus objetivos, propostas e metas. As decisões estratégicas incluem políticas e planos para atendimento destes itens. Na elaboração da estratégia, também é definido qual negócio uma empresa vai praticar, que tipo de organização econômica e humana essa empresa pretende ser e finalmente que tipo de contribuição financeira ou não essa empresa pretende proporcionar para seus *stakeholders*, empregados, clientes e para a comunidade em geral. O sucesso na implementação de uma estratégia corporativa depende da **estratégia de negócios**, que é menos compreensiva. Pode-se entender que a estratégia de negócios está inserida na estratégia corporativa. É nesta que é definido o produto ou serviço que a empresa vai oferecer em determinada unidade de negócio, além de especificar também o tipo de mercado de atuação da empresa.

DO: O entendimento sobre se os gestores conhecem as estratégias corporativas e de negócios da empresa será operacionalizado a partir de uma entrevista com perguntas abertas,

objetivando identificar se os gestores conhecem os objetivos, propostas e metas corporativas e as particularidades de sua unidade de negócio que estão relacionadas às estratégias de negócios.

3.2.1.2 Responsabilidades da auditoria interna

DC: O THE IIA (2010) considera a auditoria interna uma atividade independente cujo objetivo é adicionar valor e contribuir para uma melhoria contínua das operações de uma organização. Esta atividade contribui para que a organização atinja seus objetivos, com uma metodologia que avalia, a partir de um processo de identificação e mitigação de riscos, os controles e a estrutura de governança corporativa de uma organização. Desta forma, as seguintes atividades são consideradas por esse instituto como de responsabilidade da auditoria interna: a) adicionar valor para a empresa, através de recomendações que permitam melhoria nas operações e economias financeiras; b) contribuir para que as organizações atinjam seus objetivos; c) identificar os identificação de riscos que possam impedir a empresa de atingir seus objetivos; d) sugerir ações para serem implementadas que possam mitigar os riscos identificados.

DO: Esta categoria será operacionalizada a partir de uma entrevista com perguntas abertas, objetivando identificar se os gestores têm conhecimento de que a função de auditoria é responsável por executar atividades que adicionem valor para a empresa, que proporcionem uma melhoria nas operações e economias financeiras, que contribuam para que as organizações atinjam seus objetivos, que facilitem a identificação de riscos que possam impedir a empresa de atingir seus objetivos e que os auditores façam sugestões de ações para serem implementadas que possam mitigar os riscos identificados.

3.2.1.3 Riscos

DC: São variadas as definições de risco, no entendimento de Damodaran (2009, p. 27). Uma se concentra em analisar a probabilidade de ocorrência de eventos negativos. Outra

se preocupa simplesmente com as consequências desses eventos, e por último há aquela que analisa tanto as perdas, como os ganhos na ocorrência destes eventos. Damodaran (2009) elenca 4 categorias de riscos em seu livro:

Categoria 1: Risco de mercado *versus* risco específico: o primeiro, o risco de mercado, é aquele que afeta muitas ou todas empresas, por exemplo, a variação cambial para empresas que importam ou exportam. O segundo, o risco específico, afeta poucas ou apenas uma empresa, por exemplo, a variação no preço do aço para empresas que comercializam esse produto ou dependem do mesmo.

Categoria 2: Risco operacional *versus* risco financeiro: risco originário das escolhas financeiras de uma empresa, por exemplo, uma aplicação em um ativo de risco ou de suas operações, por exemplo, uma transportadora terrestre tem risco de que o preço do frete marítimo reduza drasticamente.

Categoria 3: Risco contínuo *versus* risco de evento: são aqueles que não se manifestam por longo tempo e, de repente, por algum motivo surgem repentinamente. O risco contínuo, por outro lado, gera uma exposição constante.

Categoria 4: Riscos catastróficos *versus* riscos menores: alguns riscos são pequenos e têm um efeito relativamente baixo nos lucros e no valor de uma empresa, outros, têm efeitos muito maiores. O conceito de baixo e alto varia entre empresas.

DO: Para concluir se há um conhecimento sobre riscos, esta categoria será operacionalizada por meio de perguntas abertas aos principais gestores da empresa sobre quais são os atuais riscos do negócio, dentre as quatro categorias de riscos apresentadas por Damodaran (2009), e definidas na definição constitutiva desta categoria. Será solicitado ao entrevistado que apresente os riscos que preocupam esse gestor.

3.2.1.4 Controles internos

DC: No que se refere ao conceito de controles internos, Sá (1998a, p. 106) apresenta definição semelhante à de Cook (1979) e Almeida (1996), praticamente repetindo as palavras desses autores:

O controle interno é formado pelo plano de organização e de todos os métodos e procedimentos adotados internamente pela empresa para proteger seus ativos, controlar a validade dos dados fornecidos pela Contabilidade, ampliar a eficácia e assegurar a boa aplicação das instruções da direção.

DO: Esta categoria será operacionalizada a partir de perguntas abertas na entrevista, visando entender quais são os controles que estão contribuindo para uma mitigação dos principais riscos que possam impedir o cumprimento das estratégias corporativas e de negócios da empresa.

3.2.1.5 Atividades da área de auditoria

DC: Para o IBGC (2010a), são funções ou atividades da auditoria interna:

Auditoria Interna:

Elaborar testes para aferição da qualidade dos modelos adotados no contexto da Gestão de Riscos (podem-se testar respostas da auto-avaliação*); Certificar controles existentes; Certificar a implementação dos planos de ação definidos; Indicar potenciais riscos (estratégicos, operacionais, financeiros, ambientais, etc.); Elaborar relatórios de recomendações de melhoria para a Gestão de Riscos.

DO: Esta categoria será operacionalizada a partir de perguntas abertas na entrevista, visando entender se o gestor acredita que as atividades atualmente executadas pela auditoria estão de acordo com as responsabilidades destes.

3.2.1.6 Eficiência nos trabalhos de auditoria

DC: Para o IIA (2010), a eficiência nos trabalhos de auditoria ou em outras palavras o trabalho de auditoria terá atingido seus objetivos quando a auditoria tiver cumprido suas responsabilidades de adicionar valor para a empresa, através de recomendações que permitam melhoria nas operações e economias financeiras, contribuir para que as organizações atinjam seus objetivos, identificando riscos que possam impedir à empresa de atingir seus objetivos e sugerir ações para serem implementadas que possam mitigar os riscos identificados.

DO: Esta categoria será operacionalizada a partir de perguntas abertas na entrevista, visando entender se o gestor tem a percepção de que as atividades atualmente executadas pela auditoria ajudam a empresa no cumprimento de suas estratégias corporativas e de negócios.

3.3 DESENHO DA PESQUISA

O desenho da pesquisa significa a definição do tipo de pesquisa que será realizada. Ou seja, se será uma pesquisa exploratória, descritiva ou explicativa (RICHARDSON, 1999, p. 66).

Para Richardson (1999, p. 80), estudos qualitativos descrevem a complexidade de determinado problema, analisa relação e interação entre variáveis, compreende e classifica processos dinâmicos vividos por grupos sociais. A abordagem qualitativa é importante para compreender aspectos psicológicos, cujos dados não poderiam ser coletados através de outro método. São análises de atitude, motivação, expectativas, valores, etc. Análises de valores, porque como já visto anteriormente, valores de quem estabelece estratégias podem influenciar o processo de definição das mesmas. Já foi visto também que o processo de estratégia depende da existência de uma sinergia das atividades executadas dentro da empresa.

Este é um estudo **qualitativo**, pois se propõe a descrever a complexidade na tentativa de se inferir o pensamento dos gestores sobre a contribuição da auditoria no processo de gestão estratégica da empresa, além de analisar a relação e interação entre auditoria e estratégia. Serão também observadas as diferenças nas opiniões dos gestores de áreas diversas, gestores estes com atitudes, motivações, expectativas e valores variados.

Bardin (1977) considera que a análise qualitativa é caracterizada pela inferência. Este será um estudo qualitativo com pesquisa **exploratória e descritiva**. Para Gil (1995, p. 45), estudos exploratórios visam esclarecer e modificar ideias e conceitos para que seja possível identificar problemas e formular hipóteses para serem testadas. Na presente pesquisa, o tema pouco explorado não permite a formulação de uma hipótese, razão pela qual a mesma está sendo considerada uma pesquisa do tipo exploratória.

Levantamentos científicos para se identificar opiniões, crenças, atitudes de um determinado grupo são consideradas pesquisas do tipo descritivas. A busca pela obtenção da percepção dos gestores sobre se a auditoria contribui no processo de implementação das estratégias da empresa torna, portanto, esta uma pesquisa do tipo **descritiva** (GIL, 1995, p. 45).

Dois grandes grupos de delineamento são definidos por Gil (1995, p. 70): o primeiro se utiliza de fontes de “papel”, como, por exemplo, pesquisa bibliográfica e pesquisa documental. No segundo, os dados são obtidos de pessoas. Neste estão a pesquisa experimental, a pesquisa *ex-post-facto*, o levantamento e finalmente o estudo de caso.

Yin (2005, p. 26-27) conceitua o estudo de caso como uma estratégia de pesquisa para examinar acontecimentos contemporâneos. Esta estratégia permite lidar com grande variedade de evidências - documentos, artefatos, entrevistas e observações. Esse autor considera que:

[...] o estudo de caso permite uma investigação para se preservar as características holísticas e significativas dos acontecimentos da vida real - tais como ciclos de vida individuais, processos organizacionais e administrativos, mudanças ocorridas em regiões urbanas, relações internacionais e a maturação de setores econômicos.

O presente estudo observará processos organizacionais e administrativos de uma empresa. Para Gil (1995, p. 79), o **estudo de caso** é um estudo amplo e profundo de um ou de poucos objetos, de forma a conceder ao pesquisador conhecimento amplo e detalhado sobre o mesmo.

Há uma certa restrição pela utilização de estudo de caso como estratégia de pesquisa, em função de algumas limitações e riscos dessa estratégia. Gil (1995, p. 80) considera que a impossibilidade de generalização é uma das grandes limitações do estudo de caso. Para Martins (2006, p. xiii), um dos riscos da utilização do estudo de caso é o fato de que o pesquisador, por acreditar ser profundo conhecedor do assunto pesquisado, enviesar os dados e evidências de forma a comprovar suas pressuposições iniciais.

Martins (2006, p. 2) considera que um estudo de caso deve ser importante, ou seja, surpreender, revelar perspectivas não abordadas anteriormente. Tem-se então algo original e revelador que vai contribuir para o desenvolvimento do conhecimento. É provavelmente neste ponto que o cientista deve focar para valorizar sua estratégia de pesquisa.

Finalmente, Martins (2006, p. 4) destaca que a isenção é importante, ou seja, o pesquisador, quando trabalha ou conhece pessoas na organização objeto do estudo de caso deve constantemente demonstrar os procedimentos que evidenciam esta isenção. Por ser estudo de um caso único, a profundidade do estudo é mais importante do que a extensão. A extensão poderá ser tratada em trabalhos futuros, por outros pesquisadores. Esse autor (2006, p. 10) expõe que o cientista não pode ser confundido com pessoas cuja função é inspecionar, avaliar e supervisionar atividades. Isto pode inibir respostas dos entrevistados. Se o pesquisador trabalha na organização objeto de estudo, cuidados devem ser tomados para evitar pré-interpretações baseadas em juízo de valor do cientista. Por outro lado, a escolha de um tema relacionado à área de atuação do cientista é uma ótima alternativa.

3.4 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

Após a definição do problema, objetivos gerais e específicos, as perguntas de pesquisa e as definições das categorias de análise, a seguir é apresentada a delimitação da pesquisa.

3.4.1 População e amostra

Neste item será definido qual será a população a ser investigada, no caso de todos os executivos da empresa, por exemplo, ou uma amostra quando é selecionado um determinado grupo de executivos para participar da pesquisa.

A empresa objeto deste estudo de caso é uma multinacional de bens e consumo, presente em mais de 150 países, com aproximadamente 50.000 funcionários e com faturamento global em 2009 de aproximadamente 14 bilhões de dólares. Esta empresa tem suas vendas divididas da seguinte forma: 40% para América do Norte, 40% para Europa, 10% para América Latina e 10% para a Ásia.

Esta pesquisa será conduzida na região da América Latina, área geográfica onde estão hoje aproximadamente 9.000 funcionários, com presença no Brasil (mais de 70% das vendas), Argentina, Chile, Peru, Equador, Colômbia, Venezuela, Porto Rico, Bolívia, Paraguai e Uruguai. Os seguintes executivos participarão da pesquisa, compondo a amostra: CEO, CFO, Diretor de Compras, Diretor de Manufatura, Diretor de Pós Vendas, Diretor de Qualidade, Diretor de Vendas e *Marketing*, Diretor de Recursos Humanos, Diretor de Auditoria, CIO, *Controller* Brasil, *Controller* América América Latina, Gerente Geral para Caribe e América Latina (exceto Brasil). É uma amostra **não probabilística de caráter intencional**, pois estes executivos representam a totalidade de diretores da empresa responsáveis pela região da América Latina e conseqüentemente responsáveis pela implementação e tomada de decisões estratégicas relacionadas ao negócio.

3.4.2 Dados

Será definido aqui se os dados serão primários ou secundários. Dados primários são

obtidos com entrevistas e ou questionários. Os dados secundários são obtidos em análise de documentos, atas, *folderes*, etc.

Dados primários são dados coletados em uma das duas fontes de dados principais (primárias e secundárias), e que podem ser considerados originais, quando obtidos em uma situação não controlada por meio de perguntas ou observações, e experimentais, quando obtidos em uma situação controlada por meio de experimentos. Já os dados secundários: são dados que já existem, como livros, documentos (por exemplo, estatísticas publicadas, relatórios anuais e contas de empresas, registros internos mantidos por organizações, como registro de pessoal) e filmes. (COLLIS, 2005).

3.4.2.1 Tipo de dados para análise

A presente pesquisa será conduzida com a análise de dados primários, que serão obtidos nas entrevistas aplicadas e dados secundários, a partir de análises em documentos internos, intranet, apresentações e etc.

3.4.2.2 Coleta de dados

Será aqui identificada a estratégia de coleta. Questionários ou entrevistas. e a definição de como estes instrumentos serão aplicados.

Richardson (1999, p. 30) considera que:

[...] fenômenos qualitativos não podem ser analisados com instrumentos quantitativos. Em outras palavras, opiniões, crenças, atitudes, valores etc. são processos mentais não aparentes. Portanto, para coletar informações, devem utilizar instrumentos qualitativos (entrevista semi ou não estruturada).

Richardson (1999, p. 85) considera que técnicas de observação, entrevista e questionários são utilizadas para se aprofundar em aspectos essenciais.

A coleta de dados nesta pesquisa será majoritariamente efetuada a partir de entrevistas gravadas e complementada com questionários, quando aplicável e necessário e análises de

dados secundários.

Segundo Collis (2005 p. 160), “entrevista é um método de coleta de dados no qual perguntas são feitas a participantes selecionados para descobrir o que fazem, pensam ou sentem”. Perguntas são feitas pessoalmente, por telefone ou *e-mail*. Essas perguntas devem ser efetuadas exatamente da mesma maneira, devem ser claras; devem-se evitar perguntas que conduzam o entrevistado a uma resposta previsível ou “politicamente correta”; a mesma pergunta deve ser refeita de forma diferente, como forma de corroborar resultado de uma pergunta anterior.

Collis (2005) salienta que o entrevistador deve deixar o entrevistado à vontade, estar atento a comunicações não verbais e estar preparado para registrar os dados coletados na entrevista. Um gravador pode ser útil para registrar tudo no momento da entrevista. Entrevistas não-estruturadas ou semi-estruturadas serão utilizadas neste trabalho. Para Collis (2005, p. 160) estas pesquisas são utilizadas como forma de entender o “mundo” do entrevistado a partir de um comportamento colaborativo do entrevistador. Normalmente o assunto é confidencial e as respostas direcionam ou sugestionam quais serão as perguntas seguintes. São usadas quando o entrevistado pode se mostrar relutante em dar respostas em uma outra situação. Já nas entrevistas estruturadas, as perguntas que serão efetuadas são preparadas antecipadamente e são perguntas fechadas (COLLIS, 2005, p. 160). Esta última, provavelmente, será minimamente utilizada.

