

# REENGENHARIA DE PROCESSOS E CONTROLE INTERNO: UMA AVALIAÇÃO COMPARATIVA

**Moacir Sancovski**

Professor Titular do Departamento de Contabilidade da Faculdade de Economia e Administração da UFRJ e Professor Conferencista do Instituto de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (COPPEAD) da UFRJ.

## RESUMO

Este trabalho: (a) compara os princípios da reengenharia de processos (RP) com os do controle interno (CI), demonstrando que, em alguns pontos, eles são potencialmente conflitantes; (b) evidencia que os conflitos entre esses princípios podem ser explicados pelas diferenças entre as concepções que essas duas propostas de trabalho têm das pessoas, das organizações e da tecnologia e (c) explora algumas implicações de tais conflitos para os administradores, que decidirão sobre o radicalismo das revisões dos processos, e para as firmas de auditoria e consultoria, que vendem serviços de RP e de auditoria externa, em alguns casos, para um mesmo cliente. A argumentação adotada pressupõe que as diferenças entre os objetivos da RP e do CI influenciam decisivamente a retórica dos defensores de cada uma dessas abordagens, as hipóteses que eles assumem a respeito das pessoas, das organizações e da tecnologia e, por conseguinte, os princípios que norteiam suas escolhas no desenvolvimento de projetos de trabalho.

## ABSTRACT

*This study (a) compares the process reengineering (PR) principles with the internal control (IC) principles demonstrating that some of them are potentially conflicting; (b) shows that the conflicts between the RP principles and the IC principles can be explained by the distinct assumptions this two approaches have about human behavior, organizations and technology; and (c) explores the implications of these conflicts for the managers, who will decide about the radicalism of the process revisions, and for the auditing and consulting firms, which sell PR and auditing services, sometimes, for the same client. The argument adopted here assumes that the different objectives of PR and IC decisively influence the rhetoric of the sponsors of each of these approaches, the assumptions they make about people, organizations and technology and consequently the principles that guide their choices in the development of work projects.*

## PALAVRAS-CHAVE

Reengenharia de processos, controle interno, projeto de trabalho.

## KEY WORDS

*Process reengineering, internal control, work projects.*

## INTRODUÇÃO

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

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

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

Este artigo (1) define reengenharia de processos e controle interno, ressaltando as motivações que deram origem a essas duas abordagens para o projeto de trabalho; (2) compara os princípios da reengenharia de processos com os do controle interno, demonstrando que, em alguns pontos, eles são potencialmente conflitantes; (3) evidencia que os conflitos entre os princípios da reengenharia de processos e os do controle

interno podem ser explicados pelas diferentes concepções que essas duas propostas têm sobre o comportamento humano nas organizações, sobre as organizações e sobre a tecnologia; (4) explora algumas implicações de tais conflitos (a) para os administradores, que decidem sobre os processos de suas organizações, e (b) para as firmas de auditoria e consultoria, que reúnem internamente profissionais das duas categorias em disputa e vendem serviços de reengenharia de processos e de auditoria externa, em alguns casos, para um mesmo cliente e (5) encerra apresentando as limitações e conclusões da presente pesquisa.

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

## REENGENHARIA DE PROCESSOS E CONTROLE INTERNO

Para comparar os princípios da reengenharia de processos com os do controle interno, é oportuno sublinhar os objetivos e as motivações dessas duas abordagens para o projeto de trabalho nas organizações. O Quadro 1 contém definições formais da reengenharia de processos e do sistema de controle interno.

### Quadro 1 - Reengenharia de processos versus controle interno

**Reengenharia de processos** é repensar fundamentalmente e reestruturar radicalmente os processos empresariais para alcançar melhorias drásticas em indicadores críticos e contemporâneos de desempenho, tais como custos, qualidade, atendimento e velocidade.

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

Gerentes e consultores de informática constataram, com o passar do tempo, por meio de sua experiência pessoal e de análises formais, que os resultados médios dos investimentos em Tecnologia da Informação deviam-se, principalmente, ao fato de que as organizações estavam usando tecnologia cada vez mais sofisticada para mecanizarem, automatizarem ou infor-

matizarem formas tradicionais de realizar as tarefas. Propuseram, portanto, que as tarefas fossem analisadas e redefinidas antes de se recorrer à Tecnologia da Informação, como uma alternativa para as organizações auferirem ganhos compatíveis com a magnitude dos investimentos realizados.

Uma série de experiências bem-sucedidas com projetos de mudança organizacional, que combinaram Tecnologia da Informação com alterações nos modos de desempenhar as tarefas, incentivou a codificação dos conhecimentos acumulados e deu origem à proposta da reengenharia de processos. O Quadro 1 reproduz a definição formal, articulada por Hammer e Champy (1993), para a reengenharia de processos.

A reengenharia de processos é repensar fundamentalmente e reestruturar radicalmente os processos empresariais para alcançar melhorias drásticas em indicadores críticos e contemporâneos de desempenho.

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

O Quadro 1 apresenta uma síntese das definições de controle interno propostas por Niswonger e Fess (1977) e Horngren (1972). Ela representa com fidelidade o entendimento de contadores e auditores acerca da natureza dos sistemas de controle interno nas organizações.

Enfim, a definição de reengenharia de processos não deixa dúvidas de que ela é orientada para o futuro e seu objetivo é propiciar às organizações a conquista de vantagens competitivas por meio do aumento da produtividade do trabalho, da qualidade dos produtos e serviços oferecidos e da redução dos custos e do tempo necessário para atender às demandas de clientes cada vez mais exigentes e cientes de seus direitos. Por conseguinte, o discurso dos especialistas em Tecnologia da Informação e dos consultores tende a ser otimista, liberal e progressista.

O sistema de controle interno, por outro lado, tem como principal finalidade preservar a segurança do patrimônio e das operações das organizações e a qualidade das informações apresentadas nas demonstrações financeiras. A promoção da eficiência das operações, embora esteja incluída na definição do sistema de controle interno, ocupa honroso terceiro lugar em relação às preocupações com a segurança do patrimônio e das operações e com a qualidade das informações financeiras. Ela é, de fato, mais uma restrição para as iniciativas de projeto de sistemas do que um resultado almejado. Tudo isso justifica o pessimismo, a prudência e o conservadorismo presentes no discurso de contadores e auditores.

Para facilitar a avaliação e o desenvolvimento de projetos, tanto de reengenharia de processos como de sistemas de controle interno, especialistas em Tecnologia da Informação, consultores, contadores e auditores valem-se de orientações gerais ou princípios. A próxima seção apresenta uma análise comparativa desses princípios.

