

**LUIZ ANTONIO DA COSTA MACIEL**

**TERCEIRIZAÇÃO DA AUDITORIA INTERNA: UMA ABORDAGEM DIANTE DA  
VISÃO DO AUDITADO E DO AUDITOR INTERNO – O CASO DA EMPRESA “Z”.**

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de MBA em Auditoria Integral.

Orientador: Prof. Blênio César Severo Peixe

**CURITIBA  
2005**

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, pela força de vontade, saúde e esperança no amanhã sempre melhor, sem as quais certamente não teria concluído este trabalho.

A minha esposa Sandra e minha filha Vívian, por terem compreendido a necessidade de ausentar-me por longos fins de semana e longas noites, em prol da aquisição de novos conhecimentos.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

QUADRO 1	- DIFERENÇAS ENTRE AUDITORIA EXTERNA E AUDITORIA INTERNA .....	11
TABELA 1	- QUESTIONÁRIOS ENCAMINHADOS E RESPONDIDOS NA PESQUISA DE CAMPO	44
TABELA 2	- PERFIL DOS AUDITORES E EX-AUDITORES DA EMPRESA “Z” .....	44
TABELA 3	- PERFIL DOS AUDITADOS DA EMPRESA “Z” .....	45
GRÁFICO 1	- EVOLUÇÃO DO NÚMERO DE RELATÓRIOS DE AUDITORIA - EMPRESA “Z” 1994-2004 .....	52
TABELA 4	- RELATÓRIOS DE AUDITORIA EMITIDOS - EMPRESA “Z” – 2001-2003.....	53
GRÁFICO 2	- VISÃO DO AUDITADO QUANTO À FORMA DE ATUAÇÃO DA AUDITORIA INTERNA.....	60
GRÁFICO 3	- CONCORDÂNCIA DOS AUDITADOS QUANTO À TERCEIRIZAÇÃO DA AUDITORIA INTERNA .....	61
GRÁFICO 4	- AUDITORIAS QUE JÁ ATUARAM NA ÁREA DO AUDITADO PESQUISADO .....	61
GRÁFICO 5	- NOTAS MÉDIAS ATRIBUÍDAS PELOS AUDITADOS À ATUAÇÃO DA EQUIPE PRÓPRIA DE AUDITORIA .....	62
GRÁFICO 6	- NOTAS MÉDIAS ATRIBUÍDAS PELOS AUDITADOS À ATUAÇÃO DA EQUIPE DE AUDITORIA TERCEIRIZADA.....	63
GRÁFICO 7	- COMPARATIVO DAS NOTAS MÉDIAS ATRIBUÍDAS À ATUAÇÃO DAS EQUIPES DE AUDITORIA .....	63
GRÁFICO 8	- PREFERÊNCIA DOS AUDITADOS ENTRE AUDITORIA INTERNA PRÓPRIA E TERCEIRIZADA.....	64
GRÁFICO 9	- RAZÕES DA PREFERÊNCIA DOS AUDITADOS PELA EQUIPE PRÓPRIA DE AUDITORIA .....	65
GRÁFICO 10	- RAZÕES DA PREFERÊNCIA DOS AUDITADOS PELA AUDITORIA TERCEIRIZADA	65
GRÁFICO 11	- CONCORDÂNCIA DOS AUDITORES QUANTO À TERCEIRIZAÇÃO DA AUDITORIA INTERNA .....	67
GRÁFICO 12	- OPINIÃO DOS AUDITORES QUANTO À APLICABILIDADE DA TERCEIRIZAÇÃO PARCIAL .....	69
GRÁFICO 13	- VANTAGENS DA AUDITORIA INTERNA PRÓPRIA.....	70
GRÁFICO 14	- DESVANTAGENS DA AUDITORIA INTERNA PRÓPRIA.....	71
GRÁFICO 15	- VANTAGENS DA AUDITORIA INTERNA MISTA.....	72

GRÁFICO 16 - DESVANTAGENS DA AUDITORIA INTERNA MISTA .....	74
GRÁFICO 17 - OPINIÃO DOS AUDITORES QUANTO À VIABILIDADE DE TERCEIRIZAÇÃO TOTAL DA AUDITORIA INTERNA.....	75
GRÁFICO 18 - PORTE DE EMPRESA EM QUE SERIA VIÁVEL A TERCEIRIZAÇÃO TOTAL DA AUDITORIA INTERNA .....	76

## RESUMO

**MACIEL, L.A.C. TERCEIRIZAÇÃO DA AUDITORIA INTERNA: UMA ABORDAGEM DIANTE DA VISÃO DO AUDITADO E DO AUDITOR INTERNO – O CASO DA EMPRESA “Z”.** Este trabalho trata-se de um estudo de caso de terceirização parcial de auditoria interna, ocorrida por um período de três anos numa empresa de grande porte, localizada no Estado do Paraná, aqui denominada de Empresa “Z”, findos os quais optou-se em retornar à situação anterior. O objeto do trabalho foi, através da revisão bibliográfica, pesquisa documental, pesquisa de campo e estudo de caso, avaliar se a terceirização de uma área eminentemente interna como a auditoria interna seria eficiente em empresas de todos os portes; identificar se há vantagens nos custos comparativamente a auditores internos próprios; se os auditados sentem-se à vontade em serem auditados por auditores internos terceirizados e, ainda, a visão do auditado e do auditor interno diante da terceirização da auditoria interna. Dentre os objetivos específicos, avaliou-se as vantagens da terceirização, correlacionando-as aos conceitos de auditoria interna, identificando os problemas potenciais da terceirização. Buscou-se, também, identificar os motivos do retorno à situação anterior e problemas decorrentes. Como resultados obtidos, verificou-se que: não foram identificados na bibliografia e demais consultas efetuadas registros de terceirização de auditoria interna, que propiciassem análise comparativa deste e de outros casos; há entendimentos diversos relacionados a benefícios e malefícios da terceirização entre os autores pesquisados; a terceirização para ser eficiente e bem sucedida deve ser muito bem planejada; a terceirização expõe a empresa a riscos potenciais, principalmente decorrentes de aspectos legais, envolvendo a mão-de-obra contratada; os comparativos efetuados pela Empresa “Z” indicaram que os custos dos serviços terceirizados de auditoria interna são aproximadamente 12% superiores aos custos da mão-de-obra própria; a pesquisa de campo demonstrou que a quase totalidade dos auditores internos e a maioria dos auditados que responderam ao questionário encaminhado discordam da terceirização da auditoria interna; os auditados, na quase totalidade, preferem a auditoria interna própria, apontando como principais razões dessa preferência o comprometimento com a empresa e a capacidade técnica da equipe de auditores; as notas atribuídas pelos auditados à atuação da equipe interna de auditoria foram superiores em aproximadamente um ponto à da equipe terceirizada, nos mesmos quesitos pesquisados, numa graduação estipulada de um a cinco; na opinião dos auditores internos da Empresa “Z”, a terceirização da auditoria interna não é viável em empresas de grande porte.

**PALAVRAS-CHAVE:** Auditoria, Auditoria Interna, Terceirização

## ÍNDICE

<b>AGRADECIMENTOS.....</b>	<b>III</b>
<b>LISTA DE ILUSTRAÇÕES.....</b>	<b>IV</b>
<b>RESUMO.....</b>	<b>VI</b>
<b>1. INTRODUÇÃO.....</b>	<b>1</b>
<b>2. REVISÃO DE LITERATURA .....</b>	<b>4</b>
2.1. AUDITORIA.....	4
2.1.1. Conceito de Auditoria.....	6
2.1.2. Auditoria Externa.....	7
2.1.3. Auditoria Interna.....	8
2.1.4. Diferenças entre auditoria externa e auditoria interna.....	10
2.2. IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA.....	12
2.2.1. Aplicação da Auditoria Externa.....	13
2.2.2. Aplicação da Auditoria Interna.....	14
2.3. TERCEIRIZAÇÃO DE SERVIÇOS.....	16
2.3.1. Origens da Terceirização.....	16
2.3.2. Principais teorias aplicadas à terceirização .....	18
2.3.3. Cuidados na aplicação da terceirização.....	21
2.4. ASPECTOS LEGAIS DA TERCEIRIZAÇÃO .....	27
2.4.1. Aspectos legais aplicados à empresa privada .....	28
2.4.2. Aspectos legais aplicados à empresa pública/sociedade de economia mista .....	32
2.5. VANTAGENS E DESVANTAGENS DA TERCEIRIZAÇÃO .....	34
2.5.1. Vantagens da terceirização .....	34
2.5.2. Desvantagens da terceirização .....	36
<b>3. TERCEIRIZAÇÃO E AUDITORIA INTERNA.....</b>	<b>39</b>
<b>4. METODOLOGIA DO TRABALHO.....</b>	<b>42</b>
4.1. METODOLOGIA DE PESQUISA DE CAMPO.....	43
4.1.1. Escolha dos pesquisados .....	43
4.1.2. Abrangência da pesquisa .....	44
4.1.3. Perfil dos pesquisados.....	44
<b>5. ESTUDO DE CASO DA EMPRESA “Z” .....</b>	<b>46</b>
5.1. CARACTERÍSTICAS DA EMPRESA “Z” .....	46
5.2. AUDITORIA INTERNA NA EMPRESA “Z”.....	47
5.2.1. Reestruturação da Empresa “Z” e reestruturação da Auditoria Interna .....	47
5.2.2. Processo de terceirização parcial da Auditoria Interna na Empresa “Z” .....	49
5.2.3. Retomada da auditoria interna própria (desterceirização).....	53
5.2.4. Estratégias da Auditoria Interna pós-terceirização .....	55
5.2.5. Situação atual da Auditoria Interna .....	56

5.3. VANTAGENS E DESVANTAGENS DA TERCEIRIZAÇÃO PARCIAL DA AUDITORIA INTERNA NA EMPRESA "Z" .....	57
5.3.1. Vantagens apontadas pelo grupo de trabalho .....	57
5.3.2. Desvantagens apontadas pelo grupo de trabalho .....	58
5.4. PESQUISA DE CAMPO E RESULTADOS .....	59
5.4.1. Análise e avaliação das respostas .....	59
5.4.2. Discussão dos resultados .....	76
6. CONCLUSÃO .....	80
7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	84
8. ANEXOS .....	86
ANEXO I – Questionário de Pesquisa de Campo - Auditados .....	87
ANEXO II – Questionário de Pesquisa de Campo – Auditores/Ex-auditores Empresa "Z" .....	90

## 1. INTRODUÇÃO

As atividades empresariais diante dos desafios que se apresentam têm passado por verdadeiras ondas. A busca pela produtividade cada vez maior a custos cada vez menores tem sido motivadora de algumas dessas ondas, como por exemplo, Teoria Z, reengenharia, *downsizing*, qualidade total etc.

A terceirização, que é apontada por muitos como o caminho mais curto e democrático para que o País abra as portas para entrar definitivamente no primeiro mundo, pode ser considerada como mais uma dessas ondas, correndo o risco de se transformar em mais um modismo, de vida curta e com reflexos negativos, se não for bem aplicada.

O que se percebe, no entanto, é que praticamente todas as atividades empresariais vêm sendo terceirizadas, até aquelas que há pouco tempo nem se cogitavam, a exemplo da tecnologia da informação, da área jurídica e da auditoria interna. Assim, o processo de terceirização da auditoria interna pode representar um paradoxo, pois essa atividade, entendida como eminentemente “interna”, está também sendo terceirizada.

Esse processo vem contrariar entendimentos tradicionais a respeito das características da auditoria interna, pois sempre foi executada por profissionais ligados à empresa, em departamentos criados especificamente para este fim.

Embora com esse entendimento, praticamente unânime dentre os estudiosos e profissionais de auditoria interna, a busca de novos negócios por parte de grandes empresas de auditoria externa, aliada à aparente redução de custos, têm derrubado os conceitos tradicionais de auditoria interna, muitas vezes sem aprofundamento adequado da questão.

No Brasil, tem-se a idéia de que a terceirização total de algumas funções dentro das organizações, dentre elas a auditoria interna, tem sido um equívoco, não trazendo os benefícios esperados e gerando custos para retorno à situação anterior.

A Empresa “Z”, cujo processo de terceirização parcial da auditoria interna será estudado neste trabalho, é uma empresa de grande porte, uma das maiores do seu ramo no Brasil. Possui mais de seis mil empregados e escritórios regionais em todo o Estado do Paraná.

A partir de 1998, vem passando por um processo de reestruturação organizacional, envolvendo todas as suas áreas, inclusive a função auditoria interna. Além disso, como reflexo de processo de redução de seu quadro de pessoal, a partir de 1995, com sucessivos planos de demissão incentivada, a Empresa “Z” também passou a terceirizar uma parte considerável de suas atividades.

No caso da auditoria interna, ocorreu a terceirização de forma parcial, permanecendo um pequeno número de auditores internos empregados, para realização de trabalhos denominados “especiais” ou “solicitações da alta administração”, sendo que os trabalhos de rotina, componentes do seu Plano Anual de Auditoria Interna, ficaram a cargo de uma empresa terceirizada.

Este trabalho objetiva, através da revisão dos conceitos de auditoria e de terceirização, identificar: se é vantajosa a terceirização de uma função “interna” como a auditoria interna; a visão dos auditados quando a auditoria interna é realizada por uma empresa terceirizada; se na visão dos auditados os resultados dos trabalhos terceirizados são equivalentes em termos de qualidade aos trabalhos realizados pela auditoria interna; se os custos para realização dos trabalhos por auditoria terceirizada são equivalentes aos realizados por pessoal próprio; se os

auditores internos concordam ou não com a terceirização da auditoria interna e se a terceirização seria eficiente em empresas de todos os portes na visão do auditor interno.

## 2. REVISÃO DE LITERATURA

A literatura disponível no Brasil sobre auditoria interna tem sofrido poucas alterações nos últimos anos, inexistindo obras abordando processos de terceirização de auditorias internas, nem mesmo foram identificados artigos ou trabalhos acadêmicos a respeito.

Dessa forma, este trabalho trará uma revisão bibliográfica envolvendo a auditoria – conceito, tipos, diferenças e aplicações – e terceirização de serviços – origens, teorias aplicadas, cuidados, aspectos legais, vantagens e desvantagens.

Os assuntos referentes à terceirização da auditoria interna terão uma abordagem mais prática, de acordo com a experiência vivida pela Empresa “Z”.

### 2.1. AUDITORIA

As informações da literatura com relação ao surgimento da auditoria são por vezes desconstruídas, apresentando o seu surgimento a partir da própria evolução da profissão do auditor. ATTIE (1982, p. 22) menciona que “a auditoria contábil nos veio do inglês *audit*, pois na Inglaterra nasceram, segundo se tem notícia, as primeiras manifestações da atividade profissional do auditor contábil.”

O autor cita, em tradução livre, o seguinte registro da Enciclopédia Britânica:

**AUDITORIA E AUDITOR.** Auditoria é o exame das contas feito pelos funcionários financeiros de um estado, companhias e departamentos públicos, ou pessoas físicas, e a certificação de sua exatidão. Nas Ilhas Britânicas as contas públicas eram examinadas desde há muito tempo, embora, até o reinado da Rainha Elizabeth, de maneira não muito sistemática. Anteriormente a 1559 esse serviço era executado, às vezes, por auditores especialmente designados, e outras por auditores da receita pública, ou pelo auditor do tesouro, cargo criado por volta de 1314. Mas em 1559 um esforço foi feito para sistematizar a auditoria das contas públicas, pela indicação de dois auditores para examinar os pagamentos a servidores públicos. (ATTIE, 1982, p. 22)

No que se refere, no entanto, à evolução da auditoria e da profissão de auditor, ATTIE (1984, p. 34) frisa que “entre as diversas áreas de atuação do

contador, a auditoria vem experimentando excepcional desenvolvimento, quer no plano prático quer no plano teórico” e ainda que a “profissão do auditor data do século XVIII, onde os profissionais se automeavam contadores públicos, executando, porém, um trabalho pouco mais aprofundado do que aquele efetuado pelos contadores comuns.”

Mais tarde, no século XIX, aparecem os denominados peritos contadores, exercendo a função básica de descobrir erros e fraudes.

A partir do início do século XX a profissão ganha maior impulso, sendo um dos principais marcos a criação da *Security Exchange Commission* (SEC), nos Estados Unidos, em 1934, em função da necessidade de maiores controles e maior fidedignidade das demonstrações financeiras das empresas com ações na bolsa de valores.

No Brasil, o desenvolvimento da auditoria teve as seguintes influências:

- a) filiais e subsidiárias de firmas estrangeiras;
- b) financiamento de empresas brasileiras através de entidades internacionais;
- c) crescimento das empresas brasileiras e necessidade de descentralização e diversificação de suas atividades econômicas;
- d) evolução do mercado de capitais;
- e) criação das normas de auditoria promulgadas pelo Banco Central do Brasil em 1972; e
- f) criação da Comissão de Valores Mobiliários e da Lei das Sociedades Anônimas em 1976. (ATTIE, 1984, p. 34)

O desenvolvimento dos negócios empresariais e a necessidade de atender exigências legais, segundo ATTIE (1984, p. 35) “com o natural desenvolvimento ocorrido no campo da auditoria, a profissão de auditor experimenta uma gradativa e ascendente evolução no campo da contabilidade, custos, finanças, economia, legislação fiscal e comercial, de organização e métodos e de processamento eletrônico de dados”.

### 2.1.1. Conceito de Auditoria

A auditoria é definida como uma das técnicas contábeis, em conjunto com a “Escrituração, Demonstrações Contábeis e Análise de Balanço”. Segundo FRANCO (1982, p. 18) a auditoria é utilizada para “mensurar a adequação e confiabilidade dos registros e das demonstrações contábeis”. Na visão do mesmo autor (p. 19), a auditoria é conceituada como “o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionadas com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis dele decorrentes”.

CREPALDI (2000, p. 30) conceitua auditoria como sendo a técnica contábil que “pretende obter elementos de convicção que permitem julgar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e se as demonstrações contábeis deles decorrentes refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio”.

Dessa forma, segundo FRANCO (1982, p. 20/21), apesar de constituir-se em uma das partes da contabilidade, a auditoria “não se limita àquilo que está registrado nos livros, pois ela poderá, também, apurar o que foi omitido nos registros”.

FRANCO (1982, p. 94) ainda menciona que “a auditoria poderá apresentar formas diversas, cada uma delas apresentará características peculiares.” Dentre as diversas formas mencionadas em sua obra, este trabalho abrangerá as duas definidas “de acordo com a relação do auditor com a entidade auditada”, ou sejam: Auditoria Externa e Auditoria Interna.

## 2.1.2. Auditoria Externa

A auditoria externa ou independente teve algumas motivações específicas para o seu surgimento.

No início as empresas eram fechadas e pertenciam a grupos familiares. Com a expansão do mercado e o acirramento da concorrência houve necessidade de a empresa ampliar suas instalações fabris e administrativas, investir no desenvolvimento tecnológico e aprimorar os controles e procedimentos internos em geral, principalmente visando à redução de custos e, portanto, tornando mais competitivos seus produtos no mercado. (ALMEIDA, 1996, p. 21)

O volume de mudanças exigiu também um volume de recursos significativos, fazendo com que as empresas buscassem investimentos além do patrimônio dos seus proprietários, passando a fazer captações junto a terceiros.

Esse processo fez com que os investidores se interessassem pela situação econômica e financeira das empresas em que investiam ou tinham intenção de investir, bem como na sua capacidade de gerar lucros. Assim, as demonstrações financeiras das empresas passaram a ter fundamental importância no processo, para proporcionar informações adequadas ao investidor e fornecer-lhe segurança de que as informações apresentadas eram confiáveis.

ALMEIDA (1996, p. 21) menciona que “os futuros investidores passaram a exigir que essas demonstrações fossem examinadas por um profissional independente da empresa e de reconhecida capacidade técnica” denominado de auditor externo ou auditor independente.

Pelas motivações que ensejaram sua existência, a auditoria externa é voltada às demonstrações financeiras, comumente entendida como auditoria contábil. Este tipo de auditoria possui características bastante peculiares.

A auditoria externa é aquela realizada por profissional liberal, auditor independente, sem vínculo de emprego, o qual poderá ser contratado para auditoria permanente ou eventual. Atendendo para o fim a que se destina a auditoria, o auditor independente realiza-a com seus próprios métodos e conveniências, desde que obedeça às normas usuais de auditoria e

obtenha os elementos de convicção com os quais possa dar parecer sobre a matéria examinada.

A independência do auditor externo deve ser absoluta e jamais poderá aceitar imposições da empresa quanto ao procedimento que deverá adotar para a realização da auditoria, nem quanto às conclusões a que deve chegar. Somente ele deve julgar a extensão e a profundidade que deve dar ao exame, bem como a procedência e validade das provas, para tirar suas conclusões e oferecer seu parecer final sobre a matéria examinada. Essa independência do auditor externo exige grande preparo cultural e técnico, bem como sólida formação moral. (...)

Uma das características que distingue a auditoria externa é justamente o grau de independência que o auditor pode, e deve, manter em relação à entidade auditada. Isso porque a auditoria interna geralmente não objetiva a emissão de parecer sobre as demonstrações contábeis, sendo executada mais para fins administrativos internos do que para prestação de contas a terceiros. (FRANCO, 1982, p. 106)

Apesar do objetivo maior de analisar as demonstrações contábeis com vistas a dar o seu parecer, atualmente a auditoria externa está se tornando uma atividade multidisciplinar, em função do número e da complexidade das atividades que devem ser avaliadas nos diversos tipos de organizações, para que a opinião sobre as demonstrações seja emitida com propriedade.