Collis (2005, p. 161) ainda destaca que as principais vantagens da utilização do método de coleta de dados entrevista são que as entrevistas revelam um retrato da realidade. Por outro lado, uma das desvantagens é que as entrevistas levam tempo e podem se tornar caras.

O questionário, outra forma de coleta de dados que se pretende utilizar em casos em que a entrevista não for possível é, conforme Collis (2005 p. 165):

[...] uma lista de perguntas cuidadosamente estruturadas, escolhidas após a realização de vários testes, tendo em vista extrair respostas confiáveis de uma amostra escolhida. O objetivo é descobrir o que um grupo selecionado de participantes faz, pensa ou sente.

Collis (2005) também comenta que após a elaboração do questionário, é recomendado que o mesmo seja testado com amigos ou com algumas pessoas que estão dentro da população que será questionada. O objetivo do questionário será extrair respostas confiáveis de uma amostra. Na pesquisa qualitativa há a predominância de perguntas abertas. A pergunta aberta

sugere uma resposta na qual o entrevistado tem liberdade para discorrer sobre o assunto da forma que julgar apropriado. A pergunta fechada permite resposta única.

Collis (2005, p. 165) recomenda perguntas fáceis de entender e elaboradas de forma a permitir que todos os respondentes entendam a pergunta da mesma forma. O propósito do questionário deve ser claramente definido em carta de acompanhamento com explicação detalhada. Deve também haver instruções ao entrevistado sobre como responder o questionário. O tempo médio para responder o questionário deve ser informado, e as perguntas devem ser elaboradas em uma ordem lógica. Collis (2005) dá ainda algumas dicas de elaboração de perguntas: a) ter em mente o público alvo, ou seja, quem serão os respondentes; b) dar exemplos para deixar a pergunta mais clara; c) simples (sem jargão, abreviações, termos técnicos); d) evitar palavras vagas como “grande”, “pequeno”; e) evitar perguntas negativas; f) uma pergunta de cada vez.

3.4.2.3 Tratamento de dados

Richardson (1999, p. 232) considera que a análise de entrevistas deve seguir os mesmos procedimentos de análises de outros documentos. As entrevistas devem todas referir-se ao mesmo tema, com a utilização de mesmas técnicas. Os indivíduos entrevistados devem ser comparáveis. Os dados coletados nas entrevistas e nos questionários da presente pesquisa serão tratados com o uso da análise de conteúdo.

Para Bardin, L (1979, p. 31), a análise de conteúdo é conceituada como sendo “um conjunto de técnicas de análise das comunicações, que utiliza procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens”. A principal função da análise de conteúdo é estabelecer inferência sobre um determinado conteúdo. O conceito de inferir pode ser considerado como deduzir de maneira lógica, ou seja, é um procedimento intermediário entre a descrição (identificação das principais características do conteúdo analisado) e a interpretação (significado das características extraídas do texto). Colocando em ordem, poder-se-ia dizer que em uma análise de conteúdo, primeiro se descreve o que está sendo analisado, em seguida, inferências ou deduções lógicas são feitas para então por fim chegar a uma interpretação do conteúdo analisado.

Nos passos da análise de conteúdo há a codificação e a categorização dos elementos coletados. Para Richardson, a codificação (1999, p. 233) “[...] é uma transformação - seguindo

regras especificadas dos dados de um texto, procurando agrupá-los em unidades que permitam uma representação do conteúdo desse texto”.

A codificação seguirá o seguinte formato: Y/XX/CC, em que Y será a identificação se o conteúdo se refere a uma entrevista, quando será utilizado a letra “E”, ou um questionário, no qual a letra “Q” será utilizada. XX será o número da pergunta da entrevista ou do questionário e finalmente CC será o número da categoria, conforme o Quadro 2.

Desta forma, a codificação E/01/01 representa uma entrevista, pergunta número 1 e primeira categoria. O quadro que segue mostra o número de cada uma das categorias de análise.

Número da categoria	Categorias de análise
1	Estratégia corporativa Estratégia de negócios
2	Responsabilidades da auditoria interna
3	Riscos
4	Controles internos
5	Atividades da área de auditoria
6	Eficiência nos trabalhos de auditoria

Quadro 2 - Codificação do conteúdo analisado

Fonte: O autor (2010).

Na Figura 1, é apresentado um esquema, explicando a relação entre as categorias e como este relacionamento contribuirá para resolver o problema de pesquisa.

O objetivo neste esquema é mostrar que a estratégia de negócios contribui com a estratégia corporativa. Os riscos, se não identificados e mitigados por meio dos controles internos, podem impedir que a estratégia corporativa seja implementada com sucesso. A auditoria interna, cumprindo suas responsabilidades com eficiência, a partir da execução das atividades ou auditorias; atua neste esquema como uma função de suporte ao gestor, na implementação da estratégia corporativa.

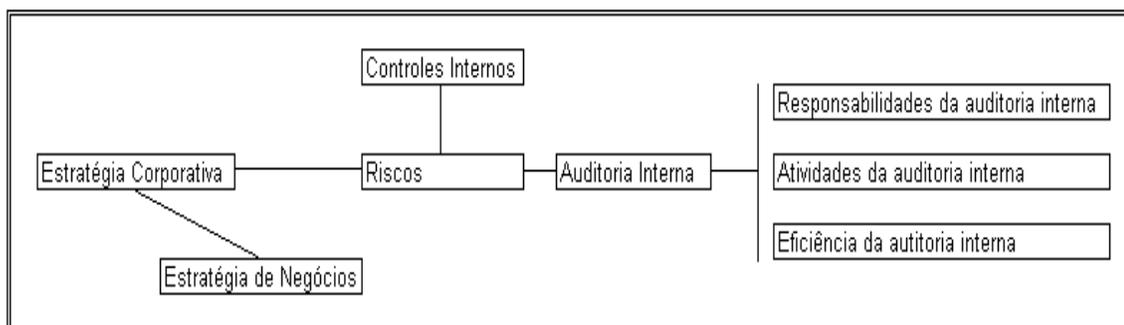


Figura 1 - Esquema das categorias de análise

Fonte: O autor (2010).

Após a codificação, o próximo passo é a categorização. Bardin (1979, p. 31), considera que a categorização se resume em um agrupamento de elementos em razão das características comuns destes. Richardson (1999, p. 239) complementa, dizendo que a categorização dos elementos, seguindo critérios previamente definidos, denomina-se classificação.

Na Figura 2 é apresentado um resumo da estrutura da metodologia proposta para esta pesquisa.

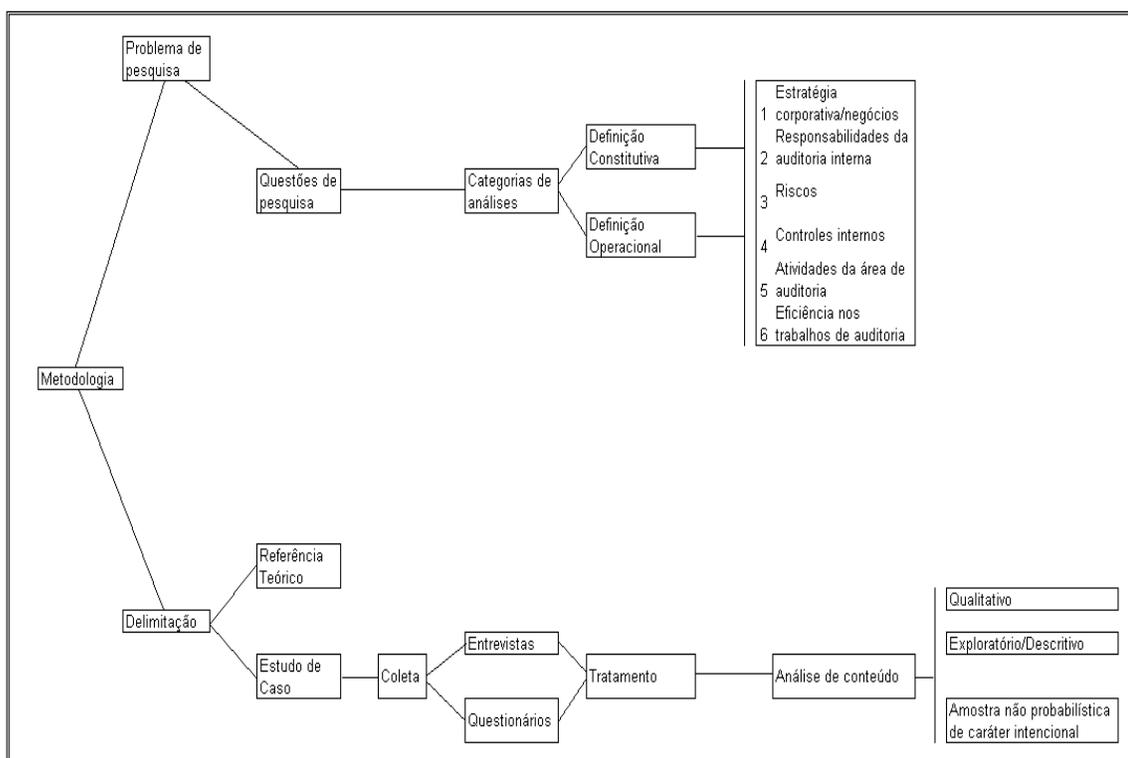


Figura 2 - Estrutura da metodologia

Fonte: O autor (2010).

4 ESTUDO DE CASO

4.1 DESCRIÇÃO DA EMPRESA, MISSÃO E VALORES

Uma empresa com 110 anos! Nos próximos itens serão comentados os principais fatos ocorridos desde a criação da empresa, sua missão e valores. Esta empresa, que será a partir de agora chamada de empresa **Alfa**, caracterizou-se por um crescimento baseado em aquisições, desenvolvimento de produtos e foco na consolidação da marca. Os dados que seguem foram extraídos da intranet da empresa.

4.1.1 A história da Alfa

De origem europeia, a Alfa, foi criada em 1901, nos países nórdicos. Inicialmente na área elétrica, e já em 1908 começou movimento de diversificação de seus produtos, entrando no ano de 1912 em países como Alemanha, Inglaterra e França. Começou com vendas de porta a porta. Em 1917, a Alfa adquiriu outra companhia. Este crescimento baseado em aquisições viria mais tarde a tornar-se a forma que a Alfa adotou para entrar nos principais mercados globais. 1919 foi o ano que ficou marcado pela criação do nome da empresa, e também da marca, que a empresa mantém até hoje.

No período de 1921 a 1940, a Alfa continuou se multiplicando, por meio de aquisições e foco na criação de produtos inovadores. Cinco plantas com linhas de produção começaram a funcionar em países fora da Europa, aproximadamente 20 filiais e 250 escritórios de vendas foram criados nesse período. Foi também nesse período que a empresa foi introduzida na Bolsa de Valores de Londres. A segunda guerra mundial, em 1940, trouxe grandes desafios para a Alfa, que se viu obrigada a entrar em outras linhas de produto, antes ainda não exploradas.

No período seguinte, de 1941 a 1960, seguiu-se o crescimento baseado em aquisições e desenvolvimento de novos produtos. A entrada em novos mercados, novas linhas de produto, se consolidava através das aquisições de novas empresas. 1950 foi o ano que começou a produção no Brasil, em São Paulo, e 1955, na Argentina. As ações da Alfa,

passaram a ser negociadas em outros mercados.

Com a continuidade de aquisições e fusões, a Alfa atingiu a marca de 2.500 funcionários no período entre 1961 e 1980. 1965 foi um ano positivamente impactado pelo longo período de estabilidade e crescimento econômico e em 1969 as primeiras linhas de produção foram estabelecidas na América do Norte e Ásia. O mercado europeu continuou crescendo e em 1974 a Alfa já era líder mundial em uma de suas linhas de produto.

No período de 1981 a 2002, da mesma forma que nos anteriores, continuou a onda de aquisições. 1984 foi o ano que a Alfa se tornou líder no mercado europeu e consolidou presença na Oceania e América do Norte. No ano de 1996, a Alfa consolidou presença na América do Sul, também por meio de aquisições. Depois de tantas aquisições, 1997 foi o ano que começaram movimentos buscando melhora na lucratividade, otimização e simplificação das operações do grupo.

Começou neste período os movimentos para se desfazer de linhas de produtos cujo mercado era muito distinto, ou seja, a intenção era concentrar esforços em linhas de produtos cujo mercado consumidor fosse o mesmo. Uma nova política de marca foi adotada e o foco era reduzir quantidade de marcas, que cresceu muito ao longo dos anos, devido ao desenvolvimento da Alfa baseado em aquisições de novos negócios. Esse movimento de simplificação, foco num único ou poucos mercados consumidores e fortalecimento da marca estava praticamente completo em 1999.

Os retornos sobre os investimentos começaram a crescer. Esta reorganização de novas linhas de produto com a redução de produtos de baixa *performance* e o foco em desenvolvimento de novos produtos foram os principais fatores que contribuíram para a manutenção e crescimento do caixa e do capital para ser reinvestido no negócio.

No período atual, que se iniciou no ano de 2003 até os dias atuais, a Alfa se consolidou globalmente, fornecedores estão hoje situados principalmente em países de baixo custo, e o desenvolvimento de produtos que atendam às necessidades dos clientes tem sido uma prioridade.

A desempenho da marca da empresa passou a ser monitorada a partir do ano de 2004 nos diversos países onde a empresa está presente. Os anos seguintes foram marcados por várias premiações mundiais de *design* para os produtos da empresa, o que vem evidenciando a força e foco da Alfa nesta área.

4.1.2 A Alfa hoje

A Alfa hoje é líder global em sua linha de atuação, que é de bens de consumo, vendendo mais de 40 milhões de produtos para clientes localizados em aproximadamente 150 países, operando com pelo menos 4 principais marcas. O foco tem sido crescente em inovação, *design*, e atendimento dos desejos dos clientes. Em 2009 apresentou um faturamento global de aproximadamente 14 bilhões de dólares, contando mundialmente com 50.000 funcionários.

4.1.3 Missão e valores da Alfa

A missão da Alfa é ser reconhecida como a empresa líder mundial em tornar a vida mais fácil e mais prazerosa das pessoas. A inovação é algo fundamental na Alfa. Implementação de constantes melhorias em seus produtos que surpreendam o cliente, que lhe causem satisfação. A qualidade é uma preocupação constante. A ideia é que quando as pessoas se lembrarem da marca associem a mesma com qualidade, satisfação e confiança. Isto se traduzirá na possibilidade de prover produtos com mais valor agregado, que os clientes paguem mais, de bom grado.

Os valores da Alfa estão relacionados à inovação, foco obsessivo no consumidor e busca de bons resultados. Estes valores se apresentam em diversas ações empreendidas pela organização ao longo de sua existência.

A inovação é considerada fundamental para o sucesso. Novas oportunidades e novas formas de progredir são buscas incessantes. Estar aberto a melhores maneiras de fazer algo é uma contribuição para este processo. Riscos são assumidos quando necessário. Uma inovação pode ser qualquer coisa nova e diferente que ofereça ao consumidor melhores produtos ou serviços ou o beneficie de alguma outra forma. Consequentemente, a inovação e a criatividade são incentivados, não só em produtos e serviços, mas também em processos, gestão de recursos humanos e modelos de negócio. O consumidor é o foco de toda a inovação. É para ele que se inova. Nada existiria sem o consumidor final. As pessoas que compram e utilizam os produtos são o único objetivo de todo trabalho. A Alfa depende deles e considera que eles fazem um favor em escolher os produtos da empresa. Seus desejos e suas opiniões são a fonte

de inspiração dos desenvolvedores de produtos. Para satisfazer aos consumidores e mantê-los satisfeitos, não basta ter o que eles precisam no momento. A Alfa busca antever as necessidades futuras dos consumidores para estar preparada para quando os clientes quiserem algo ainda melhor. A comunicação é facilitada. É necessário conquistar o cliente todos os dias, com excelente serviço pós-vendas.

Bons resultados parece ser o objetivo de qualquer organização com fins lucrativos. A orientação para resultados está entre os valores da Alfa. O benefício é buscado em todas as atividades da Alfa. Melhor valor do que quantidade, ou seja, melhor vender com preços melhores do que vender muito com baixa margem. Melhor ser simples, informal, claro e direto na forma de trabalhar. Esforços são constantes para superar o próprio desempenho do passado e aquilo que foi projetado para o período.