### PRINCÍPIOS DA REENGENHARIA DE PROCESSOS VERSUS PRINCÍPIOS DO CONTROLE INTERNO

O Quadro 2 confronta os princípios da reengenharia de processos com os do controle interno. A distribuição desnivelada dos princípios contribui para demonstrar que não há qualquer correspondência entre eles. Os números foram usados simplesmente para dar um sentido de ordem dentro de cada grupo.

Os princípios da reengenharia de processos, listados à esquerda do Quadro 2, foram extraídos dos textos de Hammer (1990) e Hammer e Champy (1993). Esses princípios resultaram da constatação desses autores de que diferentes processos revistos pela reengenharia exibem algumas características sistemáticas que transcendem os processos em si, as empresas e as indústrias a que elas pertencem.

**Quadro 2 - Princípios da reengenharia de processos versus princípios do controle interno**

Reengenharia de processos	Controle interno
<ol style="list-style-type: none"> <li>Vários serviços são unificados.</li> <li>As atividades dos trabalhadores são planejadas e executadas por eles.</li> <li>A ordem natural no desempenho das etapas de um processo é respeitada.</li> <li>Os processos têm múltiplas versões.</li> <li>O trabalho é realizado onde faz mais sentido.</li> <li>As verificações e os controles são reduzidos.</li> <li>As reconciliações são minimizadas.</li> <li>Gerentes e equipes de caso proporcionam um único ponto de contato entre organizações e clientes.</li> <li>Operações centralizadas ou descentralizadas híbridas prevalecem.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>Estabelecer claramente a autoridade e a responsabilidade dos funcionários.</li> <li>Separar a responsabilidade sobre operações relacionadas.</li> <li>A autoridade sobre as funções de registro, custódia de ativos ou autorização para movimentar ativos e incorrer em passivos deve ser delegada a três pessoas diferentes.</li> <li>Empregar sempre pessoal competente e confiável.</li> <li>Promover a rotação periódica de deveres ou de cargos.</li> <li>Adotar técnicas e procedimentos claramente definidos aliados a medidas de segurança adequadas.</li> <li>Viabilidade financeira.</li> <li>Revisão independente.</li> <li>Integração de tarefas e funções.</li> </ol>

Os princípios do controle interno, listados à direita do Quadro 2, foram derivados da experiência cotidiana de contadores e auditores com a preservação da segurança das operações e do patrimônio das organizações<sup>1</sup> e com a garantia da precisão e da confiabilidade das informações evidenciadas nas demonstrações financeiras (Niswonger e Fess, 1977; Horngren, 1972; Seiler, 1975).

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

A segunda categoria congrega os princípios que são coincidentes na sua essência, mas foram construídos caprichosamente para serem consistentes com a retórica que sustenta essas duas propostas para o projeto dos processos empresariais. Ela inclui os princípios 4, 6 e 7 da reengenharia de processos e os princípios 6 e 7 do controle interno. A padronização dos processos de trabalho está prevista no sexto princípio de controle interno (técnicas e procedimentos claramente definidos aliados a medidas de segurança adequadas) e no quarto princípio da reengenharia de processos (os processos têm múltiplas versões); a determinação de que

a complexidade e o custo dos sistemas de controle sejam compatíveis com os benefícios que eles proporcionam está evidente no sétimo princípio do controle interno (viabilidade financeira) e no sexto (as verificações e os controles são reduzidos) e sétimo (as reconciliações são minimizadas) princípios da reengenharia de processos.

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

Outrossim, os projetos de reengenharia não criam qualquer obstáculo a que se defina formalmente a autoridade e a responsabilidade dos funcionários. A revisão independente também não é rejeitada nos projetos de reengenharia<sup>2</sup>. A contratação de funcionários competentes e confiáveis, embora não integre a lista dos princípios da reengenharia, é, com certeza, um requisito importante de qualquer projeto de mudança organizacional, especialmente quando alavancada pela

Tecnologia da Informação. Talvez a grande diferença esteja no tipo de competência requerida dos funcionários. Lembre-se de que, nos processos revistos pela reengenharia, as tarefas são unificadas e os trabalhadores planejam e executam suas atividades, ao passo que, nos processos concebidos segundo as normas de controle interno, o desempenho das tarefas deve obedecer a técnicas e procedimentos claramente definidos.

A essa altura, já é possível perceber que os princípios da reengenharia de processos e do controle interno são consistentes com os objetivos de cada uma dessas duas propostas. No entanto, somente comparando as hipóteses sobre o comportamento humano nas organizações, sobre as organizações e sobre a tecnologia que suportam esses princípios é que se poderá, finalmente, demonstrar a origem das divergências entre eles.

### HIPÓTESES DA REENGENHARIA DE PROCESSOS VERSUS HIPÓTESES DO CONTROLE INTERNO

Os princípios da reengenharia de processos e do controle interno, assim como quaisquer normas sobre projeto de trabalho, estão baseados em hipóteses sobre o comportamento humano nas organizações, sobre

as organizações e sobre a tecnologia. Esta seção (a) compara formalmente as hipóteses que sustentam os princípios da reengenharia de processos com as que sustentam os princípios do controle interno, (b) evidencia que elas são consistentes, respectivamente, com os objetivos da reengenharia de processos e do controle interno e (c) demonstra que as diferenças existentes entre elas justificam as divergências observadas anteriormente entre os princípios.

O Quadro 3 apresenta as hipóteses da reengenharia de processos e do controle interno sobre o comportamento humano nas organizações. As hipóteses da reengenharia de processos, formuladas por Hammer (1990) e Hammer e Champy (1993), revelam uma visão bastante otimista a respeito das pessoas e de como elas se posicionam em relação ao trabalho e às organizações. Elas são bastante similares à Teoria Y de McGregor (1980).

As hipóteses do controle interno foram propostas, de maneira tentativa, por Carmichael (1970) com base nas pesquisas de Caplan (1966, 1968) sobre as hipóteses comportamentais da contabilidade gerencial e na revisão de alguns textos de contabilidade, auditoria e controle interno. Assim como a Teoria X de McGregor (1980), elas refletem uma concepção pessimista sobre o comportamento humano nas organizações.