Quando se refere à execução da auditoria propriamente dita, diversas especialidades são aceitas e até mesmo necessárias, como administradores, economistas, advogados, engenheiros e profissionais da área de processamento de dados, uma vez que a diversidade de atividades que compõem os processos empresariais por vezes não permite que o contador possua tão vastos conhecimentos, apesar de as assinaturas em balanços e pareceres serem de sua exclusividade.

### 2.1.3. Auditoria Interna

A auditoria interna nas empresas surgiu de maneira semelhante à auditoria externa, mais especificamente pela expansão dos negócios e conseqüente

impossibilidade de seus proprietários supervisionarem pessoalmente todas as suas atividades.

ALMEIDA (1996, p. 25) destaca que “de nada valia a implantação desses procedimentos internos sem que houvesse um acompanhamento, no sentido de verificar se estes estavam sendo seguidos pelos empregados da empresa”.

O auditor externo passava um período de tempo muito curto na empresa e seu trabalho estava totalmente direcionado para o exame das demonstrações contábeis. Para atender à Administração da empresa, seria necessária uma auditoria mais periódica, com maior grau de profundidade e visando também às outras áreas não relacionadas com contabilidade (sistemas de controle de qualidade, administração de pessoal etc.).

Portanto, surgiu o auditor interno como uma ramificação da profissão de auditor externo, e conseqüentemente, do contador. (ALMEIDA, 1996, p. 25)

Destarte ter seu surgimento considerado como ramificação da auditoria externa, a auditoria interna tem características próprias, sendo uma das principais a realização dos trabalhos por profissional empregado da própria empresa.

Apesar de seu vínculo à empresa, o auditor interno deve exercer sua função com absoluta independência profissional, preenchendo todas as condições necessárias ao auditor externo, mas também exigindo da empresa o cumprimento daquelas que lhe cabem. Ele deve exercer sua função com total obediência às normas de auditoria e o vínculo de emprego não lhe deve tirar a independência profissional, pois sua subordinação à administração da empresa deve ser apenas sob o aspecto funcional. (FRANCO, 1982, p. 106/107)

A literatura pesquisada apresenta que as mais remotas referências ao desenvolvimento de atividades que se qualificam como auditoria interna remontam de 1854, advindas da empresa *Worshipful Pewters Co.*, com a nomeação de quatro de seus membros para examinar suas contas e o desempenho de algumas de suas atividades.

Nos Estados Unidos da América do Norte, embora em 1923 já se tenham registros do desenvolvimento da profissão de auditor interno, somente após 1941, a auditoria interna como um controle administrativo desenvolvido para avaliação da eficácia de outros controles passou a vigorar naquele país. Ainda em 1941, um

grupo de 24 auditores em exercício em empresas daquele país uniram-se para fundar o “*The Institute of Internal Auditors*” (Instituto de Auditores Internos), os quais escolheram como lema a frase *progress through sharing* (progresso pelo intercâmbio).

No Brasil, esse mesmo lema foi adotado pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil, em 1967, que congrega atualmente em torno de 2.500 auditores internos.

#### 2.1.4. Diferenças entre auditoria externa e auditoria interna

As diferenças entre auditoria externa e auditoria interna estão relacionadas principalmente à atividade desenvolvida por ambas e ao relacionamento destas com a empresa auditada.

CREPALDI destaca em que se constituem ambos os tipos de auditoria, sendo:

##### Auditoria externa:

Constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a adequação com que estes representam a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do Patrimônio Líquido e as origens e aplicações de recursos da entidade auditada consoante as normas brasileiras de contabilidade.

A Auditoria Externa é executada por profissional independente, sem ligação com o quadro da empresa. Sua intervenção é ajustada em contrato de serviços. Os testes e indagações se espalham por onde haja necessidade de levantar questões elucidativas para conclusão do trabalho ajustado. (CREPALDI, 2000, p. 49)

##### Auditoria interna:

Constitui o conjunto de procedimentos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da entidade.

A Auditoria Interna é uma atividade de avaliação independente dentro da empresa, que se destina a revisar as operações, como um serviço prestado à administração. Constitui um controle gerencial que funciona por meio de análise e avaliação da eficiência de outros controles. É executada por um profissional ligado à empresa, ou por uma seção própria para tal fim, sempre em linha de dependência da direção empresarial. O auditor interno é pessoa de confiança dos dirigentes; está vinculado à empresa por contrato trabalhista continuado e sua intervenção é permanente. Sua área de atuação envolve todas as atividades da empresa;

predominam a verificação constante dos controles internos, a manipulação de valores e a execução de rotinas administrativas. O objeto da auditoria interna é auxiliar todos os membros da administração no desempenho efetivo de suas funções e responsabilidades, fornecendo-lhes análises, apreciações, recomendações e comentários pertinentes às atividades examinadas. (CREPALDI, 2000, p. 41)

Em resumo, as características mais marcantes que diferenciam a auditoria externa da auditoria interna estão apresentadas no quadro 1:

Quadro 1 - Diferenças entre auditoria externa e auditoria interna

<b>Objeto</b>	<b>Auditoria Externa</b>	<b>Auditoria Interna</b>
Independência	Total, profissional vinculado por contrato de prestação de serviços	Relativa, profissional vinculado por contrato de trabalho com prazo indeterminado
Responsabilidade	Ampla – profissional, civil e criminal	Restrita – trabalhista
Objetivos	Assegurar-se que as demonstrações contábeis refletem com propriedade a situação da empresa em determinada data	Ênfase no funcionamento adequado dos sistemas, contábeis e de controles internos
Extensão dos exames	Conformidade com as normas usuais do país ou exigidas por legislação específica	Conformidade com plano de trabalho elaborado pela gerência e aprovado pela direção
Abrangência	Maior, com menor profundidade	Menor, com maior profundidade
Interessados	Acionistas, governo, sociedade	Empresa
Resultados dos trabalhos	Parecer sobre as demonstrações contábeis	Relatório de recomendações e sugestões

Fonte: CREPALDI (2000, p. 51), adaptado pelo autor.

Pela figura apresentada é possível perceber que, apesar das atividades serem similares em sua essência, as diferenças são marcantes, não podendo ser confundidas.

Determinadas empresas, com vistas a reduzir os custos de contratação de auditorias externas, prevêem nos contratos a possibilidade de utilização de mão-de-obra de suas auditorias internas, não existindo, no entanto, nenhum compartilhamento no tocante à responsabilidade da auditoria interna sobre os trabalhos executados.

A auditoria externa também pode valer-se dos resultados dos trabalhos realizados pela auditoria interna, para limitar ou diferenciar o escopo de seus

trabalhos, principalmente quando relacionadas à avaliação dos controles internos, cujas atividades foram examinadas pela auditoria interna.

Outra atividade relacionada mais especificamente à auditoria interna é a realização de trabalhos especiais, ou sejam, aqueles solicitados pela administração, ou ainda quando relacionados à apuração de fraudes, que comumente não são realizados por auditorias externas, a não ser que a empresa seja especializada nesse ramo de atividade e contratada para esse fim específico, como algumas existentes na atualidade.

## 2.2. IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA

A importância da auditoria pode ser avaliada por diversos prismas. A auditoria externa, com seus pareceres e opiniões sobre as demonstrações contábeis, tem significativa importância para os investidores e para a sociedade em geral. A auditoria interna tem sua importância voltada para dentro da empresa, cujas atividades resultam em contribuições para o fortalecimento ou implementação de controles internos, auxiliando a administração a desincumbir-se eficazmente de suas atribuições.

Seja de uma forma ou de outra, ambas as auditorias têm como objetivo além dos seus resultados – pareceres ou relatórios de recomendações e melhorias – agregar valor à atividade empresarial.

O parecer de uma auditoria externa traz, sem dúvida, maior confiabilidade aos números apresentados nos balanços. A experiência também tem demonstrado que a simples existência de uma auditoria interna inibe o cometimento de procedimentos

irregulares por parte de empregados e contribui para que as atividades sejam desenvolvidas com maior esmero, pela possibilidade de serem auditadas.

A realização de auditorias internas periódicas resulta em controles internos mais eficientes e contribui para minimizar a ocorrência de fraudes. A auditoria interna pode também ser utilizada para mensurar o desempenho das gerências cujas atividades foram auditadas.

Diversas outras podem ser as aplicações das auditorias externa e interna, que serão apresentadas em maiores detalhes nos itens seguintes.

### 2.2.1. Aplicação da Auditoria Externa

A principal aplicação da auditoria externa é o exame das demonstrações contábeis, com vistas a fornecer um parecer à administração sobre a situação financeira e patrimonial da entidade auditada num determinado período.

Outras funções podem também ser executadas pela auditoria externa, dentre as quais pode-se incluir: a revisão dos controles internos, que objetiva complementar o trabalho de auditoria externa para emissão de seu parecer; versão do balanço patrimonial em língua estrangeira, assim como as avaliações necessárias e elaboração de formulários exigidos por organismos internacionais de controle, das empresas que possuem ações listadas em bolsas de valores dos Estados Unidos da América e/ou da Europa; auxiliar no mapeamento de processos e controles, no sentido de proporcionar tranquilidade aos administradores quanto à exigência da lei americana Sarbanes-Oxley, promulgada após os escândalos da Enron e WorldCom, que obriga a administração das empresas que possuem ações listadas nos Estados Unidos a atestar a existência de controles internos; definir, avaliar ou reavaliar a

atividade de auditoria interna nas empresas, e propor melhorias nos procedimentos adotados; execução de auditoria interna terceirizada, atividade desempenhada por empresas de auditoria externa, que será avaliada em maior profundidade neste trabalho; execução de auditoria de *duo diligence* para aquisição, alienação, fusão e/ou incorporação de empresas; execução de auditorias específicas para apuração de erros e fraudes, usualmente para empresas que não possuem auditoria interna.

### 2.2.2. Aplicação da Auditoria Interna

A aplicação da auditoria interna, diferentemente da auditoria externa, diz respeito ao âmbito interno da empresa. Pela conceituação do Instituto dos Auditores Internos do Brasil – AUDIBRA (1992, p. 33), em seu manual de Procedimentos de Auditoria Interna – Organização Básica, a auditoria interna é “uma atividade de avaliação independente e de assessoramento da administração”, tendo como responsabilidade e competência ações que se estendem a “todos os serviços, programas, operações e controles existentes na entidade”.

Aquele Instituto define as seguintes atribuições para a auditoria interna:

- (a) avaliar os componentes significativos das Demonstrações Financeiras das empresas integrantes do Sistema ou Grupo Empresarial de Fundos e Programas por ele administrados;
- (b) avaliar os procedimentos adotados para apuração, pagamento e recuperação de tributos, nos casos previstos em leis e regulamentos;
- (c) avaliar a integridade e confiabilidade das informações e registros contábeis, operacionais e sistêmicos;
- (d) avaliar os sistemas estabelecidos para assegurar a observância das políticas, metas, planos, procedimentos, leis, normas e regulamentos e sua efetiva utilização;
- (e) avaliar a adequação e eficiência dos controles e dos meios utilizados para a proteção dos ativos, comprovando, se necessário, a sua existência real;
- (f) avaliar a economicidade, eficácia e eficiência da obtenção e utilização dos recursos, nos sistemas e operações da empresa, bem como alternativas possíveis para atingir os mesmos objetivos, comparativamente, com vantagens;

- (g) avaliar as atividades, operações e programas para verificar se os resultados são compatíveis com os objetivos e os meios estabelecidos e se estão sendo executados de acordo com o planejamento;
- (h) avaliar a observância às diretrizes, normas, políticas, planos, procedimentos, leis e regulamentos aplicáveis;
- (i) avaliar as normas, procedimentos (contábeis, operacionais, administrativos, informatizados), controles internos e estruturas organizacionais quanto a aspectos de eficiência, efetividade, qualidade e segurança, inclusive prevenindo ou revelando erros e fraudes;
- (j) verificar a adequação dos procedimentos burocráticos e operacionais, notadamente quanto à documentação das operações nos seus aspectos formal e legal;
- (k) avaliar a qualidade dos serviços prestados, especialmente quanto ao atendimento, à prestação, à segurança e à economicidade;
- (l) coordenar e controlar o atendimento, no âmbito das diligências do tribunal de Contas da União e dos órgãos de Controle Interno;
- (m) prestar apoio ao Conselho Fiscal e ao Conselho da Empresa e, quando solicitado, aos órgãos equivalentes existentes nas empresas integrantes do sistema ou do Grupo Empresarial, assim como às auditorias realizadas por terceiros;
- (n) acompanhar as atividades de auditoria externa contábil nas empresas integrantes do Sistema, ou do grupo empresarial bem como nos Fundos administrados pelas mesmas;
- (o) acompanhar o cumprimento de recomendações decorrentes de trabalhos de auditoria interna e externa e a correção de problemas de caráter organizacional, estrutural, operacional e sistêmico sugeridos;
- (p) acompanhar a execução de programas de Desmobilização de bens Não-Operacionais; e
- (q) elaborar o Plano Anual de Auditoria e o Relatório Anual das Atividades de Auditoria e de seus resultados. (AUDIBRA, 1992, p. 34-36)

O Instituto dos Auditores Internos do Brasil enumera ainda cinco missões básicas da auditoria interna, que são:

- (a) adequação e eficácia dos controles;
- (b) integridade e confiabilidade das informações e registros;
- (c) integridade e confiabilidade dos sistemas estabelecidos para assegurar a observância das políticas, metas, planos, procedimentos, leis, normas e regulamentos e da sua efetiva utilização;
- (d) eficiência, eficácia e economicidade do desempenho e da utilização dos recursos; dos procedimentos e métodos para salvaguarda dos ativos e comprovações de sua existência, assim como a exatidão dos ativos e passivos; e
- (e) compatibilidade das operações e programas com os objetivos, planos e meios de execução estabelecidos. (AUDIBRA, 1992, p. 40)

É interessante salientar que as atividades da auditoria interna se estendem a todas as atividades da empresa, não se limitando portanto a verificações de aspectos contábeis e financeiros.

O AUDIBRA (1992, p. 40) menciona ainda, que à auditoria interna cabe “auditar empresas, órgãos, planos, projetos, sistemas, processos, informações, registros, operações, funções, atividades, fundos e programas da organização, atuando indistintamente sobre todos os setores da administração (fim e meio).”

## 2.3. TERCEIRIZAÇÃO DE SERVIÇOS

A terceirização de serviços é um ramo da atividade econômica que teve surpreendente crescimento nas últimas décadas. Em busca de redução de pessoal, redução de custos com mão-de-obra própria e encargos, as empresas vêm terceirizando praticamente todas as atividades que não representam o seu negócio principal.

Inicialmente as terceirizações eram aplicadas em sua grande maioria nos processos produtivos, nos serviços de limpeza, vigilância, locação e manutenção de bens e digitação, abrangendo entidades privadas e públicas. Atualmente, porém, são incontáveis as atividades terceirizadas.

Neste item a terceirização será abordada, a partir de suas origens até os demais aspectos que a envolve em relação às organizações.

### 2.3.1. Origens da Terceirização

Apesar do incremento dos processos de terceirização das atividades empresariais ter sido mais significativo nas últimas décadas, o processo de transferência de atividades para terceiros não é muito recente. Segundo POLÔNIO (2000, p. 97), “este processo surge de forma natural com as próprias atividades empresariais no início do século XIX, notadamente na economia francesa. Não se

podia percebê-lo como um instrumento de gestão empresarial, como se verifica nos dias atuais, mas como uma limitação, por assim dizer, da capacidade de diversificação das atividades empresariais principais e acessórias.”

LEIRIA (1995, p. 22) cita que a terceirização “surgiu antes nos Estados Unidos, antes da II Guerra Mundial, e consolidou-se como técnica de administração empresarial a partir da década de 50, com o desenvolvimento acelerado da indústria.”

No Brasil, a terceirização “foi introduzida pelas fábricas multinacionais de automóveis, que, tendo a agilidade como meta, nada mais são do que montadoras, internacionalmente dependentes da produção de peças entregues a outras inúmeras empresas.”

Destarte existirem controvérsias entre os autores com relação ao surgimento da terceirização, é certo que esta atividade está impregnada em todos os ramos da atividade econômica e tem ganhado um grande impulso, praticamente inexistindo organizações que desenvolvem com empregados próprios todas as atividades necessárias ao seu funcionamento, seja da “diarista” não empregada, que faz a limpeza de um pequeno estabelecimento comercial, até o “consultor” que auxilia grandes empresas na elaboração de seu planejamento estratégico.

Este é um processo por vezes irreversível e/ou cujo retorno traz transtornos e dispêndio de recursos, necessitando, portanto de atenção por parte das empresas, para que possam tirar o máximo proveito, com resultados duradouros.

### 2.3.2. Principais teorias aplicadas à terceirização

Sem dúvida, uma das teorias mais largamente aplicadas à terceirização é a redução de custos. Este, no entanto, vem sendo por vezes o único motivador da terceirização, relegando outros aspectos, também importantes, para segundo plano.

No Brasil, particularmente, a terceirização ainda está focada em atividades mais simples e voltada à redução de custos, de quadro de empregados e de benefícios, enquanto que em países desenvolvidos a terceirização objetiva principalmente a flexibilidade e a especialização, aliadas à economia de escala e à sinergia dos recursos.

Nesse sentido, QUEIROZ enfatiza que

O foco empresarial no Brasil, no que diz respeito à terceirização, ainda está no estágio conhecido como **dumb sourcing** ou seja, o estágio preliminar do processo, onde as atividades se concentram nas mais tradicionais e fáceis de serem passadas para terceiros. Exemplificando: serviços administrativos gerais (*refeitórios, segurança, manutenção, limpeza, algumas áreas tradicionais de recursos humanos, serviços médicos, jurídicos etc.*). (QUEIROZ, 1998, p. 81).

Dentre os aspectos envolvendo a terceirização e sua aplicação, POLÔNIO apresenta quatro, que podem também ser entendidos como teorias da terceirização, ou sejam:

#### **a. Redução de custos operacionais**

A redução de custos operacionais decorre, substancialmente, da eliminação da ociosidade, quase sempre presente, em maior ou menor grau, na mão-de-obra empregada na atividade que se pretende terceirizar. A ociosidade pode decorrer de vários fatores, variando em razão da estrutura operacional e produtiva das empresas tais como: (i) pessoal não adequadamente treinado; (ii) antiguidade (tempo de casa) dos empregados; (iii) tipo de tarefa executada; (iv) etc.

Além disso, eliminam os custos de gerenciamento dessas atividades, necessários em qualquer processo produtivo, mesmo nos mais modernos e automatizados.

#### **b. Redução das despesas administrativas**

As despesas relacionadas à administração das atividades que se pretende terceirizar, não obstante possam não se mostrar em evidência, representam redução significativa num processo de terceirização. Essas despesas concentram-se, basicamente, na administração de recursos humanos relacionada aos empregados locados na atividade, podendo estar presentes, ainda, nas atividades administrativas de compra de insumos e materiais de produção etc.

### **c. Redução de encargos trabalhistas e previdenciários**

Este nos parece o aspecto mais complexo de um processo de terceirização, pois, ao tempo em que o processo implica redução de encargos trabalhistas e previdenciários para a terceirizadora, resulta, também, em acréscimo de encargos da mesma ou de natureza diversa para o terceirizado, além do que este perde os benefícios garantidos pela legislação trabalhista, tais como 13º. salário, férias, FGTS etc.

### **d. Melhor qualidade no resultado dos trabalhos**

Por fim, é de se esperar maior eficiência no processo produtivo/comercial ou de prestação de serviços da terceirizadora, relativamente às atividades essenciais do seu ramo de negócio, resultando, em decorrência, em melhoria da qualidade e produtividade dos bens e/ou serviços por ela vendidos. Isto decorre de dois principais fatores: o primeiro relaciona-se a melhoria dos produtos/serviços terceirizados e o segundo, como consequência, permite à terceirizadora concentrar suas energias na atividade principal. De fato, as empresas ou cooperativas terceirizadas, concentrando seu foco em determinados seguimentos ou produtos, tem como aprimorar e desenvolver novas técnicas de produção ou de prestação de serviços com menor custo, permitindo concentrar seus treinamentos apenas naquele seguimento ou serviço de sua especialidade. Além disso, outros mecanismos de controle de qualidade, numa empresa terceirizada, tendem a operar com mais eficiência, tendo em vista a seletividade dos produtos ou serviços que presta. (POLÔNIO, 2000, p. 97-100)

Com relação à melhor qualidade dos trabalhos, POLÔNIO (2000, p. 100-101)

menciona duas formas de terceirização, sendo elas “com aproveitamento dos empregados” e “sem aproveitamento dos empregados”. Como sugere a própria denominação dada pelo autor, a terceirização com aproveitamento dos empregados é aquela que se dá com os próprios funcionários da empresa, os quais “constituem sua própria prestadora de serviços ou cooperativa de trabalho, ou, ainda, associando-se a empresa ou cooperativa já existentes”. Contrariamente, a terceirização sem aproveitamento dos empregados é aquela que implica “contratar empresas ou cooperativas de trabalhos já existentes para a realização dos serviços que se pretende cometer a terceiros”.

POLÔNIO (2000, p. 101-102) ainda cita que “modelos de terceirizações bem-sucedidas têm sido a transferência para empresas especializadas de serviços de assessoria jurídica, auditoria interna, marketing, processamento de dados, setor fiscal etc.” que, se prestados pela própria empresa “demandariam alto nível de investimento em treinamento e atualização contínuos de seus empregados, o que

redundaria em custos muitas vezes superiores àqueles decorrentes de sua terceirização”.