A preocupação com a inovação, foco no consumidor e direcionamento para resultado é suportada por ações de sustentabilidade, como por exemplo a produção de produtos que estejam alinhados com as principais preocupações ambientais da atualidade. Segurança é outro importante tópico na Alfa, que está classificada entre as melhores nesta área. A segurança na manufatura é encarada também como uma oportunidade de redução de custo. Direitos humanos, padrões de trabalho e comportamento ético reforçam o ambiente corporativo da organização. O respeito à diversidade e a padrões especiais fica evidente quando se observa a atuação da Alfa em eventos do gênero . Em alguns países a Alfa vem nos últimos anos sempre se posicionando bem no *ranking* das melhores empresas para se trabalhar. Concluída então esta breve caracterização da Alfa, sua missão e valores, será agora apresentada suas estratégias, o modo de pensar de seus principais gestores.

4.2 ESTRATÉGIAS CORPORATIVA E DE NEGÓCIOS

Neste tópico serão apresentadas as estratégias corporativas e de negócios da Alfa.

4.2.1 Sua estratégia corporativa

Andrews (1996, p. 15-44), conceitua **estratégia corporativa** como sendo as decisões

tomadas em uma empresa que determinam e revelam seus objetivos, propostas e metas. As decisões estratégicas incluem políticas e planos para atendimento destes itens. Na elaboração da estratégia, também é definido qual negócio uma empresa vai praticar, que tipo de organização econômica e humana essa empresa pretende ser e finalmente que tipo de contribuição financeira ou não essa empresa pretende proporcionar para seus *stakeholders*, empregados, clientes e para a comunidade em geral.

Ao que já se apresentou até o momento, quando se tratou nos tópicos anteriores sobre o histórico da Alfa, da sua missão e dos valores; algumas características já ajudam a entender melhor os objetivos da organização. As propostas para se atingir estes objetivos se confundem, na realidade, com a **estratégia corporativa da Alfa**. A Alfa não tem formalmente declarada esta estratégia corporativa, mas alguns importantes movimentos internos globais se observaram ao longo do processo de coleta de dados.

A principal linha de produtos da Alfa está hoje presente na Europa, Ásia, América do Norte e América Latina. Essa presença global, resultado de um crescimento baseado em aquisições, como já foi visto anteriormente, está representando um dos principais desafios do presente. **Operações Globais é o nome do projeto que hoje é a pedra fundamental e base da estratégia corporativa da empresa.**

Em linhas gerais, o projeto Operações Globais tem como missão reduzir o custo unitário e ao mesmo tempo aumentar a produção de produtos inovadores. As principais áreas desta estrutura são Pesquisa e Desenvolvimento de Produtos, Compras, Manufatura e Modularização. A ideia é ter economia de escala formando estruturas globais com a **criação de Centros de Desenvolvimento de Produtos, centralização de compras, fechamento de manufaturas em países de alto custo e abertura em países ou regiões de baixo custo**. Para entender um pouco melhor este movimento global, será usado aqui o exemplo da centralização de compras. Ao centralizar compras, para todas as operações da Alfa no mundo, com determinado fornecedor, o poder de negociação possivelmente vai crescer. A tendência com isso é que ocorra uma aceleração do processo de desenvolvimento de produtos com base em necessidades dos clientes, com tecnologias que os clientes querem e valorizam. Com a produção em escala são esperadas reduções de custos. É esperado que o fortalecimento e reestruturação global sejam base de futura geração de valor aos acionistas. A reestruturação global, com o projeto Operações Globais, é considerada a **estratégia corporativa** da Alfa, que pode então ser resumida nos seguintes tópicos:

- a) a **Criação de Centros de Desenvolvimento de Produtos** - a ideia é centralizar o

desenvolvimento de produtos em algumas poucas localidades ao redor do mundo. Com isso, pretende-se uniformizar procedimentos, ganhar sinergia e velocidade.

- b) a **Centralização de Compras** - o objetivo é aumentar poder de negociação, já que maiores quantidades serão negociadas com poucos fornecedores por esta área global.
- c) a **Transferência de fábricas para países de baixo custo** - a abertura de fábricas em países de baixo custo, assim como o fechamento de fábricas que hoje estão em países de alto custo ou longe de centros de distribuição, portos, aeroportos, são ações que visam reduzir cada vez mais o custo do produto.

4.2.2 Sua estratégia de negócios

Andrews (1996, p. 15-44) considera que o sucesso na implementação de uma **estratégia corporativa** depende da **estratégia de negócios**, que é menos compreensiva. Pode-se entender que a estratégia de negócios está inserida na estratégia corporativa. É nesta que é definido o produto ou serviço que a empresa vai oferecer em determinada unidade de negócio, além de especificar também o tipo de mercado de atuação da empresa.

As unidades de negócios da Alfa se propõem a produzir produtos que surpreendam os clientes, que lhe causem satisfação. Conforme já comentado, a ideia é que quando as pessoas lembrem a marca associem a mesma com qualidade, satisfação, confiança. Isto se traduzirá na possibilidade de prover produtos com maior valor agregado, que os clientes paguem mais, de bom grado. Três pilares desta **estratégia de negócios** são foco da Alfa: **desenvolvimento de produtos, marca e custo**.

O processo de desenvolvimento de produtos se intensificará, e cada vez mais a opinião do cliente será levada em conta nos processos futuros. Produtos estes claramente diferenciados e visivelmente melhores do que os competidores. Os produtos devem remeter a temas relacionados à liberdade, intuição, pureza, segurança, simplicidade e ao mesmo tempo um sentimento de luxo e algo que durará por muito tempo. Tudo isso sem se descuidar de cuidados com o meio ambiente.

O posicionamento da marca está baseado em qualidade, inovação e *design*. Como o crescimento da empresa se fundamentou em aquisições, muitas marcas foram se acumulando ao longo da existência da Alfa. A concentração e uso de apenas uma marca é uma intenção para o

presente e algo que se intensificará no futuro, com o relacionamento da marca à produtos destinados a um público mais exigente.

Por fim o custo, que está entre as principais prioridades. O apelo aos envolvidos nos processos para a redução de custos é constante, principalmente aos colaboradores diretos. Pode-se então resumir a estratégia de negócios da Alfa da seguinte forma:

- a) a **Marca** - a Alfa se utiliza de uma marca *premium*, consistentemente posicionada;
- b) os **Produtos** - os produtos são baseados nos *insights* dos consumidores;
- c) o **Custo** - baixo custo e utilização de escala global.

Após esta abordagem dos conceitos das **estratégias corporativa e de negócios** e da forma que estas estratégias estão presentes na Alfa, antes de iniciar-se no próximo tópico a apresentação da estrutura da empresa na América Latina, região objeto do presente estudo de caso e também a estrutura da área de auditoria no mundo e na América Latina, será no Quadro 3 a seguir apresentado um resumo das **estratégias corporativa e de negócios da Alfa**.

Estratégia Corporativa	Estratégia de Negócios
1) Criação de Centros de Desenvolvimento de Produtos	1) Desenvolvimento de Produtos
2) Centralização de Compras	2) Marcas
3) Transferência de fábricas para países de baixo custo	3) Custos

Quadro 3 - Estratégia corporativa e de negócios da empresa
Fonte: O autor (2011).

4.3 A ALFA NA AMÉRICA LATINA

Este estudo de caso foi conduzido na região da América Latina, área geográfica com aproximadamente 8.100 funcionários, com presença no Brasil (mais de 70% das vendas), Argentina, Chile, Peru, Equador, Colômbia, Venezuela, Porto Rico, Estados Unidos (Miami) e México. A Figura 3 mostra a referida região.

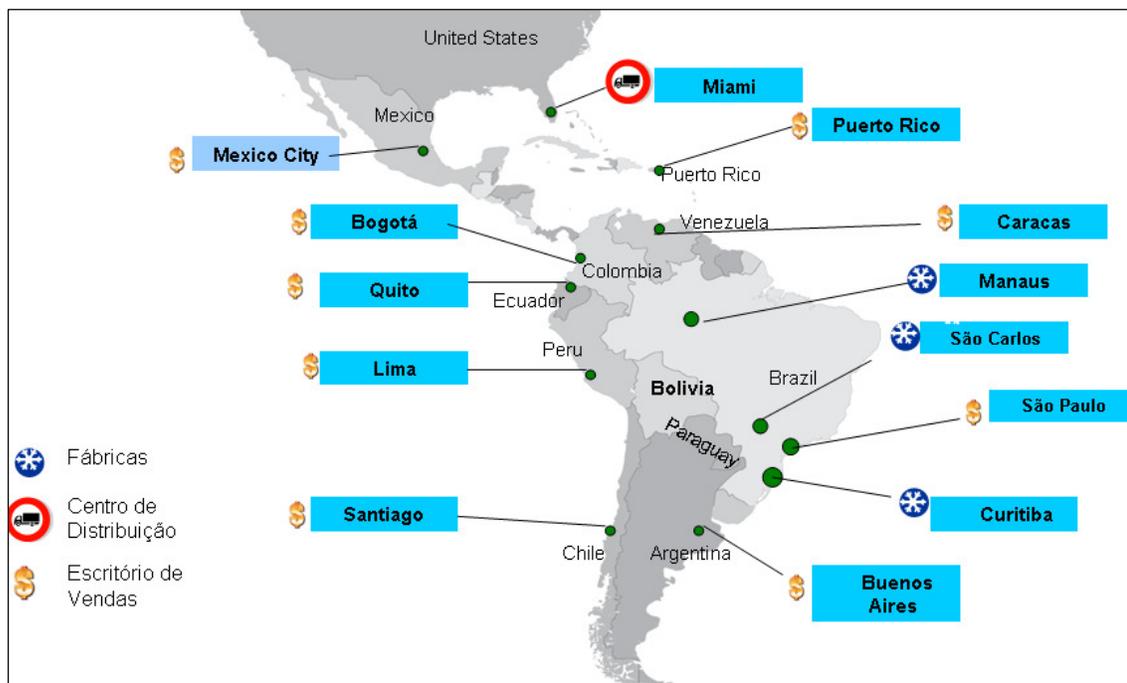


Figura 3 - Região da América Latina
Fonte: O autor (2011).

No Brasil estão concentradas as operações fabris, com fábricas nas cidades de Curitiba, São Carlos e Manaus e escritório em São Paulo. O Brasil tinha em dezembro de 2009 7.500 funcionários, do total de 8.100 da América Latina, ou seja, 95% da força de trabalho da América Latina está localizada no Brasil. O escritório de Miami, apesar de localizado nos Estados Unidos, pertence à região da América Latina. Este escritório, além de atuar como um centro de importação e distribuição para os demais países da América Latina, também atende ao mercado da América Central e Caribe.

Os executivos responsáveis por esta região geográfica que participaram da pesquisa, foram: CEO América Latina, CFO América Latina, Diretor de Compras, Diretor de Manufatura, Diretor de Pós-Vendas, Diretor de Qualidade, Diretor de Vendas e *Marketing*, Diretor de Recursos Humanos, Diretor de Auditoria, CIO, *Controller* Brasil, *Controller* América América Latina, Gerente Geral para Caribe e América Latina (exceto Brasil) e seus respectivos gerentes. Isso para que se fizesse possível a triangulação de dados, ou seja, a comparação de respostas entre diferentes níveis hierárquicos. Dois níveis hierárquicos foram então utilizados, o estratégico e o tático.

Gomes (1995) conceituou o nível estratégico como sendo aquele que controla o impacto das alterações na empresa, estabelecendo os objetivos de longo prazo. Já como nível tático, Gomes (1995) considerou como sendo aquele que trata de controlar os recursos

financeiros destinados a execução daquilo que foi planejado, avaliando eventuais desvios em relação ao proposto e focando em objetivos e políticas de curto prazo. A comparação entre os dois níveis hierárquicos contribuiu positivamente na análise dos dados. Na Figura 4 é apresentado um Quadro com o código e descrição de cada cargo, para em seguida, na Figura 5, será apresentado um organograma com os dois níveis, estratégico e tático:

Número	Código do Cargo	Descrição do Cargo
1	CEO AL	<i>Chief Executive Office</i> América Latina
2	CFO AL	<i>Chief Financial Office</i> Chief Financial Office América Latina
3	CO AL	<i>Controller</i> América Latina
4	CO BR	<i>Controller</i> Brasil
5	GF	Gerente Fiscal
6	GCO	Gerente de Custos e Orçamento
7	CIO AL	<i>Chief Information Office</i> América Latina
8	GST	Gerente Sênior de Tesouraria
9	GT	Gerente de Tesouraria
10	DC	Diretor de Compras
11	GC	Gerente de Compras
12	DSC	Diretor <i>Supply Chain</i>
13	GSC	Gerente <i>Supply Chain</i>
14	DM	Diretor de Manufatura
15	GM	Gerente de Manufatura
16	DPV	Diretor de Pós-Vendas
17	GPV1	Gerente de Pós Vendas 1
18	GPV2	Gerente de Pós Vendas 2
19	DQ	Diretor de Engenharia e Qualidade
20	GQ	Gerente de Engenharia e Qualidade
21	DVM	Diretor de Vendas e <i>Marketing</i>
22	GPV	Gerente de Planejamento de Vendas
23	DRH	Diretor de Recursos Humanos
24	GRH	Gerente de Recursos Humanos
25	GI	Gerente de Infraestrutura
26	GG C AL	Gerente Geral Caribe e América Latina
27	GG AL II	Gerente Geral América Latina - Linha II
28	CO AL II	<i>Controller</i> América Latina - Linha II

Quadro 4 - Códigos e descrição dos cargos

Fonte: O autor (2011).

Na Figura 5 é apresentado um organograma com a utilização dos códigos dos cargos que exemplificam os níveis estratégico e tático.

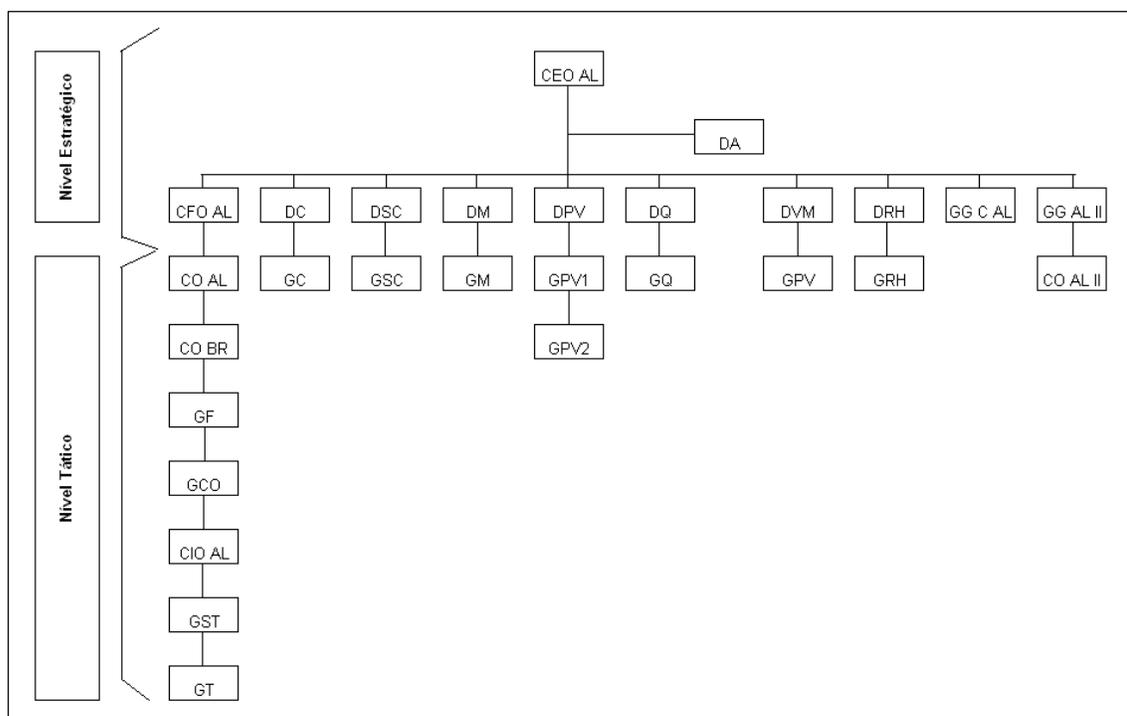


Figura 4 - Organograma dos entrevistados
Fonte: O autor (2011).