Quadro 3 - Hipóteses sobre o comportamento humano nas organizações

Reengenharia de processos	Controle interno
<p><b>Hipótese nº 1:</b> Nos dias de hoje, grande parte da população é educada e capaz de assumir responsabilidades.</p> <p><b>Hipótese nº 2:</b> Os trabalhadores prezam sua autonomia e esperam poder influenciar na forma como os negócios são conduzidos.</p>	<p><b>Hipótese nº 1:</b> Os indivíduos têm uma inerente fraqueza mental, moral e física, portanto os métodos e as medidas de controle interno são necessários para se preservar a segurança dos ativos, a confiabilidade das informações e a produtividade dos sistemas de informações.</p> <p><b>Hipótese nº 2:</b> Um sistema de controle interno eficaz impedirá um indivíduo de cometer fraudes por meio da ameaça de exposição imediata.</p> <p><b>Hipótese nº 3:</b> Um indivíduo independente, isto é, situado funcional e estruturalmente de tal forma que não tenha de desempenhar ações incompatíveis, reconhecerá e denunciará as irregularidades que cheguem ao seu conhecimento.</p> <p><b>Hipótese nº 4:</b> As consequências da aceitação de sugestões de cometimento de irregularidades serão normalmente consideradas proibitivas e, portanto, as probabilidades de conluio serão baixas.</p> <p><b>Hipótese nº 5:</b> O plano da organização é o único determinante de poder no sistema de processamento de informações.</p> <p><b>Hipótese nº 6:</b> As ações não especificadas pela organização formal são disfuncionais para a segurança dos ativos, a confiabilidade das informações e a produtividade dos sistemas de informações.</p> <p><b>Hipótese nº 7:</b> Um sistema de registro provê evidência adequada das ações, tais como a identificação do desempenho e a transferência da responsabilidade, isto é, a existência de evidência documental implica a existência anterior de ações concomitantes.</p> <p><b>Hipótese nº 8:</b> Não existem conflitos inerentes entre os objetivos de salvaguarda dos ativos, de confiabilidade das informações e de produtividade dos sistemas de informações.</p>

O Quadro 4 contém as hipóteses da reengenharia de processos e do controle interno sobre as organizações. As hipóteses da reengenharia de processos podem ser inferidas pelo exame dos ajustes, recomendados por Hammer e Champy (1993), para que as organizações se beneficiem efetivamente das mudanças no projeto de trabalho realizadas de acordo com os princípios da reengenharia de processos. Podem ser identificadas nelas algumas das características mais importantes do sistema gerencial orgânico (Burns e Stalker, 1961) e do modelo de comprometimento para a administração da força de trabalho (Walton, 1985).

As características das organizações que mais facilmente se adaptam aos processos concebidos de acordo com os princípios do controle interno, enunciadas no Quadro 4, estão descritas parcialmente em listas desses princípios publicadas por diferentes autores (Seiler,

1975; Niswonger e Fess, 1977; Horngren, 1972; Cardozo, 1994). Elas reproduzem traços marcantes do sistema gerencial mecanicista (Burns e Stalker, 1961) e do modelo de controle para a administração da força de trabalho (Walton, 1985).

O Quadro 5 enuncia as hipóteses da reengenharia de processos e do controle interno sobre a tecnologia nas organizações. A reengenharia de processos conta com a Tecnologia da Informação para repensar os processos de maneira radical e reconstruir as organizações para a obtenção de ganhos significativos em indicadores relevantes de desempenho (Hammer, 1990; Hammer e Champy, 1993; Davenport, 1994). Diferentemente, os sistemas de controle interno buscam na tecnologia oportunidades para garantir a segurança do patrimônio e das operações das organizações sem que isso implique perda de eficiência (Niswonger e Fess, 1977; Cardozo, 1994).

**Quadro 4 - Hipóteses sobre as organizações**

Reengenharia de processos	Controle interno
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. As unidades de trabalho devem mudar de departamentos funcionais para equipes de processo.</li> <li>2. Os serviços devem mudar de tarefas simples para trabalhos multidimensionais.</li> <li>3. O nível de formalização das atividades deve ser reduzido.</li> <li>4. A preparação dos funcionários para os serviços deve mudar do treinamento para a educação.</li> <li>5. As medidas de desempenho e a remuneração devem valorizar os resultados em detrimento das atividades.</li> <li>6. Os critérios das promoções devem mudar do desempenho para a habilidade.</li> <li>7. A cultura deve enfatizar que todos os serviços, independentemente da sua natureza, têm um único destinatário: o cliente (interno ou externo).</li> <li>8. Os gerentes devem mudar de supervisores para instrutores.</li> <li>9. O número de níveis hierárquicos deve ser reduzido.</li> <li>10. Os executivos devem ser líderes em vez de controladores de resultado.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Os sistemas de controle interno devem comunicar as responsabilidades de todo o pessoal administrativo de forma fixa e clara e garantir que uma atividade da companhia seja automaticamente verificada por outra atividade, com um mínimo de duplicação de esforços (Seiler, 1975).</li> <li>2. Os sistemas de controle interno devem evitar a existência de áreas de responsabilidade superpostas ou indefinidas, para que os empregados trabalhem eficientemente (Niswonger e Fess, 1977).</li> <li>3. Um bom sistema de controle interno deve incluir itens como unidade de comando, especialização de esforços, procedimentos repetitivos, verificações automáticas, formulários concebidos para evitar erros e omissões e controle de documentos (Horngren, 1972).</li> <li>4. Para se diminuir os riscos de erros, voluntários ou não, as tarefas devem estar previstas no manual de organização (Cardozo, 1994).</li> </ol>

**Quadro 5 - Hipóteses sobre a tecnologia**

Reengenharia de processos	Controle interno
<p>A tecnologia, especialmente a Tecnologia da Informação, é um capacitador essencial dos processos de mudança, porque ela viabiliza projetos de trabalho mais ágeis, menos onerosos e mais eficazes, que respeitam as hipóteses assumidas anteriormente sobre as pessoas e as organizações.</p>	<p>Os sistemas de controle interno utilizam, sempre que possível, a tecnologia para reduzir as ocorrências de erro de qualquer natureza e aumentar a confiabilidade dos processos de registro de dados e da elaboração de relatórios.</p>

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

Denomina-se sistema de controle interno ao plano de organização e aos métodos que o acompanham para salvaguardar os ativos, propiciar dados contábeis precisos e confiáveis, promover a eficiência das operações e incentivar o respeito às políticas gerenciais.

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

Por outro lado, a preocupação com a segurança do patrimônio e das operações das organizações e com a confiabilidade e precisão dos dados utilizados pelos

sistemas de contabilidade, inerente aos sistemas de controle interno, é produto de experiências bastante desconfortáveis e caras vividas por acionistas, credores, fornecedores, clientes, empregados, governos, gerentes, contadores e auditores<sup>3</sup>. Tais experiências motivam uma postura desconfiada e conservadora por parte dos contadores e auditores responsáveis pelo projeto organizacional<sup>4</sup>. Temendo que problemas passados venham a se repetir, eles adotam uma visão pessimista do comportamento humano nas organizações e optam por reduzir, ao mínimo necessário, a autonomia dos funcionários. Para isso, contam com o auxílio de outros especialistas para a formalização das atividades e de supervisores para garantir que as normas sejam obedecidas. Como consequência, as organizações que adotam os princípios do controle interno para o projeto de trabalho assumem as características que Walton (1985) atribui ao modelo de controle para a administração da força de trabalho e as que Burns e Stalker (1961) associam ao sistema gerencial mecanicista. Nesse contexto, cabe à tecnologia complementar o aparato montado para restringir a ocorrência de erros, omissões ou fraudes que por qualquer motivo possam causar prejuízo aos diversos interessados no patrimônio e nos resultados das organizações.