GOMES (1995, p. 32) em capítulo de sua obra onde questiona se tudo é passível de terceirização, comenta que “acuados por todos os lados, os gerentes passaram a contratar uma série de serviços muitas vezes sem levar em conta os interesses de seus funcionários, de seus clientes e do complexo sistema de relações interpessoais e interdepartamentais e os objetivos globais da empresa.” Assim, “o resultado tem sido desastroso sem que seja necessariamente percebido o efeito devastador da decisão tomada”.

Segundo este autor, “a contratação de serviço (**terceirização**) pode ocorrer em dois casos bem definidos (**considerando empresas de grande porte**):”

**1. Serviços que exigem um baixo nível de especialização:**

- Jardinagem, limpeza, serviço de copa e outros assemelhados ou classificados como serviços gerais.

**2. Serviços que exigem um grau de especialização, para os quais a exigência do profissional ocorra de forma intermitente:**

- Manutenção de equipamento de alta tecnologia, desenhos técnicos, assessoramento ao setor de informática etc.

Esses dois campos de atuação de terceiros não podem estar comprometidos com a atividade-fim da empresa, mas, como atividades-meio que são, acham-se desvinculadas da estrutura organizacional, conquanto sejam indispensáveis para o alcance dos objetivos da entidade. (GOMES, 1995, p. 32)

Outras dúvidas a respeito do mesmo assunto são destacadas por QUEIROZ (1998, p. 83), tais como: “O que terceiros podem fazer conosco e melhor do que nós?” e “O que farão com melhor qualidade e mais economicamente que nós?” Estas são duas das principais perguntas que devem ser respondidas antes da decisão por um processo de terceirização, cujas “respostas podem ser encontradas nos prestadores de serviço disponíveis no mercado”.

### 2.3.3. Cuidados na aplicação da terceirização

A transferência de atividades da empresa para realização por um terceiro, apesar da existência de um contrato expresso de serviços, merece alguns cuidados. Os aspectos legais relacionados à mão-de-obra são os que acarretam maiores riscos potenciais nos processos de terceirização.

Neste item, no entanto, serão abordados aspectos administrativos de contratação e de qualidade dos serviços, sendo que os aspectos legais da terceirização serão tratados em itens específicos no decorrer deste trabalho.

#### a) Seleção das áreas a serem terceirizadas

Terceirizar somente por terceirizar ou com a visão única de redução de custos pode resultar em problemas futuros para a organização. Dessa forma, a terceirização exigirá planejamento adequado, que deverá englobar desde a escolha das áreas a serem terceirizadas até a contratação.

Dois são os fatores que mais devem preocupar as pessoas responsáveis por essa seleção:

- A estratégia da terceirização consiste em procurar conhecer perfeitamente a sua importância no contexto da empresa. Verificar o risco da possível queda de qualidade, de produtividade e de eficácia do produto em relação ao mercado consumidor. Será necessário passar essa tecnologia ao terceiro? De que forma? Quais são as garantias da manutenção do segredo industrial? Se perdermos competitividade, quais são as conseqüências?
- A complexidade das funções – será necessária uma avaliação ocupacional criteriosa, para inteirar-se de todas as fases do trabalho e todo o seu envolvimento técnico-ocupacional. Somente após a conclusão e constatação dessas informações é que deveremos iniciar a busca do parceiro. (QUEIROZ, 1998, p. 121)

#### b) A escolha do prestador de serviço

QUEIROZ (1998, p. 35) diz que “a escolha do parceiro certo é essencial para que os resultados esperados possam ser atingidos nos prazos estabelecidos. A

acertividade na parceria depende de boa especialização, do terceiro, espírito empreendedor, viabilidade financeira, assunção de responsabilidades e capacidade de desenvolvimento tecnológico”.

Quando se trata, entretanto, de entidades sujeitas à Lei 8666/93 (lei de licitações e contratos administrativos), cuja contratação deverá ser realizada mediante processo licitatório, os cuidados na escolha do prestador do serviço têm igualmente sua importância. Dessa forma, o edital de licitação deve prever as qualificações técnicas exigidas dos pretendentes à prestação de serviços. Para prestação de serviços técnicos especializados, é aplicável a licitação do tipo técnica e preço, onde serão avaliadas primeiramente as qualificações técnicas dos interessados e em segundo lugar o preço. Aliando-se técnica e preço, com maior peso para os aspectos técnicos, poder-se-á garantir que os trabalhos que exigem conhecimentos técnicos especializados serão realizados por prestadores de serviços capacitados.

**RAMOS enfatiza que:**

Para que se configure uma comunhão de esforços tendente a envolver terceirizante e terceirizado na busca de maior eficiência e qualidade, a escolha do contratado deve envolver fatores como “qualidade do produto, capacidade instalada, tecnologia empregada, seu conceito de mercado, seu relacionamento com os clientes e concorrentes, a situação econômico-financeira, preços praticados e sobretudo, seu interesse na parceria”.

O preço não pode ser determinante na escolha do melhor parceiro, cedendo lugar à possibilidade de estabelecimento de relações mais promissoras com base na qualidade. (RAMOS, 2001, p. 154)

### c) Treinamento

O processo de terceirização poderá exigir uma melhor preparação ou readequação tanto do pessoal interno remanescente quanto do próprio pessoal contratado. O pessoal interno que estará relacionado com a atividade terceirizada

deverá ser treinado adequadamente, no sentido de que sejam adotadas posturas tendentes a evitar riscos legais e operacionais.

Com relação ao treinamento de empregados, GOMES (1995, p. 74) salienta que “um programa de treinamento, terceirizado ou não, é uma necessidade em nosso tempo, porque o conhecimento se renova muito rapidamente, e as exigências do mercado, somadas à evolução impressionante da tecnologia, não permitem a parada e o caminhar lento nesse processo, pois isto significaria reduzir a habilidade, neutralizar a aptidão e retroceder no mundo da modernidade”.

QUEIROZ (1998, p. 129), quando trata de retreinamento do pessoal na terceirização, destaca que “é muito conveniente então que, juntamente com o processo, se levantem as novas necessidades de treinamento e se providencie um programa de preparação rápida do pessoal para enquadrar nos padrões de trabalho produtivo”.

Por provocar freqüentemente a ampliação de atribuições de alguns supervisores, gerentes e funcionários de nível técnico ou operacional deve-se assegurar que esse pessoal tenha a capacitação necessária para desempenho das novas funções, pois a falta de treinamento adequado pode resultar em dificuldades de relacionamento com os terceiros selecionados.

Com relação à preparação dos terceiros para uma parceria bem-sucedida QUEIROZ (1998, p. 135) menciona que “na maioria das vezes, é necessário treinar o terceiro para agir como parceiro pretendido pela empresa – e isso requer esforço do contratante e tempo para adaptação do contratado”. Levando em consideração essa necessidade, é imprescindível um diagnóstico das principais deficiências do

contratado e estabelecimento de um cronograma de treinamento, objetivando o desempenho da função dentro dos padrões exigidos pelo contratante.

QUEIROZ (1998, p. 137) salienta ainda que “por fim é fundamental um constante contato com o terceiro, precisa avaliação dos níveis de qualidade por ele praticados e a auditoria operacional sobre o seu processo produtivo. Sem isso, os riscos de relaxamento dos padrões são constantes”.

d) **Qualidade dos serviços**

Assegurar a qualidade deve ser uma das principais preocupações do tomador dos serviços. Para que isso seja conseguido, a contratação deve ser antecedida de criteriosa avaliação da sua especialização e das condições necessárias para que os serviços sejam prestados adequadamente.

A qualidade é a principal preocupação, considerando que é dela que vai depender a continuidade da parceria.

Da parte do tomador deverá existir uma preocupação constante em auditar a qualidade do seu parceiro, sempre comparando-a com os parâmetros pré-estabelecidos e que são esperados.

Quanto ao prestador é fundamental conhecer muito bem as metas de qualidade definidas pelo seu contratante. O primeiro passo é a satisfação dos seus clientes; é estabelecer os passos para a satisfação dos seus clientes e fazer que os seus subordinados saibam e focalizem todos os seus conhecimentos e esforços no sentido do atendimento integral das expectativas de qualidade do tomador dos serviços. Para isso o prestador de serviços precisa desenvolver um bom programa de treinamento técnico-operacional e ainda proporcionar ao seu pessoal os instrumentos, equipamentos e máquinas modernas e adequadas ao trabalho que se propôs a fazer.

A efetividade da qualidade está diretamente ligada:

- ao pleno conhecimento de todas as metas a serem atingidas;
- ao conhecimento de todas as fases do processo;
- ao aprimoramento constante da mão-de-obra;
- à modernização contínua das máquinas, equipamentos e instrumentos;
- à atualização dos materiais de consumo;
- à consciência do empreendedor;

- ao cumprimento e ciência de que é importante o serviço bem prestado e com qualidade, no resultado mútuo da parceria, que são os produtos finais respectivos. (QUEIROZ, 1998, p. 165-166)

Outro aspecto importante para assegurar a qualidade dos serviços prestados é a avaliação contínua do prestador de serviços, objetivando medir a eficiência e a eficácia de seu desempenho, promovendo correções de eventuais desvios. A auditoria de qualidade também auxilia na obtenção de resultados qualificados.

#### e) Sigilo

Algumas atividades desenvolvidas pelas empresas ensejam na guarda e manuseio de informações sigilosas de clientes, que não podem ser divulgadas a terceiros em razão de implicações legais.

Outras atividades empresariais ensejam na realização de pesquisas de novos produtos, cujos segredos industriais, se divulgados, podem representar perda de vultosos investimentos.

Assim, a terceirização representa uma fragilidade na manutenção desse sigilo, pois a rotatividade nas empresas prestadoras de serviços contribui para que o empregado não crie vínculos de confiança para com a sua empresa.

Para assegurar o sigilo há necessidade de implementação de controles que restrinjam o acesso de terceirizados às atividades e locais em que essa condição seja requerida.

Além disso, os contratos de prestação de serviços devem prever a manutenção de sigilo nas atividades desenvolvidas pelos terceirizados. Pode-se também exigir que os empregados da terceirizada assinem termo de

responsabilidade ou documento semelhante, prevendo penalidades para a divulgação de informações não autorizadas.

Mesmo com todas essas precauções, os riscos de divulgação de informações não autorizadas por terceiros contratados podem ser considerados maiores do que a eventualidade de divulgação por empregados.

f) Comprometimento com a organização

Uma das maiores preocupações relacionadas à terceirização é o comprometimento com a organização. A tendência normal é que os empregados, com o decorrer do tempo, passem a incorporar hábitos da empresa em que trabalham. Por mais simples que seja a organização, o comprometimento é considerado um dos requisitos para a progressão funcional. Não há como obter sucesso em qualquer organização se não houver o comprometimento para com ela, se não houver a preocupação para com o futuro da empresa.

Percebe-se nos processos de terceirização que o comprometimento com a organização dos terceirizados na maioria das vezes deixa a desejar. A diferença entre empregado próprio e terceirizado no que se refere ao comprometimento com a organização pode ser representada na expectativa de uma futura promoção por parte do primeiro e a ausência dessa expectativa por parte do segundo, fator que desencadeia neste um processo de acomodação, limitando-se a fazer apenas aquilo que lhe é determinado.

Muitos problemas são identificados em relação a empregados terceirizados, notadamente na área de serviços gerais, em vista da ausência de comprometimento com a organização. O empregado terceirizado sabe que o máximo que pode ocorrer,

se ele for extremamente bom, é sua eventual contratação pela tomadora dos serviços. De qualquer forma, pode-se esperar dificuldades nessa área, normalmente acarretas pela rotatividade de empregados nas atividades desenvolvidas pelos terceirizados.

g) Visão *versus* continuidade

O planejamento estratégico de uma empresa é alicerçado em três pilares: valores, visão e missão, necessários ao desenvolvimento de sua estratégia. A visão representa os objetivos de longo prazo para a empresa, ou seja, onde ela deseja chegar em determinado tempo.

A visão inspira e transforma propósitos em ações para o alcance dos objetivos e implica, conseqüentemente, num processo de aperfeiçoamento contínuo, com a definição de metas a serem alcançadas.

Na terceirização, os prestadores de serviço devem estar sintonizados com os valores, missão e visão da empresa terceirizante, além de estarem imbuídos da responsabilidade de fazer parte dos processos necessários ao atingimento de seus objetivos e metas.

#### 2.4. ASPECTOS LEGAIS DA TERCEIRIZAÇÃO

Conforme já mencionado, os aspectos legais relacionados à mão-de-obra são os que acarretam maiores riscos nos processos de terceirização, estando as empresas freqüentemente às voltas com reclamações trabalhistas impetradas por empregados de empresas terceirizadas.

LEIRIA (1995, p. 35) afirma que “toda atividade empresarial inclui uma parcela de risco, mas isso não significa tomar decisões imprudentes sem base sólida” e essa parcela de risco se aplica à contratação de terceiros. “Ao optar pela terceirização, a empresa deve identificar todos os riscos, quantificá-los e só então partir para a sua administração. Apenas desta forma os riscos econômicos e jurídicos serão afastados”.

No mesmo sentido, POLÔNIO (2000, p. 108-109) enfatiza que “um contrato de prestação de serviço, quer seja firmado com empresa prestadora de serviços, quer com cooperativa de trabalho, deve prever uma relação de parceria, coberta de todos os cuidados com a finalidade de buscar a qualidade e produtividade”.

Nos itens seguintes serão abrangidos os principais aspectos legais inerentes à terceirização.

#### 2.4.1. Aspectos legais aplicados à empresa privada

Dentre os principais aspectos legais envolvendo a terceirização, está a configuração do vínculo empregatício. POLÔNIO (2000, p. 109) enfatiza que esta é uma questão chave a ser enfrentada, “vez que a existência desse vínculo, por si só, desnatura a relação contratual de prestação de serviços terceirizados, para revesti-la da natureza de uma relação trabalhista, inquinando de simulação ou fraude à lei todo o processo de terceirização. Presente o vínculo empregatício, nem há que se investigar qualquer outro aspecto.”

Para evitar os pressupostos caracterizadores do vínculo empregatício, POLÔNIO cita que devem ser evitados:

- **Subordinação hierárquica**

Representa o poder de mando do empregador sobre os trabalhadores. É identificada pela submissão dos empregados às orientações e regras impostas pelo empregador.

As pessoas que realizam as tarefas contratadas não devem receber ordem ou orientação de qualquer pessoa relacionada com a empresa contratante, quer sejam empregados, quer administradores. A forma e o tempo com que os serviços serão realizados devem ser objeto de estipulação contratual, com o máximo de detalhes possível. Caso sejam necessárias orientações durante a execução dos trabalhos, essas devem ser dirigidas diretamente ao representante da empresa prestadora de serviços.

O tempo despendido pelo pessoal que realiza as tarefas, não obstante possa ser controlado pelo contratante, até porque serve de medição de eficiência da empresa contratada, não pode servir de instrumento de pressão ou advertência aos trabalhadores, mas sim da empresa contratada, por intermédio de seu representante, nos estritos termos do contrato, evitando, assim, qualquer tipo de ingerência sobre aquela.

- **Pagamento mediante salário**

A onerosidade se faz presente em qualquer tipo de relação contratual, salvo em casos específicos, em que os serviços são prestados sem remuneração, em relação aos que o vínculo estabelecido poderá caracterizar-se filantropia, amizade ou qualquer outro, menos empregatício. Assim, não se trata de um requisito a ser evitado, de vez que sua natureza como de salário, decorrerá da caracterização da relação de emprego e não ao contrário.

Não obstante, é imperioso que os pagamentos pelos serviços prestados sejam efetuados diretamente à empresa prestadora de serviços, nos estritos termos do contrato, nunca às pessoas incumbidas de realizar as tarefas, individualmente.

- **Pessoalidade**

A pessoalidade, ou seja, a manutenção de uma mesma pessoa ou grupo de pessoas ao longo do contrato de prestação de serviços, é sempre desejada, haja vista que sua substituição com frequência acarreta maior custo para o contratante em decorrência de treinamento, maior morosidade com menor qualidade no início dos trabalhos etc. Não obstante, essa medida deve ser evitada, pois, se, isoladamente, não caracteriza o vínculo empregatício, sua ausência afasta-o, de plano.

Assim, é recomendável que, periodicamente, as pessoas que realizam os trabalhos sejam substituídas.

- **Habitualidade**

É um fator presente em qualquer processo de terceirização, assim como a onerosidade. Destarte, evitá-la seria não terceirizar. Esse aspecto, portanto, não deve ser motivo de preocupação, pois, da mesma forma que a pessoalidade e a onerosidade, sua presença não caracteriza o vínculo empregatício, embora sua ausência o afaste. (POLÔNIO, 2000, p. 109-110)

No mesmo sentido, aludindo-se à eventualidade de configuração de vínculo empregatício, RAMOS (2001, p. 62) cita o enunciado 256, do TST, revisto pelo 331, de 12/12/1993, que deixou assentados quatro pontos básicos a respeito:

I – A contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se o vínculo diretamente com o tomador dos serviços, salvo no caso de trabalho temporário (Lei n. 6.019, de 3.1.74)

II – A contratação de trabalhador, através de empresa interposta, não gera vínculo de emprego com os órgãos da Administração Pública Direta, Indireta ou Fundacional (artigo 37, II, da Constituição da República).

III – Não forma vínculo de emprego com o tomador a contratação de serviços de vigilância (Lei n. 7.012, de 20.6.83), de conservação e limpeza, bem como a de serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador, desde que inexistente a pessoalidade e a subordinação direta.

IV – O inadimplemento das obrigações trabalhistas, por parte do empregador, implica na responsabilidade subsidiária do tomador dos serviços quanto àquelas obrigações, inclusive quanto aos órgãos da administração direta, das autarquias, das fundações públicas, das empresas públicas e das sociedades de economia mista, desde que hajam participado da relação processual e constem também do título executivo judicial (artigo 71 da Lei n. 8.666/93)

## QUEIROZ acentua que

evitar a subordinação aos terceiros é o principal fator com o qual devemos estar preocupados. Para assegurar-se, será necessário definir o tipo de contrato a ser estabelecido com o parceiro, como segue:

- Fornecimento de serviços especializados
  - prestação de serviços
    - empresa
    - cooperativa de serviços e trabalho
  - venda de serviços
    - empresa
    - cooperativa
- Locação de mão-de-obra
  - trabalho temporário
  - trabalho avulso sindicalizado
- Concessão
- Cessão
- Representação
- Franquia
- Corporação Virtual
- Descentralização Integrada
  - condomínio industrial
  - consórcio modular (QUEIROZ, 1998, p. 193)

O tomador de serviços deve ainda preocupar-se com outros aspectos que impactam em responsabilidades legais, como a prevenção de acidentes de trabalho, pagamento adequado de adicionais de insalubridade, quando aplicáveis, verificação se o contratado tomou providências com relação à constituição da CIPA (Comissão

Interna de Prevenção de Acidentes no Trabalho) e do Serviço de Segurança e Medicina do Trabalho, e ainda se são fornecidos os equipamentos de proteção individual e coletiva, quando aplicáveis.

QUEIROZ recomenda, para que o contratante evite problemas:

- que o contrato de prestação de serviços conste apenas indicação de quais são os serviços a serem desempenhados;
- jamais defina como eles devem ser feitos;
- que o reajuste do preço no contrato não seja baseado em índices salariais ou outros utilizados pelo tomador para administrar seus negócios. (QUEIROZ, 1998, p. 195)

QUEIROZ cita também as seguintes formas de amenizar os riscos jurídicos nos projetos de terceirização:

- Terceirizando sempre as atividades-meio.
- Contratando empresa de fornecimento de serviços especializadas, competentes, idôneas, qualificadas e capazes.
- Não criar relação de exclusividade com o contratado.
- Não supervisionar as atividades do contratado.
- Se o interesse é terceirizar somente a mão-de-obra, fazê-lo através de meios legais conforme as Leis já citadas. (QUEIROZ, 1998, p. 206)

Para QUEIROZ (1998, p. 39), a terceirização pode ser distinguida entre a terceirização lícita e a terceirização ilícita, indicando que essa distinção “é fundamental para o bom entendimento dessa eficiente e eficaz técnica de gerenciamento empresarial.”

É lícita quando o tomador:

- a) não comete fraude na relação com o terceiro;
- b) não exerce a supervisão das atividades do seu contratado;
- c) não contrata com exclusividade, controlando, fiscalizando e determinando as ações do seu fornecedor de serviços;
- d) contrata empresas especializadas;
- e) avalia o desempenho e dá “*feed-back*” ao seu parceiro.

É ilícita quando o tomador:

- a) compra ou aluga mão-de-obra de terceiros fraudulentos;

- b) exige exclusividade completa;
- c) supervisiona dando ordens aos empregados do seu contratante;
- d) contrata terceiros inidôneos, incompetentes e incapazes;
- e) não respeita a legislação pertinente.