Neste organograma constam apenas os executivos que foram entrevistados. Todos os executivos do nível estratégico foram entrevistados. Já no nível tático, apenas os principais executivos de cada área foram entrevistados, ou seja, o nível tático possui outros executivos além dos que estão expostos no organograma da Figura 4.

4.4 A ÁREA DE AUDITORIA INTERNA DA ALFA

Será tratado a seguir como a área de auditoria interna da Alfa está estruturada mundialmente e na América Latina, seus procedimentos internos e alguns detalhes sobre a sua forma de trabalho.

4.4.1 A função de auditoria interna no mundo e na América Latina

As informações utilizadas para descrever a função de auditoria interna da Alfa foram

extraídas de apresentações, de entrevista com o Diretor de Auditoria da Alfa e do manual de auditoria interna da Alfa.

A área de auditoria interna da Alfa inicialmente auditava apenas as filiais do Brasil localizadas em Curitiba, São Carlos, Manaus e São Paulo.

Foi no ano de 2002, após a criação da *Lei Sarbanes-Oxley*, em 30 de julho de 2002, por *Paul Sarbanes* e o deputado americano *Michael Oxley*, que a função global de auditoria interna começou a ser formada. Foi nesse ano que a área de auditoria interna, até então com alguns poucos auditores trabalhando de forma individualizada em seus respectivos países, começou a se integrar.

Foi contratado um CAE – *Chief Audit Executive* com a missão de estabelecer a função globalmente. Este CAE começou seus trabalhos viajando pelo mundo para primeiramente identificar qual era a situação atual. Havia neste período três auditores na matriz, mais quatro na Inglaterra, responsáveis pela auditoria na Europa, um grupo de quatro ou cinco auditores na Índia e mais três auditores no Brasil. Foi no final do ano de 2002 a primeira reunião global, na qual estes auditores se reuniram pela primeira vez. A seguinte estrutura foi então formada:

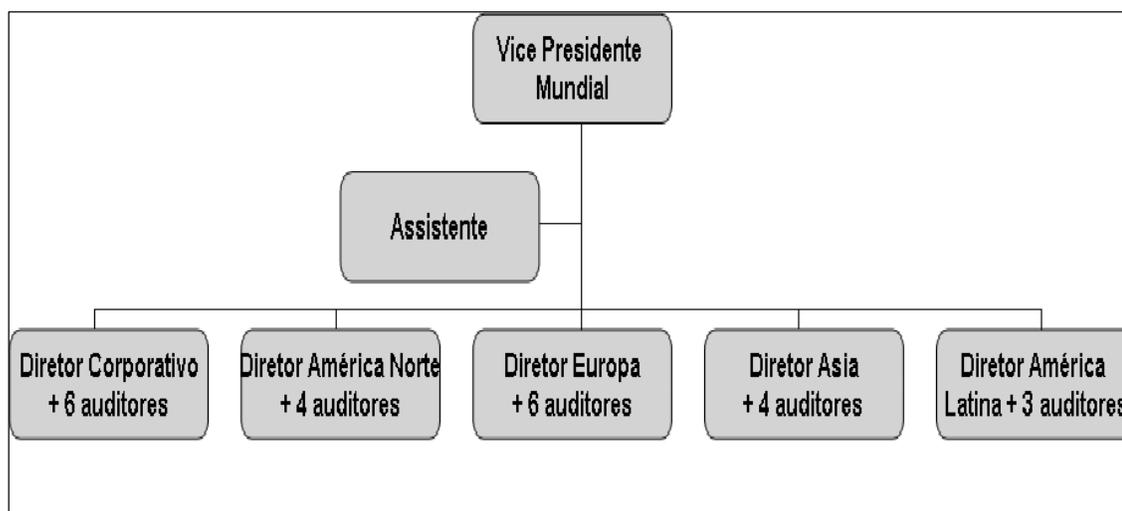


Figura 5 - Estrutura global da auditoria interna da Alfa
Fonte: O autor (2011).

De um grupo aproximado de 15 auditores, que até 2002 trabalhavam de forma totalmente independente, desconectada, a estrutura acima, com 30 auditores foi formada e se mantém até hoje. Entre as boas práticas de governança corporativa, defendidas pelo IBGC (2009), cuja uma das finalidades é aumentar o valor da sociedade, está a criação e manutenção de um comitê de auditoria.

O Vice-Presidente Mundial de Auditoria da Alfa se reporta funcionalmente para o

Comitê de Auditoria, que é formado por 3 executivos que não fazem parte do quadro de funcionários da empresa. Estes executivos, conforme a boa prática sugere, são profissionais qualificados para esta função, sendo que os três são participantes do quadro de acionistas de outras multinacionais de grande porte. Administrativamente o Vice- Presidente Mundial de Auditoria se reporta para o *Board* (Comissão de Diretores), que é formado pelo CEO Mundial, CFO Mundial e para o Vice- Presidente Mundial da Área Jurídica, que acumula função de secretário do *Board* ou Comissão de Diretores.

Na América Latina, a auditoria interna está composta por um diretor mais 3 auditores experientes. Este grupo é responsável pela auditoria em todas as unidades da Alfa na América Latina, constantes na Figura 3.

4.4.2 A estratégia de negócios na Alfa e a forma de trabalho da Auditoria Interna

A missão da área de auditoria interna da Alfa está alinhada com o conceito de auditoria interna do THE IIA (2010), que considera a auditoria interna uma atividade independente cujo objetivo é adicionar valor e contribuir para uma melhoria contínua das operações de uma organização. Esta atividade contribui para que a organização atinja seus objetivos, com uma metodologia que avalia, através de um processo de identificação e mitigação de riscos, os controles e a estrutura de governança corporativa de uma organização.

Independência é algo levado a sério pela auditoria interna da Alfa. Ao se observar as linhas de reporte, com o Diretor de Auditoria de cada região se reportando diretamente ao Vice- Presidente Mundial de Auditoria, que por sua vez se reporta diretamente ao Comitê de Auditoria e a uma Comissão de Diretores, fica evidente a importância da independência na organização.

A adição de valor e contribuição para uma melhoria contínua das operações são também prioridades da área de auditoria interna da Alfa. Para que isso se concretize, a auditoria interna passou a partir do ano de 2010 a alinhar sua estratégia interna com a estratégia de negócios da Alfa. A Figura 6 mostra este alinhamento:

	Estratégia de Negócios da Alfa	Estratégia da Auditoria Interna
Marca	A Alfa se utiliza de uma marca “ <i>premium</i> ”, consistentemente posicionada	Marca da Auditoria Interna fortalecida
Produto	Os produtos são baseados nos <i>insights</i> dos consumidores	Auditorias de alta qualidade, incluindo aspectos operacionais e atividades de consultorias. Processos com controles eficientes.
Custo	Baixo custo e utilização de escala global	Melhoria continuada e maximização de valor para o grupo

Quadro 5 - Estratégia da Alfa versus Estratégia Auditoria Interna
Fonte: O autor (2011).

A auditoria interna a partir de procedimentos que usualmente são utilizados por auditores internos, executa seus trabalhos para garantir, por meio de um processo de identificação e mitigação de riscos, a adequacidade dos controles e a estrutura de governança corporativa da organização. Estes procedimentos estão relacionados na Figura 6.



Figura 6 - Procedimentos da auditoria interna
Fonte: O autor (2011).

- a) levantamento de riscos anual - uma vez ao ano, geralmente no último trimestre -, os principais executivos da área de auditoria interna da Alfa se reúnem com os principais executivos da empresa. É neste momento que são discutidas as principais preocupações dos executivos da empresa para o ano seguinte. Nessas reuniões a auditoria instiga o gestor para que juntos riscos potenciais sejam identificados. O resultado desta reunião é uma lista de riscos, que posteriormente

receberão pesos que variam de 1 a 5, sendo 1 maior e 5 menor risco. Os riscos ou áreas de preocupação que foram classificados entre os pesos 1 e 3 farão parte do plano de auditoria para o ano seguinte. O risco 1 será uma auditoria A, que obrigatoriamente deverá ser executada. O risco 2 será uma auditoria B, que poderá, em casos excepcionais e com a aprovação do Vice- Presidente Mundial de Auditoria, ser substituída por um trabalho especial, podendo ser uma consultoria interna ou uma investigação de fraude. O risco 3, por fim, será uma auditoria C, que ficará reservada para casos em que no final do ano as auditorias A e B tiverem sido concluídas e tempo tenha sobrado.

b) execução da auditoria - esta etapa é a realização da auditoria no processo escolhido. Está dividida em 3 fases:

b.1 planejamento - esta fase está dividida em 5 subfases:

b.1.1 confirmação das datas: as datas são confirmadas com o auditado, que é o diretor responsável do processo/área/região que será auditado. Na definição da data é levado em conta quando foi a última auditoria e o melhor período para a nova visita, de forma que as operações do dia a dia da área não sejam impactadas e que pessoas estejam disponíveis para atender o auditor interno;

b.1.2 pesquisa do processo, área ou região a ser auditada - um levantamento geral é efetuado, identificando os principais responsáveis, os números da área ou região a ser auditada, como por exemplo: resultado, principais índices, posição de caixa, bancos, principais clientes, estoques, ativos, principais fornecedores, patrimônio, economia do país (quando a auditoria for fora do Brasil), entre outros;

b.1.3 programa de trabalho de auditoria - para a execução de auditoria em uma processo/área /região, um programa de trabalho de auditoria é elaborado, quando ainda já não existe um pronto. Para os principais processos/áreas/regiões, programas já foram criados. Este programa de trabalho de auditoria é uma espécie de check list , um passo a passo, para ser seguido pelo auditor interno. Alguns dos principais processos/áreas para os quais já há um programa de trabalho de auditoria ou *check list* a ser seguido: Vendas - Contas a Receber - Recebimento, Compras - Contas a Pagar - Pagamentos, Estoques, Ativo Fixo, Viagens, Fechamento Contábil e etc;

- b.1.4 comunicação da auditoria - um memorando anunciando a auditoria é emitido pelo Diretor de Auditoria e enviado para os principais envolvidos ao menos um mês antes do início da auditoria. Neste memorando estão informações do escopo do trabalho, data da auditoria, data da reunião de abertura e fechamento, detalhamento do que será auditado e outras informações;
- b.1.5 solicitação de documentos - anexo à Comunicação da auditoria, segue uma solicitação de documentos, nos quais é detalhado exatamente o que o auditor interno precisará para conduzir os seus trabalhos. Parte dos documentos são solicitados para serem enviados em média 7 a 15 dias antes da auditoria, os restante é solicitado a ser entregue no primeiro dia de trabalho de campo.
- b.2 trabalho de campo - este é um jargão utilizado na auditoria. Trabalho de campo é o período em que o auditor está presente fisicamente na área, região ou localidade objeto da auditoria. Esta etapa está dividida em 3 fases:
- b.2.1 reunião de abertura - nesta reunião uma apresentação é conduzida pelo auditor mais experiente, responsável pela condução dos trabalhos. É apresentado a área de auditoria, incluindo suas responsabilidades, área de atuação, linha de reporte, missão, valores, alinhamento dos trabalhos da auditoria com a estratégia da empresa, escopo da auditoria que está começando, como os trabalhos serão conduzidos, solicitação de documentos que por ventura ainda não foram entregues pelo auditado e data da reunião de fechamento;
- b.2.2 execução - é a execução propriamente dita. Os testes, questionamentos, verificações que constam no programa de trabalho de auditoria são executados;
- b.2.3 fechamento - o auditor mais experiente, responsável pelo trabalho efetua a revisão dos testes efetuados pela equipe, o Diretor de Auditoria revisa os testes efetuados pelo auditor mais experiente, principais oportunidades de melhoria são relacionadas, um rascunho do relatório de auditoria é emitido, a reunião de fechamento é então executada. Após concluída a reunião de fechamento, o rascunho do relatório é enviado ao auditado para que o mesmo insira os seus comentários/observações.
- b.3 conclusão do trabalho - o relatório final de auditoria, contendo a relação das

oportunidades de melhoria identificada durante a execução da auditoria é concluído e enviado para todos os principais responsáveis. O Vice- Presidente Mundial de Auditoria envia um questionário pós- auditoria, onde constam perguntas sobre a atuação do time de auditores. As respostas dos auditados é material constantemente utilizado pelos principais executivos da auditoria para a implementação das melhorias necessárias na área de auditoria.

- c) comunicação dos resultados - o relatório de auditoria é enviado ao final de cada auditoria. Este relatório poderá ser classificado como vermelho, amarelo ou verde. Trimestralmente são realizadas reuniões de apresentação de resultados de cada região atendida pela auditoria (Corporativa, América do Norte, Europa, Ásia e América Latina - *vide* Figura 5) para o Comitê de Auditoria e para a Comissão de Diretores;
- d) outros - este último tópico está composto de 4 fases. São elas:
 - d.1 auditorias de acompanhamento (*follow up*) – a auditoria interna, num prazo de 9 a 12 meses, deve retornar para realizar uma auditoria de acompanhamento ou *follow up*, jargão usualmente utilizado pelos auditores;
 - d.2 auditorias de tecnologia da informação - auditorias específicas, e que normalmente contam com a participação de auditores especialistas, são executadas quando riscos de tecnologia da informação são identificados;
 - d.3 gestão de fraude - qualquer fraude que o auditor interno tenha conhecimento, seja através de seus trabalhos ou através de uma denúncia, deve ser devidamente investigada e reportada para os respectivos responsáveis;
 - d.4 levantamento de riscos - este é um procedimento constante no dia a dia do auditor. Há uma verificação permanente dos controles existentes, para se garantir que controles internos robustos existam para mitigar os riscos existentes.

O relatório de auditoria é o produto principal do trabalho do auditor interno. Na Alfa, este relatório é composto por:

- a) uma capa com um resumo com informações sobre a área/processo/região auditada, relação das pessoas que receberão cópia do relatório, informações financeiras da

- área/processo/região, classificação do relatório (vermelho, amarelo e verde) e um “resumo do resumo” contendo as principais oportunidades de melhorias identificadas no trabalho. Estas são informações relevantes para a Comissão de Diretores e Comitê de Auditoria, para que os mesmos possam avaliar o impacto dos eventuais pontos identificados pela auditoria interna;
- b) um sumário executivo contendo informações dos objetivos e escopo do trabalho, as principais oportunidades de melhorias (riscos classificados como alto) uma referência à próxima e última etapa do relatório e informação sobre o monitoramento dos pontos identificados pela auditoria interna;
 - c) na terceira e última etapa está o relatório detalhado. Cada oportunidade de melhoria é reportada individualmente. A oportunidade de melhoria é classificada entre alto, médio e baixo risco, é efetuada uma descrição do que foi identificado, há informação sobre se o auditado concorda ou não com o ponto, uma recomendação, um espaço para comentário do auditado e finalmente identificação do auditado (nome) e data que o mesmo se propôs em implementar o que foi recomendado pelo auditor interno;

A seguir, uma explicação do significado da classificação geral do relatório entre vermelho, amarelo e verde:

 Insatisfatório - um ou mais pontos de alto risco ou ainda um grande número de pontos de médio risco foram encontrados e não há, ou os controles não são suficientes para mitigar os riscos. Ação corretiva deve ser implementada pelo auditado imediatamente. Os pontos de alto risco são reportados para o Comitê de Auditoria e para os gestores locais.

 Requer melhoria - um ou mais pontos de médio risco ou ainda um grande número de pontos de baixo risco foram encontrados e não há, ou os controles não são suficientes para mitigar os riscos. Ação corretiva deve ser implementada pelo auditado de acordo com o que foi acordado com o auditor interno. Os pontos são reportados para os gestores locais.

 Satisfatório - sem pontos ou somente pontos de baixo risco foram encontrados. *No issues, or only low rated issues, have been found* Ação corretiva deve ser implementada pelo auditado de acordo com o que foi acordado com o auditor interno.