### **IMPLICAÇÕES DOS CONFLITOS ENTRE OS PRINCÍPIOS PARA O SUCESSO DOS PROJETOS DE REENGENHARIA E DOS SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO**

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

Especialistas em Tecnologia da Informação e consultores consideram que o suporte dos administradores mais graduados das empresas é um dos requisitos mais importantes para o sucesso dos projetos de reengenharia (Hammer e Champy, 1993; Hall, Rosenthal e

Wade, 1993; Davenport, 1994; Bashein, Markus e Riley, 1994; Grover et al., 1994; Boyle, 1995). Contadores e auditores também incluem os gerentes de topo entre as forças que promovem o controle interno nas organizações (Hornngren e Foster, 1987). Pode-se concluir, portanto, que os rumos dos processos de mudança dependerão sempre das opções dos administradores. Resta, então, saber o que determina essas opções.

Considerando-se que o controle interno é um sistema redutor de riscos porque visa, prioritariamente, à proteção do patrimônio e das operações das organizações e que os projetos de reengenharia de processos favorecem o aumento da rentabilidade esperada das organizações por meio de mudanças com níveis diversos de profundidade e radicalidade, podem-se classificar os sistemas de controle interno e os diferentes projetos de reengenharia como oportunidades de investimento com níveis distintos de rentabilidade esperada e de risco (Venkamanatran, 1994; Miles, Coleman e Creed, 1995). O senso comum e algumas evidências empíricas sinalizam que entre as variáveis que podem explicar as opções dos administradores estão suas preferências em relação ao risco e o grau de controle exercido por agentes externos (matriz, *holding*, governo etc.) sobre as organizações.

A afirmativa de que a atitude dos gerentes em relação ao risco determina, em parte, as escolhas que eles farão em condições de incerteza não é novidade e respeita o bom senso. No entanto, é importante submeter à apreciação dos leitores informações adicionais acerca da forma com que o grau de controle externo exercido sobre as organizações repercute no projeto organizacional, uma vez que ele altera o nível de risco das decisões gerenciais, condicionando, portanto, as opções feitas pelos gerentes.

Numa síntese de diversas pesquisas, Mintzberg (1979) observa que três fatores associados ao poder fazem com que, ocasionalmente, as organizações adotem estruturas incompatíveis com suas condições pessoais (idade, tamanho, sistema técnico e ambiente), sendo um desses fatores a presença de controle externo. Quanto ao seu efeito, Mintzberg conclui que as evidências empíricas são consistentes com a hipótese de que “quanto maior for o controle externo de uma organização, mais centralizada e formalizada será sua estrutura”. A centralização e a formalização resultam dos meios que são freqüentemente empregados para o controle. O primeiro deles é a responsabilização do principal executivo por suas ações e o segundo, a submissão desse executivo a padrões e regras claramente definidos. Essas providências fazem com que o executivo se torne cauteloso ao agir,

reservando para si decisões críticas ou, então, delegando-as a pessoas de sua estrita confiança, e se preocupe em justificar cada uma de suas ações, formalizando-as e documentando-as. Vez por outra, os controladores externos induzem a um nível maior de formalização do que o necessário para a racionalização das decisões por meio da imposição de demandas generalizadas<sup>5</sup>.

A reengenharia de processos determina que os serviços sejam unificados e que os trabalhadores planejem e executem suas atividades.

Em resumo, quanto maiores forem a aversão dos administradores ao risco e o grau de controle externo exercido sobre as organizações, tudo o mais mantido constante, menores serão as chances de se implantar com sucesso projetos de reengenharia nos termos propostos por Hammer (1990) e Hammer e Champy (1993).

Especialistas em Tecnologia da Informação e consultores de informática têm julgado importante a contribuição e o suporte de consultores externos para o sucesso dos esforços de reengenharia, embora não na mesma intensidade que o suporte dos gerentes de topo (Allen e Nafius, 1993; Harrison e Pratt, 1993; Grover et al., 1994). Contadores e auditores, por sua vez, se posicionam da mesma maneira em relação à contribuição dos auditores externos na promoção do controle interno nas organizações (Hornngren e Foster, 1987). Espera-se, dessa forma, que o sucesso na implantação de projetos de mudança patrocinados por cada uma dessas categorias profissionais dependa não só de sua competência, mas principalmente do seu poder relativo no cenário empresarial. Cumpre determinar, nesse caso, (a) como os princípios divergentes criam oportunidades para o confronto de auditores com consultores, (b) quais são as fontes de poder a que auditores e consultores podem recorrer para defender suas propostas de trabalho e (c) quais são as chances de sucesso de cada uma dessas categorias.

Nas firmas de auditoria e consultoria, a divergência entre os princípios da reengenharia de processos e os princípios do controle interno pode suscitar dúvidas e ensejar contendas, especialmente quando essas firmas prestam serviços de auditoria e consultoria a

uma mesma empresa. Uma de suas unidades, a responsável pelos serviços de auditoria externa, exigirá sempre a manutenção de um padrão mínimo de controle interno para que possa fornecer um parecer favorável a um custo aceitável. Por outro lado, tal nível mínimo de controle interno pode impor restrições excessivas aos projetos de reengenharia que interessam à unidade de consultoria. Em função disso, nas firmas de consultoria e auditoria, escolhas terão de ser feitas entre o nível mínimo de controle interno a ser exigido das empresas auditadas e o “radicalismo” das mudanças propostas pelas equipes de consultoria nos projetos de reengenharia. Dentre as variáveis que podem interferir nessas escolhas estão as definições de relevância adotadas por consultores e auditores e a intensidade do controle exercido por agentes externos sobre as firmas de auditoria e consultoria e sobre as empresas-clientes. A primeira variável define os processos que serão objeto de disputa, e a segunda variável, o poder relativo de consultores e auditores externos. De antemão, pode-se afirmar que as decisões dos auditores externos, por força do ambiente institucional, tenderão a predominar sobre as propostas dos consultores.