Existem algumas maneiras que permitem, ao tomador, identificar a licitude de um projeto de terceirização, ou sejam:

- a) investigar a idoneidade econômica do fornecedor de serviços;
- b) se tem condições de assumir os riscos inerentes à sua atividade;
- c) se é autogerido;
- d) se não está assumindo atividades-fim do tomador. (QUEIROZ, p. 39-40)

#### 2.4.2. Aspectos legais aplicados à empresa pública/sociedade de economia mista

A maioria dos aspectos legais relativos ao direito trabalhista, envolvendo a terceirização de serviços, também se aplica às empresas públicas e sociedades de economia mista. Alguns pormenores diferem, entretanto, no que se refere à contratação, pois a lei 8666/93, artigo 1º, parágrafo único, prevê que se subordinam a ela os “órgãos da administração direta, os fundos especiais, as autarquias, as fundações públicas, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios”. Dessa forma, essas entidades devem, ao se decidirem pela terceirização de serviços, atentar-se para a elaboração adequada do edital de licitação, pois este deverá prever todas as possibilidades que resultarão em contratação bem sucedida ou não.

A lei 8666/93 estabelece a seqüência de atividades e respectivos prazos a serem obedecidos para contratação de obras e serviços, sendo mínimas as possibilidades de liberalidade, além do previsto na lei, com estrita vinculação ao edital de licitação. Este, então, deverá ser elaborado por profissionais capacitados,

tanto nos aspectos legais, quanto nos aspectos técnicos que envolvem a contratação.

As licitações tipos “melhor técnica” e “técnica e preço”, previstas no artigo 46 da lei 8666/93, são as mais adequadas quando se trata de serviços técnicos especializados, como os serviços de auditoria. Aqui, os aspectos técnicos do contratado devem ter prevalência sobre o preço a ser pago, considerando a especialidade exigida.

A licitação é prevista na lei para garantir a isonomia entre os participantes e visa obter a proposta mais vantajosa para a administração. Apesar disso, o ente contratante pode e deve definir em seu edital os requisitos que julgar mais adequados para a prestação do serviço por ele desejado, desde que estes não eliminem a competição. É importante a definição adequada dos requisitos de qualificação técnica do corpo técnico, pois será obrigatória a prestação dos serviços pela equipe técnica inserida na proposta vencedora.

A lei 8666/93 também estabelece as cláusulas mínimas que os contratos da administração deverão possuir, bem como os demais aspectos de sua formalização, alteração, execução, inexecução e rescisão, assim como as sanções administrativas decorrentes das relações de contratação.

Apesar da existência de uma lei ditando regras para as contratações de obras e serviços pelas entidades da administração direta e indireta da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, RAMOS (2001, p. 109) frisa que existem “serviços privativos e não-privativos do Estado, conforme seja ou não admitida a sua prestação pelo setor privado. Os serviços privativos são exercidos pelo Estado diretamente ou em regime de concessão/permissão, enquanto os não privativos

tanto podem ser desenvolvidos pelo Estado quanto pelo setor privado.” Assim, nessa concepção “seriam serviços próprios do Estado aqueles por ele diretamente prestados, atendendo a necessidades coletivas, bem como aqueles executados indiretamente por meio de concessionários ou permissionários.”

Na questão da responsabilidade do estado pelo inadimplemento das obrigações da contratada, observa RAMOS:

Por fim, alerta-se que a obrigação de indenizar fixada pelo artigo 37, § 6º, da Constituição Federal não atinge empresas públicas e sociedades de economia mista voltadas à exploração de atividade econômica, como são exemplos Banco do Brasil, Caixa Econômica Federal e Petrobras, mas apenas aquelas que se dedicam à prestação de serviços públicos.

Nos casos em que o contratante é empresa pública ou sociedade de economia mista que desempenha atividade econômica, não cabe suscitar a inconstitucionalidade do artigo 71, § 1º, da Lei n. 8666/93, como evidenciado no inciso IV do Enunciado n. 331. Assim, o TST já decidiu pela responsabilidade subsidiária do Estado, deixando assentado que mesmo “sendo considerada válida a contratação de serviços especializados para o Estado, inexistente amparo legal que justifique a solidariedade passiva do Ente Público, com relação aos débitos trabalhistas da empresa prestadora de serviços. Nestas hipóteses, a orientação jurisprudencial desta Corte é no sentido de que inexistente responsabilidade solidária, subsistindo, apenas a responsabilidade subsidiária do tomador dos serviços quanto às obrigações trabalhistas não pagas”. Assim também decidiu o TRT da 11ª Região (SC) e 8ª Região (PA). (RAMOS, 2000, p. 150-151)

## 2.5. VANTAGENS E DESVANTAGENS DA TERCEIRIZAÇÃO

Conforme já apresentado, a terceirização é um processo que deve ser adequadamente planejado, cujo objetivo principal deve ser uma melhor qualidade dos serviços. Como ocorre com qualquer outro processo, a terceirização pode apresentar vantagens e desvantagens, conforme será abordado na seqüência.

### 2.5.1. Vantagens da terceirização

Apesar dos aspectos legais envolvidos, que representam perigos potenciais à terceirização, LEIRIA menciona os seguintes aspectos positivos da terceirização:

- Diminuição do desperdício
- Aumento da qualidade

- Desmobilização
- Integração na comunidade
- Sinergismo das atividades-fim; diminuição de atividades-meio administradas sem ganho de especialidade
- Melhoria do perfil do administrador
- Diminuição da corrupção interna e externa
- Diminuição do poder "político" interno
- Diminuição do poder "político" externo
- Aumento da especialização
- Aumento do lucro
- Favorecimento da economia de mercado
- Liberação da criatividade
- Otimização dos serviços
- Soma da qualidade nas atividade-meio e atividade-fim
- Melhor administração do tempo da empresa
- Aumento do comprometimento da comunidade com a empresa e do público interno da empresa
- Melhoria na imagem institucional
- Obtenção de efetividade
- Melhoria da relação com sindicatos
- Redução dos níveis hierárquicos
- Redistribuição de renda
- Criação de empregos e empresas mais estáveis
- Agilidade nas decisões
- Aumento de produtividade
- Aumento de competitividade
- Diminuição do corporativismo
- Diminuição do passivo trabalhista
- Maior satisfação interpessoal dos empregados
- Custos equilibrados do mercado de mão-de-obra
- Melhor comunicação interna
- Reavaliação das necessidades
- Diminuição das reclamações trabalhistas
- Redução do quadro direto de empregados
- Aumento da agilidade da organização
- Aumento da motivação
- Aumento de empregos especializados (LEIRIA, 1995, p. 47-48)

QUEIROZ enumera também os seguintes ganhos empresariais com a terceirização:

- Proporciona a concentração dos recursos liberados para a área produtiva, melhorando a qualidade e competitividade do produto
- Incrementa a produtividade.
- Reduz os controles.
- Libera a supervisão para outras atividades produtivas.

- Reduz as perdas.
- Evita o sucateamento dos equipamentos.
- Libera recursos para a aplicação em outras tecnologias.
- Concentra esforços na criação de novos produtos.
- Reduz os custos administrativos e de pessoal.
- Transforma os custos fixos em variáveis.
- Gera ganhos de competitividade.
- Otimiza o uso de espaços colocados em disponibilidade.
- Soma as qualidades do prestador e tomador dos serviços.
- Aumenta a especialização.
- Agiliza as decisões.
- Simplifica a estrutura empresarial.
- Cria condições de desmobilização para movimentos grevistas.
- Proporciona o aumento do lucro.
- Cria condições para melhoria na economia de mercado.
- Proporciona a somatória das qualidades na atividade-meio (terceiro)
- Gera melhoria na administração do tempo.
- Gera efetividade e eficiência.
- Proporciona um relacionamento sindical (ramo de prestação de serviços).
- Diminui o nível hierárquico.
- Proporciona melhor distribuição de renda com a geração de mais empregos em novas empresas.
- Reduz o passivo trabalhista nas empresas tomadoras.
- Reduz as ações reclamatórias nas empresas tomadoras.
- Reduz a ociosidade da mão-de-obra.
- Racionaliza as compras de materiais de consumo, de equipamentos e de uniformes. (QUEIROZ, 1998, p. 104/105)

Ambos os autores apresentam pontos semelhantes quando apontam vantagens e ganhos empresariais com a terceirização, destacando-se: aumento na agilidade, qualidade, produtividade, competitividade, especialização, incremento no lucro e concentração dos recursos na área produtiva, além da diminuição do corporativismo e dos níveis organizacionais.

### 2.5.2. Desvantagens da terceirização

Apesar do grande volume de vantagens e ganhos empresariais mencionados são destacadas algumas reservas com relação à terceirização. LEIRIA discrimina os seguintes aspectos negativos da terceirização:

- Aumento do risco a ser administrado
- Dificuldades no aproveitamento dos empregados já treinados
- Demissões na fase inicial
- Mudanças na estrutura do poder
- Falta de parâmetros de preço nas contratações iniciais
- Custo das demissões
- Desgaste na relação com sindicatos
- Má escolha de parceiros
- Má administração do processo
- Aumento da dependência de terceiros (LEIRIA, 1995, p. 48)

QUEIROZ (1998, p. 119), enfatiza que são poucos os problemas nas parcerias, mas enumera os seguintes: “o eventual choque cultural entre o tomador de serviços, os quais nem sempre seguem as mesmas filosofias empresariais e de relações com os seus empregados; conseguir estabelecer uma perfeita integração sem perder a identidade e a autonomia; a ameaça à preservação da independência”.

RAMOS, menciona:

A necessidade de a empresa terceirizante manter um setor para gerenciar a qualidade do produto e muitas vezes refazê-lo com mão-de-obra própria é outro elemento que pode neutralizar as vantagens do processo de terceirização.

Ademais, constatou-se que a empresa terceirizada, para reduzir seus custos, tende a promover rotatividade de pessoal e a investir pouco em seu treinamento. Em acréscimo, constata-se que o pessoal terceirizado não está afinado com a ‘cultura da empresa’, o que também tem reflexos na qualidade do produto final. (RAMOS, 2001, p. 141)

Além das desvantagens ou problemas em potencial citados, a terceirização pode ter diversas conseqüências negativas, quando o processo é mal conduzido, principalmente aqueles decorrentes dos aspectos legais envolvidos.

Nesse sentido, POLÔNIO (2000, p. 23) destaca a “responsabilidade tributária”, a “responsabilidade pelas contribuições previdenciárias” e a “responsabilidade por débitos trabalhistas”, envolvidos com o processo de terceirização.

Através das vantagens e desvantagens apresentadas, verifica-se que a mesma situação pode representar vantagem e desvantagem, pois LEIRIA apresenta

como aspecto positivo da terceirização a “melhoria na relação com sindicatos” e como aspecto negativo o “desgaste na relação com sindicatos”.

Nenhum dos autores citados mencionou como desvantagem da terceirização o custo com o retorno à situação anterior, ou o fenômeno inverso da terceirização. A respeito, RAMOS destaca:

A decisão de terceirizar não pode ser influenciada por modismos ou pela aparente agilidade proporcionada às estruturas administrativas. A empresa privada, precursora na introdução do processo, nos últimos tempos tem iniciado um movimento de saída da terceirização. ‘Desterceirizar’ talvez possa ser o neologismo que bem represente o fenômeno inverso àquele que marcou a febre de redução das estruturas empresariais.

Várias empresas perceberam que as vantagens do processo terceirizante podem desaparecer ante a constatação da necessidade de serem computados custos adicionais para que não se perca a qualidade. (RAMOS, 2001, p. 141)

Dependendo do grau e do tempo decorrido da terceirização, a saída do processo, denominada por RAMOS de “desterceirizar”, seja por desejo ou por terceirização mal sucedida, pode ter custo significativo para a organização.

### 3. TERCEIRIZAÇÃO E AUDITORIA INTERNA

POLÔNIO (2000, p. 16) afirma que a terceirização foi “inicialmente, implementada nos processos produtivos das empresas e chegando, posteriormente, às áreas administrativas (departamento jurídico, fiscal, marketing, auditoria etc.)” e objetiva “não apenas o aprimoramento da qualidade dos serviços, como também a economia tributária e previdenciária e a maior produtividade hora/homem, visto que a ociosidade perde espaço nesse regime de contrato”.

SOUTO (1997, p. 281), tratando de desestatização, privatização, concessões e terceirizações, menciona a terceirização de serviços de auditoria, no âmbito da Secretaria Federal de Controle, citando a legislação que abrange o assunto, a qual determina que “somente será admitida quando comprovada, junto ao Secretário Federal de Controle e ao Ministro de Estado supervisor a impossibilidade de execução dos trabalhos de auditoria diretamente pelos órgãos seccionais, setoriais ou regionais do Sistema de Controle Interno.”

SOUTO, após discorrer sobre a legislação aplicável e sua interpretação a respeito da terceirização de serviços jurídicos e de auditoria, finaliza mencionando que:

A regra, pois, é não terceirizar tais funções na Administração Pública, salvo em casos excepcionais, como, por exemplo, a singularidade do serviço que fuja à atividade rotineira do órgão, a exigir profissional de notória especialização, nos casos de conflito de interesse ou nos de intervenção no serviço ou nas hipóteses que, motivadamente, não possam ser atendidas pelo órgão interno (se existir). (SOUTO, 1993, p. 281)

A terceirização da auditoria interna é um processo que aparenta ser inadequado e um contra-senso, pela própria situação de terceirizar algo que na própria denominação está caracterizado como interno.

Nas sociedades anônimas de grande porte, principalmente, por serem obrigadas a contratação de auditorias externas (independentes), pode haver confusão entre essa triplicidade de funções – auditoria interna, auditoria externa e auditoria interna terceirizada. Mesmo que se opte pela terceirização total da auditoria interna, a existência concomitante com a auditoria externa, quando exigida pela legislação, trará alguma confusão, pelo menos no início de operação de ambas as auditorias.

Apesar da possibilidade de haver confusão de entendimento das auditorias por parte dos auditados, as diferenças entre auditoria interna e externa são significativas. ALMEIDA destaca as seguintes diferenças principais entre auditor interno e auditor externo:

<b>Auditor Interno</b>	<b>Auditor Externo</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- é empregado da empresa auditada;</li> <li>- menor grau de independência;</li> <li>- executa auditoria contábil e operacional;</li> <li>- os principais objetivos são:               <ul style="list-style-type: none"> <li>• verificar se as normas internas estão sendo seguidas;</li> <li>• verificar a necessidade de aprimorar as normas internas vigentes;</li> <li>• verificar a necessidade de novas normas internas;</li> <li>• efetuar auditoria das diversas áreas das demonstrações contábeis e em áreas operacionais;</li> </ul> </li> <li>- maior volume de testes (tem maior tempo na empresa para executar os serviços de auditoria).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- não tem vínculo empregatício com a empresa auditada;</li> <li>- maior grau de independência;</li> <li>- executa apenas auditoria contábil;</li> <li>- o principal objetivo é emitir um parecer ou opinião sobre as demonstrações contábeis, no sentido de verificar se estas refletem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações e as origens e aplicações de recursos da empresa examinada. Também, se essas demonstrações foram elaboradas de acordo com os princípios contábeis e se esses princípios foram aplicados com uniformidade em relação ao exercício social anterior;</li> <li>- menor volume de testes, já que o auditor externo está interessado em erros que individualmente ou cumulativamente possam alterar de maneira substancial as informações das demonstrações contábeis.</li> </ul>

(ALMEIDA, 1996, p. 26)

No caso de terceirização, a empresa terceirizada funciona como a auditoria interna na sua essência, não se confundindo, porém, com auditoria externa. Pode,

no entanto, ter mais independência do que a auditoria interna, em função da ausência de vínculo empregatício dos auditores com a empresa auditada.

#### 4. METODOLOGIA DO TRABALHO

Segundo GIL (2002, p. 19) “O planejamento da pesquisa concretiza-se mediante a elaboração de um projeto, que é o documento explicitador das ações a serem desenvolvidas ao longo do processo de pesquisa”. O projeto para desenvolvimento do trabalho foi elaborado mediante discussões e orientações em sala de aula.

A estratégia utilizada foi o estudo de caso, que segundo YIN (2005, p. 20) é utilizado “em muitas situações, para contribuir com o conhecimento que temos dos fenômenos individuais, organizacionais, sociais, políticos e de grupo, além de outros fenômenos relacionados”.

Assim, o tema *Terceirização da auditoria interna – uma abordagem diante da visão do auditado e do auditor interno – o caso da Empresa “Z”* foi escolhido em função da terceirização de uma atividade denominada interna representar aparentemente um paradoxo e, ainda, em função do porte da empresa objeto de estudo. Buscou-se, através de revisão bibliográfica, pesquisa documental e pesquisa de campo, analisar os diversos aspectos envolvendo este processo de terceirização, notadamente a visão dos auditados e dos auditores internos frente à terceirização da auditoria interna.

A pesquisa documental foi realizada em relatórios de auditoria da Empresa “Z”, fichas de avaliação de desempenho da terceirizada, planos de trabalho de auditoria, contrato de terceirização e respectivos controles, histórico de trabalhos realizados, pasta de papéis de trabalho de auditoria e relatório de grupo de trabalho que analisou a função de auditoria interna e propôs alterações em sua estrutura.

A pesquisa de campo foi realizada utilizando-se a metodologia a seguir detalhada.

#### 4.1. METODOLOGIA DE PESQUISA DE CAMPO

Para desenvolvimento da pesquisa de campo foram elaborados dois questionários, sendo um para ser respondido pelos auditados e outro, pelos auditores e ex-auditores internos da Empresa “Z”.

Para os auditados foram elaboradas sete perguntas fechadas e para os auditores e ex-auditores foram elaboradas oito perguntas, sendo sete fechadas.

Os questionários foram encaminhados através de *e-mail*, informando detalhes do caso em estudo e inserindo-se as perguntas no corpo da mensagem de encaminhamento, com espaços para marcação das respostas. Além disso, o arquivo texto do questionário também foi anexado à mensagem, deixando-se à critério dos pesquisados a impressão do arquivo texto, preenchimento manual e devolução via fax ou correio interno, para o caso deste não desejar identificar-se.

##### 4.1.1. Escolha dos pesquisados

Os pesquisados – auditados – foram identificados e escolhidos a partir das seguintes informações: gerentes para os quais foram encaminhadas fichas de avaliação dos trabalhos de auditoria realizados pela terceirizada; listas de contatos (quando elaboradas) da empresa terceirizada com a área auditada e com a área de tecnologia da informação, armazenadas na pasta de papéis de trabalho, e empregados/gerentes que prestaram informações aos auditores terceirizados, mencionados nos relatórios de auditoria emitidos.

Os pesquisados – auditores e ex-auditores – foram identificados e escolhidos a partir dos registros em arquivos da Auditoria Interna. Foram pesquisados todos os auditores da ativa lotados na Auditoria Interna, bem como os ex-auditores, lotados em outras áreas da organização.

#### 4.1.2. Abrangência da pesquisa

A pesquisa foi encaminhada para 187 destinatários, sendo recebidas 80 respostas, conforme apresentado na tabela 1.

Tabela 1 - Questionários encaminhados e respondidos na pesquisa de campo

DESTINATÁRIOS	QUESTIONÁRIOS ENCAMINHADOS	RESPOSTAS RECEBIDAS	%
Auditados da Empresa "Z"	167	62	37%
Auditores e ex-auditores Empresa "Z"	20	18	90%
<b>TOTAL</b>	<b>187</b>	<b>80</b>	<b>43%</b>

#### 4.1.3. Perfil dos pesquisados

Efetuu-se levantamento das características dos entrevistados para os quais foi endereçado o questionário, abrangendo idade, tempo de empresa, formação – graduação e pós-graduação –, tanto dos auditores internos e ex-auditores internos quanto dos auditados, cujos resumos estão apresentados nas tabelas 2 e 3.

Tabela 2 - Perfil dos auditores e ex-auditores da Empresa "Z"

	TOTAL	MÉDIA IDADE (anos)	TEMPO MÉDIO EMPRESA (anos)	TEMPO MÉDIO AUDITORIA (anos)	PÓS-GRADUADOS	% DO TOTAL
Auditores	12	40,0	14,3	6,96 <sup>(1)</sup>	9	75%
Ex-Auditores	8	45,6	21,9	8,85	6	75%

<sup>(1)</sup> Cinco auditores, aproximadamente 42% do quadro, possuíam menos de um ano de auditoria na data da pesquisa.

Tabela 3 - Perfil dos auditados da Empresa "Z"

CARGO	QUANTI- DADE	GRADUADOS	%	PÓS- GRADUADOS	%
Superintendente	6	6	100%	5	83%
Gerente	31	30	97%	19	63%
Coordenador de Equipe	42	38	90%	22	58%
Profissional de Nível Superior	48	48	100%	32	67%
Técnico de Nível Médio	40	20	50%	3	15%
<b>Total</b>	<b>167</b>	<b>142</b>	<b>85%</b>	<b>81</b>	<b>57%</b>

## **5. ESTUDO DE CASO DA EMPRESA “Z”**

A Empresa “Z”, cuja terceirização parcial da auditoria interna será estudada neste trabalho, a partir de 1995 vem passando por radical redução de seu quadro de empregados. Daquele ano até o início de 2003, o número de empregados foi reduzido em aproximadamente um terço, havendo necessidade de terceirização de diversas atividades, além daquelas que normalmente eram terceirizadas, como os serviços de limpeza, vigilância etc. Dentre os novos serviços, terceirizados decorrentes da redução do quadro, figuraram os serviços jurídicos e a auditoria interna.

No caso específico da auditoria interna, até outubro do ano 2000, nenhuma de suas atividades havia sido anteriormente terceirizada.