O relatório de auditoria aqui comentado, é o resultado das etapas apresentadas na Figura 7. Esta figura mostra o resumo, o passo a passo da emissão deste documento, que constitui um dos principais elementos de registro do trabalho do auditor interno.



Figura 7 - Cronograma de emissão do relatório de auditoria

Fonte: O autor (2011).

Para concluir este capítulo, apresenta-se no Quadro 6, um resumo das responsabilidades da área de auditoria interna da Alfa:

Responsabilidade	Descrição
Auditoria Interna	Baseado em um levantamento de riscos efetuado anualmente, realização de auditoria operacional, financeira e de conformidade e investigações de fraude.
Auditoria Externa	Coordenar e avaliar as atividades dos auditores externos, incluindo cumprimento de contrato, escopo e valores cobrados.
Acompanhamento de processos de compra e venda de negócios	Realizar e coordenar as atividades relacionadas à processos de vendas e aquisições de negócios ou “due diligences”.
Controles Internos	Propor ações para melhorar a estrutura de governança, controles internos e gerenciamento de processos, assim como participar da implementação do novo ERP.
Consultoria	Efetuar atividades de consultoria para melhorar as operações da empresa Alfa.

Quadro 6 - Responsabilidades da área de auditoria interna da Alfa

Fonte: O autor (2011).

Esta seção tratou de como a Auditoria Interna da Alfa, a partir de sua estrutura global independente, e de seus procedimentos internos, está contribuindo para que a organização atinja seus objetivos estratégicos corporativos e de negócios.

Na próxima seção será apresentada a metodologia aplicada ao estudo de caso da Alfa.

4.5 METODOLOGIA APLICADA AO ESTUDO DE CASO

Neste tópico será apresentada cada uma das áreas da Alfa com os seus respectivos representantes do nível estratégico e tático, representantes estes que foram entrevistados.

Será também explicado como o material para ser analisado foi coletado, codificado e categorizado, para enfim ser analisado. Para Richardson (1999) em uma análise de conteúdo, primeiro se descreve o que está sendo analisado, em seguida, inferências ou deduções lógicas são feitas para então por fim chegar a uma interpretação do conteúdo analisado. Isto será apresentado nos próximos tópicos.

4.5.1 Áreas envolvidas nas entrevistas

O Quadro 7 apresenta as 13 áreas da Alfa cujos gestores de nível estratégico e tático foram entrevistados. Em seguida ao quadro, cada área será brevemente apresentada, com a descrição das principais atividades executadas nas mesmas.

Número área	Área	Código do Cargo	Descrição do Cargo	Nível
1	Compras	DC	Diretor de Compras	Estratégico
		GC	Gerente de Compras	Tático
2	Engenharia & Qualidade	DQ	Diretor de Engenharia e Qualidade	Estratégico
		GQ	Gerente de Engenharia e Qualidade	Tático
3	Financeira	CFO AL	<i>Cjief Financial office Office América Latina</i>	Estratégico
		CO AL	<i>Controller América Latina</i>	Tático
		CO BR	<i>Controller Brasil</i>	Tático
		GCO	Gerente de Custos e Orçamento	Tático
		GST	Gerente Sênior de Tesouraria	Tático
		GT	Gerente de Tesouraria	Tático
4	Fiscal	GF	Gerente Fiscal	Tático
5	Gerência Geral América Latina e Caribe	GG C AL	Gerente Geral Caribe e América Latina	Estratégico

Número área	Área	Código do Cargo	Descrição do Cargo	Nível
6	Linha 2	GG AL II	Gerente Geral América Latina - Linha II	Estratégico
		CO AL II	<i>Controller</i> América Latina - Linha II	Tático
7	Manufatura	DM	Diretor de Manufatura	Estratégico
		GM	Gerente de Manufatura	Tático
8	Pós Vendas	DPV	Diretor de Pós Vendas	Estratégico
		GPV1	Gerente de Pós Vendas 1	Tático
		GPV2	Gerente de Pós Vendas 2	Tático
9	Presidência	CEO AL	<i>Chief Executive Office</i> América Latina	Estratégico
10	Recursos Humanos	DRH	Diretor de Recursos Humanos	Estratégico
		GRH	Gerente de Recursos Humanos	Tático
11	<i>Supply Chain</i>	DSC	Diretor <i>Supply Chain</i> n	Estratégico
		GSC	Gerente <i>Supply Chain</i>	Tático
12	Tecnologia	CIO AL	<i>Chief Information Office</i> América Latina	Tático
		GI	Gerente de Infraestrutura	Tático
13	Vendas & <i>Masrketing</i>	DVM	Diretor de Vendas e Marketing	Estratégico
		GPV	Gerente de Planejamento de Vendas	Tático

Quadro 7 - Áreas entrevistadas

Fonte: O autor (2011).

4.5.1.1 Compras

Esta área é responsável pelas compras da Alfa. Está dividida em compras de materiais diretos, materiais indiretos e serviços. Atualmente está havendo uma forte interação dos profissionais dessa área com a estrutura de operações globais que está se formando. As principais atividades da área são:

- desenvolvimento do fornecedor a partir da análise de qualidade do material que será fornecido, tempo de entrega, preço e outros itens;
- análise e aprovação das requisições de compras das diversas áreas;
- elaboração e envio do pedido de compras ao fornecedor.

Esta área está sendo representada neste estudo de caso pelos profissionais do quadro 8.

Número área	Área	Código do Cargo	Descrição do Cargo	Nível
1	Compras	DC	Diretor de Compras	Estratégico
		GC	Gerente de Compras	Tático

Quadro 8 - Entrevistados de compras

Fonte: O autor (2011).

4.5.1.2 Engenharia e qualidade

Área responsável pela análise de viabilidade técnica do projeto apresentado pela área de *Design* e pela verificação da qualidade do produto na fase de desenho técnico e da qualidade do produto produzido.

Esta área está sendo representada neste estudo de caso pelos profissionais do quadro 9.

Número área	Área	Código do Cargo	Descrição do Cargo	Nível
2	Engenharia & Qualidade	DQ	Diretor de Engenharia e Qualidade	Estratégico
		GQ	Gerente de Engenharia e Qualidade	Tático

Quadro 9 - Entrevistados da engenharia e qualidade
Fonte: O autor (2011).

4.5.1.3 Financeiro

Esta área é responsável por todos os processos financeiros da empresa. Está dividida nas seguintes subáreas:

- a) controladoria: a Controladoria está composta por Contabilidade, Custos e Orçamentos, Ativo Fixo, Viagens e Planejamento Financeiro;
- b) tesouraria: nesta área estão as atividades de elaboração e acompanhamento do fluxo de caixa, controle de moeda estrangeira e exposição cambial, contas a pagar e contas a receber.

Esta área está sendo representada neste estudo de caso pelos profissionais do quadro 10.

Número área	Área	Código do Cargo	Descrição do Cargo	Nível
3	Financeira	CFO AL	<i>Chief Financial Office</i> América Latina	Estratégico
		CO AL	<i>Controller</i> América Latina	Tático
		CO BR	<i>Controller</i> Brasil	Tático
		GCO	Gerente de Custos e Orçamento	Tático
		GST	Gerente Senior de Tesouraria	Tático
		GT	Gerente de Tesouraria	Tático

Quadro 10 - Entrevistados do financeiro
Fonte: O autor (2011).

4.5.1.4 Fiscal

Esta área é responsável por todos os processos fiscais da empresa, incluindo a apuração, cálculo e recolhimento dos impostos diretos e indiretos, assim como qualquer outro assunto relacionado a impostos, além do controle dos processos judiciais.

Está área está sendo representada neste estudo de caso pelo profissional do quadro 11.

Número área	Área	Código do Cargo	Descrição do Cargo	Nível
4	Fiscal	GF	Gerente Fiscal	Tático

Quadro 11 - Entrevistado do fiscal

Fonte: O autor (2011).

4.5.1.5 Gerência geral América Latina e Caribe

A América Latina está dividida entre Brasil e demais países. No Brasil, conforme se observa na Figura 3, estão as fábricas e quase a totalidade dos empregados. Os demais países são gerenciados pelo Gerente Geral Caribe e América Latina. Ele se equipara a um CEO para esta região e se reporta ao CEO AL. Desta forma, todas os seus comentários se referem à referida região. Ele foi o representante entrevistado desta região, conforme Quadro 12.

Número área	Área	Código do Cargo	Descrição do Cargo	Nível
5	Gerência Geral América Latina e Caribe	GG C AL	Gerente Geral Caribe e América Latina	Estratégico

Quadro 12 - Entrevistado da região Caribe e América Latina

Fonte: O autor (2011).

4.5.1.6 Linha II

A Alfa está atualmente dividida em duas linhas de negócio. A linha principal ou linha I, representando mais de 90% das operações e a linha II aproximadamente 10%. Esta linha II está presente com uma fábrica no Brasil e escritórios de vendas nos países da América Latina. Esta linha foi representada pelo seu gerente e *controller*, conforme Quadro 13.

Número área	Área	Código do Cargo	Descrição do Cargo	Nível
6	Linha II	GG AL II	Gerente Geral América Latina - Linha II	Estratégico
		CO AL II	<i>Controller</i> América Latina - Linha II	Tático

Quadro 13 - Entrevistados da linha II

Fonte: O autor (2011).

4.5.1.7 Manufatura

Esta área é responsável pela manufatura de todos os produtos fabricados no Brasil. Ela foca na fabricação das quantidades demandadas pela área de *Supply Chain*. Foi neste estudo de caso representada pelo seu diretor e gerente, conforme Quadro 14.

Número área	Área	Código do Cargo	Descrição do Cargo	Nível
7	Manufatura	DM	Diretor de Manufatura	Estratégico
		GM	Gerente de Manufatura	Tático

Quadro 14 - Entrevistados da manufatura

Fonte: O autor (2011).

4.5.1.8 Pós vendas

A área de Pós- Vendas se responsabiliza por todos os serviços necessários após a conclusão da venda, quando o produto já está em poder do consumidor final. Esta área está dividida em Engenharia de Peças (GPV1 – Quadro 15), Gestão de Rede Autorizada e Armazéns de Peças (GPV2 – Quadro 15) e *Call Center*. Foi representada pelo seu diretor e pelos gerentes de Engenharia e Peças e de Gestão de Rede Autorizada de Peças, conforme Quadro 15.

Número área	Área	Código do Cargo	Descrição do Cargo	Nível
8	Pós- Vendas	DPV	Diretor de Pós- Vendas	Estratégico
		GPV1	Gerente de Pós- Vendas 1	Tático
		GPV2	Gerente de Pós- Vendas 2	Tático

Quadro 15 - Entrevistados do pós-vendas

Fonte: O autor (2011).

4.5.1.9 Presidência

Responsável pelo setor da América Latina da linha I da Alfa. Principal executivo da América Latina e integrante da Comissão de Diretores global, conforme quadro 16.

Número área	Área	Código do Cargo	Descrição do Cargo	Nível
9	Presidência	CEO AL	<i>Chief Executive Office</i> América Latina	Estratégico

Quadro 16 - Entrevistado da presidência
Fonte: O autor (2011).

4.5.1.10 Recursos humanos

Área responsável pelas atividades de folha de pagamento e de gestão de pessoas da América Latina. Está hoje dividida em Folha de Pagamento, Remuneração e Benefícios/Plano de Cargos e Carreira. Foi representada pelos profissionais do quadro 17.

Número área	Área	Código do Cargo	Descrição do Cargo	Nível
10	Recursos Humanos	DRH	Diretor de Recursos Humanos	Estratégico
		GRH	Gerente de Recursos Humanos	Tático

Quadro 17 - Entrevistados de recursos humanos
Fonte: O autor (2011).

4.5.1.11 *Supply chain*

A partir de forte vínculo com área de Vendas e *Marketing*, o *Supply Chain* identifica o que será vendido, elabora planejamento de produção e informa manufatura do que deverá ser produzido. *Supply Chain* processa o envio do pedido ao fornecedor, controla a entrada física de matéria- prima e produtos acabados, faz a gestão destes estoques e a distribuição ao cliente. Esta também nesta área todos os processos de importação e gestão de fretes. Depois da manufatura, é a área que possui o maior número de colaboradores da Alfa. Foi representada neste estudo de caso pelo seu diretor e principal gerente, conforme quadro 18.

Número área	Área	Código do Cargo	Descrição do Cargo	Nível
11	Supply Chain	DSC	Diretor <i>Supply Chain</i>	Estratégico
		GSC	Gerente Supply Chain	Tático

Quadro 18 - Entrevistados de *Supply chain*
Fonte: O autor (2011).

4.5.1.12 Tecnologia

Em Tecnologia ou Tecnologia da Informação (TI) estão todos os processos de gestão de software e hardware da Alfa. Parte das atividades são terceirizadas. Foi representada pelos executivos do quadro 19.

Número área	Área	Código do Cargo	Descrição do Cargo	Nível
12	Tecnologia	CIO AL	Chief Information Office América Latina	Tático
		GI	Gerente de Infraestrutura	Tático

Quadro 19 - Entrevistados de tecnologia da informação
Fonte: O autor (2011).

4.5.1.13 Vendas e *marketing*

Para concluir, a Área de Vendas e *Marketing*, representada por seu diretor e gerente, é responsável pelo acompanhamento do mercado e vendas de produtos. Junto com engenharia identifica as necessidades e desejos dos clientes. É uma área que interage muito com Engenharia, na elaboração do produto, com *Supply Chain*, na entrega do que foi vendido e com a área Financeira, nas definições de planos de vendas, orçamento e outros assuntos relevantes para a gestão dos negócios. Área representada pelos executivos do quadro 20.

Número área	Área	Código do Cargo	Descrição do Cargo	Nível
13	Vendas & <i>Marketing</i>	DVM	Diretor de Vendas e <i>Marketing</i>	Estratégico
		GPV	Gerente de Planejamento de Vendas	Tático

Quadro 20 - Entrevistados de vendas e *marketing*
Fonte: O autor (2011).

Concluída esta breve apresentação das áreas cujos executivos foram entrevistados neste estudo de caso, parte-se para uma explanação de como o material analisado foi

preparado.

4.5.2 A preparação para a análise de conteúdo

Entrevistas foram realizadas com os executivos do Quadro 4. Os executivos GC (Gerente de Compras) e o GRH (Gerente de Recursos Humanos), apesar de insistentes contatos, não foram entrevistados. Desta forma, da proposta inicial de entrevistar 28 executivos, 26 foram entrevistados nos meses de outubro e novembro de 2010. Foram mais de 20 horas de entrevistas gravadas, transcritas, categorizadas, codificadas e analisadas.

O Quadro 21 foi utilizado na fase seguinte a transcrição das entrevistas gravadas. Adicionalmente aos nove campos apresentados, em cada categoria foram incluídas mais algumas colunas (serão explicadas em cada categoria o significado destas colunas adicionais), no final da tabela, objetivando permitir ao leitor fazer uma relação das respostas com as questões de pesquisa.

Número	Código do Cargo	Descrição do Cargo	Area	Nível	Referência entrevista	X - Categoria	Referência ao Quadro 22	Tempo Empresa
Campo 1	Campo 2	Campo 3	Campo 4	Campo 5	Campo 6	Campo 7	Campo 8	Campo 9

Quadro 21 - Explicação do quadro de análise de conteúdo

Fonte: O autor (2011).

- a) **campo 1** - número sequencial;
- b) **campo 2** - código criado pelo autor no Quadro 7 para identificação dos entrevistados;
- c) **campo 3** - título do cargo;
- d) **campo 4** - área de atuação do entrevistado;
- e) **campo 5** - nível estratégico ou nível tático - vide Figura 7;
- f) **campo 6** - É a referência à pergunta de entrevista. A entrevista está no **APÊNDICE A**. A codificação, conforme tópico 3.4.2.3 - Tratamento, seguiu o seguinte formato: Y/XX/CC, em que Y representou a identificação se o conteúdo se refere a uma entrevista, quando se utilizou a letra “E”, ou um questionário, no qual a letra “Q” foi utilizada. XX foi o número da pergunta da entrevista ou do

questionário e finalmente CC foi o número da categoria. Tem-se então que E/01/01 representa a primeira pergunta, da categoria 1 da entrevista.