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

A relevância (ou materialidade) também é considerada um critério importante por auditores externos na avaliação do sistema de controle interno e na aplicação dos princípios contábeis geralmente aceitos. Com certeza, esses auditores estarão menos propensos a transigir no uso dos princípios do controle interno nos casos de processos relevantes para as organizações, embora existam algumas evidências fracas de que a severidade

dos julgamentos sobre a materialidade seja atenuada pela duração do relacionamento entre as firmas de auditoria e seus clientes (Bates, Ingram e Reckers, 1982).

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

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

Além de serem responsáveis pelos serviços que prestam a todos os interessados no desempenho das empresas, as firmas de auditoria, no Brasil, são disciplinadas e controladas por agentes normativos e fiscalizadores do governo, como a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e o Banco Central do Brasil (Bacen). As penalidades a que estão sujeitas por descumprirem as determinações desses agentes variam desde a simples advertência até o cancelamento de seus registros, sem prejuízo de outras sanções legais cabíveis em cada situação<sup>6</sup>.

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

e à sua ênfase nas organizações. Conseqüentemente, os auditores estarão propensos a sancionar os níveis de centralização e formalização típicos das organizações submetidas a variados graus de controle externo.

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

Mais curiosa ainda é a situação das empresas que contratam duas firmas de auditoria e consultoria concorrentes, uma para opinar sobre as demonstrações financeiras e a outra para realizar a reengenharia de processos. Nesse caso, deve-se esperar que, em conseqüência dos aludidos conflitos entre princípios, a implantação dos projetos de reengenharia dependa da aprovação prévia dos auditores independentes. Essa precedência resulta de assimetria na distribuição de poder, induzida (a) pela exigência legal de que as sociedades

por ações de capital aberto submetam suas demonstrações financeiras à apreciação de auditores independentes, (b) pelo controle externo exercido sobre as firmas de auditoria e (c) pelos efeitos adversos da substituição de uma firma de auditoria por outra, especialmente quando a segunda já estiver executando serviços de consultoria para a contratante.

As divergências entre os princípios da reengenharia de processos e os do sistema de controle interno impõem que todos os encarregados de propor, aceitar ou implantar mudanças nos projetos de trabalho das organizações façam escolhas e assumam a responsabilidade pelos benefícios ou prejuízos que delas procedam.

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

As considerações aqui apresentadas demonstram que os defensores da reengenharia de processos pecaram por excesso de otimismo quando formularam e divulgaram sua proposta para as organizações do futuro. Além de não terem descoberto a solução para todas as dificuldades vividas pelas empresas e por seus administradores, conforme já se pode perceber pelo número de insucessos alcançados no passado recente e pelo ostracismo a que a reengenharia está hoje con-

denada pela comunidade empresarial, seus defensores não avaliaram adequadamente os impedimentos políticos à implantação de seus projetos.

Podem-se classificar os sistemas de controle interno e os diferentes projetos de reengenharia como oportunidades de investimento com níveis distintos de rentabilidade esperada e de risco.

### LIMITAÇÕES DO TRABALHO

No desenvolvimento deste trabalho foram adotados implicitamente três pressupostos sobre a natureza da reengenharia de processos e a do controle interno que restringem de forma significativa as conclusões alcançadas. São eles:

- a) existe um, e somente um, conjunto de princípios tanto para a reengenharia de processos como para o controle interno - no caso específico da reengenharia de processos, esse conjunto é integrado pelos princípios codificados por Hammer (1990) e Hammer e Champy (1993);
- b) a validade de ambos os conjuntos de princípios é aceita de forma incondicional por professores, contadores, consultores e administradores;
- c) o sucesso tanto dos projetos de reengenharia como dos sistemas de controle interno depende única e exclusivamente da aplicação correta e competente dos princípios pertinentes a cada uma dessas abordagens.

Tais pressupostos tornam os projetos de trabalho concebidos de acordo com os princípios da reengenharia de processos substitutos perfeitos dos projetos baseados nos princípios do controle interno e reduzem a opção dos administradores nas organizações a uma simples questão de preferência pessoal ou a uma imposição do momento histórico.

Embora estejam subjacentes aos trabalhos de Hammer (1990), Hammer e Champy (1993) e à maioria dos textos sobre controle interno, esses pressupostos não são válidos. É por esse motivo que, com

freqüência, ouvem-se casos de consultores e administradores que se engajam em projetos de reengenharia que contrariam vários dos princípios enunciados anteriormente ou casos de contadores e auditores que propõem ou convivem com sistemas de controle interno bem menos restritivos do que deveriam ser se os princípios do controle interno fossem seguidos à risca. E, ainda assim, esses projetos e sistemas são bem-sucedidos em todos os seus aspectos.

Aliás, ao longo do texto, recorreu-se a designações, como sistemas mecanicistas e sistemas orgânicos, oriundas de trabalhos que demonstraram que não existe uma maneira única ou melhor de organizar um empreendimento, para induzir o leitor a refletir

sobre a impropriedade das propostas que oferecem um único conjunto de princípios, seja de reengenharia, seja de controle interno, que pode ser adotado ao gosto dos administradores ou por pressões da sociedade.

Em relação à reengenharia, pode-se provar que não existe um conjunto único de princípios que goze de ampla aceitação e que garanta o sucesso dos projetos. Bowen e Lawler (1992), Davenport (1994) e Bowen e Lawler (1995), por exemplo, rejeitam a delegação de poderes (*empowerment*) como a única (e melhor) opção para as empresas conceberem processos eficazes. Os dois últimos autores propõem que a seleção de uma abordagem para a delegação de poderes leve em conta (a) a estratégia empresarial, (b) o tipo de vínculo empresa-cliente, (c) a tecnologia da tarefa, (d) o ambiente empresarial e (e) o tipo de pessoas que integram o quadro funcional. Tomasko (1993) recomenda que as iniciativas para o redimensionamento do trabalho nas organizações, objetivando simplicidade e velocidade, nunca devem comprometer sua segurança ou suas vantagens competitivas. Além disso, Miles, Coleman e Creed (1995) demonstram que as organizações bem-sucedidas na revisão de seus processos, entre outras providências, desenvolveram uma filosofia empresarial (uma visão das pessoas e de como elas têm de ser utilizadas e gerenciadas que esteja em sintonia com a estratégia e a estrutura escolhidas) adequada às condições específicas vivenciadas.

Quanto ao controle interno, também é possível demonstrar que os pressupostos não se aplicam.