### **5.1. CARACTERÍSTICAS DA EMPRESA “Z”**

A Empresa “Z” é uma sociedade de economia mista, concessionária de serviços públicos, e conta com 50 anos de existência. Possui aproximadamente 6.000 empregados e escritórios regionais nos principais pólos do Estado do Paraná. É uma empresa respeitada em seu ramo de atividade, tendo recebido diversos prêmios pela qualidade dos serviços prestados, dentre eles a de melhor empresa do Sul do País em seu setor.

A empresa alicerça-se em três pilares principais, que são os acionistas, os clientes e os empregados, tendo como missão auxiliar no desenvolvimento sustentado do Estado.

## 5.2. AUDITORIA INTERNA NA EMPRESA “Z”

A auditoria interna na Empresa “Z” surgiu em 1964, com a aprovação pela diretoria de um “Manual de Procedimentos de Auditoria”. A importância da auditoria para a empresa é representada na aprovação, logo após a sua criação, de normativa pela qual a diretoria concede aos membros do então Departamento de Auditoria plena liberdade de movimentação e acesso a todos os órgãos, registros, documentos, valores etc., para que pudessem desempenhar a contento seu trabalho.

Em 1999, quando do primeiro processo de reestruturação, a Auditoria Interna possuía nível de superintendência na estrutura da empresa, imediatamente inferior ao nível de Diretoria. Desde aproximadamente 1987 era subordinada ao Diretor Presidente, principal executivo da Empresa.

### 5.2.1. Reestruturação da Empresa “Z” e reestruturação da Auditoria Interna

Em 1998-1999, a Empresa “Z” passou por um processo de reestruturação organizacional, sendo dividida em cinco unidades de negócio, que posteriormente foram transformadas em subsidiárias integrais.

No processo de reestruturação optou-se por dividir o quadro de pessoal da Auditoria Interna entre as cinco unidades de negócio, constituindo-se equipes de auditoria, sendo que aquela que possuía maior número de empregados contou também com o maior número de auditores (quatro). Duas unidades de negócio contaram com dois auditores e duas outras com apenas um auditor. As equipes de auditoria, com exceção de uma, cuja subordinação ficou ao diretor geral, ficaram subordinadas às diretorias de administração e finanças das subsidiárias.

Na Holding da empresa permaneceu apenas um empregado, anteriormente gerente da Auditoria Interna, que faria o papel de coordenador e orientador das equipes, sendo responsável pelos contatos entre as diretorias da Holding e as diretorias das subsidiárias integrais com relação aos assuntos ligados à auditoria. Além disso, seria também responsável pelo acompanhamento das equipes de auditoria, elaboração de relatórios de acompanhamento e estabelecimento das diretrizes macro a serem seguidas pelas equipes. A sistemática não funcionou adequadamente, permanecendo nessa configuração por apenas oito meses.

Em nova decisão, a diretoria da Holding optou por retomar para si a responsabilidade pela Auditoria Interna na Empresa, eliminando as equipes de auditoria das unidades de negócio e constituindo uma nova equipe de auditoria. Esta foi constituída pelos quatro auditores mais experientes, sob a subordinação funcional do Diretor de Finanças e administrativa do Diretor Presidente, sob coordenação do antigo gerente da Auditoria Interna.

A nova equipe ficou responsável pela realização dos trabalhos de auditoria denominados especiais (denúncias e solicitações específicas da diretoria), ficando durante aproximadamente um ano sem realização de qualquer trabalho do seu Plano Anual.

Concomitantemente à constituição dessa nova equipe de auditoria, a Diretoria determinou que os trabalhos fossem complementados por uma equipe terceirizada, dando início ao processo licitatório para a contratação.

### 5.2.2. Processo de terceirização parcial da Auditoria Interna na Empresa “Z”

A terceirização parcial da Auditoria Interna foi resultante da reestruturação organizacional da Empresa “Z”, finalizada em 1999, quando esta possuía 10 auditores internos, um gerente, um gerente assistente, uma secretária e dois técnicos administrativos. Todos os empregados, exceto o gerente, foram redistribuídos para as unidades de negócio, onde permaneceram por aproximadamente oito meses.

Com a decisão posterior de constituição de uma equipe reduzida de auditores (quatro), número insuficiente à demanda de trabalhos, a Diretoria determinou a contratação de uma equipe terceirizada de auditoria interna.

O processo licitatório foi finalizado em outubro do ano 2000, sendo contratada uma das grandes empresas de auditoria atuantes no Brasil, para prestação de 10.000 horas de trabalho, por um período inicial de 12 meses, com possibilidade de renovação do contrato até o período máximo previsto na lei 8666/93 (60 meses).

Embora a equipe técnica vencedora da licitação tenha sido composta por 16 profissionais, estavam nele incluídos Sócios, Diretores e Gerentes, permanecendo em tempo integral na Empresa “Z” aproximadamente cinco auditores.

Com a existência de um grupo misto (próprio/terceirizado) de auditores internos, a equipe própria ficou responsável pela realização de trabalhos não previstos no plano anual de auditoria, solicitados pela alta administração e altas gerências e pelos denominados trabalhos especiais, que normalmente se referem à apuração de denúncias de irregularidades cometidas por empregados.

A equipe terceirizada de auditores ficou responsável pela execução de trabalhos de caráter normal, incluídos no Plano Anual de Auditoria Interna, e

esporadicamente de trabalhos que demandavam maior quantidade de mão-de-obra, normalmente relacionados a aspectos tributários e legais.

a) Cuidados tomados na contratação dos serviços

Os serviços foram contratados de acordo com os preceitos constantes na lei 8666/93, sendo obtidas as garantias previstas naquela lei. O contrato foi analisado e visado por profissional da área jurídica da Empresa “Z”, sendo os serviços determinados por Ordens de Serviço, a partir do Plano Anual de Auditoria Interna aprovado pelo Diretor Presidente.

O contrato previu, dentre outros, alguns cuidados, tais como: execução dos trabalhos com observância das Normas Brasileiras para Auditoria Interna, do Instituto dos Auditores Internos do Brasil – Audibra, e Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs), do Conselho Federal de Contabilidade – CFC; entrega à Auditoria Interna, ao final de cada serviço realizado, de todos os papéis de trabalho e seus anexos, independentemente da mídia utilizada para sua elaboração, e em softwares compatíveis aos da contratante, quando em meios eletrônicos; controle das horas trabalhadas, para fins de faturamento, em forma definida pela contratante; reserva do direito a contratante em não aceitar a substituição de qualquer profissional alocado aos serviços, sem justa razão, bem como de solicitar à substituição de qualquer profissional alocado à equipe de trabalho; obrigatoriedade de a contratada manter todas as informações e dados conhecidos e manuseados na execução dos serviços em absoluta confidencialidade e sigilo, ficando expressamente proibida a sua divulgação, através de qualquer meio.

b) **Sistemática de definição e realização dos serviços**

Os serviços eram autorizados através da emissão de Ordens de Serviço, nas quais eram definidos o escopo dos trabalhos, detalhamentos, carga horária estimada, custo etc. Nenhum trabalho poderia ser iniciado sem a existência de uma Ordem de Serviço assinada por ambas as partes.

A partir do objetivo definido e após aprovação das Ordens de Serviço, a equipe definida pela terceirizada tomava as providências para início dos trabalhos, sendo que sua realização sofria acompanhamento por parte do gerente da Auditoria Interna.

Ao término dos trabalhos, o gerente da terceirizada apresentava a minuta do relatório de auditoria, o qual sofria análise, por parte do gerente da Auditoria Interna, que emitia seu parecer a respeito de eventuais incongruências, devolvendo para correção, se fosse o caso, para posterior emissão final.

As respostas eventualmente solicitadas sobre as providências relativas às recomendações efetuadas, também sofriam análise e parecer da terceirizada.

c) **Evolução dos trabalhos de auditoria realizados na Empresa “Z”**

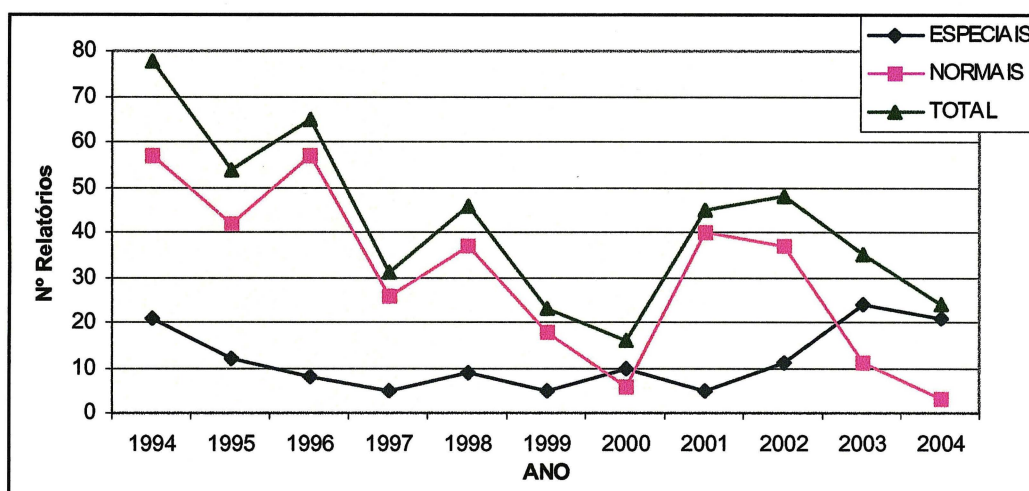
A partir de 1995, com a redução significativa do quadro de pessoal, por sucessivos planos de demissão incentivada, a Auditoria Interna da Empresa “Z” também sofreu redução do seu quadro de pessoal.

No final de 1994, a Auditoria contava com 33 empregados, sendo 28 auditores. As equipes de trabalho atuavam quase que exclusivamente na avaliação de atividades planejadas, propiciando a formação de equipes especializadas,

principalmente nas áreas contábil-financeira, informática, suprimentos, comercial, operação, manutenção e construção. Com os processos de redução de quadro de pessoal, em apenas cinco anos o número de empregados reduziu-se à metade e, como conseqüência, reduzindo a abrangência e o número de trabalhos realizados pela Auditoria Interna.

A evolução do número de relatórios emitidos no período 1994-2004, apresentada no gráfico 1, demonstra o decréscimo do número de trabalhos realizados, em função da redução do quadro de auditores.

Gráfico 1 - Evolução do número de Relatórios de Auditoria - Empresa "Z" 1994-2004



Fonte: Controles da Auditoria Interna – Empresa "Z"

O gráfico demonstra que em 2001 houve acréscimo significativo no número de relatórios emitidos, quantidades comparáveis às de 1998, ano imediatamente anterior às seguidas reestruturações ocorridas na Empresa "Z". Esse acréscimo decorreu da terceirização parcial dos serviços, em outubro de 2000.

Dos relatórios emitidos durante o período de terceirização, a distribuição entre trabalhos realizados pela equipe própria e pela equipe terceirizada está apresentada na tabela 4.

Tabela 4 - Relatórios de Auditoria Emitidos - Empresa "Z" – 2001-2003

ANO	EQUIPE PRÓPRIA	EQUIPE TERCEIRIZADA	TOTAL
2001	16	29	45
2002	12	36	48
2003	20	15	35
<b>TOTAL</b>	<b>48</b>	<b>80</b>	<b>128</b>

Fonte: Controles da Auditoria Interna – Empresa "Z"

Conforme anteriormente explicitado, a equipe própria ficou responsável pela realização de trabalhos a pedido da administração e apuração de denúncias, por natureza mais complexos, enquanto à terceirizada coube a realização de trabalhos normais, previstos no Plano Anual de Auditoria Interna.

### 5.2.3. Retomada da auditoria interna própria (desterceirização)

A nova administração, que assumiu o comando da Empresa "Z" no início do ano de 2003, teve uma visão diferente da anterior, sendo promovida uma nova reestruturação, resultando na unificação de algumas atividades e retomada de diversos serviços transferidos para terceiros.

A reestruturação ocorreu com a criação de grupos de trabalho para analisar e propor alternativas de atuação e funcionamento das diversas funções da Empresa. No caso da Auditoria Interna, o grupo de trabalho constituído contou com a participação de todos os auditores internos da equipe própria e alguns dos ex-auditores, que estavam prestando serviços em outros cargos em outras áreas da organização.

O grupo apurou que os custos totais comparativos resultaram numa expectativa de 12% de economia no primeiro ano, com a retomada da auditoria

interna com quadro totalmente próprio, sendo propostos: um gerente, 13 profissionais e um apoio administrativo, totalizando 15 empregados.

O total de empregados proposto, embora superior ao quadro existente para desempenho da função (5 empregados + 10.000 horas terceirizadas  $\cong$  5 auditores) era inferior ao existente no período 1996 a 1998 (16 empregados), antes da reestruturação da Empresa.

O grupo considerou que o número proposto era adequado para o desempenho da Função Auditoria Interna, podendo ser revisto em função da demanda de trabalhos, decorrentes do processo de reestruturação.

Na opinião do grupo de trabalho, a recomposição do quadro da Auditoria Interna poderia ser realizada através das seguintes opções:

- convite a ex-auditores que deixaram de fazer parte do quadro da Auditoria Interna, quando da reestruturação ocorrida em 1999, os quais possuem experiência suficiente na função, não necessitando de treinamento de formação;
- convite a outros profissionais que detenham afinidade com a função;
- realização de concurso público”.

O grupo de trabalho também definiu as seguintes premissas básicas para a reestruturação da Função Auditoria Interna na Empresa “Z”:

- subordinação ao Diretor Presidente, sendo ideal um nível superior (Conselho de Administração ou Conselho Fiscal);
- atuação centralizada;
- ser exercida exclusivamente por auditores internos empregados;
- acesso livre e direto a todo e qualquer local, documentos, registros, informações (independentemente da mídia de armazenamento), relatórios e pessoas necessárias ao seu desempenho, dentro ou fora da Companhia;
- acesso livre e direto aos membros do Conselho de Administração, Diretorias e corpo gerencial;
- execução livre de interferências que limitem o escopo e a exatidão dos seus exames ou impedimento da sua realização;
- designação do executivo responsável (gerente da Auditoria Interna) pelo Diretor Presidente ou nível superior;
- formalização das prerrogativas da função em nível de Empresa”.

O grupo de trabalho finalizou sua avaliação para a reestruturação da Auditoria Interna, apresentando a seguinte conclusão:

“A função Auditoria Interna, existente há mais de 40 anos na Empresa “Z”, teve diversas alterações nos últimos 5 anos, que ocasionaram de certa forma a sua desagregação.

Almeja-se com este trabalho, proporcionar as condições necessárias para que a função de assessoria à Alta Administração possa voltar à normalidade, considerando as dificuldades atuais para o seu desenvolvimento.

O grupo de trabalho identificou que a terceirização parcial dos serviços acarreta para a função a maioria das desvantagens identificadas neste trabalho, destacando-se:

- falta de conhecimento da cultura e processos da Empresa;
- *turnover* acentuado de pessoal da equipe terceirizada;
- metodologias diferentes de trabalho;
- comprometimento dos profissionais contratados;
- aceitação das próprias áreas auditadas quanto à divulgação de informações a profissionais externos ao quadro da empresa;
- necessidade de apoio constante à equipe terceirizada para obtenção de um nível adequado dos trabalhos;
- descontentamento tanto dos profissionais do quadro próprio quanto de clientes consultados a respeito.

No que se refere à estrutura atual, o quadro reduzido (4 profissionais com 15 anos em média de experiência) não permite um plano de sucessão, nem mesmo a formação adequada de equipes, que proporcionem agilização dos trabalhos e maior presença física nas diversas áreas da Empresa e limita a disseminação de experiências entre os auditores e áreas auditadas.

A proposta apresentada proporciona ainda oportunidade de melhorias para outros itens identificados, tais como:

- menor custo para a Empresa;
- subordinação com independência necessária ao grupo profissional para atuar em todos os níveis hierárquicos da Empresa;
- independência em relação à informática para obtenção de informações de sistemas; e
- manutenção do nível de segurança de informações (inexistência de exposição das informações a agentes externos).

O grupo entendeu como necessária a readequação de recursos materiais e principalmente humanos, sendo imprescindível a formalização da nova estrutura, com alterações necessárias nas normativas internas e no Estatuto da Empresa, para o exercício da função com independência”.

#### 5.2.4. Estratégias da Auditoria Interna pós-terceirização

Após o processo de terceirização, a auditoria interna da Empresa “Z” está sendo reconstituída. Sua estratégia atual é reorganizar seu quadro de auditores,

treiná-los e passar a desenvolver os trabalhos nos moldes que eram desenvolvidos anteriormente à reestruturação.

#### 5.2.5. Situação atual da Auditoria Interna

Quando da conclusão deste trabalho (início de janeiro de 2005), a Auditoria Interna da Empresa “Z” já havia adquirido oito novos profissionais, sendo dois ex-auditores, dois oriundos de outras áreas da empresa e quatro novos empregados, recrutados de quadro de reserva de concurso público.

Em função do porte da Empresa “Z”, os profissionais recém admitidos, tanto os oriundos de outras áreas quanto os novos empregados, estão em fase de treinamento. Todos os novos profissionais participaram de curso básico de formação de auditores e já estão realizando trabalhos de auditoria, acompanhando auditores mais experientes.

A área está revendo o manual de procedimentos de auditoria, que inclui o seu manual de organização, de acordo com a nova configuração da Empresa “Z”. A Auditoria Interna também está desenvolvendo estudos para implantação definitiva da auditoria sem papel (*paperless*).

Outras atividades estão em andamento, sob coordenação da Auditoria Interna, notadamente os procedimentos para adequação da empresa aos requisitos da lei americana Sarbanes-Oxley.

### 5.3. VANTAGENS E DESVANTAGENS DA TERCEIRIZAÇÃO PARCIAL DA AUDITORIA INTERNA NA EMPRESA “Z”

A Empresa “Z” utilizou-se de mão-de-obra terceirizada para a realização de trabalhos de auditoria no período outubro/2000-outubro/2003, em complementação ao quadro próprio de auditores.

O grupo de trabalho criado no início de 2003 para avaliar e propor o novo modelo de atuação da auditoria interna, identificou vantagens e desvantagens da situação analisada (terceirização parcial da auditoria interna), as quais estão expostas a seguir:

#### 5.3.1. Vantagens apontadas pelo grupo de trabalho

- visão geral da empresa, experiência, conhecimento técnico e comprometimento do quadro próprio para desempenho da função;
- capacitação técnica do quadro próprio na realização de trabalhos especiais (solicitações e/ou denúncias);
- disseminação de conhecimento entre os profissionais do quadro próprio e entre as áreas auditadas;
- a existência da função contribui para inibir desvios de procedimentos no desenvolvimento das atividades da Empresa;
- o contrato de terceirização prevê pagamento apenas das horas trabalhadas, podendo ser rescindido a qualquer tempo, na forma e condições estabelecidas pela lei n.º 8.666;
- possibilidade de substituição de profissionais terceirizados, quando julgado necessário;
- possibilidade de obtenção de informações a respeito da função ou assuntos de interesse da Empresa, através da rede de relacionamentos ou bancos de dados da empresa terceirizada, no Brasil ou exterior;
- possibilidade de utilização de mão-de-obra especializada da equipe terceirizada, a título de apoio à equipe técnica contratada, para atendimento de necessidades específicas;
- a função centralizada proporciona maior autonomia e liberdade de atuação”.

### 5.3.2. Desvantagens apontadas pelo grupo de trabalho

- o quadro próprio está voltado atualmente à realização de trabalhos especiais (solicitados e denúncias), distanciando-se das demais atividades da empresa;
- o quadro próprio (3 auditores) não permite uma política de sucessão. Nos próximos 5 a 10 anos os auditores estarão aptos à aposentadoria, impossibilitando a reposição no mesmo nível, considerando que a formação de um auditor sênior necessita de 8 anos na função ou atividades correlatas;
- o quadro próprio atual (3 auditores) não propicia a transferência de experiências na execução dos trabalhos para profissionais iniciantes, prejudicando a continuidade da função;
- o quadro próprio atual não permite a constituição adequada de equipes de trabalho (mínimo de 2 auditores) para trabalhos especiais (atividades mais complexas), aumentando o tempo de realização, com possíveis prejuízos à qualidade do trabalho e/ou desgaste da própria função;
- o quadro próprio atual não permite a presença periódica em diversas áreas da Empresa, deixando de ter uma visão ampla e total da sistemática operacional vigente, necessária para disseminação e aprimoramento dos controles internos;
- a presença física do quadro terceirizado tem limitações quanto à utilização mensal, por força de contrato, ou utilização da carga horária disponível em poucas atividades, dificultando trabalhos abrangentes com visitas que demandem equipe numerosa e grande volume de horas;
- a ausência da auditoria nas diversas áreas (presença física) e a fragilização e despadrãozização dos controles internos, devido às constantes reestruturações, propicia surgimento de desvios de procedimentos, aumentando as solicitações de trabalhos especiais;
- dificuldade de formação de equipes mistas devido à diferenciação de metodologia de trabalho das equipes própria e terceirizada;
- o quadro próprio atual exige remanejamento constante de profissionais entre trabalhos em andamento, visando atender novas prioridades, com prejuízo à continuidade, ao tempo para conclusão e aos resultados;
- existe impossibilidade de atendimento de solicitações simultâneas da administração para trabalhos que devem ser executados pelo quadro próprio;
- o gerenciamento do contrato de serviços terceirizados causa sobrecarga ao quadro próprio;
- existe rotatividade acentuada de pessoal terceirizado, dificultando o conhecimento sobre processos, atividades, estrutura, pessoas e outros aspectos necessários ao desempenho adequado da atividade;
- o desconhecimento da empresa (cultura, processos, atividades, estrutura, pessoas, etc.) pelos auditores da equipe terceirizada, demandam demasiado tempo do quadro próprio para apoio à execução das atividades de auditoria;

- a equipe terceirizada não atua exclusivamente na Empresa “Z”, aumentando muitas vezes o tempo para entrega de trabalhos revisados e conclusão de relatórios, por parte do diretor e sócio (responsáveis técnicos pelos trabalhos na Empresa “Z”);
- conforme informações das áreas auditadas, a execução da função, pelas dificuldades da empresa terceirizada no entendimento de processos e atividades, ocasiona transtornos e incertezas às áreas (tempo necessário a orientações, dúvidas na liberação de informações e na solicitação de opinião sobre processos da área, entendimento de objetivos e recomendações”).