- g) **campo 7** - as categorias de análise são as que constam no Quadro 1.
- h) **campo 8** - referência ao Quadro 22 (o próximo parágrafo traz explicação detalhada sobre este quadro).
- i) **campo 9** - tempo de empresa do executivo entrevistado.
 - i.1 (1) - Até 1 ano
 - i.2 (2) - 1 a 2 anos
 - i.3 (3) - 2 a 5 anos
 - i.4 (4) - 5 a 10 anos
 - i.5 (5) - Mais de 10 anos.

O Quadro 22 apresenta um resumo sobre o entendimento da Alfa e da Auditoria Interna para cada uma das categorias.

No Capítulo 5 - Apresentação do Resultado -, será discutida cada uma das categorias, com base no resultado da análise de conteúdo das entrevistas. O Quadro 22 resume, conforme já foi comentado, o entendimento da Alfa e da Auditoria Interna para cada uma das categorias. As inferências também serão apresentadas neste Capítulo e serão sempre analisadas à luz destes entendimentos, ou seja, para se fazer inferências é fundamental sempre o leitor ter em mente o entendimento da Alfa e da Auditoria Interna sobre cada uma das categorias.

Nr.	Categoria	Entendimento da Auditoria Interna ou da Alfa
1	Estratégia Corporativa e de Negócios	Quadro 3
2	Responsabilidades da auditoria interna	Quadro 6
3	Riscos	Item 3.2.1.3
4	Controles Internos.	Item 3.2.1.4
5	Atividades da área de auditoria.	Item 3.2.1.5
6	Eficiência nos trabalhos de auditoria	Item 3.2.1.6

Quadro 22 - Resumo conceitos das categorias
Fonte: O autor (2011).

5 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo é apresentada e discutida cada uma das perguntas de pesquisa ou categorias, já que há uma categoria ligada a cada pergunta de pesquisa. A resposta dos gestores foi analisada à luz do entendimento da Alfa e da Auditoria Interna para cada categoria.

As análises serão efetuadas para os **grupos estratégico e tático, por categoria**. São discutidas as convergências e divergências, incluindo a triangulação, ou seja, confronto de opiniões diferentes provenientes de áreas diferentes e de níveis de cargos diferentes (estratégico e tático). O discurso dominante de cada grupo será identificado e apresentado.

5.1 ANÁLISE DAS CATEGORIAS

As categorias são apresentadas a seguir, sempre relacionando cada categoria com a questão de pesquisa e com as informações da análise de conteúdo dos grupos estratégicos e táticos.

5.1.1 Categoria 1 - estratégia corporativa e de negócios

O Quadro 23 retorna ao objetivo e a respectiva questão de pesquisa da categoria Estratégia Corporativa e Estratégia de Negócios.

Objetivos específicos	Detalhamento das questões de pesquisa	Categorias de análise
Conhecimento dos gestores sobre as estratégias corporativas e de negócios da empresa.	Os gestores tem conhecimento dos objetivos, propostas e metas da organização, incluindo um entendimento das políticas e planos elaborados para atingir o que foi proposto, além de também identificar se o que está sendo feito nas unidades de negócio está alinhado com estas propostas?	Estratégia Corporativa e Estratégia de Negócios.

Quadro 23 - Estratégia corporativa e estratégia de negócios
Fonte: O autor (2011).

Conforme já comentado, além dos 9 campos explicados no Quadro 21, as seguintes colunas foram adicionadas na análise desta categoria. A resposta a cada uma destas 3 perguntas contribuem para a resposta da questão de pesquisa do Quadro 23.

Conhece os objetivos, propostas e metas?	Conhece o que está sendo feito para atingir o que foi proposto?	Acredita que na AL as filiais estão alinhadas com estes objetivos, propostas e metas?
Campo 1	Campo 2	Campo 3

Quadro 24 - Explicação das colunas adicionais da categoria 1
Fonte: O autor (2011).

- a) **campo 1** - identificar se o gestor conhece os objetivos, propostas e metas da organização. A seguinte escala foi utilizada:
 - a.1 (1) - Muito
 - a.2 (2) - Médio
 - a.3 (3) - Pouco
 - a.4 (4) - Não conhece.
- b) **campo 2** - com a utilização da escala acima, identificará se o gestor conhece o que está sendo feito para atingir os objetivos, propostas e metas da Alfa;
- c) **campo 3** – também, utilizando a mesma escala, verificar se o gestor acredita que as unidades de negócio da América Latina (AL) estão alinhadas com estes objetivos, propostas e metas da Alfa.

A maioria dos entrevistados no nível estratégico tem mais de 10 anos de empresa (2 entre 5 e 10 anos e restante mais de 10 anos). 73% destes executivos conhecem muito os objetivos, propostas e metas da Alfa. Estes mesmos 73% conhecem muito o que está sendo feito para atingir o que foi proposto. Os executivos do nível estratégico estão divididos quanto ao conhecimento sobre o assunto de alinhamento das filiais da Alfa na América Latina com estes objetivos, propostas e metas. Executivos (4 deles) percebem que há este alinhamento, 5 percebem um moderado alinhamento e 2 conhecem pouco sobre este assunto. Observou-se uma reincidência de comentários relacionados com a preocupação de que a nova estrutura global ou "Operações Globais" que está sendo criada na Alfa esteja gerando custo adicional para a operação na América Latina. Pode-se concluir que a maioria dos executivos (61%) do nível estratégico conhecem as estratégias corporativas e de negócios da Alfa.

O tempo de empresa dos executivos do nível tático está mais distribuído do que o do nível estratégico. Há 3 executivos com menos de 1 ano, 1 entre 1 e 2 anos, 1 entre 2 e 5 anos,

1 entre 5 e 10 anos e 11 com mais de 10 anos, ou seja, a maioria também é de executivos com mais de 10 anos de empresa, o que pode ser um sinal de que a Alfa tem um baixo índice de rotatividade de funcionários nos níveis estratégicos e táticos.

Quanto ao conhecimento dos objetivos, propostas e metas o grupo está dividido, 4 executivos conhecem muito, 5 conhecem médio, 2 conhecem pouco e 4 não conhecem, ou seja, 35% é o total de executivos que conhecem muito a estratégia. Quanto ao conhecimento sobre o que está sendo feito para atingir o que foi proposto, o grupo também está dividido, 7 conhecem muito, 1 conhece médio, 3 conhecem pouco e 4 não conhecem. Sobre o alinhamento das filiais da Alfa na América Latina com os objetivos, propostas e metas corporativas, há também uma divisão no grupo, 7 conhecem muito, 1 conhece médio, 2 conhecem pouco e 5 não conhecem. 2 executivos não foram entrevistados, devido a indisponibilidade de agenda dos mesmos. A conclusão é a de que o nível tático tem um conhecimento mediano sobre as estratégias corporativas e de negócios da Alfa.

Na comparação do resultado dos níveis estratégicos e táticos pode-se concluir que há maior conhecimento do nível estratégico em relação ao nível tático das estratégias corporativas e de negócios da Alfa. Isto pode ser explicado devido ao fato de que estas estratégias são mais discutidas no primeiro nível. O conceito de Gomes (1995) de que o nível estratégico é aquele que controla o impacto das alterações na empresa, estabelecendo os objetivos de longo prazo, pode ser uma das razões que fazem com que o nível estratégico tenha mais conhecimento sobre as estratégias corporativas e de negócios do que o nível tático. No nível estratégico o item "Conhece Muito" predomina, já no tático o conhecimento está mais distribuído. A conclusão é a de que há uma predominância entre os executivos do conhecimento das estratégias corporativas e de negócios da Alfa.

5.1.2 Categoria 2 - responsabilidades da auditoria interna

O Quadro 25 retorna ao objetivo e a respectiva questão de pesquisa da categoria Responsabilidades da Auditoria Interna.

Objetivos específicos	Detalhamento das questões de pesquisa	Categorias de análise
Avaliar se conhecimento dos gestores sobre as responsabilidades da auditoria interna.	Os gestores têm conhecimento de que entre as principais responsabilidades da auditoria interna estão o fato de que esta função deve executar atividades que adicionem valor para a empresa, que proporcionem uma melhoria nas operações e economias financeiras, que contribuam para que as organizações atinjam seus objetivos, que facilitem a identificação de riscos que possam impedir a empresa de atingir seus objetivos e que os auditores façam sugestões de ações para serem implementadas que possam mitigar os riscos identificados?	Responsabilidades da auditoria interna.

Quadro 25 - Responsabilidades da auditoria interna
Fonte: O autor (2011).

Da mesma forma que no tópico 5.1, além dos 9 campos explicados no Quadro 21, as seguintes colunas foram adicionadas na análise desta categoria. A resposta a cada uma destas 5 perguntas contribuem para a resposta da questão de pesquisa do Quadro 25.

Acredita que AI deve fazer atividades que adicionem valor?	Acredita que AI deve fazer atividades que proporcionem uma melhoria nas operações e economias financeiras?	Acredita que AI deve fazer atividades que contribuam para que as organizações atinjam seus objetivos?	Acredita que AI deve fazer atividades que facilitem a identificação de riscos que possam impedir a empresa de atingir seus objetivos?	Acredita que os auditores devam fazer sugestões de ações para serem implementadas que possam mitigar os riscos identificados?
Campo 1	Campo 2	Campo 3	Campo 4	Campo 5

Quadro 26 - Explicação das colunas adicionais da categoria 2
Fonte: O autor (2011).

- a) **campo 1** - identificar se o gestor acredita que a Auditoria Interna deve fazer atividades que adicionem valor. A seguinte escala foi utilizada:
- a.1 (1) - Sim
 - a.2 (2) - Não
 - a.3 (3) - Não Comentou.
- b) **campo 2** - com a utilização da escala acima, identificará se o gestor acredita que a

Auditoria Interna deve fazer atividades que proporcionem uma melhoria nas operações e economias financeiras da Alfa;

- c) **campo 3** - com a utilização da escala anterior, verificar se o gestor acredita que a Auditoria Interna deve fazer atividades que contribuam para que as organizações atinjam seus objetivos;
- d) **campo 4** - com a utilização da escala anterior, verificar se o gestor acredita que a Auditoria Interna deve fazer atividades que facilitem a identificação de riscos que possam impedir a empresa de atingir seus objetivos;
- e) **campo 5** - com a utilização da escala anterior, verificar se o gestor acredita que os auditores devam fazer sugestões de ações para serem implementadas que possam mitigar os riscos identificados.

Na análise das falas dos executivos do nível estratégico sobre a presente categoria, observou-se que pouco mais da metade destes executivos (55%) acreditam que a auditoria interna deve fazer atividades que adicionem valor, proporcionem uma melhoria nas operações e economias financeiras, contribuam para que as organizações atinjam seus objetivos, facilitem a identificação de riscos que possam impedir a empresa de atingir seus objetivos e que estes auditores devam fazer sugestões de ações para serem implementadas que possam mitigar eventuais riscos identificados. Há dois executivos neste nível que acreditam que a auditoria interna deve fazer outras atividades, diferentes das aqui listadas. Por fim, há três executivos que apesar de instigados, não responderam claramente às perguntas sobre as principais responsabilidades da auditoria interna, talvez por desconhece-las. Concluí-se que pouco mais da metade, ou seja, 55% dos executivos do nível estratégico sabem quais são as responsabilidades da auditoria interna da Alfa.

No grupo tático, 38% dos executivos conhecem as responsabilidades da auditoria interna, 15% não conhecem, 35% mesmo instigados não responderam e 12% não foram entrevistados devido a indisponibilidade. Variou de 2 a 3 o número de executivos que aparentemente desconhecem as responsabilidades da auditoria interna. O número de executivos que apesar de instigados não efetuaram comentários variou de 4 a 8. Pode-se concluir que para a maioria, ou seja, 38% dos executivos do grupo tático conhecem as responsabilidades da área de auditoria. Para 15% dos executivos as responsabilidades não estão muito claras, ou em alguns casos estes executivos acreditam que o auditor interno deva executar outras atividades, diferente das que a Alfa considera como sendo as reais atribuições da função de auditoria interna.

Na comparação do conhecimento dos executivos do nível estratégico com os do nível tático sobre as responsabilidades da auditoria interna, concluí-se que a maioria dos executivos (55% do nível estratégico e 38% do nível tático) conhecem estas responsabilidades. Há contudo, principalmente para o nível tático, oportunidade para uma melhor divulgação pela Alfa, através de sua auditoria interna, das principais responsabilidades desta área.

5.1.3 Categoria 3 - riscos

O Quadro 27, retorna ao objetivo e a respectiva questão de pesquisa da categoria Riscos.

Objetivos específicos	Detalhamento das questões de pesquisa	Categorias de análise
Cultura de riscos é disseminada para os principais gestores da empresa.	Quais são os principais riscos que afetam o negócio ou a uma área, que podem impedir o atingimento dos objetivos propostos?	Riscos.

Quadro 27 - Riscos
Fonte: O autor (2011).

Da mesma forma que no tópico 5.1, além dos 9 campos explicados no Quadro 21, as seguintes colunas foram adicionadas na análise desta categoria. A resposta a cada uma destas 4 perguntas contribui para a resposta da questão de pesquisa do Quadro 27.

Risco de Mercado versus Risco Específico	Risco Financeiro versus Risco Operacional	Risco Contínuo versus Risco de Eventos	Risco Catastrófico versus Risco Menor
Campo 1	Campo 2	Campo 3	Campo 4

Quadro 28 - Explicação das colunas adicionais da categoria 3
Fonte: O autor (2011).

- a) **campo 1, 2, 3 e 4** - cada um destes campos identifica se o gestor fez comentário sobre os grupos de riscos de Damodaran (2009, p. 362). A seguinte escala foi utilizada:

a.1 (1) - Comentou

a.2 (2) - Não Comentou.

A maioria, ou 82% dos executivos do nível estratégico apresentaram mais comentários sobre os grupos de Riscos financeiro versus Risco operacional e Risco contínuo versus Risco de eventos, o que pode ser uma indicação de que os executivos conhecem mais profundamente ou estão preocupados com estes grupos. Em média 36% dos entrevistados tem preocupação com os grupos de Risco de mercado versus Risco específico e nenhuma preocupação ou conhecimento sobre o grupo de Risco catastrófico versus Risco menor.

O nível tático teve um comportamento parecido e da mesma forma que no nível estratégico, há praticamente nenhuma preocupação com o Grupo de Risco catastrófico versus Risco menor. O maior conhecimento está nos grupos Risco financeiro versus Risco operacional (82%) e Risco contínuo versus Risco de eventos (88%). Os executivos possuem conhecimento mediano (41%) sobre o grupo Risco de mercado versus Risco específico.

Há uma convergência de opiniões dos níveis estratégicos e táticos sobre os riscos que possam impedir a Alfa de atingir seus objetivos. Ambos os níveis conhecem ou estão preocupados principalmente com os grupos de Riscos operacionais versus Riscos financeiros e Riscos contínuo versus Riscos de eventos. O conhecimento e preocupação é moderada nos dois níveis com os grupos de Riscos de mercado versus Risco específico e definitivamente, nenhum dos dois níveis está preocupado com riscos de catástrofes. Conclui-se que ambos os grupos detêm um bom conhecimento de riscos. A linguagem de riscos é de conhecimento dos executivos da Alfa.

5.1.4 Categoria 4 - controles internos

O Quadro 29 retorna ao objetivo e à respectiva questão de pesquisa da categoria Controles Internos.

Objetivos específicos	Detalhamento das questões de pesquisa	Categorias de análise
O ambiente de controles atual, na opinião dos gestores, é suficiente para mitigação dos principais riscos que possam impedir o cumprimento das estratégias corporativas e de negócios.	Na opinião destes gestores o ambiente de controles internos da empresa ou de determinada área é adequado e suficiente para mitigar os principais riscos que pudessem impedir ou dificultar a empresa no cumprimento de suas estratégias corporativas e de negócios?	Controles Internos.

Quadro 29 - Controles internos
Fonte: O autor (2011).

Da mesma forma que no tópico 5.1, além dos 9 campos explicados no Quadro 21, uma coluna foi adicionada para a análise desta categoria. A resposta da pergunta desta coluna contribui para a análise da questão de pesquisa do Quadro 29.