Carmichael (1970), que postulou, de maneira tentativa, as hipóteses comportamentais do controle interno, finalizou seu trabalho convidando os especialistas a formularem hipóteses mais adequadas à realidade organizacional, sugerindo, em certa medida, que os princípios do controle interno fossem revistos ou qualificados para serem mais eficazes. Alguns anos depois, em 1988, o American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) incluiu no Statement of Auditing Standard nº 55 a seguinte determinação: “A aplicabilidade e a importância dos fatores específicos do ambiente de controle, dos métodos e registros do sistema de contabilidade e dos procedimentos de controle que uma entidade estabelece devem ser considerados no contexto: (1) do tamanho da entidade; (2) das características da organização e de seus proprietários; (3) da natureza de seus negócios; (4) da diversidade e da complexidade de suas operações; (5) dos seus métodos de processamento de dados; e (6) de seus requerimentos legais aplicáveis e regulamentos”.

Faz-se, portanto, necessário destacar que, por força dos pressupostos assumidos neste trabalho, as observações feitas sobre as divergências entre os princípios da reengenharia de processos e os princípios do controle interno, bem como as considerações sobre as implicações dessas divergências para o sucesso dos projetos de reengenharia e dos sistemas de controle interno, restringem-se aos casos em que consultores e especialistas em Tecnologia da Informação aplicam ou pretendem aplicar genericamente, e sem qualquer crítica, os princípios propostos por Hammer e Champy (1993) na revisão dos processos empresariais e, ainda, aos casos em que contadores e auditores procedem da mesma maneira em relação aos princípios do controle interno, enunciados anteriormente, no projeto e na implantação de sistemas de controle.

## CONCLUSÕES

O ponto de partida deste estudo foi a constatação de que a proposta da reengenharia de processos para o projeto de trabalho nas organizações, tal como divulgada inicialmente na mídia, por mais atraente que fosse, contrariava alguns dos princípios mais difundidos do controle interno e tinha o potencial de expor algumas empresas a riscos desnecessários e caros. Por outro lado, estava claro que, para certas empresas, essa proposta nada acrescentava, pois elas sempre se enquadraram nos padrões recomendados pela reengenharia. Apesar disso, consultores e especialistas em infor-

mática insistiam que a sobrevivência das empresas numa economia globalizada e competitiva dependia fundamentalmente da revisão de seus processos de acordo com os princípios da reengenharia.

Para avaliar os obstáculos à revisão dos processos empresariais, este trabalho colocou lado a lado as propostas da reengenharia de processos e dos sistemas de controle interno, apresentou as motivações que as originaram, identificou quais dos seus princípios são potencialmente conflitantes, evidenciou que as divergências entre esses princípios podem ser explicadas pelas hipóteses que os sustentam e explorou as implicações dessas divergências para os principais atores envolvidos nos projetos.

O controle interno é um sistema redutor de riscos porque visa, prioritariamente, à proteção do patrimônio e das operações das organizações.

Terminado o trabalho, resta o sentimento de que uma de suas conclusões mais importantes é a de que os conflitos identificados entre os princípios da reengenharia de processos e os do controle interno só têm significado para os profissionais que tentam aplicá-los de maneira genérica e sem qualquer crítica, ignorando todo um conjunto de conhecimentos já disponível sobre administração de empresas, controle interno e contabilidade.

Como são raros os registros de disputas abertas pela aplicação de princípios conflitantes nas organizações<sup>7</sup>, deve-se considerar a possibilidade de que todos os atores já sabiam dos limites das propostas da reengenharia de processos e do controle interno e, por esse motivo, não se deixaram envolver em projetos inadequados às suas organizações.

Pode-se argumentar que as evidências não suportam tal hipótese. Se essa fosse realmente a situação, com certeza, a reengenharia de processos não teria produzido os estrondosos sucessos editoriais observados em 1993 e 1994, não teria propiciado o enorme investimento em treinamento feito pelas mais diferentes organizações e não teria suscitado o número de matérias que foram publicadas, tanto em revistas técnicas como em jornais mais populares. A verdade é que,

durante algum tempo, acreditou-se que estava ocorrendo uma revolução no campo da administração de empresas e que a reengenharia seria a solução para todos os problemas vividos pelas organizações. Atribuiu-se a Peter Drucker (Hammer e Champy, 1993) a afirmativa de que “a reengenharia é o novo e precisa ser realizada”. Ademais, hoje já existem resultados suficientes para demonstrar que foram cometidos exageros e enganos na tentativa de se construir as empresas do futuro, com elevados custos para os funcionários, acionistas, fornecedores e clientes das empresas e para o governo e a sociedade, nos casos em que os projetos foram implantados em entidades governamentais.

Uma explicação concorrente para a escassez de registros sobre as disputas em torno de princípios conflitantes, talvez mais plausível, é que administradores, governantes, consultores, contadores e auditores, conscientemente ou não, mantêm uma saudável distância entre o discurso e a prática, deixando sempre margem para a revisão de suas opiniões e decisões nos casos em que isso se faça necessário<sup>8</sup>.

Para consubstanciar essa hipótese, deve-se observar que o rótulo da reengenharia acolheu, na prática, projetos de diversas naturezas, inclusive alguns que parecem ter saído do receituário de auditores e contadores. A simples menção do título reengenharia legitimou como modernos e progressistas vários projetos que eram, na verdade, tradicionais e conservadores. A título de ilustração, deve-se comparar a experiência da Ford, aludida na introdução, com outra realizada na ITT Automotive (Palmer, 1994). Os administradores de ambas as empresas, preocupados com os recursos consumidos no processo de gerenciamento das relações com fornecedores (contas a pagar), decidiram revê-lo. Enquanto os administradores da Ford reprojeteram o processo de obtenção de suprimentos e pagamento a fornecedores desrespeitando princípios do controle interno, os da ITT Automotive adotaram um procedimento baseado num cartão de crédito corporativo, que é simplesmente uma “nova” versão para o fundo de caixa pequeno, uma das mais conhecidas aplicações dos princípios do controle interno. Curiosamente, o cartão que operacionalizou o fundo de caixa pequeno foi patrocinado pelo Comitê Contas a Pagar “ITTA 2000”, constituído para repensar a função de contas a pagar a partir da perspectiva da qualidade total. Outro exemplo é o projeto implantado na IBM Credit, que, embora apresentado por Hammer e Champy (1993) como um caso de reengenharia, contrariou vários de seus princípios e, ainda assim, propiciou ganhos classificados como magníficos. Os administradores dessa empresa se utilizaram da informática para centralizar, formalizar e padronizar o processo

de análise de crédito, determinação de preços e preparação de contratos.