Percebe-se que foram identificadas desvantagens em número consideravelmente superior às vantagens, fator determinante para a proposta de retomada da auditoria interna com a totalidade de profissionais empregados.

#### 5.4. PESQUISA DE CAMPO E RESULTADOS

A pesquisa de campo foi realizada no período de 09 a 21 de dezembro de 2004 e teve por objetivo obter a visão/opinião dos “auditados” frente à atuação da auditoria interna na Empresa “Z” e ao processo de terceirização, bem como do “auditor interno” frente à terceirização da auditoria interna. A metodologia aplicada está apresentada no item metodologia do trabalho.

##### 5.4.1. Análise e avaliação das respostas

As respostas devolvidas foram tabuladas, de forma a possibilitar a elaboração de gráficos, objetivando facilitar a visualização dos resultados.

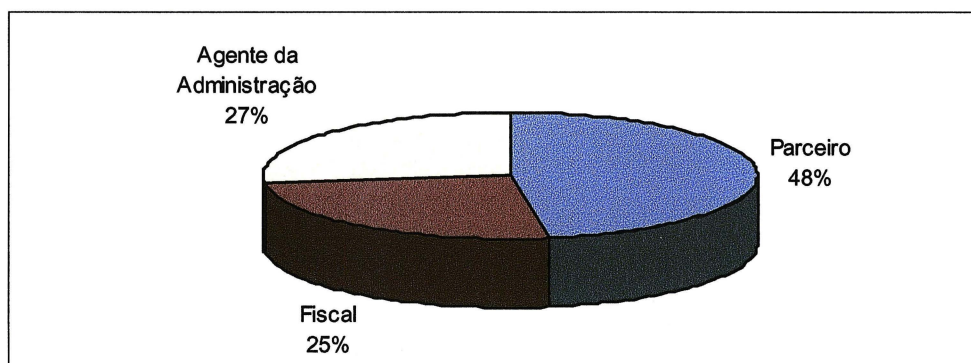
- a) Opinião dos “auditados” quanto à atuação e à terceirização da auditoria interna

Foram encaminhados 167 questionários, sendo recebidas 62 respostas, representando 37% do total encaminhado, conforme detalhamentos apresentados nos tópicos seguintes:

### a.1) Visão do auditado quanto à atuação da Auditoria Interna

O gráfico 2 apresenta a visão dos auditados quanto à atuação da Auditoria Interna na Empresa “Z”, dentre as opções: parceiro, fiscal e agente a serviço da administração.

Gráfico 2 - Visão do auditado quanto à forma de atuação da Auditoria Interna

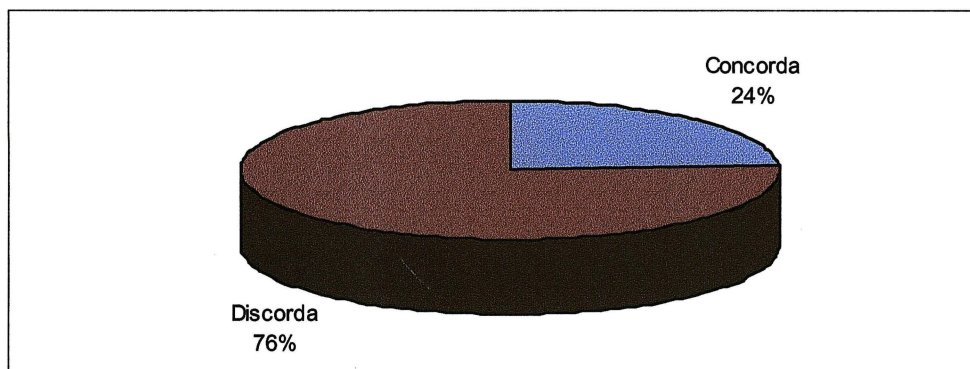


Apesar da atuação da Auditoria Interna da Empresa “Z” ser eminentemente orientativa, conforme assinala seu Plano Anual de Auditoria, nos últimos anos tem sido voltada mais especificamente a trabalhos especiais – solicitações da alta administração e apuração de irregularidades – o que pode explicar o fato de 25% dos auditados que responderam a pesquisa verem-na como fiscal e 27%, como agente a serviço da administração.

### a.2) Concordância (ou não) com a terceirização da auditoria interna

Os resultados do questionamento aos pesquisados quanto à concordância ou não com a terceirização da auditoria interna estão apresentados no gráfico 3.

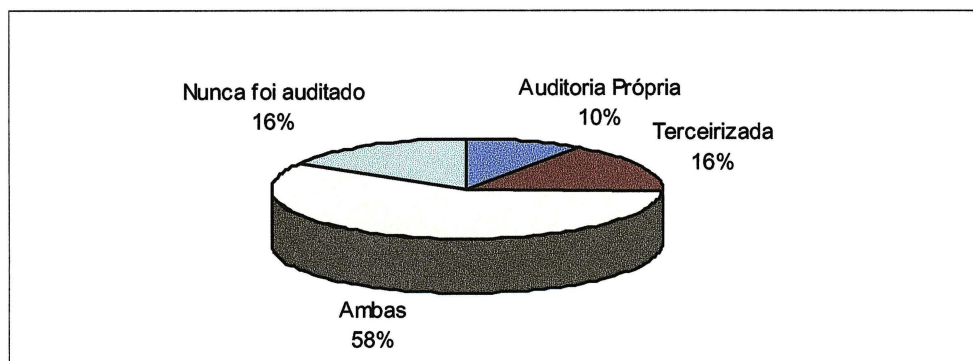
Gráfico 3 - Concordância dos auditados quanto à terceirização da auditoria interna



## a.3) Atuação das auditorias na Empresa “Z”

Em função da dificuldade de identificação se todos os pesquisados já haviam sido auditados por ambas as auditorias (própria e terceirizada), optou-se em questioná-los a respeito. Possibilitou-se ainda a resposta “nunca fui auditado”, em função dos critérios de escolha dos entrevistados e pela possibilidade de muitos apenas terem fornecido informações para realização dos trabalhos. Os resultados estão apresentados no gráfico 4.

Gráfico 4 - Auditorias que já atuaram na área do auditado pesquisado



#### a.4) Notas médias atribuídas às auditorias própria e terceirizada

Solicitou-se aos pesquisados que atribuíssem para a atuação das equipes de auditoria própria e terceirizada, conforme o seu entendimento, notas entre 1- Péssimo, 2-Ruim, 3-Bom, 4-Ótimo e 5-Excelente, nos seguintes quesitos:

- comprometimento com a empresa;
- relacionamento da equipe de trabalho com a área auditada;
- postura da equipe de trabalho;
- capacidade e conhecimento técnico da equipe de trabalho;
- clareza do relatório; e
- aplicabilidade das recomendações para a atuação da(s) equipe(s) de auditoria(s) na sua área”.

Os gráficos 5 e 6 demonstram as notas médias, atribuídas pelos auditados à atuação das equipes de auditoria interna própria e terceirizada, respectivamente, e o gráfico 7 demonstra o comparativo entre as notas atribuídas a ambas as equipes.

Gráfico 5 - Notas médias atribuídas pelos auditados à atuação da equipe própria de auditoria

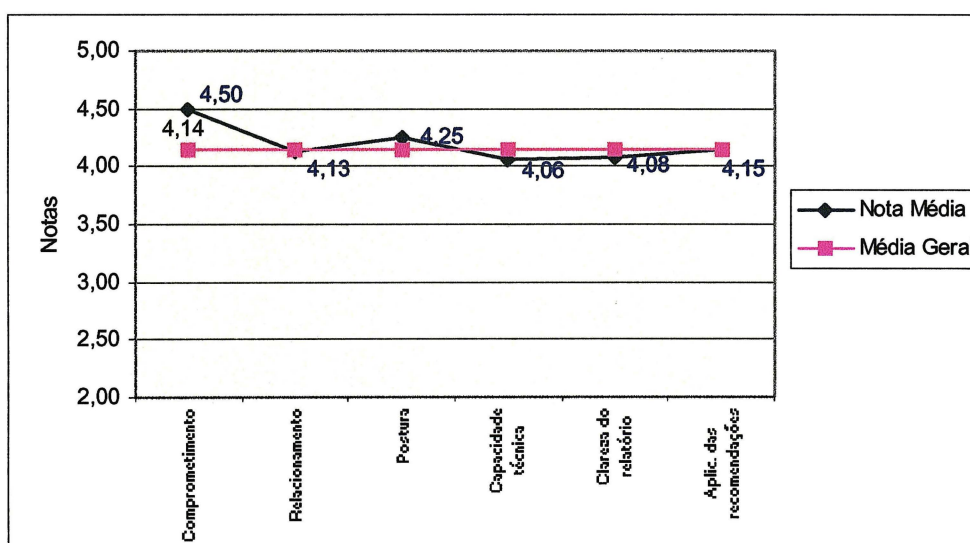


Gráfico 6 - Notas médias atribuídas pelos auditados à atuação da equipe de auditoria terceirizada

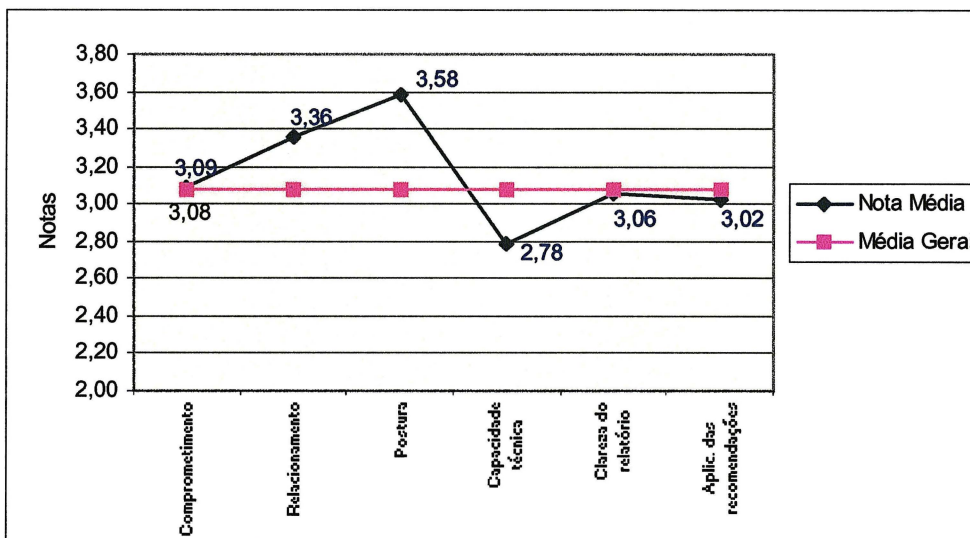
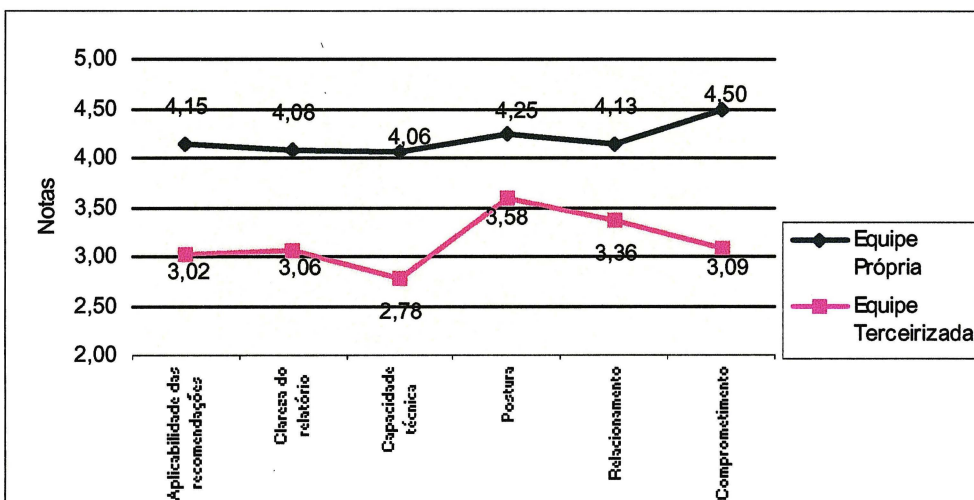


Gráfico 7 - Comparativo das notas médias atribuídas à atuação das equipes de auditoria



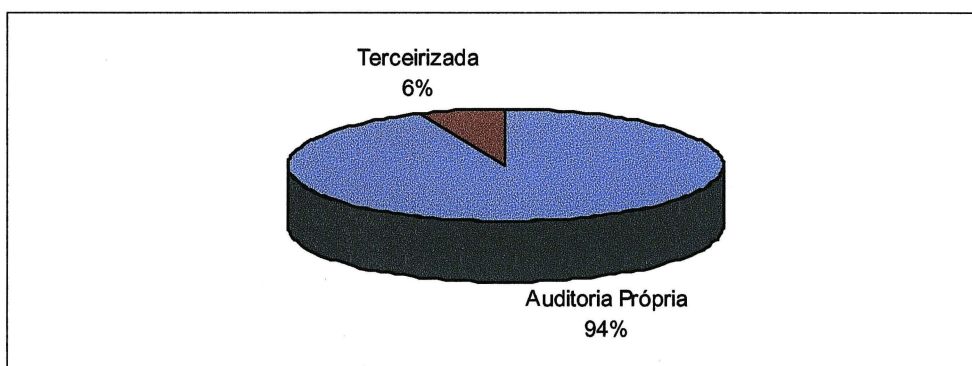
Dos dados comparativos (gráfico 7) destacam-se dois extremos na opinião dos auditados, que são: o “comprometimento com a empresa” e “capacidade e conhecimento técnico da equipe de trabalho”. Apesar de a empresa terceirizada ser uma das maiores empresas de auditoria que atuam no Brasil, a capacidade e

conhecimento técnico da equipe terceirizada situou-se, pela média das notas atribuídas pelos auditados, em 2,78, inferior à nota 3, estipulada como “Bom” nesta pesquisa.

#### a.5) Preferência dos auditados entre auditoria interna própria e terceirizada

Perguntou-se aos pesquisados qual seria a sua preferência entre equipe de auditoria própria e equipe de auditoria terceirizada, se fosse possível escolher uma delas para atuar em sua área. Os resultados deste item da pesquisa estão apresentados no gráfico 8.

Gráfico 8 - Preferência dos auditados entre auditoria interna própria e terceirizada



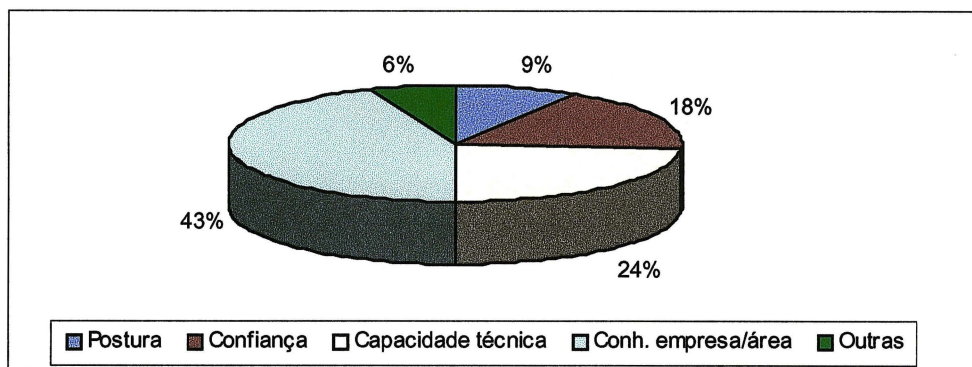
Pelos resultados apresentados, a quase totalidade dos auditados que responderam a pesquisa prefere auditoria interna própria.

Adicionalmente, questionou-se duas razões que motivaram sua escolha, dentre as seguintes:

- postura da equipe de auditoria
- confiança na equipe de auditoria em relação ao sigilo das informações fornecidas
- capacidade técnica da equipe de auditoria
- conhecimento da empresa/área pela equipe de auditoria
- outra (s), qual(is)''

As razões que melhor representam a preferência de 94% dos auditados pela equipe própria de auditoria estão apresentadas no gráfico 9.

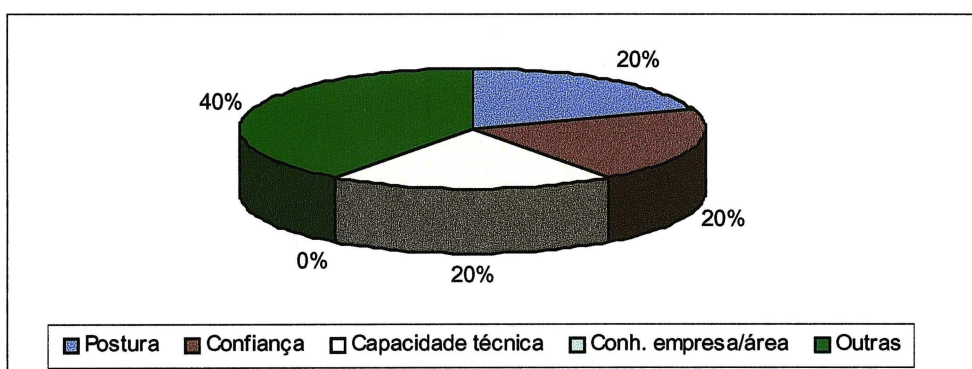
Gráfico 9 - Razões da preferência dos auditados pela equipe própria de auditoria



Destaca-se que 67% dos auditados que responderam a pesquisa preferem auditoria interna própria, pelo conhecimento da empresa/área auditada e capacidade técnica da equipe de auditores.

No gráfico 10 estão apresentadas as opiniões de quatro de 62 auditados que responderam a pesquisa e preferem equipe de auditoria interna terceirizada.

Gráfico 10 - Razões da preferência dos auditados pela auditoria terceirizada



Com relação aos auditados que escolheram a opção “outra(s)”, nas razões de sua escolha, conforme apresentado nos gráficos 9 e 10, ou que desejaram registrar suas opiniões, as observações efetuadas são as seguintes:

#### **Referentes a escolha da opção auditoria interna própria:**

“O setor é muito complexo e a Empresa “Z”, por ser integrada e estatal, mais complexa ainda, exige muito conhecimento da empresa, algo que não se adquire em poucos meses.

No caso da Auditoria interna da empresa existe um comprometimento maior pois não importa o resultado o mesmo será imparcial.

Uma vantagem, no meu entendimento, da auditoria interna é a manutenção do conhecimento da empresa pela equipe de auditoria dentro da própria empresa, conhecimento este crescente ao transcorrer dos trabalhos. Quando utiliza-se do trabalho externo, tende a haver uma maior diversidade de profissionais envolvidos, diminuindo o conhecimento crescente das atividades da empresa pela auditoria, bem como os benefícios decorrentes.

Empenho em manter a imagem da empresa em todos os sentidos.

Com uma equipe de auditoria interna, haverá uma maior capacitação e oportunidade dos empregados da empresa, além de que, penso que o trabalho será executado com maior dedicação.

Facilidade de entendimento dos assuntos da área

Comprometimento com os princípios éticos, visão e missão da empresa.

As recomendações da auditoria interna contratada sempre foram genéricas e indicavam alterações em sistemas nem sempre possíveis.”

#### **Referentes a escolha da opção auditoria interna terceirizada:**

“Evita-se o conhecimento antecipado e antigo entre auditado e auditor.

Não comprometimento pessoal e profissional dos auditores com os auditados.”

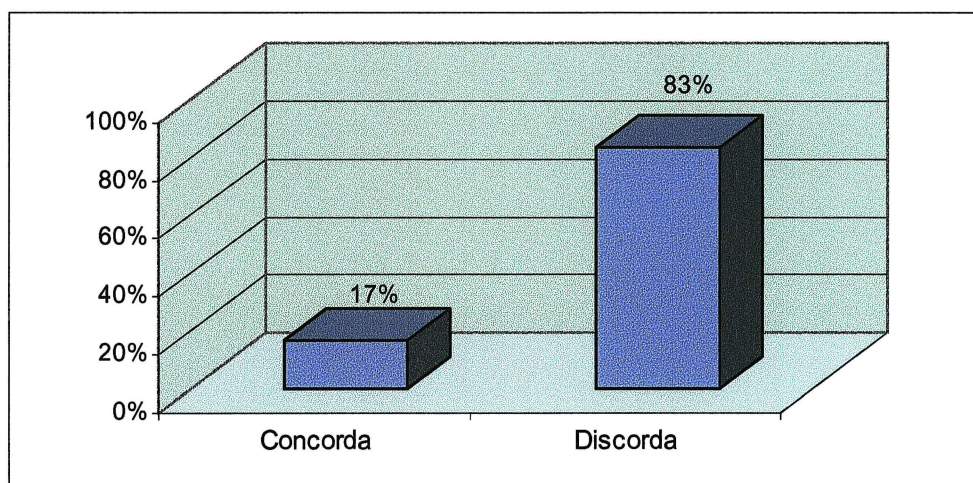
#### **b) Opinião dos auditores quanto à terceirização da auditoria interna**

A pesquisa para levantamento das opiniões dos auditores e ex-auditores da Empresa “Z” foi encaminhada para 20 empregados da ativa, sendo 12 auditores e 8 ex-auditores. Foram recebidas 18 respostas, representando 90% dos questionários encaminhados, sendo que um auditor e um ex-auditor não responderam a pesquisa. Para fins de apresentação dos resultados, as respostas obtidas dos “auditores e ex-auditores” serão consideradas como respostas dos “auditores”, conforme detalhamentos na seqüência.