Acredita que o ambiente de controles internos é adequado e suficiente para mitigar os principais riscos que pudessem impedir ou dificultar o cumprimento das estratégias corporativas e de negócios?
Campo 1

Quadro 30 - Explicação da coluna adicional da categoria 4
Fonte: O autor (2011).

- b) **campo 1** - verificar se o gestor considera que o ambiente de controles internos de sua área/processo/região é adequado e suficiente para mitigar os principais riscos que pudessem impedir ou dificultar o cumprimento das estratégias corporativas e de negócios. A seguinte escala foi utilizada:

b.1 (1) - Sim

b.2 (2) - Não

b.3 (3) - Não Comentou.

No nível estratégico, 4 executivos (36%) acreditam que o ambiente de controles internos é adequado e suficiente para mitigar os principais riscos que pudessem impedir ou dificultar o cumprimento das estratégias corporativas e de negócios, 3 executivos creem que o ambiente de controles internos não é adequado e 4 não responderam.

Já no nível tático, apenas 3 (17%) consideram o ambiente de controles internos adequado, 9 não estão satisfeitos com os seus controles e, finalmente, 3 não comentaram.

Os níveis estratégicos e táticos não estão satisfeitos com os controles internos da Alfa,

o que pode ser uma indicação de que os riscos não estão sendo devidamente mitigados. A insatisfação é ainda maior no grupo tático, ou seja, os executivos que estão mais envolvidos com o dia a dia das operações. Para Gomes (1995) o nível estratégico foca no longo prazo e o nível tático no curto prazo, ou seja, são estes executivos, que envolvidos com as decisões do dia a dia, no curto prazo, que estão mais preocupados com os controles internos da Alfa.

5.1.5 Categoria 5 - atividades da área de auditoria

O Quadro 31, retorna ao objetivo e a respectiva questão de pesquisa da categoria Atividades da Área de Auditoria.

Objetivos específicos	Detalhamento das questões de pesquisa	Categorias de análise
Percepção dos gestores sobre as atividades executadas pela auditoria interna.	As atividades executadas pela auditoria interna, na opinião dos gestores, estão de acordo com as suas responsabilidades ou a auditoria está deixando de executar algo que é de sua responsabilidade?	Atividades da área de auditoria.

Quadro 31 - Atividades da área de auditoria
Fonte: O autor (2011).

Da mesma forma que no tópico 5.1, além dos 9 campos explicados no Quadro 21, uma coluna foi adicionada para a análise desta categoria. A resposta da pergunta desta coluna contribui para a análise da questão de pesquisa do Quadro 31.

Acredita que atividades da AI estão de acordo com o que pensa que uma AI deve fazer? (Vide Categoria 2).
Campo 1

Quadro 32 - Explicação da coluna adicional da categoria 5
Fonte: O autor (2011).

- c) **campo 1** - verificar se o gestor considera que as atividades da Auditoria Interna estão de acordo com o que este gestor acredita que são atribuições de uma função de Auditoria Interna. Esta categoria deve ser analisada em conjunto com a Categoria 2, que por sua vez identificou quais são, na opinião do gestor, as responsabilidades de uma função de Auditoria Interna. A seguinte escala foi utilizada :

- c.1 (1) - Muito
- c.2 (2) - Médio
- c.3 (3) - Pouco
- c.4 (4) - Não conhece ou não respondeu.

Nesta categoria, 27% dos executivos do nível estratégico acreditam que as atividades da auditoria interna estão de acordo com o que estes executivos acreditam que os auditores internos deveriam fazer, o mesmo percentual de executivos está em dúvida, ou seja, optou pela resposta "Médio", 10% disse que acredita "Pouco" e 4 executivos não responderam.

Já no nível tático, 35% pensam que a auditoria está executando atividades divergentes daquelas que estes executivos pensam que seriam atividades de uma função de auditoria interna e apenas 17% optou pela resposta "Muito", ou seja, os que acreditam muito que as atividades dos auditores estão adequadas de acordo com suas crenças.

A intenção nesta categoria foi procurar identificar se os gestores creem que os auditores internos estão fazendo aquilo que eles realmente deveriam fazer, não necessariamente aquilo que eles se propõem a fazer, que é o que foi discutido na categoria 2. Há uma tendência, um pouco mais acentuada no nível tático do que no estratégico, de se acreditar que os auditores não estão fazendo aquilo que deveriam fazer.

5.1.6 Categoria 6 - eficiência nos trabalhos de auditoria

O Quadro 33, retorna ao objetivo e a respectiva questão de pesquisa da categoria Eficiência nos Trabalhos de Auditoria.

Objetivos específicos	Detalhamento das questões de pesquisa	Categorias de análise
Gestores consideram que as atividades de auditoria ajudam a empresa no cumprimento de suas estratégias corporativas e de negócios.	Para estes gestores as atividades de auditoria ajudam a empresa no cumprimento de suas estratégias corporativas e de negócios?	Eficiência nos trabalhos de auditoria.

Quadro 33 - Eficiência nos trabalhos de auditoria
Fonte: O autor (2011).

Da mesma forma que no tópico 5.1, além dos 9 campos explicados no Quadro 21, uma coluna foi adicionada para a análise desta categoria. A resposta da pergunta desta coluna contribui para a análise da questão de pesquisa do Quadro 33.

Acredita que as atividades de auditoria ajudam a empresa no cumprimento de suas estratégias corporativas e de negócios?
Campo 1

Quadro 34 - Explicação da coluna adicional da categoria 6
Fonte: O autor (2011).

- d) **campo 1** - verificar se o gestor considera que as atividades de auditoria ajudam a empresa no cumprimento de suas estratégias corporativas e de negócios. A seguinte escala foi utilizada:
- d.1 (1) - Muito
 - d.2 (2) - Médio
 - d.3 (3) - Pouco
 - d.4 (4) - Não soube responder.

No nível estratégico, apenas 1 dos entrevistados não expressou claramente sua opinião sobre se as atividades da auditoria ajudam à Alfa no cumprimento de suas estratégias corporativas e de negócios. A maioria, representada por 5 executivos (30%) acredita que a auditoria está ajudando, 3 executivos acreditam moderadamente (27%) e 2 (18%) acreditam pouco.

O resultado com o nível tático está semelhante. Todos expressaram suas opiniões, com exceção dos 2 executivos, que, conforme já foi comentado, não foram entrevistados devido à indisponibilidade de agenda. Foi 8 (47%) o número de executivos deste nível que acreditam na ajuda da auditoria interna, 4 (24%) foi o número que acreditam moderadamente e 3 (18%) acreditam pouco.

Há uma certa convergência de opiniões entre os níveis estratégicos e táticos de que a auditoria está contribuindo com os gestores para o cumprimento das estratégias corporativas e de negócios da Alfa. No nível estratégico, 30% acredita muito e no nível tático 47% acredita muito. O nível tático está um pouco mais satisfeito com os trabalhos dos auditores.

Foi identificada na fala de 5 executivos entre os níveis estratégico e tático uma reincidência de afirmações que indicam que a estrutura de auditoria interna é muito pequena.

5.2 GRUPO ESTRATÉGICO E TÁTICO - CONVERGÊNCIAS E DIVERGÊNCIAS

Na conclusão deste capítulo foi elaborado no Quadro 35, um resumo das convergências e divergências nas opiniões dos executivos ocupando posições estratégicas e táticas.

Categoria	Questões de pesquisa	Análise das categorias (extraído da conclusão das categorias do tópico 5.1)
Estratégia Corporativa e de Negócios	Os gestores tem conhecimento dos objetivos, propostas e metas da organização, incluindo um entendimento das políticas e planos elaborados para atingir o que foi proposto, além de também identificar se o que está sendo feito nas unidades de negócio está alinhado com estas propostas?	Na comparação do resultado dos níveis estratégicos e táticos pode-se concluir que há maior conhecimento do nível estratégico em relação ao nível tático das estratégias corporativas e de negócios da Alfa. Isto pode ser explicado devido ao fato de que estas estratégias são mais discutidas no primeiro nível. No nível estratégico o item "Conhece Muito" predomina, já no tático o conhecimento está mais distribuído. A conclusão é a de que há uma predominância entre os executivos do conhecimento das estratégias corporativas e de negócios da Alfa.
Responsabilidades da auditoria interna.	Os gestores têm conhecimento de que entre as principais responsabilidades da auditoria interna estão o fato de que esta função deve executar atividades que adicionem valor para a empresa, que proporcionem uma melhoria nas operações e economias financeiras, que contribuam para que as organizações atinjam seus objetivos, que facilitem a identificação de riscos que possam impedir a empresa de atingir seus objetivos e que os auditores façam sugestões de ações para serem implementadas que possam mitigar os riscos identificados?	Na comparação do conhecimento dos executivos do nível estratégico com os do nível tático sobre as responsabilidades da auditoria interna, concluí-se que a maioria dos executivos (55% do nível estratégico e 38% do nível tático) conhecem estas responsabilidades. Há contudo, principalmente para o nível tático, oportunidade para uma melhor divulgação pela Alfa, através de sua auditoria interna, das principais responsabilidades desta área.

Categoria	Questões de pesquisa	Análise das categorias (extraído da conclusão das categorias do tópico 5.1)
Riscos	Quais são os principais riscos que afetam o negócio ou a uma área, que podem impedir o atingimento dos objetivos propostos?	Há uma convergência de opiniões dos níveis estratégicos e táticos sobre os riscos que possam impedir a Alfa de atingir seus objetivos. Ambos os níveis conhecem ou estão preocupados principalmente com os grupos de Riscos operacionais X Riscos financeiros e Riscos contínuo X Riscos de eventos. O conhecimento e preocupação é moderada nos dois níveis com os grupos de Riscos de mercado X Risco específico e definitivamente, nenhum dos dois níveis está preocupado com catástrofes. Concluí-se que ambos os grupos detém um bom conhecimento de riscos. A linguagem de riscos é de conhecimento dos executivos da Alfa.
Controles Internos	Na opinião destes gestores O ambiente de controles internos da empresa ou de determinada área é adequado e suficiente para mitigar os principais riscos que pudessem impedir ou dificultar a empresa no cumprimento de suas estratégias corporativas e de negócios?	Os níveis estratégicos e táticos não estão satisfeitos com os controles internos da Alfa, o que indica que o sentimento geral entre os executivos é de que os riscos não estão sendo devidamente mitigados. A insatisfação é ainda maior no grupo tático, ou seja, os executivos que estão mais envolvidos com o dia a dia das operações.
Atividades da área de auditoria	As atividades executadas pela auditoria interna, na opinião dos gestores, estão de acordo com as suas responsabilidades ou a auditoria está deixando de executar algo que é de sua responsabilidade?	A intenção nesta categoria foi procurar identificar se os gestores crêem que os auditores internos estão fazendo aquilo que eles realmente deveriam fazer, não necessariamente aquilo que eles se propõem a fazer, que é o que foi discutido na categoria 2. Há um tendência, um pouco mais acentuada no nível tático do que no estratégico, de se acreditar que os auditores não estão fazendo aquilo que deveriam fazer.
Eficiência nos trabalhos de auditoria	Para estes gestores as atividades de auditoria ajudam a empresa no cumprimento de suas estratégias corporativas e de negócios?	Há uma certa convergência de opiniões entre os níveis estratégicos e táticos, sendo que o nível tático está um pouco mais satisfeito com os trabalhos dos auditores que visam

Categoria	Questões de pesquisa	Análise das categorias (extraído da conclusão das categorias do tópico 5.1)
		ajudar no cumprimento de estratégias corporativas e de negócios da Alfa.

Quadro 35 - Convergências *versus* divergências
 Fonte: O autor (2011).

Está análise de convergências e divergências mostrou que há uma predominância de conhecimento sobre as estratégias corporativas e de negócios da empresa, poderia haver melhor divulgação das responsabilidades da função de auditoria interna, há um conhecimento da linguagem de riscos, a maioria está preocupada com as deficiências no ambiente de controles internos, poucos acreditam que a auditoria está fazendo aquilo que deveria fazer de acordo com suas convicções e finalmente a maioria acredita que a auditoria está contribuindo com o cumprimento das estratégias corporativas e de negócios da Alfa. Esta conclusão preliminar será discutida no próximo capítulo.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS, LIMITAÇÕES E RECOMENDAÇÕES

A elaboração deste trabalho foi motivada principalmente pelo desenvolvimento econômico pelo qual o Brasil vem passando nos últimos anos. Com a estabilidade econômica novas empresas foram abertas, novos empregos surgiram, investidores interessados no Brasil apareceram, empresas começaram a necessitar de mais capital para crescerem. Esta necessidade de capital tem feito com que muitas empresas abram seu capital, e mesmo aquelas ainda de capital fechado passaram a perceber a importância para o mercado da implementação de uma governança corporativa. As boas práticas de governança corporativa exigem, entre outras, a criação e manutenção de uma área de auditoria interna. É importante que a auditoria interna esteja alinhada com os objetivos estratégicos da organização. Esta é a razão pela qual decidiu-se neste trabalho procurar identificar a percepção dos gestores de uma multinacional de bens e consumo sobre a contribuição da auditoria interna na implementação da estratégia da empresa.

6.1 OBJETIVOS DO ESTUDO DE CASO E O PROBLEMA DE PESQUISA

Para se identificar se na percepção dos executivos os trabalhos executados pela auditoria interna estão contribuindo com a implementação das estratégias da empresa, na opinião dos executivos da empresa, principal objetivo deste trabalho, foi primeiro necessário verificar se os executivos tinham conhecimento da estratégia corporativa e de negócios da empresa, depois identificar se sabiam quais eram as responsabilidades da área de auditoria interna da Alfa, em seguida analisar o grau de conhecimento de temas ligados a auditoria interna, como riscos e controles internos e então entender o que estes executivos entendiam por atividades de um auditor interno. Com estes objetivos específicos atingidos, foi finalmente possível resolver o problema de pesquisa.

Objetivos gerais e específicos definidos, a fundamentação teórica foi desenvolvida a partir da análise dos conceitos de estratégia corporativa e de negócios, teoria da agência e dos principais conceitos relacionados a auditoria. A intenção foi expor a relação entre estes conceitos. A análise dos objetivos gerais e específicos permitiu a elaboração das questões de pesquisa, cada uma relacionada a uma categoria de análise, que depois de identificadas,

tiveram suas definições constitucionais e operacionais apresentadas no tópico 3.2.1. As categorias de análise identificadas foram a estratégia corporativa e de negócios, responsabilidades da auditoria interna, riscos, controles internos, atividades da área de auditoria e eficiência nos trabalhos de auditoria.

6.2 O ESTUDO DE CASO E OS RESULTADOS

Foi então desenvolvido um estudo de caso em uma empresa de bens e consumo, que aqui foi chamada de Alfa. Esta empresa, com presença mundial, líder global em sua linha de atuação, vendendo mais de 40 milhões de produtos para clientes localizados em aproximadamente 150 países, operando com pelo menos 4 principais marcas, com um faturamento global de aproximadamente 14 bilhões de dólares, contando mundialmente com 50.000 funcionários e com uma estrutura de governança corporativa estabelecida já há muitos anos, representou o ambiente ideal para a condução do estudo de caso.

Foi um estudo qualitativo, uma pesquisa exploratória e descritiva, com uma amostra não probabilística de caráter intencional. Foram entrevistados 28 executivos de 13 áreas da Alfa, executivos estes divididos em dois níveis, o nível estratégico e o nível tático. Além das fontes primárias, as fontes secundárias, como apresentações e materiais da intranet da Alfa foram importantíssimas para as conclusões desta pesquisa.

A resposta às questões de pesquisa relacionadas com as categorias foi fundamental para a conclusão e resolução do problema de pesquisa deste trabalho. O material coletado foi analisado através da técnica “Análise de Conteúdo”.

6.2.1 Conclusões do estudo de caso

A **primeira** questão de pesquisa buscou observar se os gestores tem conhecimento dos objetivos, propostas e metas da organização, incluindo um entendimento das políticas e planos elaborados para atingir o que foi proposto, além de também identificar se o que está sendo feito nas unidades de negócio está alinhado com estas propostas. A conclusão foi a de que há uma predominância no número de executivos que conhecem muito as estratégias

corporativas e de negócios da Alfa, 73% no nível estratégico e 35% no nível tático.