Em síntese, o reduzido número de registros de problemas associados às disputas pela implantação de projetos baseados em princípios divergentes não indica que esses problemas não tenham existido ou que sejam triviais. É possível que, em algumas situações, tenha havido a intervenção de profissionais competentes que evitaram, ou moderaram, os impactos de projetos que poderiam afetar negativamente o desempenho das organizações. Em outras situações, a ausência de problemas pode ter resultado do uso das designações reengenharia de processos e controle interno simplesmente como figuras de retórica.

Para finalizar este trabalho, deve-se destacar uma alteração caprichosa no cenário empresarial nos últimos anos. As primeiras informações sobre reengenharia de processos tornaram-se públicas no Brasil em meados de 1992, quando alguns setores da economia estavam perdendo competitividade em função da entrada, no mercado nacional, de produtos importados (automóveis, calçados, tecidos, brinquedos etc.) com alta qualidade e preços baixos. Também o setor público sofria com a escassez de recursos e sérias pressões para aumentar sua eficiência. Por algum tempo, pareceu a todos que a reengenharia de processos realmente era a única alternativa que restava para as organizações recuperarem o seu desempenho. Tudo era aceito para preservar e/ou ampliar as vantagens competitivas das organizações, e os sistemas de controle, especialmente os de controle interno, foram incluídos entre os sistemas que não agregavam valor. Hoje, vive-se um momento distinto. Ainda são fortes os incentivos para as organizações públicas e privadas oferecerem produtos e serviços melhores a custos reduzidos. Entretanto, os episódios dos bancos Econômico e Nacional e os problemas nos serviços de Saúde Pública e Previdência Social fizeram crescer a preocupação com a segurança das operações e do patrimônio das organizações e com a qualidade das informações financeiras oferecidas ao público e às autoridades pela contabilidade. Conseqüentemente, os sistemas de controle interno reconquistaram o prestígio perdido, ocupando espaços que pertenceram, no passado recente, à reengenharia de processos. E a disputa recomeça.

Espera-se sinceramente que nesta contenda entre especialistas não existam vencedores. É fundamental que o controle interno e seus defensores coexistam nas organizações com a reengenharia de processos e seus defensores, pois, para cada organização, existe uma combinação apropriada, essencialmente dinâmica, de iniciativa com prudência, que garante a permanência no caminho da prosperidade. ○

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALLEN, D. P., NAFIUS, R. Dreaming and doing: reengineering GTE telephone operations. *Planning Review*, v.21, n.2, p.28-31, Mar./Apr. 1993.
- BASHEIN, B. J., MARKUS, M. L., RILEY, P. Preconditions for bpr success and how to prevent failures. *Information Systems Management*, v.11, n.2, p.7-13, Spring 1994.
- BATES, H. L., INGRAM, R. W., RECKERS, P. M. J. Auditor-client affiliation: the impact on "materiality". *Journal of Accountancy*, v.153, n.4, p.60-3, Apr. 1982.
- BOWEN, D. E., LAWLER, E. E. The empowerment of service workers: what, why, how, and when. *Sloan Management Review*, v.33, n.3, p.31-9, Spring 1992.
- \_\_\_\_\_. Empowering service employees. *Sloan Management Review*, v.36, n.4, p. 73-84, Summer 1995.
- BOYLE, R. B. Avoiding common pitfalls of reengineering. *Management Accounting*, v.77, n.4, p.24-33, Oct. 1995.
- BURNS, T., STALKER, G. M. *The management of innovation*. London: Tavistock, 1961.
- CAIXETA, N. Como os americanos combatem o roubo. *Exame*, v.26, n.24, p.102-6, 23 nov. 1994.
- CAPLAN, E. H. Behavioral assumptions of management accounting. *Accounting Review*, v.41, n.3, p.496-509, July 1966.
- \_\_\_\_\_. Behavioral assumptions of management accounting: report of a field study. *Accounting Review*, v.43, n.2, p.342-62, Apr. 1968.
- CARDOZO, J. S. S. Controles internos. *Revista Brasileira de Contabilidade*, v.23, n.87, p.32-41, jun. 1994.
- CARMICHAEL, D. R. Behavioral hypotheses of internal control. *The Accounting Review*, v.45, n.2, p.235-45, Apr. 1970.
- DAVENPORT, T. H. *Reengenharia de processos: como inovar na empresa através da Tecnologia da Informação*. Rio de Janeiro: Campus, 1994.
- ECCLES, R. G., NOHRIA, N., BERKLEY, J. D. *Assumindo a responsabilidade: redescobrimo a essência da administração*. Rio de Janeiro: Campus, 1994.
- GOLDEN, T. W. Employee crime can cost you millions. *Management Accounting*, v.75, n.2, p.39-44, Aug. 1993.
- GOLDMAN, A., BARLEV, B. The auditor-firm conflict of interests: its implications for independence. *The Accounting Review*, v.49, n.4, p.707-18, Oct. 1974.
- GROVER, V. et al. The implementation of business reengineering. *Journal of Management Information Systems*, v.12, n.1, p.109-44, Summer 1994.
- HALL, G., ROSENTHAL, J., WADE, J. How to make reengineering really work. *Harvard Business Review*, v.71, n.6, p.119-31, Nov/Dec. 1993.
- HAMMER, M. Reengineering work: don't automate, obliterate. *Harvard Business Review*, v.68, n.4, p.104-12, July/Aug. 1990.
- HAMMER, M., CHAMPY, J. *Reengenharia: revolucionando a empresa em função dos clientes, da concorrência e das grandes mudanças da gerência*. Rio de Janeiro: Campus, 1993.
- HARRISON, D. B., PRATT, M. D. A methodology for reengineering business. *Planning Review*, v.21, n.2, p.6-11, Mar./Apr. 1993.
- HORNGREN, C. T. *Cost accounting: a managerial emphasis*. 3.ed. Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall, 1972.
- HORNGREN, C. T., FOSTER, G. *Cost accounting: a managerial emphasis*. 6.ed. Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall, 1987.
- KAPLAN, J. M., PERRY, W. K. The high cost of corporate crime. *Management Accounting*, v.73, n.6, p.43-6, Dec. 1991.
- KAPLAN, J. M., DAKIN, L. S., SMOLIN, M. R. Living with the organizational guidelines. *California Management Review*, p.136-46, Fall 1993.
- McGREGOR, D. *O lado humano da empresa*. Rio de Janeiro: Martins Fontes, 1980. (Tradução do texto originalmente publicado pela McGraw-Hill em 1960).
- MILES, R. E., COLEMAN JR., H. J., CREED, W. E. D. Keys to success in corporate redesign. *California Management Review*, v.37, n.3, Spring 1995.
- MINTZBERG, H. *The structuring of organizations*. Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall, 1979.
- NISWONGER, C. R., FESS, P. E. *Accounting principles*. 12.ed. Cincinnati, OH.: South-Western, 1977.
- PALMER, R. J. Reengineering payables at ITT Automotive. *Management Accounting*, v.76, n.1, July 1994.
- SÁ, A. L. *Fraudes contábeis*. Rio de Janeiro: Ediouro/Tecnoprint, 1982.
- SANCOVOSCHI, M. *Reengenharia de processos & controle interno: divergências por questões de princípios*. Rio de Janeiro, COPPEAD/UFRJ, Relatório COPPEAD n.295, mar. 1995.
- SCHWARTZ, K. B., MENON, K. Auditor switches by failing firms. *Accounting Review*, v.60, n.2, p.248-61, Apr. 1985.
- SEILER, R. *Accounting principles for management*. 2.ed. Columbus: CE Merrill, 1975.
- TENG, J. T. C., GROVER, V., FIEDLER, K. D. Business process reengineering: charting a strategic path for the information age. *California Management Review*, v.30, n.3, p.9-31, Spring 1994.
- TOMASKO, R. M. *Rethinking the corporation: the architecture of change*. New York: American Management Association, 1993.
- VENKAMANATRAN, N. IT-enabled business transformation: from automation to business scope redefinition. *Sloan Management Review*, v.35, n.2, p.73-87, Winter 1994.
- WALTON, R. E. *From control to commitment: transforming work force management in the United States*. In: CLARK, K. B., HAYES, R. H., LORENZ, C. The uneasy alliance: managing the productivity - technology dilemma. Boston, Mass.: Harvard Business School Press, 1985.
- WILLIAMS, K. News: corporate fraud is rampant. *Management Accounting*, v.76, n.2, p.20, Aug. 1994.