### b.1) Concordância (ou não) quanto à terceirização

Os resultados das 18 respostas obtidas dos auditores em relação à concordância ou não com a terceirização da auditoria interna estão apresentados no gráfico 11.

Gráfico 11 - Concordância dos auditores quanto à terceirização da auditoria interna



A discordância dos auditores quanto à terceirização da Auditoria Interna pode ser considerada natural. Há que se destacar, no entanto, que 76% dos “auditados” que responderam a pesquisa também discordam da terceirização, conforme apresentado no item anterior.

Com relação à discordância da terceirização da auditoria interna, foi solicitado aos pesquisados justificar de forma objetiva sua opção, cujas respostas foram as seguintes:

“Os empregados da empresa possuem maior conhecimento sobre os procedimentos e normas internas, portanto, estão mais capacitados para realizar tal função;

O auditor interno deve ser alguém com conhecimento da rotina e da política da empresa, capaz de reconhecer suas peculiaridades. A auditoria externa, via de regra, tende a executar trabalhos ‘por atacado’ sem se atentar, às vezes, com as particularidades de cada empresa-cliente;

Auditoria externa não conhece a empresa nem os procedimentos específicos;

Geralmente não conhecem os procedimentos internos da empresa;

Os auditores deveriam conhecer muito bem a empresa em que vão atuar, e nada melhor que os próprios empregados;

De início, desconhecimento dos negócios e dos processos da contratante; dispêndio de tempo e esforço da contratante para treinar o pessoal da contratada nos processos internos; exposição de situações e questões internas a terceiros; comprometimento com a empresa em menor grau do que os próprios empregados; transferência de 'know how'. Depois de algum tempo tramitando por todos os assuntos internos da Empresa, o profissional poderá ser contratado por qualquer outra concorrente levando todo o conhecimento adquirido; o empregado da terceirizada está sujeito a política de RH da contratada, onde o que normalmente pesa é a lei do menor salário; não há preocupação com a fidelização do empregado; rotatividade de profissionais da terceirizada, que normalmente tem mais interesse em treinar o seu pessoal nos negócios da contratante do que resolver os problemas da mesma; maior resistência por parte dos auditados em liberar informações para pessoas de fora da empresa (mesmo estando a serviço dela); não conhecem a cultura interna da Empresa (as chamadas normas não escritas/não explícitas);

Confidencialidade das informações e comprometimento com a empresa;

Salvo a auditoria terceirizada parcial, onde os trabalhos são liderados por auditores empregados da empresa;

Perda da produtividade em razão de que os terceirizados não conhecem bem a Empresa com isso há necessidade de despender um tempo maior para explicar aos terceirizados como funcionam os controles existentes, bem como o inter-relacionamento entre as diversas áreas da empresa;

As empresas têm processos e operações bem específicos e complexos. Uma administração de auditoria terceirizada não conseguiria manter uma equipe de bons profissionais para realizar um trabalho de qualidade;

Falta de conhecimento da cultura da empresa, da estrutura, dos sistemas operacionais.

Pela falta de comprometimento e de conhecimento da parte operacional da empresa, tendo um retorno insignificante;

A terceirização integral de auditoria interna para grandes empresas pode acarretar maior número de desvantagens. É necessária avaliação criteriosa em relação às necessidades e estrutura da empresa. Em empresa privada de pequeno a médio porte, a tendência, acredito, seja de melhor relação do custo-benefício;

Uma empresa externa não tem condições de desempenhar adequadamente a função, devido ao desconhecimento da empresa, suas rotinas e procedimentos internos adotados. O comprometimento para com a empresa, o sigilo das informações analisadas e a manutenção de uma equipe duradoura também ficam comprometidos com a terceirização;

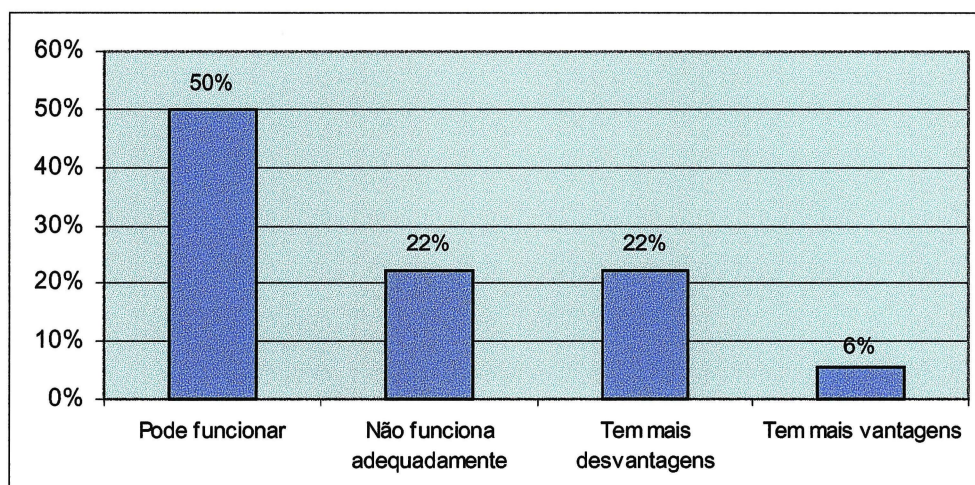
A Auditoria Interna, face a formação de seus profissionais, pode trazer melhores resultados na realização dos trabalhos, em função do conhecimento da Empresa, no que se refere à sua cultura e dos procedimentos internos."

## b.2) Opinião dos auditores quanto à aplicabilidade da terceirização parcial

O questionamento aos auditores foi efetuado no sentido de identificar a sua opinião quanto à terceirização parcial da auditoria interna, coexistindo ambas as

equipes atuando na empresa, situação que representa o caso da Empresa “Z”. O gráfico 12 apresenta os resultados obtidos.

Gráfico 12 - Opinião dos auditores quanto à aplicabilidade da terceirização parcial



Através do gráfico verifica-se que 56% dos auditores que responderam a pesquisa opinaram que a terceirização parcial da auditoria interna pode funcionar e tem mais vantagens. Os demais 44% são de opinião que a terceirização parcial não funciona adequadamente e tem mais desvantagens.

### b.3) Vantagens da auditoria interna própria

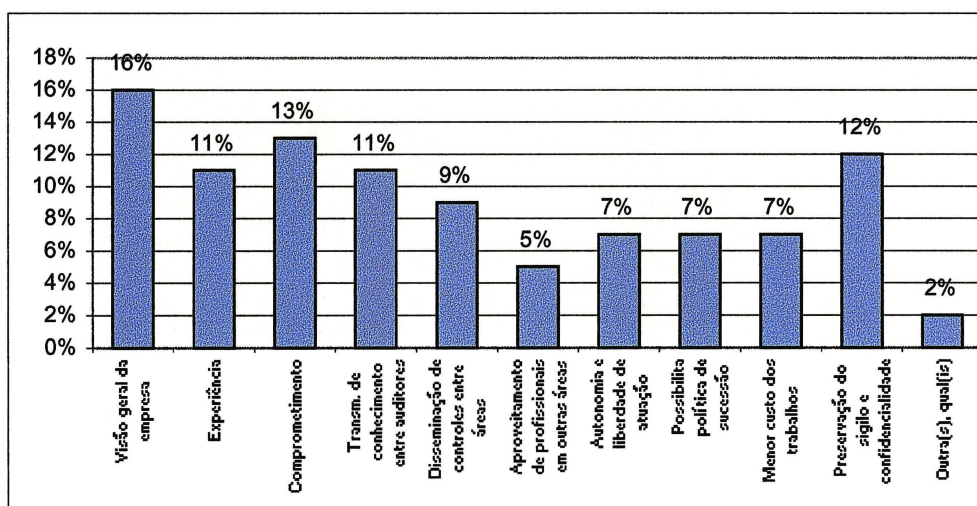
Para levantamento das opiniões dos auditores, estipulou-se as seguintes opções, com possibilidade de escolha de uma ou mais respostas:

- visão geral da empresa;
- experiência;
- comprometimento;
- transmissão de conhecimentos entre auditores;
- disseminação de controles entre áreas na empresa;
- aproveitamento de profissionais da auditoria em outras áreas da empresa;
- autonomia e liberdade de atuação;

- possibilita política de sucessão;
- menor custo dos trabalhos;
- preservação do sigilo e confidencialidade dos assuntos da empresa;
- outra(s), qual(is)”

As respostas foram tabuladas de acordo com os totais das opções escolhidas, determinando-se o percentual de cada questão, em relação ao total de questões escolhidas, cujos resultados estão apresentados no gráfico 13.

Gráfico 13 - Vantagens da auditoria interna própria



Das opiniões dos auditores destacam-se a visão geral da empresa, o comprometimento, a preservação do sigilo e confidencialidade, a transmissão de conhecimento entre auditores e a experiência, que somam juntas 63% das respostas.

O auditores que escolheram a opção “outra(s)”, teceram os seguintes comentários:

“Realização de trabalhos sigilosos e especiais solicitados pela Alta Administração com preservação da confidencialidade;

Melhor relacionamento auditor x auditado, fortalecimento do conceito de "Governança Corporativa.”

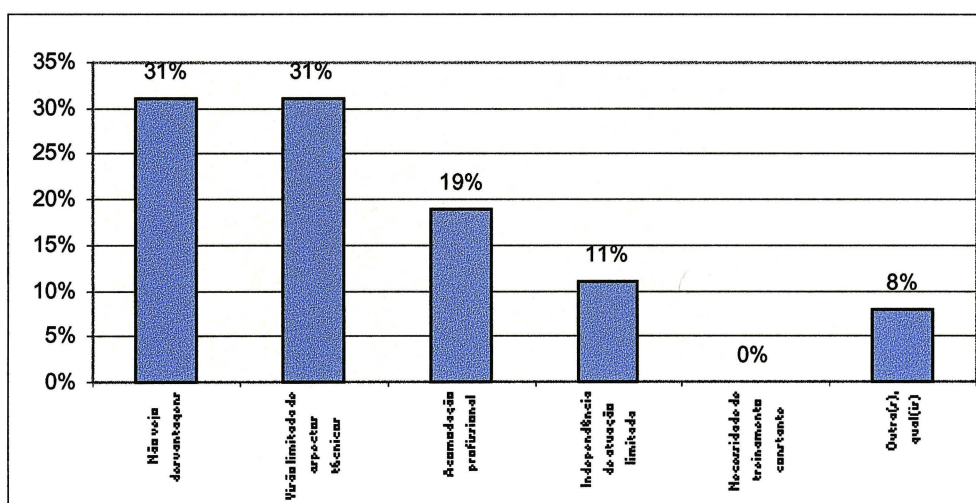
#### b.4) Desvantagens da auditoria interna própria

Para identificar se os auditores internos apontariam desvantagens na auditoria interna própria, foram estipuladas as seguintes opções, igualmente com possibilidade de escolha de uma ou mais respostas:

- não vejo desvantagens;
- visão limitada de aspectos técnicos especializados;
- acomodação do profissional;
- independência de atuação limitada;
- necessidade de treinamento constante;
- outra(s), qual(is) “

O gráfico 14 apresenta os resultados obtidos.

Gráfico 14 - Desvantagens da auditoria interna própria



Através dos resultados apresentados, percebe-se que 31% dos auditores não vêem desvantagens na auditoria interna própria. Das respostas daqueles que apontaram desvantagens, destacam-se: visão limitada de aspectos técnicos, com 31%; acomodação profissional, com 19% e independência de atuação limitada, com 11%.

Outras desvantagens apontadas pelos auditores que escolheram a opção “outra(s)”, foram:

“O auditor interno fica constrangido em apontar alguns problemas, que as gerências insistem em dizer que são insolúveis, embora prejudiciais a empresa;

Relações formais de trabalho (contratação/dispensa, afastamento médico, etc.)/relaxamento da postura profissional (conseqüência da acomodação).”

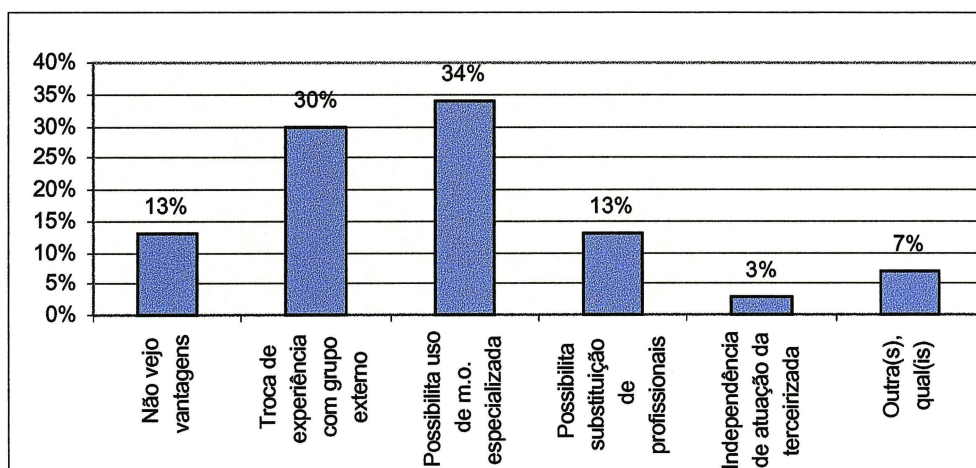
#### b.5) Vantagens da auditoria interna mista

Para identificar a visão dos auditores internos sobre eventuais vantagens da auditoria interna mista (equipe própria reduzida, complementada por terceirizada), questionou-se os pesquisados sobre as seguintes questões, possibilitando a escolha de uma ou mais respostas:

- não vejo vantagens;
- possibilidade de troca de experiência com o grupo externo;
- possibilidade de utilização de mão-de-obra especializada da terceirizada para trabalhos específicos;
- possibilidade de substituição de profissionais, quando necessário;
- independência de atuação da equipe terceirizada;
- outra(s), qual(is)”

Os percentuais de cada questão escolhida pelos pesquisados, em relação ao total de respostas, estão apresentados no gráfico 15.

Gráfico 15 - Vantagens da auditoria interna mista



Destacam-se das respostas a troca de experiência com o grupo externo e a possibilidade de utilização de mão-de-obra especializada, com 64% das opções escolhidas.

As vantagens apontadas pelos pesquisados que escolheram a opção “outra(s)”, são as seguintes:

“Diminui as influências internas sobre os resultados dos auditores internos (empregados)  
Oportunidade de: ampliação de relacionamentos externos (outros segmentos e/ou empresas); acesso a banco de informações diferenciadas para pesquisas; opções de soluções para problemas da empresa; observar tecnologia diferenciada de trabalho; ampliação de opções de treinamento externo.”

#### b.6) Desvantagens da auditoria interna mista

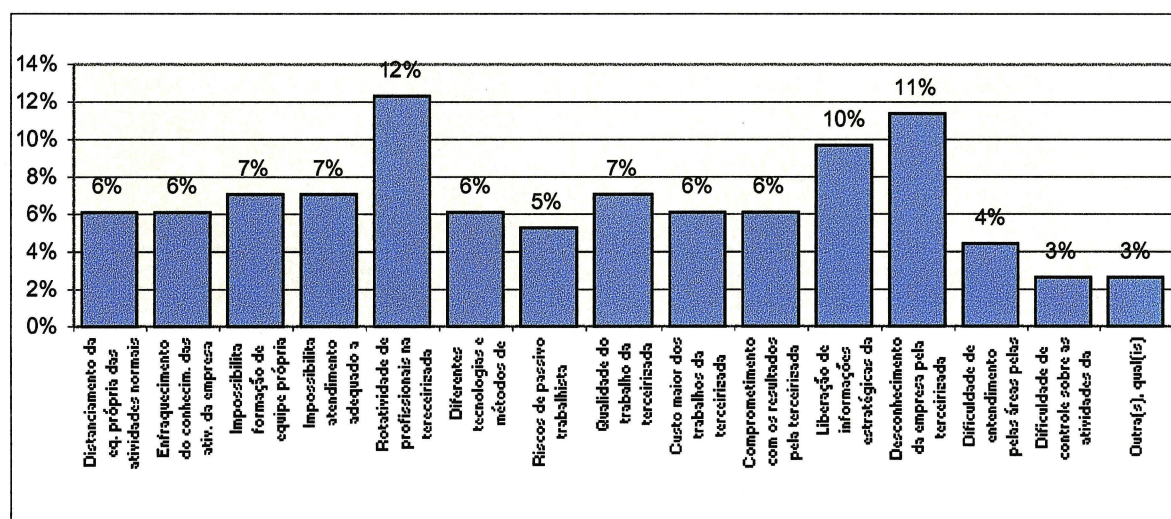
Para identificar eventuais desvantagens da auditoria interna mista (equipe própria reduzida, complementada por terceirizada), na visão dos auditores internos, elaborou-se as seguintes questões, igualmente com possibilidade de escolha de uma ou mais respostas:

- “- distanciamento da equipe própria das atividades normais de auditoria;
- enfraquecimento do conhecimento das atividades desenvolvidas pelas áreas da empresa por parte da equipe própria;
- impossibilidade de formação de equipes de trabalho adequadas, em função da equipe própria reduzida;
- impossibilidade de atendimento adequado à administração pela equipe própria reduzida;
- rotatividade de profissionais na equipe terceirizada;
- diferenciação de tecnologias e métodos de trabalho, dificultando formação de equipes mistas;
- riscos de passivo trabalhista na formação de equipes mistas;
- qualidade do trabalho desenvolvido pela equipe terceirizada inferior a da equipe própria;
- custo maior dos trabalhos da equipe terceirizada;
- comprometimento com os resultados dos trabalhos realizados pela equipe terceirizada;
- liberação de informações estratégicas da empresa para o terceirizado;

- desconhecimento da empresa pela equipe terceirizada, necessitando acompanhamento constante;
- dificuldades de entendimento pelas áreas, em função das auditorias interna, externa e terceirizada;
- dificuldades de controle sobre as atividades desenvolvidas pela equipe terceirizada;
- outra(s), qual(is)?"

Os percentuais de cada questão escolhida pelos pesquisados, em relação ao total de respostas, estão apresentados no gráfico 16.

Gráfico 16 - Desvantagens da auditoria interna mista



Apesar do número de possíveis desvantagens da auditoria interna mista apontadas para escolha pelos pesquisados, 33% das respostas concentraram-se em: rotatividade de profissionais na terceirizada, liberação de informações estratégicas da empresa e desconhecimento da empresa pela terceirizada.

Com relação aos pesquisados que responderam a opção "outra(s)", as desvantagens apontadas são as seguintes:

"Desmotivação do quadro próprio em razão do valor pago aos terceiros, comparação de salários;

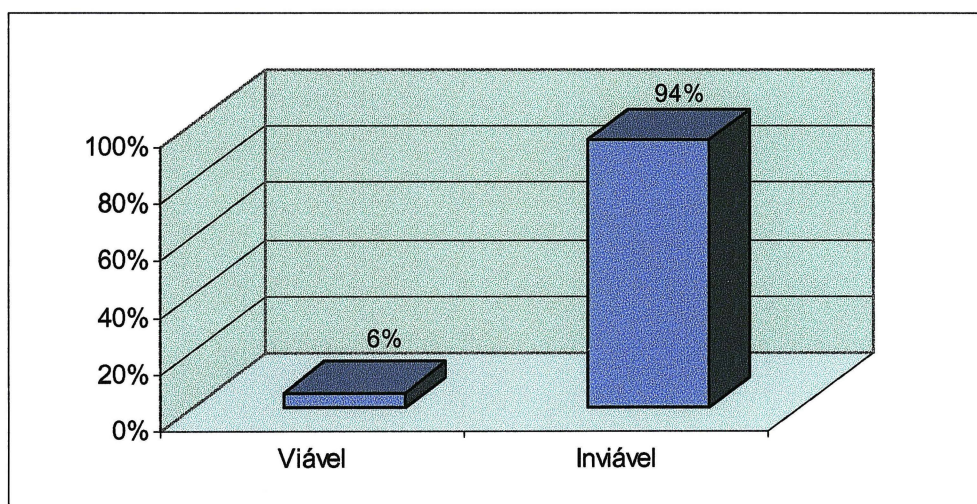
Empregados internos realizarem o serviço para os auditores terceirizados, com o descrédito de toda a Equipe de Auditoria (própria e terceirizada);

Desmotivação da equipe própria; problemas de relacionamento (tratamento hostil ao grupo terceirizado pela falta de entendimento da cultura da empresa contratada e vice-versa) que podem afetar a postura profissional exigida para ao cargo.”

#### b.7) Viabilidade da terceirização total da auditoria interna

Buscou-se a opinião dos auditores internos quanto à viabilidade da terceirização total da auditoria interna. Os resultados desse questionamento estão apresentados no gráfico 17.