Mesmo com a constatação de que 55% dos executivos do nível estratégico e 38% do nível tático conhecem quais são as responsabilidades da auditoria interna, é alto também o número dos que não conhecem, o que indica que há oportunidade para uma melhor divulgação pela Alfa, por meio de sua auditoria interna, das principais responsabilidades desta área. Esta foi a conclusão para a **segunda** questão de pesquisa, que buscou identificar se os gestores têm conhecimento de que entre as principais responsabilidades da auditoria interna estão o fato de que esta função deve executar atividades que adicionem valor para a empresa, que proporcionem uma melhoria nas operações e economias financeiras, que contribuam para que as organizações atinjam seus objetivos, que facilitem a identificação de riscos que possam impedir a empresa de atingir seus objetivos e que os auditores façam sugestões de ações para serem implementadas que possam mitigar os riscos identificados.

A **terceira** questão de pesquisa permitiu observar o conhecimento de riscos dos executivos entrevistados, riscos estes que possam impedir o atingimento dos objetivos propostos da empresa. Houve uma convergência de opiniões dos níveis estratégicos e táticos sobre estes riscos. Ambos os níveis conhecem ou estão preocupados principalmente com os grupos de Riscos operacionais versus Riscos financeiros e Riscos contínuo versus Riscos de eventos. O conhecimento e preocupação é moderada nos dois níveis com os grupos de Riscos de mercado versus Risco específico e definitivamente, nenhum dos dois níveis está preocupado com riscos de catástrofes. Concluí-se que ambos os grupos detêm um bom conhecimento de riscos. A linguagem de riscos é de conhecimento dos executivos da Alfa.

Quanto a controles internos, **quarta** questão de pesquisa, a intenção foi de identificar se o ambiente de controles internos da empresa ou de determinada área é adequado e suficiente para mitigar os principais riscos que pudessem impedir ou dificultar a empresa no cumprimento de suas estratégias corporativas e de negócios. Foi observado que há um sentimento geral entre os executivos dos níveis estratégicos e tático de que estes controles não estão mitigando os riscos. A insatisfação é ainda maior no grupo tático, ou seja, os executivos que estão mais envolvidos com o dia a dia das operações.

Na **quinta** questão de pesquisa, cujo objetivo foi o de verificar se as atividades executadas pela auditoria interna, na opinião dos gestores, estão de acordo com as suas responsabilidades ou se a auditoria está deixando de executar algo que é de sua responsabilidade, observou-se que há um tendência, um pouco mais acentuada no nível tático do que no estratégico, de se acreditar que os auditores não estão fazendo aquilo que deveriam fazer.

Finalmente, na resposta à **sexta** questão de pesquisa foi possível resolver o problema de investigação proposto, que foi: **“Qual é a influência da auditoria interna no processo de implementação da estratégia da empresa, na percepção dos seus gestores”**. A conclusão final deste trabalho, em resposta a este problema de pesquisa, foi a de que os executivos dos níveis estratégico e tático acreditam que a auditoria interna, mesmo com poucos auditores, conforme comentários de mais de um executivo, influencia de forma positiva a implementação das estratégias corporativas e de negócios da empresa objeto do presente estudo de caso.

6.2.2 Limitações e recomendações de estudos complementares

Algumas limitações foram identificadas no decorrer do estudo de caso. Na categoria "Responsabilidades da Auditoria Interna" a limitação foi o alto número de executivos que não comentaram. Apesar da abordagem e perguntas terem sido idênticas para todos os executivos, a ausência de comentários (27% do nível estratégico e 35% do nível tático), pode ter sido um sinal de que o percentual de executivos que não conhecem as responsabilidades da área de auditoria interna é maior do que a que foi identificada neste estudo.

A categoria "Controles Internos" também teve número elevado de executivos que não comentaram. A abordagem e perguntas também foram idênticas para todos os executivos. A ausência de comentários (36% do nível estratégico e 17% do nível tático), pode ser um sinal de que o percentual de executivos que não conhecem seu ambiente de controles é maior do que a que foi identificada neste estudo.

Na categoria “Atividades da Área de Auditoria”, a limitação ficou por conta novamente do alto número de executivos que não responderam (próximo de 35% em ambos os níveis). Outra limitação foi o fato de que percebeu-se que para alguns executivos não está claro quais são as suas responsabilidades, ou seja, alguns ainda acreditam que os auditores devem se comportar como investigadores e profissionais que verificam aderências às regras, políticas e procedimentos internos. Estas são também atividades de um auditor, mas não as principais e também não aquelas que a Alfa considera como fundamentais. Este desconhecimento das atividades da área de auditoria de alguns executivos pode ter impactado o resultado desta pesquisa.

A metodologia de análises dos riscos também pode ser considerada como uma

limitação, considerando a existência de outras métricas para analisar riscos.

Há portanto a indicação de uma possibilidade de que novas pesquisas revelem resultados e conclusões divergentes dos que aqui foram apresentados. Pesquisas adicionais voltadas principalmente às limitações aqui apresentadas são incentivadas. Estas pesquisas poderiam contribuir para um aprofundamento e melhor entendimento das limitações apresentadas, corroborando ou não o que aqui foi concluído.

Já uma característica do estudo qualitativo, os resultados aqui apresentados não devem ser generalizados e extrapolados para outras empresas.

6.3 RECOMENDAÇÕES PARA A ALFA

O possível elevado número de executivos que desconhecem as responsabilidades da área de auditoria interna pode ser um sinal de que a área de auditoria interna da Alfa, na região da América Latina, objeto deste estudo de caso, poderia avaliar a possibilidade de difundir de forma sistematizada e frequente quais são estas responsabilidades. Isto poderia contribuir para que os executivos percebam que podem contar com a auditoria interna no suporte de outras atividades relacionadas às estratégias da Alfa, intenção esta, inclusive, da própria auditoria interna da Alfa.

Há também de se considerar a importância de que os executivos, principalmente os do nível estratégico, se interessem de forma mais efetiva e frequente, com os seus subordinados do nível estratégico, sobre o ambiente de controles internos da empresa, avaliando a adequabilidade destes controles, lembrando que estes executivos são responsáveis pelo ambiente de controle de suas respectivas áreas.

A preocupação com custos, comentário observado com certa frequência nas entrevistas, vem aumentando após o início das operações globais. As operações globais, por outro lado, mesmo representando inicialmente um custo adicional, tem como propósito principal a redução de custos no longo prazo.

Finalmente, os esforços da área de auditoria na divulgação de suas responsabilidades possivelmente contribuirá para que alguns executivos mudem suas opiniões sobre a função da auditoria interna da Alfa. A contratação de mais profissionais para a área de auditoria interna, comentário recorrente nas entrevistas, pode contribuir com a própria auditoria interna, que com mais recursos, possa trabalhar de forma mais efetiva em prol da organização e na

contribuição para a implementação e manutenção das estratégias corporativas e de negócios da Alfa.

REFERÊNCIAS

ADAMS, Michael B. Agency theory and the internal audit. **Managerial Auditing Journal**, v. 9, n. 8, p. 8-12, 1994.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso moderno e completo. São Paulo: Atlas, 1996.

ANDREWS, K. R. The concept of corporate strategy. In: MCKIERNAN, Peter (Ed.). **Historical evolution of strategic management**. v.1. Brookfield: Dartmouth Publishing Company, 1996. p.15-44.

ATTIE, William. **Auditoria interna**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 1979.

BARROS, Joaquim dos Santos. **Auditoria interna no contexto da governança corporativa**: um estudo nas empresas listadas nos mercados diferenciados da Bovespa. 2007. 233 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Controladoria) - Universidade Federal do Ceará-UFC, Fortaleza, 2007.

BARROS, Joaquim dos Santos et al, **A Auditoria Interna das Empresas Listadas no Novo Mercado e nos Níveis 1 e 2 de Governança Corporativa da BOVESPA**, XXXII Encontro da ANPAD, Rio de Janeiro, 6 a 10 de Setembro, 2008.

BEER, M.; EISENSTAT, R. A. **The Silent Killers of Strategy Implementation and Learning**. Sloan Management Review, Summer, 2000.

BOUER, Ruy. **Fatores Determinantes para a Tradução da Estratégia em Ações e Resultados**. Tese – Universidade de São Paulo – USP, São Paulo, 2008.

BRONOWSKI, J. **O senso comum da ciência**. Belo Horizonte: Ed. Itatiaia; São Paulo: Editora da USP, 1977. (Coleção O Homem e a Ciência).

CASSARRO, Antonio Carlos. **Controles internos e segurança de sistemas**: prevenindo fraudes e tornando auditáveis os sistemas. São Paulo: LTR Editora, 1997.

COCURULLO, Antonio. **Gestão de riscos corporativos: riscos alinhados com algumas ferramentas de gestão. Um estudo de caso.** 3. ed. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade São Francisco - USF, São Paulo, 2002.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial.** v. II. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

COLLIS, J.; HUSSEY, R. **Pesquisa em administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação.** 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

COOK, John W.; WINKLE, Gary M. **Auditoria: filosofia e técnica.** 1. ed. São Paulo: Saraiva, 1979.

CRESWELL, John W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto.** Porto Alegre: Artmed/Bookman, 2007.

DAMODARAN, Aswath. **Gestão estratégica do risco: uma referência para a tomada de riscos empresariais.** Porto Alegre: Bookman, 2009.

DAVIDSON, R.; GOODWIN-STEWART, J.; KENT, P. Internal governance structures and earnings management. **Accounting and Finance**, v. 45, p. 241–267, 2005.

DIAS, Sergio Vidal dos Santos. **Auditoria de processos organizacionais: teoria, finalidade, metodologia de trabalho e resultados esperados.** São Paulo: Atlas, 2006.

DITTENHOFER, Mort. Internal auditing effectiveness: an expanse of present methods. **Managerial Auditing Journal**, v. 16, n. 8, p. 443-450, 2001.

DITTENHOFER, Mort. Reengineering the internal audit organization. **Managerial Auditing Journal**, v. 16, n. 8, p. 458-468, 2001a.

DOUGLAS, E. Ziegenfuss; SINGHAPAKDI, A. Professional values and the ethical perceptions of internal auditors. **Managerial Auditing Journal**, v. 9, n. 9, p. 34-44, 1994.

EHRENTREICH, Hugo Paulo. **Percepção de gestores de um grupo de empresas distribuidoras de um fabricante de autopeças sobre controles internos e gestão de risco.** 2009. 144 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Fundação Escola de Comércio Álvies Penteado - FECAP, São Paulo, 2009.

EISENHARDT, Kathleen. Agency theory: an assessment and review. **Academy of Management Review**, v. 14, n. 1, p. 57, Stanford - CA, 1989.

FLESHER, Dale L.; ZANZIG, Jeffrey S. Management accountants express a desire for change in the functioning of internal auditing. **Managerial Auditing Journal**, v.15, n. 7, p. 331-337, 2000.

GIL, Antonio de Loureiro. **Auditoria de negócios: auditoria governamental - contingências versus qualidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GIL, A. C. **Metódos e técnicas de pesquisa social**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

GOMES, Josir Simeone et al. Controle de gestão: um enfoque contextual e Organizativo. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS. **Anais...** Campinas, 1995.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Origem da boa governança**. São Paulo: IBGC, 2009. Disponível em: <<http://www.ibgc.org.br/Secao.aspx?CodSecao=18>>. Acesso em: 08 abr. 2009.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Auditoria interna**. São Paulo: IBGC, 2010. Disponível em: <<http://www.ibgc.org.br/PerguntasFrequentes.aspx>>. Acesso em: 13 maio 2010a.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **O que é governança corporativa?** São Paulo: IBGC, 2010. Disponível em: <<http://www.ibgc.org.br/PerguntasFrequentes.aspx>>. Acesso em: 13 maio 2010b.

JENNINGS, Marianne M.; PANY, Kurt; RECKERS, Philip M. J. Internal control audits: Judges' perceptions of the credibility of the financial reporting process and likely auditor liability. **Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting**, n. 24, p. 182-190, 2008.

KITAGAWA, Carlos Henrique et al. Estudo empírico sobre o comportamento do custo de capital próprio das empresas listadas nos níveis 1 e 2 de governança corporativa da Bovespa. In: ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS CURSOS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO. 31., 2007, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: EnANPAD, 2007.

LODI, João Bosco. **Governança corporativa: o governo da empresa e o conselho de administração**. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

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

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Estudo de caso: uma estratégia de pesquisa.** São Paulo: Atlas, 2006.

MEEGAN, Sarah T.; SIMPSON, Russel. Progressive roles of the internal audit function: a case study of BTNI. **Managerial Auditing Journal**, v. 12, n. 8, p. 395-399, 1997.

MORAIS, Maria Georgina da Costa Tamborino. A importância da auditoria interna para a gestão: caso das empresas portuguesas. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE. 18., 2008, Gramado. **Anais...** Gramado-RS: CBC, 2008.

NAGY, Albert L.; CENKER, William J. An assessment of the newly defined internal audit function. **Managerial Auditing Journal**, v. 17, n. 3, p. 130-137, 2002.

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciante. Divulgação da informação contábil, governança corporativa e controle organizacional: uma relação necessária. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 4, n. 3, p. 25-47, jul./set. 2008.

PEDREIRA, Emerson Bazilio; SANTOS, José Odálio. Análise da relação entre o índice de governança corporativa e o preço das ações de empresas do setor de papel e celulose. In: CONGRESSO DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE. 4., 2004, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2004.

PENHA, José Carlos et al. Estudo de caso sobre a percepção do corpo diretivo de uma multinacional oriental quanto à implementação dos requisitos da Lei Sarbanes-Oxley. In: ASSOCIAÇÃO DOS CURSOS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO. 30., 2006, Salvador. **Anais...** Salvador: EnAnpad, 2006.

PORTER, Michael E. What is strategy? **Harvard Business Review**, nov./dec. 2006.

RICHARDSON, Roberto J. et al. **Pesquisa social: métodos e técnicas.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SÁ, A. Lopes de. **Curso de auditoria.** 8. ed. São Paulo: Atlas, 1998a.

SÁ, A. Lopes de; HOOG, Wilson Alberto Zappa. **Corrupção, fraude e Contabilidade.** 1. ed.

Curitiba: Juruá Editora, 2007b.

SIMONS, R. How new top managers use control systems as levers of strategic renewal. **Strategic Management Journal**, v. 15, p. 169-189, 1994.

SARBANES OXLEY. Disponível em: <http://pt.wikipedia.org/wiki/Sarbanes_oxley>. Acesso em: 28 maio 2010.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. **Conceito de auditoria interna**. Flórida: IIA, 2010. Disponível em: <<http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/definition-of-internal-auditing/>>. Acesso em: 17 maio 2010.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. **Practice advisory 2120-2** - Managing the risk of the internal audit activity. Flórida: IIA, 2010. Disponível em: <<http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/practice-advisories/list-items/index.cfm?search=risk&C=3106&I=9455&Site=iia>>. Acesso em: 17 maio 2010a.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

ZAIN, Mazlina Mat; SUBRAMANIAM, Nava; STEWART, Jenny. Internal auditors' assessment of their contribution to financial statement audits: the relation with audit committee and internal audit function characteristics. **International Journal of Auditing**, n. 10, p. 1-18, 2006.

ANEXO

APÊNDICE A - ENTREVISTA

Código	Pergunta
E.01.01	Qual é o seu envolvimento com os movimentos globais que estão acontecendo na empresa, como por exemplo, o projeto "Operações Globais" e até que ponto isto está afetando os negócios locais?
E.02.02	Quais seriam, na sua opinião ou no seu entendimento, as principais responsabilidades de uma área de auditoria interna?
E.03.03	Quais são os principais riscos que afetam o seu negócio ou a sua área, que podem impedir sua área de atingir os objetivos propostos?
E.04.04	Você acredita que o ambiente de controles internos da empresa ou de sua área é adequado e suficiente para mitigar os principais riscos que pudessem impedir ou dificultar a empresa no cumprimento de suas estratégias corporativas e de negócios?
E.05.05	Você acredita que as atividades hoje executadas pela auditoria interna estão de acordo com aquilo que você imagina que uma auditoria interna deveria executar?
E.06.06	Você acredita que as atividades hoje executadas pela auditoria interna estão contribuindo ou ajudam a empresa no cumprimento de suas estratégias corporativas e de negócios?