## NOTAS

Este trabalho resultou da revisão do texto "Reengenharia de processos & controle interno: divergências por questões de princípios", publicado como Relatório COPPEAD com número 295, em março de 1995 (Sancovoschi, 1995).

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

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

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

4. Pesquisa realizada por Sá (1982) indica que as principais causas de fraudes são: (1) cobrir perda em jogo, (2) cobrir gastos com mulheres, (3) levar padrão de vida mais alto e (4) cobrir infortúnio. Para evitar as fraudes, Sá (1982) recomenda que se tome especial cuidado com funcionários que: (a) possuam o vício do jogo, ainda que seja o patrocinado pelo poder público, (b) freqüentem casas de diversões de alto luxo ou possuam diversas mulheres às suas expensas, (c) adquiram bens de valor superior às suas possibilidades de renda ou (d) promovam reuniões sociais dispendiosas com freqüência ou levem vida social incompatível

com sua função. A KPMG (Williams, 1994) reafirma e complementa a lista de Sá (1982), sugerindo que, para evitar fraudes, os administradores devem estar atentos aos seguintes indicadores: (a) mudanças no estilo de vida, hábitos de gasto ou comportamento dos funcionários, (b) controles internos, procedimentos, políticas ou seguranças mal projetados ou ignorados, (c) acompanhamentos inadequados de variâncias irregulares ou não explicadas nas informações financeiras, (d) falta de itens nos estoques, (e) despesas ou compras anormalmente elevadas, (f) desprezo pelos resultados de auditorias externas ou internas, (g) reclamações freqüentes dos clientes, (h) arquivos perdidos e (i) desprezo para com os comentários dos funcionários.

5. Para se avaliar como o controle externo repercute nos níveis de centralização e formalização nas organizações, é oportuno verificar as implicações da Lei do *Software* de dezembro de 1987 aqui no Brasil, objeto de matéria publicada na seção Tecnologia da revista *Exame* em 3 de agosto de 1994; do Foreign Corrupt Practices Act e do Federal Managers' Financial Integrity Act, apresentadas no capítulo 27 do livro de Horngren e Foster (1987) e no artigo de Caixeta (1994) e do Federal Sentencing Guidelines, discutidas nos artigos de Kaplan e Perry (1991), de Kaplan, Dakin e Smolin (1993) e de Golden (1993).

6. A CVM inclui entre os deveres e responsabilidades dos auditores: (1) a elaboração de "relatório circunstanciado, a ser endereçado à administração da entidade auditada, contendo observações a respeito das deficiências ou da ineficácia dos controles internos e procedimentos contábeis da entidade auditada" e (2) a comunicação à "CVM de circunstâncias que possam configurar atos praticados pelos administradores em desacordo com as disposições legais e regulamentares aplicáveis às atividades da entidade auditada e/ou relativas à sua condição de entidade integrante do mercado de valores mobiliários, atos estes que tenham, ou possam vir a ter, reflexos sobre as demonstrações contábeis auditadas e eventuais impactos nas operações da entidade". O descumprimento dessas

determinações sujeita os auditores a penalidades que vão desde uma simples advertência até o cancelamento dos seus registros, sem prejuízo de outras sanções legais cabíveis (Instrução CVM nº 216, de 29 de junho de 1994). O Banco Central do Brasil (Bacen), por sua vez, exige que os auditores independentes, como resultado do exame dos livros, registros contábeis e documentos, apresentem aos administradores das instituições auditadas e ao Departamento Central de Fiscalização do Bacen ou a Unidades Regionais que jurisdicionem as instituições relatórios circunstanciados de suas observações relativas às deficiências ou à ineficácia dos controles contábeis internos e ao descumprimento de normas legais e regulamentares. "Eventuais falhas ou irregularidades constatadas pela fiscalização do BACEN, no trabalho executado pelos auditores, serão comunicadas ao Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e à CVM, em processo devidamente instruído para possibilitar a apuração das responsabilidades e, se for o caso, a instauração do competente inquérito administrativo". Adicionalmente, "o BACEN poderá, a qualquer tempo, sustar, em caráter temporário, a realização de trabalhos de auditoria, em instituições por ele autorizadas a funcionar, por auditores cujo desempenho, a seu critério, não seja compatível com os interesses de segurança e fortalecimento do sistema financeiro, durante o período em que a CVM e o CFC estiverem apreciando, nas áreas de suas competências, as falhas e irregularidades constatadas pela fiscalização do BACEN" (Bacen, Resolução nº 1.007, de 2 de maio de 1985).

7. Até onde foi possível perceber, somente um autor menciona ocorrências em que a reengenharia desmontou o aparato de controle de organizações trazendo sérios prejuízos para as empresas. Tomasko (1993) cita, entre outras, a história do Citicorp, que perdeu considerável soma em empréstimos atrasados durante um período recessivo por ter simplificado excessivamente o processo de aprovação de empréstimos hipotecários.

8. Eccles, Nohria e Berkley (1994) tratam da importância da retórica para a administração de empresas, como área de conhecimento, e para os administradores.