

CUSTOS DA QUALIDADE NA ATIVIDADE DE AUDITORIA

Ruth Carvalho de Santana Pinho

Maria Naiula Monteiro Pessoa

Maria da Glória Arrais Peter

Teresinha Maria Cavalcanti Cochrane

Fabio Arrais Peter

Resumo:

Num mundo globalizado, a competitividade tem levado empresas a reverem as formas de organização, não mais limitando as preocupações aos preços dos produtos, mas atentando também para a qualidade destes. O consumidor busca a empresa que fornece melhor custo/benefício. No setor de prestação de serviços a questão da qualidade se torna ainda mais relevante que o preço, em especial, nas atividades de caráter público, como é o caso da Auditoria. Custos da Qualidade na prestação de serviços, notadamente na atividade de auditoria, consiste em manter um ambiente empresarial com normas, estabelecidas com base no trabalho elaborado com qualidade total, isto é, admitindo erro zero, no qual trabalhem profissionais capacitados, com habilidades específicas, eficientes e comprometidos, tendo ainda acompanhamento contínuo para verificação das atividades desenvolvidas pelos mesmos.

Palavras-chave:

Área temática: *Custos de Qualidade*

CUSTOS DA QUALIDADE NA ATIVIDADE DE AUDITORIA

Resumo

**Autores: Ruth Carvalho de Santana Pinho
Maria Naiula Monteiro Pessoa
Maria Da Gloria Arrais Peter
Teresinha M^a Cavalcanti Cochrane
Fabio Arrais Peter**

Num mundo globalizado, a competitividade tem levado empresas a reverem as formas de organização, não mais limitando as preocupações aos preços dos produtos, mas atentando também para a qualidade destes. O consumidor busca a empresa que fornece melhor custo/benefício. No setor de prestação de serviços a questão da qualidade se torna ainda mais relevante que o preço, em especial, nas atividades de caráter público, como é o caso da Auditoria.

Custos da Qualidade na prestação de serviços, notadamente na atividade de auditoria, consiste em manter um ambiente empresarial com normas, estabelecidas com base no trabalho elaborado com qualidade total, isto é, admitindo erro zero, no qual trabalhem profissionais capacitados, com habilidades específicas, eficientes e comprometidos, tendo ainda acompanhamento contínuo para verificação das atividades desenvolvidas pelos mesmos.

Introdução

A admissão de Custos da Qualidade na Atividade de Auditoria é necessária a todas as empresas do ramo que desejem vender confiabilidade aos clientes, fator imprescindível para estas se sustentarem e expandirem, uma vez que, a atividade vem tendo a credibilidade questionada devido a condutas inadequadas de algumas empresas. Os relatórios moldados por padrões de qualidade garantem transparência dos atos dos gestores; melhor ambiente empresarial e produtividade, uma vez que aumenta a auto-estima, e, conseqüentemente, a produtividade. As empresas auditadas, por sua vez, atrairão mais investidores tendo em vista o valor agregado por estes relatórios.

Os recentes escândalos internacionais envolvendo auditoria levaram os órgãos reguladores da atividade no Brasil a se preocuparem mais com a qualidade na atividade, estabelecendo normas que puseram em prática, o que previa a Instrução Normativa da Comissão de Valores Mobiliários - CVM - nº 308/99. Embora a iniciativa destes órgãos tenha melhorado o controle de qualidade nas empresas brasileiras de auditoria, a diversidade das mesmas pode ocasionar falhas no cumprimento destas normas, sendo necessário, portanto, para aquelas empresas que desejem transmitir a marca de um serviço ético e transparente, um esforço individual no sentido de adotar controles internos que garantam a referida qualidade. O objetivo é garantir crescimento com sustentabilidade, tendo em vista que empresas sem qualidade podem até se expandir, mas estarão suscetíveis às próprias fragilidades. Desta forma, o presente estudo objetiva analisar, mediante pesquisa realizada, as práticas de qualidade nas

empresas que atuam no mercado cearense de auditoria, observando como são tratados os Custos da Qualidade e de que forma são adotados os procedimentos e métodos que levam à qualidade nos serviços prestados.

1. Aspectos Metodológicos

Esta pesquisa, de caráter exploratório, realizou inicialmente revisão bibliográfica em livros que envolviam os assuntos de Auditoria e de Custos da Qualidade, bem como, materiais obtidos através da internet e em artigos de jornais e revistas.

Para definição da amostra foi utilizado o cadastro da Comissão de Valores Mobiliários contendo informações de empresas de auditoria. A população da pesquisa foi formada por 302 empresas, a qual, após um refinamento, reduziu-se a 15 empresas de auditoria atuantes no Estado do Ceará. Considerando o tamanho da população, optou-se pelo Censo, aplicando-se assim, a pesquisa em todas as empresas.

O modelo de formulário de pesquisa foi elaborado de forma a abranger as questões mais relevantes visando desenvolver o objetivo da pesquisa. As questões elaboradas foram divididas em Informações Gerais, as quais continham dados para estabelecer o perfil da empresa entrevistada e questões semi-abertas, divididas em blocos que avaliavam para cada afirmativa contida nas questões, as variáveis Existência e Importância, mediante atribuição de notas pelo entrevistado numa escala de 1 a 6, variando de extremamente fraca a extremamente forte. O teste-piloto foi aplicado em 02 (duas) empresas para testar a qualidade do questionário. As empresas responderam o questionário com sugestões, as quais foram incorporadas ao formulário de pesquisa.