Gráfico 17 - Opinião dos auditores quanto à viabilidade de terceirização total da auditoria interna



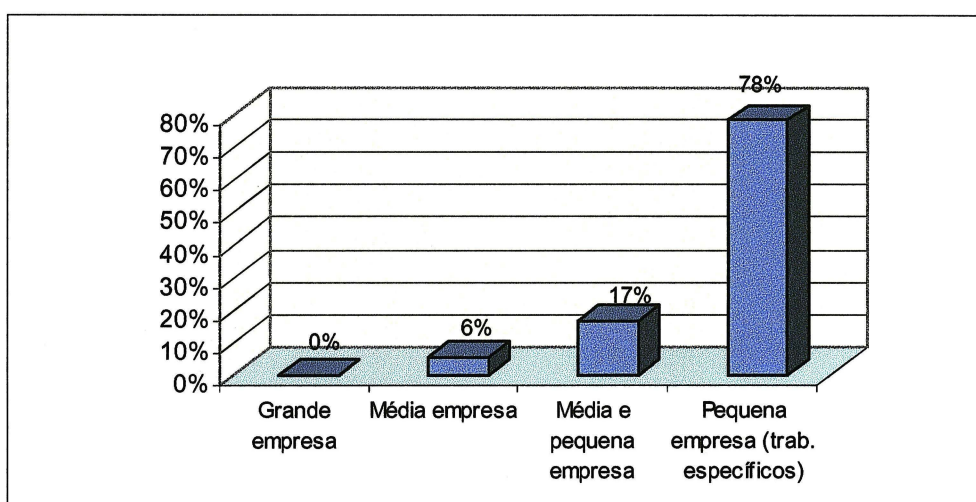
Pelas respostas apresentadas, a grande maioria dos auditores que responderam a pesquisa é de opinião que é inviável a terceirização total da auditoria interna.

#### b.8) Porte de empresa em que se aplicaria a terceirização total da auditoria interna

Buscou-se a opinião dos auditores quanto ao porte de empresa em que a auditoria interna poderia ser totalmente terceirizada, indicando-se para escolha as

opções “grande empresa”, “média empresa” e “pequena empresa (trabalhos específicos)”. O dados tabulados estão apresentados no gráfico 18.

Gráfico 18 - Porte de empresa em que seria viável a terceirização total da auditoria interna



Pela opinião da grande maioria dos auditores pesquisados, a terceirização total da auditoria interna somente seria viável em empresas de pequeno porte, para realização de trabalhos específicos.

#### 5.4.2. Discussão dos resultados

Através da pesquisa de campo pôde-se perceber situações comuns em relação à terceirização da auditoria interna, quando analisadas as opiniões dos auditados e dos auditores internos da Empresa “Z”.

Ambos os grupos pesquisados, em sua maioria, discordam da terceirização da auditoria interna, cujo percentual de respostas negativas situa-se na ordem de 76% dos auditados e 83% dos auditores.

Com relação à terceirização total da auditoria interna, os percentuais de respostas negativas por parte dos auditores pesquisados são ainda superiores, situando-se em 94%.

A terceirização total da auditoria interna seria aplicável, pelas respostas obtidas, apenas em empresas de pequeno porte, para realização de trabalhos específicos.

No que se refere às notas atribuídas pelos auditados à atuação das equipes de auditoria, que desenvolveram trabalhos junto ao auditado ou à sua área de lotação, para uma nota máxima de 5 (cinco), a equipe de auditoria interna própria obteve uma média geral de 4,14, destacando-se o comprometimento com a empresa, cuja nota média situou-se em 4,50. Nos mesmos quesitos, a equipe de auditoria interna terceirizada obteve uma média geral de 3,08, destacando-se positivamente a média em postura da equipe de auditores (3,58) e negativamente a capacidade técnica (2,78), que é inferior a nota atribuída no questionário como “bom”.

A pesquisa demonstrou também a preferência dos auditados pela equipe própria de auditoria interna para atuação em sua área, na ordem de 94% das respostas obtidas. As razões mais significativas apontadas pelos pesquisados para essa escolha foram o conhecimento da empresa, a capacidade técnica e a confiança na equipe de auditoria, que totalizaram juntas 85% das respostas. Os auditados que indicaram “outra(s)” nas razões de sua escolha mencionaram a complexidade da Empresa “Z”, o comprometimento com os resultados, a manutenção do conhecimento dentro da própria empresa, maior empenho, maior capacitação e

oportunidade dos empregados, maior dedicação, facilidade de entendimento da área e ainda recomendações nem sempre possíveis emitidas pela terceirizada.

Dos 4% que preferem equipe terceirizada de auditoria interna, 40% indicaram como motivos de sua escolha o fato de evitar-se o conhecimento antecipado e antigo entre auditado e auditor e o não comprometimento pessoal e profissional com os auditados.

Com relação às justificativas dos auditores internos pesquisados que discordam da terceirização da auditoria interna, destacam-se: conhecimento sobre os procedimentos, rotinas e normas internas da empresa, exposição de questões internas a terceiros e comprometimento.

A terceirização parcial da auditoria interna (caso da Empresa "Z"), na opinião de 56% dos auditores que responderam a pesquisa, pode funcionar e tem mais vantagens, enquanto os restantes 44% entendem que a terceirização parcial não funciona adequadamente e tem mais desvantagens. É interessante destacar que dos 18 auditores que responderam a pesquisa, 15 não acompanharam o processo de terceirização parcial e 6 haviam sido admitidos recentemente na Auditoria Interna.

Dentre as vantagens da existência de uma auditoria interna própria, destacam-se como de maior significância nas respostas dos auditores: visão geral da empresa, comprometimento, experiência, preservação do sigilo e transmissão de conhecimento entre auditores.

Quando questionados sobre as possíveis desvantagens da auditoria interna própria, em 31% das respostas obtidas os auditores afirmam não verem desvantagens. Foram apontadas, no entanto, como desvantagens: a visão limitada

de aspectos técnicos (31%), a acomodação profissional (19%) e a independência de atuação limitada (11%).

A auditoria interna mista, com uma equipe própria reduzida, complementada por terceirizada, na opinião de 64% dos auditores que responderam a pesquisa tem como principais vantagens a troca de experiência com o grupo externo e a possibilidade de utilização de mão-de-obra especializada. Essa mesma formação de auditoria interna teria como principais desvantagens a rotatividade de profissionais na terceirizada, a liberação de informações estratégicas da empresa e o desconhecimento da empresa pela terceirizada. Dentre as outras desvantagens apontadas pelos auditores que escolheram a opção “outra(s)”, destacou-se a desmotivação do quadro próprio.

A viabilidade de auditoria interna totalmente terceirizada não tem a concordância de 94% dos auditores que responderam a pesquisa. Tal terceirização seria aplicável apenas em empresas de pequeno porte, na opinião de 78% deles, sendo que outros 23% entendem que a terceirização total seria aplicável em média e pequena empresas.

## 6. CONCLUSÃO

A terceirização de serviços tem sido encarada de formas distintas pelos estudiosos do assunto, alguns considerando como a porta de entrada para o primeiro mundo e outros, como uma onda que pode passar e deixar seus estragos.

Como motivadores da terceirização aparecem a busca de novos negócios, a concentração de esforços nas atividades principais das empresas e a redução de custos, com a transferência para terceiros de todas as atividades que não representem o seu negócio principal.

Esse processo tem-se consolidado como técnica de administração nas últimas décadas, abrangendo número cada vez maior de atividades, inclusive algumas consideradas como eminentemente internas, como a tecnologia da informação e a auditoria interna, atividades estas que requerem a disponibilização a terceiros de informações sigilosas das empresas.

Os estudiosos afirmam que os processos de terceirização podem apresentar vantagens e desvantagens para as empresas, obrigando que projetos com essa finalidade sejam muito bem planejados, para que possam trazer bons resultados, principalmente em termos de qualidade dos serviços prestados.

A auditoria interna, por seu turno, é uma atividade surgida com a expansão dos negócios empresariais, em decorrência principalmente das dificuldades dos proprietários efetuarem controle e acompanhamento efetivos sobre os processos inerentes ao seu negócio. Contrariamente à auditoria externa, tem sido uma atividade desenvolvida exclusivamente dentro da empresa, por profissionais empregados. Nos últimos anos verifica-se a ocorrência de terceirização também dessa atividade, apesar de parecer um paradoxo, ou seja, terceirizar uma atividade

cuja denominação é interna. Não se encontram disponíveis, entretanto, registros dos resultados alcançados com a terceirização de auditorias internas.

No estudo de caso da Empresa "Z", de terceirização parcial da auditoria interna, onde coexistiram por três anos uma equipe própria reduzida e uma equipe de auditoria terceirizada, verificou-se que a terceirização foi decorrente de reestruturação organizacional, pela qual a empresa foi dividida em unidades de negócio, sendo todo o quadro da auditoria interna redistribuído para essas unidades, embora houvesse uma *holding* a coordenar toda a organização. Comumente se verifica que, quando da existência de uma *holding*, a auditoria interna está subordinada a ela, com atuação única em todas as demais unidades que a compõem. Percebeu-se posteriormente que essa configuração não trouxe bons resultados, sendo constituída uma equipe reduzida de auditores internos e determinando-se a complementação dos trabalhos por uma equipe terceirizada.

O retorno à situação anterior, ou seja, a retomada da auditoria totalmente própria, foi também resultante da última reestruturação organizacional ocorrida recentemente na empresa, o que demonstra um planejamento inadequado para essa atividade, que resultou em dificuldades para reconstituição do seu quadro de auditores.

Na avaliação realizada pelo grupo de trabalho que estudou e propôs a nova configuração da Auditoria Interna foram identificadas diversas desvantagens, que podem ser resumidas em dificuldades para atendimento adequado à administração, impossibilidade de cobertura de diversas áreas, distanciamento da equipe de auditores das atividades normais da empresa e impossibilidade de uma política de sucessão na Auditoria, além de dificuldades por parte da terceirizada, em função

principalmente do desconhecimento da empresa e da rotatividade de pessoal na equipe de trabalho.

Na pesquisa de campo realizada com vistas a obter as opiniões dos auditados da Empresa "Z", as respostas em sua maioria foram contrárias ao processo de terceirização, com a preferência quase unânime dos entrevistados pela equipe própria de auditoria, em razão principalmente da capacidade técnica e da confiança na equipe de auditoria.

Na avaliação dos auditados quanto à atuação das equipes de auditoria, a equipe própria teve nos quesitos definidos notas sensivelmente superiores à equipe terceirizada, demonstrando que, apesar da terceirizada ser empresa multinacional, com ampla atuação no Brasil, o conhecimento da empresa é fator preponderante nos trabalhos de auditoria interna.

Os auditores e ex-auditores da Empresa "Z" pesquisados também são quase unânimes em discordar da terceirização da auditoria interna, apresentando como justificativas principalmente: conhecimento sobre os procedimentos, rotinas e normas internas da empresa, exposição de questões internas a terceiros e comprometimento.

Apesar da Empresa "Z" ter passado por terceirização parcial de auditoria interna e retornado a situação anterior, a opinião da maioria dos seus auditores atuais é de que tal configuração pode funcionar, possivelmente em decorrência de seu quadro ser composto atualmente por mais de 65% de auditores novos, que desconhecem detalhes do processo de terceirização.

A auditoria interna mista, com uma equipe própria reduzida, complementada por terceirizada, teria como principais vantagens, na opinião da maioria dos

auditores internos pesquisados, a troca de experiência com o grupo externo e a possibilidade de utilização de mão-de-obra especializada. Essa mesma formação de auditoria interna teria como principais desvantagens a rotatividade de profissionais na terceirizada, liberação de informações estratégicas da empresa e desconhecimento da empresa pela terceirizada.

A quase unanimidade dos auditores pesquisados entende que a terceirização total seria aplicável em empresas de pequeno porte, para realização de trabalhos específicos.

Diante da revisão bibliográfica efetuada, das características da auditoria interna, do estudo de caso da Empresa "Z" e da pesquisa de campo realizada com auditados e auditores e ex-auditores internos, pode-se concluir que a terceirização da auditoria interna terá melhores resultados em empresas de pequeno porte, desde que adequadamente planejada. Empresas de grande porte exigem conhecimento sólido de seu funcionamento, procedimentos operacionais e rotinas, que tendem a dificultar a atuação da terceirizada, mesmo que sua capacitação técnica em auditoria externa seja relevante, haja vista que o conhecimento da empresa é moroso e não é possível à terceirizada manter a mesma equipe de trabalho por tempo considerável.

## 7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

A alternativa da terceirização. **Revista HSM Management**. São Paulo, n. 32, p. 78-82, mai./jun. 2002.

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

ATTIE, William. **Auditoria interna**. São Paulo: Atlas, 1986.

\_\_\_\_\_. **Auditoria: conceitos e aplicações**. São Paulo: Atlas, 1984.

AUDIBRA. **Procedimentos de auditoria interna: organização básica da auditoria interna**, 1992.

BERNHORT, Renato. O que é importante para que a terceirização se torne uma solução para empresas e empregados. **Revista Tendências do Trabalho**, São Paulo, n. 246, p. 11-12, fev. 1995.

BRASIL. Presidência da República Casa Civil, Subchefia para Assuntos Jurídicos. **LEI Nº 8.666, de 21 de junho de 1993**. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br/>> Acesso em 15 out. 2004.

BRITO, Pedro Paulo Alves de. **Planejamento estratégico**. Curitiba: FGV Management – MBA Gerência de Energia, 2001.

CREPALDI, Sílvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2000.

FRANCO, Hilário. MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. São Paulo: Atlas, 1982.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.

GIL, Antonio de Loureiro. **Auditoria operacional e de gestão: qualidade da auditoria**. São Paulo: Atlas, 1992.

GOMES, Francisco. **Terceirização: paradoxos e contradições**. São Paulo: Top Publishing, 1995.

LEIRIA, Jerônimo Souto. **Terceirização: uma alternativa de flexibilidade empresarial**. São Paulo: Gente, 1995.

POLONIO, Wilson Alves. **Terceirização: aspectos legais, trabalhistas e tributários**. São Paulo: Atlas, 2000.

QUEIROZ, Carlos Alberto Ramos Soares de. **Terceirização: onde podemos errar no desenvolvimento e na implantação dos projetos e quais são os caminhos do sucesso**. São Paulo: STS, 1998.

RAMOS, Dora Maria de Oliveira. **Terceirização na administração pública**. São Paulo: LTr, 2001.

RIBEIRO, Carlos Reinaldo Mendes. O modismo da 'terceirização' das empresas – como adotá-lo eficazmente. **Revista Tendências do Trabalho**, São Paulo, n. 218, p. 16-17, set. 1992.

SOUTO, Marcos Juruena Villela. **Desestatização: privatização, concessões e terceirizações**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 1997.

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

**8. ANEXOS**

**ANEXO I – Questionário de Pesquisa de Campo - Auditados**

## QUESTIONÁRIO PESQUISA DE CAMPO – AUDITADOS

1. Na sua opinião, a Auditoria Interna e sua atuação dentro da empresa, se enquadra mais especificamente como um? (*marque uma única resposta*)

- parceiro  
 fiscal  
 agente a serviço da alta administração

2. Você concorda com a terceirização da auditoria interna?

- sim       não

3. Responda se você ou sua área passou por um processo de auditoria e qual delas atuou:

- auditoria interna própria  
 auditoria interna terceirizada  
 ambas  
 nunca fui auditado, apenas forneci informações/relatórios gerencias

4. Segundo seu entendimento e/ou do pessoal auditado, que nota entre 1-Péssimo, 2-Ruim, 3-Bom, 4-Ótimo e 5-Excelente, você daria nos quesitos abaixo para a(s) auditoria(s) que já atuou(ram) em sua área?

(*marque uma única resposta para cada quesito dos subitens abaixo*)

### 4.1. Auditoria interna própria

- ✓ Comprometimento com a empresa ..... 1 2 3 4 5  
 ✓ Relacionamento da equipe de trabalho com a área auditada .... 1 2 3 4 5  
 ✓ Postura da equipe de trabalho ..... 1 2 3 4 5  
 ✓ Capacidade e conhecimento técnico da equipe de trabalho ..... 1 2 3 4 5  
 ✓ Clareza do relatório ..... 1 2 3 4 5  
 ✓ Aplicabilidade das recomendações ..... 1 2 3 4 5

### 4.2. Auditoria interna terceirizada

- ✓ Comprometimento com a empresa ..... 1 2 3 4 5  
 ✓ Relacionamento da equipe de trabalho com a área auditada ... 1 2 3 4 5  
 ✓ Postura da equipe de trabalho ..... 1 2 3 4 5  
 ✓ Capacidade e conhecimento técnico da equipe de trabalho ..... 1 2 3 4 5  
 ✓ Clareza do relatório ..... 1 2 3 4 5  
 ✓ Aplicabilidade das recomendações ..... 1 2 3 4 5

5. Se fosse possível escolher dentre as auditorias, qual a sua preferência na eventualidade de sua área ser auditada?

- Auditoria Interna Própria                       Auditoria Interna Terceirizada

6. Dentre as opções abaixo, **escolha duas** das que melhor representariam as razões de sua escolha na pergunta anterior:

- Postura da equipe de auditoria
- Confiança na equipe de auditoria em relação ao sigilo das informações fornecidas
- Capacidade técnica da equipe de auditoria
- Conhecimento da empresa/área pela equipe de auditoria
- Outra (s), qual(is) \_\_\_\_\_

**ANEXO II – Questionário de Pesquisa de Campo – Auditores/Ex-auditores  
Empresa “Z”**

## QUESTIONÁRIO PESQUISA DE CAMPO – AUDITORES/EX-AUDITORES – EMPRESA “Z”

1. Você concorda com a terceirização da auditoria interna?

sim     não

Se não, justifique de forma objetiva:

---



---



---

2. Qual a sua opinião em relação à **terceirização parcial** da auditoria interna, onde coexistam ambas as equipes atuando na empresa? (*marque uma única resposta*)

- pode funcionar;  
 não funciona adequadamente;  
 tem mais desvantagens do que vantagens;  
 tem mais vantagens do que desvantagens;  
 outra(s), qual(is) \_\_\_\_\_;

---

3. Na sua opinião, qual(is) a(s) principal(is) **vantagem(s)** da auditoria interna própria? (*marque uma ou mais respostas de acordo com o seu entendimento*)

- visão geral da empresa;  
 experiência;  
 comprometimento;  
 transmissão de conhecimentos entre auditores;  
 disseminação de controles entre áreas na empresa;  
 aproveitamento de profissionais da auditoria em outras áreas da empresa;  
 autonomia e liberdade de atuação;  
 possibilita política de sucessão;  
 menor custo dos trabalhos;  
 preservação do sigilo e confidencialidade dos assuntos da empresa;  
 outra(s), qual(is) \_\_\_\_\_;

---

4. Na sua opinião, qual(is) a(s) principal(is) **desvantagem(s)** da auditoria interna própria? (*marque uma ou mais respostas de acordo com o seu entendimento*)

- não vejo desvantagens;  
 visão limitada de aspectos técnicos especializados;  
 acomodação do profissional;  
 independência de atuação limitada;  
 necessidade de treinamento constante;  
 outra(s), qual(is) \_\_\_\_\_;

---

5. Na sua opinião, qual(is) a(s) **principal(is) vantagem(s) da auditoria interna mista** – equipe própria reduzida, complementada por terceirizada? (*marque uma ou mais respostas de acordo com o seu entendimento*)
- não vejo vantagens;
  - possibilidade de troca de experiência com o grupo externo;
  - possibilidade de utilização de mão-de-obra especializada da terceirizada para trabalhos específicos;
  - possibilidade de substituição de profissionais, quando necessário;
  - independência de atuação da equipe terceirizada;
  - outra(s), qual(is) \_\_\_\_\_;
6. Na sua opinião, qual(is) a(s) **principal(is) desvantagem(s) da auditoria interna mista** – equipe própria reduzida, complementada por terceirizada? (*marque uma ou mais respostas de acordo com o seu entendimento*)
- distanciamento da equipe própria das atividades normais de auditoria;
  - enfraquecimento do conhecimento das atividades desenvolvidas pelas áreas da empresa por parte da equipe própria;
  - impossibilidade de formação de equipes de trabalho adequadas, em função da equipe própria reduzida;
  - impossibilidade de atendimento adequado à administração pela equipe própria reduzida;
  - rotatividade de profissionais na equipe terceirizada;
  - diferenciação de tecnologias e métodos de trabalho, dificultando formação de equipes mistas;
  - riscos de passivo trabalhista na formação de equipes mistas;
  - qualidade do trabalho desenvolvido pela equipe terceirizada inferior a da equipe própria;
  - custo maior dos trabalhos da equipe terceirizada;
  - comprometimento com os resultados dos trabalhos realizados pela equipe terceirizada;
  - liberação de informações estratégicas da empresa para o terceirizado;
  - desconhecimento da empresa pela equipe terceirizada, necessitando acompanhamento constante;
  - dificuldades de entendimento pelas áreas, em função das auditorias interna, externa e terceirizada;
  - dificuldades de controle sobre as atividades desenvolvidas pela equipe terceirizada;
  - outra(s), qual(is) \_\_\_\_\_;
7. Na sua opinião, seria adequado/viável na Empresa a existência de auditoria interna totalmente terceirizada?
- sim       não
8. Na sua opinião, que tipo de empresa poderia ter **auditoria interna** totalmente terceirizada?
- grande empresa     média empresa     pequena empresa (trabalhos específicos)