A coleta de dados se deu inicialmente, mediante contato com as empresas para aplicação do formulário de pesquisa. Os formulários foram enviados via correio acompanhado de envelope com carta-resposta, e, uma semana após a entrega do material nos correios, iniciaram-se contatos telefônicos para confirmar o recebimento. Na ocasião, identificou-se que duas das quinze empresas selecionadas não mais atuavam no Estado do Ceará, reduzindo-se a população-alvo a treze empresas. Foi realizado o *follow-up* dos questionários, por telefone, no entanto retornaram apenas três formulários devidamente preenchidos.

Após o tratamento estatístico dos dados pelo SPSS versão 10.0 para windows. Foram analisados aspectos relacionados às práticas e importância atribuída pelas empresas aos custos da qualidade mediante uso de estatística descritiva, tais como média, moda e desvio padrão.

2. A Auditoria e os Custos da Qualidade

Existem diversas versões acerca do surgimento da auditoria, sendo mais provável que remonte a civilização antiga e tenha sido praticada, em vários locais onde havia atividade econômica. Segundo Magalhães (2001:16) a auditoria teve início em meados do século XIV. Surgiu por iniciativa de comerciantes de uma cidade Belga, os quais sentiram necessidade de melhor controle das atividades do comércio. Outros autores, como por exemplo, Araújo (1998:105) afirmam que foram os sumérios os iniciantes desta atividade. Independente da origem, a forma como é concebida atualmente, surgiu na Inglaterra, no reinado de Eduardo I.

No Brasil, a atividade se iniciou por intermédio de empresas estrangeiras que aqui se instalaram para auditar os balanços de multinacionais. Consolidou-se a partir do surgimento da Lei das Sociedades por Ações (nº. 6.404/76), a qual obriga empresas de capital aberto terem as demonstrações contábeis analisadas por auditorias externas ao final de cada exercício, e também, com lei que criou a Comissão de Valores Mobiliários - CVM (nº. 6.385/76), a qual estabelece a existência de fiscalização para atividade de auditoria independente.

A auditoria é executada com diferentes finalidades e formas, dependendo das necessidades do usuário das informações. A auditoria pode ser classificada, quanto ao vínculo e a forma de realização, em duas denominações, cujas atribuições embora distintas, devem ser complementares, de forma a otimizar os resultados. Trata-se da auditoria interna e externa.

Segundo Magalhães (2001:27) a auditoria externa e interna, embora trabalhando sob diferentes condições e com objetivos distintos, devem se manter integradas, de forma a evitar que tarefas já executadas por uma auditoria sejam executadas novamente pela outra. Dessa forma, as auditorias devem manter contatos periódicos, com o objetivo de adotar procedimentos de aproveitamento recíproco das informações, sem, contudo, negligenciar suas responsabilidades, haja vista que são distintas entre si.

Desde os primórdios da era industrial existiu preocupação com a qualidade, ou seja, observar se o que era produzido obedecia a um padrão estabelecido pela empresa. O que se considera mais ou menos recente é a preocupação com o processo que leva à qualidade, definido por Robles Júnior (1996:20) como “*Total Quality Control – TQC*”, o qual, vai além do processo fabril, envolvendo outros processos que a empresa lança mão para atender às exigências do consumidor.

É consenso entre autores, que na atualidade, na qual a globalização está presente, acirrando a competitividade entre as empresas de todos os países, que uma das melhores soluções para manter um diferencial entre as outras empresas é atrair ao cliente por meio da qualidade dos produtos. Embora Horngren, Foster e Datar (1997:484) ressaltem a qualidade como redutora de custos e atrativo para receitas, por aumentar a satisfação dos clientes, Hansen e Mowen (2001:511), Robert S. Kaplan e David P. Norton (1996:87-88) acreditam que esta é necessária hoje em dia como garantia de sobrevivência de muitas empresas, por melhorar a posição competitiva e financeira.

É notável não só a preocupação no setor privado na questão da qualidade, mas também a preocupação do setor público, que, sob forma de prêmios que incentivam as empresas a realizarem gastos com custos da qualidade, e condecoram a vencedora com, além do prêmio, uma grande publicidade positiva e gratuita. Tome-se como exemplo, o Prêmio Mailcolm, de 1987, criado nos EUA (Lei Pública 100 - 107). Consoante estes fatos, Hansen e Mowen (2001:512) considera a qualidade um tema de integração entre todas as organizações.

Observando que a qualidade é algo indispensável, resta saber o que exatamente aborda o termo qualidade. O termo qualidade, conforme Horngren, Foster e Datar (1997:484) refere-se a uma grande variedade de fatores, tais como, adequação de uso, grau em que um produto atende às necessidades do cliente ou às especificações de projeto e às imposições da engenharia. Hansen e Mowen (2001:513) ampliam a definição quando ressaltam que a qualidade não é só definida quanto ao que atende,

mas também ao quanto excede as expectativas do cliente. De fato, este é o enfoque de grande parte das empresas multinacionais, uma vez que o custo da qualidade já está incorporado praticamente em todas as empresas deste porte. Entende-se que somente o ato de atender às expectativas do consumidor não bastará para fidelizar a clientela, sendo necessário, impressioná-la com o produto ou serviço.

Ainda sob a ótica de Hansen e Mowen (2001:513) define-se qualidade como o produto ou serviço que satisfaz, ou excede, as expectativas do cliente, com relação às oito dimensões a seguir:

- a) Desempenho- Refere-se a quão consistentemente e bem um produto funciona. Para serviços, o princípio da inseparabilidade significa que o serviço é realizado na presença do cliente. Assim, a dimensão do desempenho para serviços pode ser definida por meio dos atributos de habilidade para reagir, quais sejam, a confiança e a empatia.
- b) Estética - Está preocupada com a aparência de produtos tangíveis (por exemplo, estilo e beleza), assim como a aparência das instalações, do equipamento, do pessoal e dos materiais de comunicação associados com os serviços.
- c) Facilidade de Reparação- Mede a facilidade de se manter e/ou reparar os produtos.
- d) Características - Referem-se às características do produto que o diferenciam funcionalmente de produtos similares.
- e) Confiabilidade - É a probabilidade de que o produto ou serviço desempenhará sua função pretendida de por um período especificado de tempo.
- f) Durabilidade - É definida como o período de tempo em que o produto funciona.
- g) Qualidade de Conformidade - É uma medida de como o produto satisfaz as suas especificações.
- h) Ajustamento para Uso - É a adequabilidade do produto em desempenhar as funções anunciadas.

Definindo qualidade, resta apresentar com termos mais claros o que seriam os custos para obter esta qualidade, e em como se subdividem estes. Por quê existem custos com a qualidade? Hansen & Mowen (2001: 515) afirma que os custos com a qualidade existem por existir, ou haver a possibilidade de existir, a má qualidade, ou seja, existem de forma a prevenir ou corrigir a fabricação de um produto ou serviço de má qualidade.

Os gastos para obtenção da qualidade, como já foi dito, podem ser feitos para evitar ou para corrigir a má qualidade, ou seja, representam dois tipos de atividades básicas, atividades de controle, no sentido preventivo e avaliativo (evitar que a má qualidade exista), e atividades de falhas, no sentido corretivo (a má qualidade existe), podendo ser interno ou externo. Assim, observa-se que os custos com a qualidade se subdividem em quatro grupos: custos de prevenção, custos de avaliação, custos de correção interna e custos de correção externa. Hansen & Mowen (2001: 515-516), Horngreen, Foster & Datar (2000:485) e Robles Júnior (1996 : 58-66) apresentam uma definição consensual para cada tipo destes custos:

“Os *custos de prevenção* são incorridos para prevenir a má qualidade nos produtos ou serviços que estão sendo produzidos. À medida que os custos de prevenção aumentam, espera-se que os custos de falhas diminuam. Os gastos com prevenção compreendem tanto investimentos quanto demais dispêndios que objetivem evitar a

geração de unidades e componentes defeituosos, bem como a prestação de serviços insatisfatórios.

Os *custos de avaliação* são incorridos para determinar se produtos e serviços estão em conformidade com os requisitos ou necessidades dos clientes.

Os *custos de falhas internas* são incorridos porque os produtos ou serviços não estão em conformidade com as especificações ou necessidades dos clientes.

Os *custos de falhas externas* são incorridos porque produtos e serviços não estão em conformidade com os requisitos ou não satisfazem as necessidades dos clientes após serem entregues aos clientes.”.

Na relação existente entre os tipos de Custo da Qualidade, ressalta-se que o ideal é investir nos custos de controle (preventivo e avaliativo) de forma a evitar ter de investir em custos de falhas. Robles Júnior (1996 : 66-76) observa também esse fator. Não só um fator de economia, deve-se acrescentar que representa um fator de prestígio muito importante à imagem da empresa. Ter de recolher um produto que já se encontra no mercado por motivo de defeito, como seria no caso de custos corretivos externos, por mais que a empresa reponha o cliente com produtos novos e sem defeito, sua imagem será carregada como de empresa de má qualidade por bastante tempo.

3 Custos da Qualidade na Atividade de Auditoria

Atualmente, tendo em vista o comportamento e a competitividade do mercado, a atividade de venda significa e é representada pela prestação de um serviço de qualidade ao cliente e/ou usuário, no atendimento de suas expectativas, desejos e necessidades.

Entende-se que qualidade em prestação de serviços resulte do nível de conhecimento, habilidade, eficiência e comprometimento com que todos os setores/áreas da empresa desempenham as atividades, em tempos de QT – Qualidade Total - de forma contínua e direcionada aos resultados que o cliente/usuário espera daquele serviço.

Na maioria dos processos de produção de bens e/ou serviços, os fluxos de atividades são contínuos, seqüenciais e interdependentes, e os executantes representam o papel de clientes e/ou fornecedores internos, estando, desse modo, diretamente envolvidos e comprometidos com o objetivo maior da empresa: a plena satisfação do cliente final.

Em relação ao setor de prestação de serviços, tem se observado, ultimamente, uma ênfase maior à qualidade, principalmente em atividades como a Auditoria. Erros e falhas cometidas em pareceres de auditores acarretam expectativas negativas para todos os profissionais de auditoria por parte dos clientes e da sociedade. Daí surge a necessidade das empresas evitarem eventuais erros, mediante prevenção, supervisão e, em último caso, correção, para assim transmitir confiança aos usuários, evitando que um erro ou falha causado por uma auditoria isoladamente, atinja também a credibilidade de empresas que investiram em qualidade.

Embora a geração de maior qualidade possa eventualmente, aumentar preço, o diferencial desses serviços será percebido pelos clientes, uma vez que os relatórios atrairão maiores investidores, trazendo mais lucro à empresa, bem como maior controle e segurança aos administradores da mesma.

Tom Morris (2002:36-39), filósofo americano, ressalta que, mais que um gasto para os clientes e administradores, o gasto na qualidade da empresa influi também na auto-estima dos funcionários. Escândalos ocasionados em empresas por pareceres de auditoria de baixa qualidade fazem com que os funcionários sintam-se envergonhados em admitir que trabalham para essas companhias, mesmo sem estarem envolvidos diretamente com as práticas das mesmas, tornando-se fonte de embaraço e vergonha ter o nome associado a empresas envolvidas nestes casos. Ressalte-se que a satisfação dos funcionários com a imagem da empresa também é importante, uma vez que a auto-estima influencia a produtividade.

A necessidade de maior transparência nos trabalhos de auditoria sobressai-se devido às condutas de algumas empresas, cujos nomes circularam recentemente na mídia, as quais acarretaram em falência das empresas por perda de credibilidade: os grandes clientes migraram para os concorrentes e, os investidores por sua vez, acionaram a justiça para reaverem direitos.

Destes episódios restou uma série de prejuízos, não unicamente para os investidores, cujos mais bem informados puderam desfazer o negócio a tempo, mas sim, para a sociedade em geral: diversas pessoas desempregadas, sem falar das que dependiam da empresa por receberem pensões e aposentadorias.

A Trevisan Auditores e Consultores (1996:62-63) afirma que para que a auditoria ofereça mais do que um parecer, é preciso manter a transparência desse serviço, que é a única forma de trazer benefícios concretos para as empresas auditadas. Previamente estes fatos, quando afirmavam que as companhias tenderão a contratar auditores que ofereçam um serviço confiável e de qualidade.

No Brasil, algumas ações para controle de qualidade já foram tomadas pelo Conselho Federal de Contabilidade tendo em vista evitar a repetição de escândalos ocorridos dentro e fora do país, mediante as Resoluções nº 914/01, que aprova a NBC T 11 - IT 06 e 964/03, esta última, em substituição à Resolução nº 910/01, que aprova a NBC T 14.

A Resolução nº 914/01 estabelece, para aplicação em caráter interno, procedimentos para que sejam definidas formas de documentações dos relatórios, procedimentos e métodos de controle e qualidade, para profissionais autônomos e empresas da atividade.

As medidas brasileiras propiciam elementos para restabelecer credibilidade do auditor, entretanto, devido às polêmicas geradas no estabelecimento destas novas normas, assim como, às diferentes realidades de cada empresa, podem acarretar em falhas no cumprimento destas. A resolução nº 914/01, em linhas gerais, orienta que os auditores devem: implantar e manter regras e procedimentos de supervisão e controle interno de qualidade, que garantam a qualidade dos serviços executados; ter política de documentação dos trabalhos executados e das informações obtidas na fase de aceitação ou retenção do cliente. Orienta ainda, que o risco de associação com clientes deve ser conhecido, avaliado e administrado.

Observa-se que os parâmetros embora definidos, permitem que, quando aplicáveis, possam ser adaptados à estrutura de cada empresa, deixando que a avaliação deste sistema seja depositada na obrigatoriedade de que as informações devem ser colocadas à disposição do Conselho Federal de Contabilidade, para fins de acompanhamento e fiscalização.

É necessário que haja uma mudança cultural da empresa que deseja transmitir uma marca de ética e transparência, no sentido de adotar controles que garantam referida qualidade. Entende-se que a forma para uma empresa de auditoria crescer com sustentabilidade no atual mercado globalizado será mediante o controle dos custos da qualidade.

No que diz respeito à Resolução nº 964/03, embora esteja prevista para substituir a 910/01 apenas em 2004, sua aplicação ainda este ano vem sendo estimulada pelo CFC e IBRACON. Consiste na aprovação de normas sobre a revisão externa de qualidade, esclarecendo passo a passo como devem ser efetuados os trabalhos de revisão por pares, uma medida significativa quando se trata de controle e revisão de qualidade.

A “revisão por pares”, aplicável de quatro em quatro anos, estabelece a formação de um comitê, composto por quatro membros do Conselho Federal de Contabilidade - CFC, e quatro do Instituto de Auditores Independentes do Brasil – IBRACON.

Este comitê, denominado CRE (Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade), tem como objetivo avaliar os métodos e procedimentos de qualidade da empresa/profissional de auditoria independente. Este comitê avalia se os auditores independentes estão de acordo com os padrões de auditoria estabelecidos pela CVM – Comissão de Valores Mobiliários, CFC, IBRACON, a partir de auditores contratados pela firma/auditor revisado(a), denominados auditores revisores, que utilizarão técnicas de auditoria para gerar um relatório final para o comitê, que terá as mesmas qualificações de um relatório de auditoria, no que se diz respeito à confidencialidade e à estrutura técnica.

De forma a evitar vícios, os auditores revisores, e os auditores revisados, pela norma, não devem possuir nenhum vínculo financeiro (investimentos) ou familiar, embora tais vínculos sejam permitidos entre auditores revisores e clientes dos auditores revisados, e também, os auditores revisores são nomeados por um período de 3 (três) anos, sendo permitida recondução.

Ainda no sentido preventivo, a norma não permite que os auditores independentes que atuem como auditores revisores possuam:

- cadastro suspenso ou cancelado CVM;
- quando o último relatório de revisão tiver sido emitido com “opinião adversa” ou “abstenção de opinião”;
- quando não tiverem cumprido os prazos determinados pelo CRE na revisão anterior;
- que não tenha sido submetido, anteriormente, a Revisão Externa de Qualidade;
- Quando, na opinião do CRE, a ressalva contida no último Relatório de Revisão seja de natureza grave, devendo o auditor revisado ser informado previamente desta condição;
- Quando, na opinião unânime dos membros do CRE, o revisor não pode ser aceito, devendo o auditor revisor ser informado previamente desta condição.

Embora tenha caráter educativo e preventivo, objetivando a melhoria contínua dos procedimentos de qualidade e o cumprimento dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade, a inobservância desta norma, aprovada por esta resolução, constitui infração disciplinar, sujeita às penalidades previstas no artigo 27 do Decreto-lei nº 9.295/1946 e, quando aplicável, ao Código de Ética Profissional do Contabilista.

A resolução 964/03, no entanto, aplica-se somente às auditores independentes cadastrados na CVM, o que deixa a desejar no controle de qualidade em firmas não cadastradas e auditorias internas.

Acrescente-se ainda, que os Custos da Qualidade dever ser constituídos na medida do possível, por Custos Preventivos. Gastos maiores com Custos Preventivos evitarão ou diminuirão necessidades de gastos com Custos de Avaliação ou de Correção. Os Custos de Correção são extremamente danosos ao orçamento e/ou à imagem da empresa, pois, internamente, necessitará que um trabalho já pronto seja refeito e, externamente, resultará, além do retrabalho, na perda de credibilidade para a empresa. Acrescente-se ainda, o descumprimento de prazos para entrega dos trabalhos, o que também afetará a imagem da empresa, uma vez que a obediência de prazos é um fator importante quando se fala em prestação de serviços com qualidade.

4. A Pesquisa

Análise dos dados:

Bloco I - Dados dos entrevistados e Perfil da empresa

Os responsáveis pelas respostas, nas três empresas, são do sexo masculino, com faixa etária entre 35 a 60 anos, sócios ou diretores da empresa, com tempo médio de empresa entre 5 a 15 anos.

Questão 2.1.1. Número de clientes

Duas, dentre as três respondentes, informaram que a carteira de clientes é composta entre 1 a 50 clientes e uma responde que tem entre 101 a 300 clientes.

Questão 2.1.2 Carteira de Clientes

As três empresas informaram que atendem aos seguintes segmentos: Empresas Comerciais, Empresas Industriais, Empresas Prestadoras de Serviços, Instituições Financeiras, Instituições Públicas, Entidades do Terceiro Setor, e ainda, uma destas informou que também realiza auditoria em condomínios.

Questão 2.2 Tipos de auditoria

As três empresas realizam auditorias dos seguintes tipos: contábil, operacional e tributária. Uma informou também realizar auditoria da qualidade e auditoria na prestação de contas de recursos externos.

Questão 2.3. Tamanho da equipe

Duas responderam que a equipe tem entre 1 e 20 auditores e uma respondeu que a equipe está entre 21 e 100 auditores.

Questão 2.4. Tempo de relacionamento

Todas responderam que o tempo de relacionamento médio é de mais de 3 anos.

Bloco II:

Nas questões 3 e 4, observou-se que as respostas valorizam bastante a variável Importância, mas são inconsistentes com a prática, haja vista a variável Existência apresentar-se invariavelmente com uma média fraca. Como o desvio-padrão é baixo, a média e a moda altas, notou-se que existe uma real preocupação com a questão. As afirmações supracitadas podem ser constatadas com os seguintes dados:

3. Os contratos de prestação de serviços de auditoria costumam ser abrangentes e contêm cláusulas claras e inequívocas quanto aos direitos e deveres de ambas as partes.			
Existência	média	Moda	Desvio Padrão
	5,33	6	1,15
Importância	média	Moda	Desvio Padrão
	6	6	0
4. Os serviços contratados costumam ser entregues rigorosamente nos prazos. Os serviços contratados costumam ser entregues rigorosamente nos prazos.			
Existência	média	Moda	Desvio Padrão
	4	-	1
Importância	média	Moda	Desvio Padrão
	5,33	6	1,15

Para a questão 5 observou-se que há um desvio-padrão acentuado na variável Existência, e como a moda é a nota mais alta, percebe-se que apenas uma das empresas não possui este fator. No entanto, a mesma afirma que este é de extrema importância. Aqui fica caracterizada a incoerência das informações. Já foi apresentado que todos os que responderam ao questionário são sócios ou diretores, ou seja, pessoas com capacidade de tomada de decisões gerenciais. Assim, se é considerado um item tão importante, porque a Existência do mesmo, apresentou média fraca? Porquê não é colocado em prática, já que há consciência quanto à importância deste? Esse comentário abrange as demais questões até aqui já comentadas, uma vez que ocorre também uma média sempre maior na variável Importância do que na variável Existência. Itens como contratos claros, obediência aos prazos e comunicação com o cliente são de extrema importância quando se fala em qualidade de prestação de serviços. As afirmações supracitadas podem ser constatadas com os seguintes dados:

5. Quando, eventualmente, os prazos são descumpridos, o cliente é comunicado.			
Existência	média	Moda	Desvio Padrão
	4,33	6	2,89
Importância	média	Moda	Desvio Padrão
	6	6	0

As questões 6 a 9, abordam sobre o fator preço na empresa. Embora a questão 6 possua semelhança com a análise feita com as questões anteriores, apresenta um menor desvio-padrão e uma média e também moda altas, o que é muito bom. As questões 7 e 8 apresentaram média baixa na variável Importância, no entanto, observa-

se um alto desvio-padrão, o que indica que apenas uma das empresas não dá a devida importância ao fator preço, elemento crucial para o cliente na contratação do serviço. Já para a questão 9, também importante na contratação, observa-se alto índice, tanto de Importância como de Existência, depreende-se que os gestores consideram este item extremamente relevante para novos contratos. As afirmações supracitadas podem ser constatadas com os seguintes dados:

6. Os preços de serviços praticados são compatíveis com a complexidade do serviço.			
Existência	média	Moda	Desvio Padrão
	5,33	5	0,58
Importância	média	Moda	Desvio Padrão
	5,67	6	0,58
7. Os critérios para definição de preços estão claros para os clientes.			
Existência	média	Moda	Desvio Padrão
	5	6	1,73
Importância	média	Moda	Desvio Padrão
	3	-	3
8. Potenciais clientes deixam de demandar serviços argumentando o fator preço.			
Existência	média	Moda	Desvio Padrão
	4,67	4	1,15
Importância	média	Moda	Desvio Padrão
	3	-	3
9. O tipo de negócio de cada cliente é conhecido, a concorrência é analisada, as necessidades de cada um e o que agrega valor para eles é identificado pela firma de auditoria.			
Existência	média	Moda	Desvio Padrão
	5,67	6	0,58
Importância	média	Moda	Desvio Padrão
	6	6	0

As questões 10 a 13 dizem respeito à satisfação do cliente. Observou-se que não há monitoramento do grau de satisfação do cliente o suficiente, nem existem instrumentos para efetuar este monitoramento. Talvez por estas, e por outras razões, dentre as já abordadas, os clientes não apresentem nível máximo de satisfação, o que é considerado, para os respondentes, de grande importância. Na questão do atendimento obteve-se um alto índice de Existência, e também de Importância, embora note-se a discrepância no sistema de suporte ao cliente, revelado alto desvio-padrão acentuado na questão 13. As afirmações supracitadas podem ser constatadas com os seguintes dados:

10. Há monitoramento constante do grau de satisfação dos clientes, através de visitas, telefonemas, etc.			
Existência	média	Moda	Desvio Padrão
	4	-	2
Importância	média	Moda	Desvio Padrão
	5,33	6	1,15
11. Existem instrumentos formais para medição do nível de satisfação do cliente.			
Existência	média	Moda	Desvio Padrão
	2,33	-	1,53
Importância	média	Moda	Desvio Padrão
	4	3	1,73
12. Os clientes apontam alto índice de satisfação com os serviços prestados.			

Existência	média	Moda	Desvio Padrão
	4,67	5	0,58
Importância	média	Moda	Desvio Padrão
	5,33	6	1,15
13. Diante de uma reclamação do cliente, as pessoas-chave têm liberdade e autonomia para encaminhá-lo rapidamente a uma solução.			
Existência	média	Moda	Desvio Padrão
	4,67	6	2,31
Importância	média	Moda	Desvio Padrão
	6	6	0

As questões 14 a 19 buscam avaliar os recursos humanos da empresa. O desvio-padrão encontra-se relativamente baixo no quesito Importância, o que permite afirmar que em todas as empresas há preocupação com a adequada gestão dos recursos humanos. No entanto, observa-se que a prática está aquém do da situação idealizada, em decorrência da média baixa, apenas com exceção na questão 18, na qual ainda obtém-se um bom resultado, o que demonstrou a preocupação com as empresas na qualificação dos recursos humanos. As afirmações supracitadas podem ser constatadas com os seguintes dados:

14. Existem regras técnicas, amplamente divulgadas no âmbito da firma, para recrutamento de auditores/estagiários.			
Existência	média	Moda	Desvio Padrão
	5	6	1,73
Importância	média	Moda	Desvio Padrão
	5,33	6	1,15
15. A equipe de auditores realiza, sistematicamente, treinamentos internos.			
Existência	média	Moda	Desvio Padrão
	5	-	1
Importância	média	Moda	Desvio Padrão
	6	6	0
16. Existe plano de carreira para os auditores.			
Existência	média	Moda	Desvio Padrão
	3,33	-	2,52
Importância	média	Moda	Desvio Padrão
	5,67	6	0,58
17. As regras de recrutamento, contratação e ascensão profissional são revisadas periodicamente.			
Existência	média	Moda	Desvio Padrão
	3	-	2
Importância	média	Moda	Desvio Padrão
	5,67	6	0,58
18. A firma proporciona ao corpo técnico oportunidades de treinamento, reciclagem e atualização, de caráter interno e externo.			
Existência	Média	Moda	Desvio Padrão
	5,67	6	0,58
Importância	Média	Moda	Desvio Padrão
	6	6	0
19. O corpo técnico é avaliado sistematicamente.			
Existência	Média	Moda	Desvio Padrão
	4,67	4	1,15
Importância	Média	Moda	Desvio Padrão
	6	6	0

As questões 20 a 22 tratam das instalações da firma. As empresas não demonstraram estar preocupadas com a avaliação e manutenção de um ambiente agradável, ou com recursos tecnológicos, mas também não se mostraram totalmente indiferentes a estas questões. As afirmações supracitadas podem ser constatadas com os seguintes dados:

20. As instalações da firma propiciam um ambiente agradável e produtivo.			
Existência	média	Moda	Desvio Padrão
	5,67	6	0,58
Importância	média	Moda	Desvio Padrão
	5,67	6	0,58
21. Os recursos tecnológicos utilizados são suficientes para atender às necessidades de trabalho.			
Existência	média	Moda	Desvio Padrão
	4,33	5	1,15
Importância	média	Moda	Desvio Padrão
	6	6	0
22. O corpo técnico avalia sistematicamente as condições de trabalho.			
Existência	média	Moda	Desvio Padrão
	4,67	0	1,53
Importância	média	Moda	Desvio Padrão
	5,33	5	1,15

As questões 23 a 25 avaliam os procedimentos para fechamento de novos contratos, no que diz respeito às conseqüências que trará a associação do nome da firma de auditoria com determinado cliente. Não há consenso sobre a questão, o que é revelado pela moda encontrada igual a 0, entretanto, com exceção da questão 25, o desvio-padrão encontrado foi baixo, pode-se admitir que não há análise e avaliação dos riscos de contratação e renovação de contratos, apesar de ser considerado um pouco mais importante do que o que afirmam praticar. A questão 25 apresenta informações imprecisas no que diz respeito a variável Existência, uma vez que há diversidade de informações, mas pode-se observar que a importância atribuída para esta análise e avaliação é considerada bastante importante, o que pode significar que as empresas estejam tentando aprimorar sua sistemática neste sentido. As afirmações supracitadas podem ser constatadas com os seguintes dados:

23. As responsabilidades e imagem pública resultante da associação entre a firma de auditoria e potenciais clientes tem seu risco conhecido, avaliado e administrado.			
Existência	média	Moda	Desvio Padrão
	3	-	1
Importância	média	Moda	Desvio Padrão
	4,67	-	1,53
24. Quando da renovação contratual é procedida avaliação criteriosa de fatos relevantes que alterem o serviço ou o relacionamento profissional e a situação econômico-financeira e operacional do cliente.			
Existência	média	Moda	Desvio Padrão
	4,67	-	1,53
Importância	média	-Moda	Desvio Padrão
	4,67	-	1,53
25. Existem critérios objetivos para avaliação de carteira de clientes.			
Existência	média	Moda	Desvio Padrão
	3,67	-	2,52

Importância	média	Moda	Desvio Padrão
	5,67	6	0,58

A questão 26 está relacionada à Independência do corpo de auditores, e demonstra que há uma grande preocupação com este aspecto, de forma que todo o corpo técnico possua capacidade de não só ser independente, como fazer com que os clientes assim o percebam. As afirmações supracitadas podem ser constatadas com os seguintes dados:

26. O corpo técnico adota claramente uma postura independente em termos de atitude mental e aparência.			
Existência	média	Moda	Desvio Padrão
	5,67	6	0,58
Importância	média	Moda	Desvio Padrão
	6	6	0

As questões 27 a 30 dizem respeito às normas brasileiras de contabilidade e as resoluções do CFC, neste trabalho já abordadas. As empresas dão pouca importância ao rodízio interno, fator importante para evitar vícios, bem como a variável Existência para qual foi atribuída média fraca, apesar de algumas adotarem critérios para estabelecê-lo. No que se diz respeito à revisão por pares, norma regulamentada para empresas que são cadastradas na CVM, pela resolução 910/01, a ser substituída pela 964/03, observou-se uma melhoria significativa no que se diz respeito à Importância e Existência de análise da firma revisora, e aceitação de sugestões. As afirmações supracitadas podem ser constatadas com os seguintes dados:

27. No período de vigência do contrato é praticado o rodízio interno entre os responsáveis técnicos.			
Existência	média	Moda	Desvio Padrão
	3	4	1,73
Importância	média	Moda	Desvio Padrão
	4,33	4	0,58
28. Existem critérios técnicos para implantação do rodízio interno.			
Existência	média	Moda	Desvio Padrão
	3	-	2,65
Importância	média	Moda	Desvio Padrão
	4,33	-	1,53
29. Na revisão pelos pares, a firma de auditoria contrata a auditora revisora, considerando aspectos técnicos.			
Existência	média	Moda	Desvio Padrão
	5	6	1,73
Importância	média	Moda	Desvio Padrão
	5,33	6	1,15
30. As recomendações da firma revisora são acatadas incondicionalmente.			
Existência	média	Moda	Desvio Padrão
	5,33	6	1,15
Importância	média	Moda	Desvio Padrão
	5,67	6	0,58

A questão 31 trata do núcleo da pesquisa. Identifica a quantia gasta com Custos da Qualidade, de Correção e Supervisão. As respostas demonstram que há existência e preocupação, no entanto, pelas respostas das questões 33.1 a 33.3, nota-se que há

uma divergência de informações, pois consta que os gastos com supervisão e correção são superiores ou iguais aos gastos com qualidade. As afirmações supracitadas podem ser constatadas com os seguintes dados:

31. Existe uma predominância de Custos da Qualidade relacionados à prevenção de erros sobre aqueles relativos à correção.			
Existência	média	Moda	Desvio Padrão
	4,33	-	1,53
Importância	média	Moda	Desvio Padrão
	6	6	0

A questão 32 retorna ao quesito "satisfação do cliente". Todas as empresas alegam nunca terem tido rompimento de contratos com por conta de clientes insatisfeitos com o serviço. Como todas as empresas também alegaram ter um tempo de relação com o cliente superior a 3 anos, conforme a questão 2.4, observa-se que o cliente não só não rompe, mas também costuma renovar o contrato com a empresa de auditoria. Senão, observe-se os dados:

32. Existem registros de rompimentos de contratos com clientes motivados por insatisfação com os serviços.			
Existência	média	Moda	Desvio Padrão
	1	1	0
Importância	média	Moda	Desvio Padrão
	6	6	0

As três empresas informaram gastar entre 10.001,00 a 25.000,00 com custos de prevenção, e também gastar entre 25.001,00 a 50.000,00 com custos de supervisão. Duas delas informaram gastar entre 10.001,00 e 25.000,00 com custos de correção, e uma afirmou não ter custos com correção.

De forma abrangente, observou-se um gap de 1.23 entre a média geral de Existência (4,48) e a de Importância (5,71). Depreende-se que há uma lacuna em termos de realidade e situação ideal.

Conclusão

Considerando que os Custos da qualidade podem ser divididos ainda, em Custos de Controle (prevenção e avaliação) e Custos das Falhas (correção) e, que estes últimos podem ser de natureza interna (retrabalho) e externa (quando afetam o cliente), a revisão bibliográfica apontou os seguintes resultados:

- Não há, na atividade de auditoria, uma clara distinção entre Custos de avaliação e custos das falhas internas.
- A literatura consultada aponta que as empresas de auditoria não mensuram Custos da qualidade e apesar disso, reconhecem a existência dos Custos com avaliação.
- Os Custos de avaliação são alocados aos custos dos serviços.
- A ausência de mensuração desses custos e conseqüentemente, de indicadores de qualidade, demonstram o despreparo competitivo nesta atividade

A pesquisa de campo, por sua vez, revelou que as empresas de auditoria vêm experimentando uma mudança cultural significativa, resultando num enfoque inusitado de auditoria. Referida mudança de enfoque envolve além do aprimoramento técnico, a preocupação com a qualidade e, conseqüentemente, com a satisfação do cliente.

Observou-se ainda, que os Custos com Prevenção representam um montante inferior aos demais Custos, notadamente aos de Supervisão e Controle.

Entende-se que a responsabilidade pública e social destas empresas, convergirá para que busquem atingir a qualidade mediante maiores gastos em prevenção.

Ressalte-se que estas conclusões resultam da fase inicial da pesquisa, haja vista, ainda estar em andamento. Na etapa posterior serão levantados os Custos da Qualidade nas diversas categorias e visão do clientes destas empresas e assim trazer uma contribuição mais significativa para os interessados nestes dois campos do do saber.

Bibliografia

Revista ADN - ADMINISTRAÇÃO DE NEGÓCIOS. Edição 05, Ano 7. Rio de Janeiro: COAD, 1994.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos, *Introdução à Auditoria: Breves apontamentos de aula – Aplicáveis à área governamental e aos programas de concursos públicos*. Salvador: Egba, 1998.

CITADINI, Antonio Roque. www.citadini.com.br. Acesso em 07 de outubro 2002.

Conselho Federal de Contabilidade. *Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade*. Brasília: 2003.

GAZETA MERCANTIL, quinta feira, 13 de dezembro de 2001.

HANSEN, Don R., MOWEN, Maryanne M., *Gestão de Custos*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001

HORNGREN, Charles T., FOSTER, George, DATAR, Srikant M., *Contabilidade de Custos*. São Paulo: LTC – Livros Técnicos e Científicos Editora S.A., 1997

KAPLAN, Robert S. & NORTON, David P.. *The Balanced Scorecard*. Boston: Havard Business Press, 1996.

MAGALHÃES, Antônio de Deus et alii. *Auditoria das Organizações*. São Paulo: Atlas, 2001.

ROBLES JR, Antônio. *Custos da Qualidade*. São Paulo: Atlas, 1996.

TREVISAN Auditores e Consultores, *Auditoria: Suas áreas de Atuação*. São Paulo: Atlas, 1996.

Revista VOCÊ S.A.. Edição 50, Ano 5. São Paulo: Abril, Agosto 2002.