

RACIONALIDADE LIMITADA: A AUDITORIA INTERNA E A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO NA TOMADA DE DECISÕES NAS EMPRESAS¹

ENEZIO MARIANO COSTA²
enezio@top.com.br

RESUMO

O presente artigo tem como tema a racionalidade limitada: a auditoria interna e a importância do controle interno na tomada de decisões nas empresas, tem como objetivo questionar o papel do auditor interno frente as tomadas de decisões para atuar nas empresas, principalmente as de grande porte. Nesta busca, é realizada uma revisão bibliográfica, baseada em autores como: Maximiano (2008), Hall (2004), Crepaldi (2010), Chiavenato (1994) dentre outros. Esta pesquisa traz uma nova abordagem, onde descreve sobre as ações do auditor interno, onde este deve estar preparado para enfrentar no seu ambiente de trabalho a diversidade e, a partir desse ponto, entendendo a racionalidade limitada, que a eficiência, a procura por caminhos seguros, seja baseado num conjunto de relações: na alta qualidade do trabalho. A racionalização do trabalho enfoca tanto o posto de trabalho individual, como as atividades realizadas por grupos de pessoas ou unidades diferentes da mesma, onde o trabalho de auditoria, deve buscar nas suas ações, o aperfeiçoamento profissional.

1. INTRODUÇÃO

Com o avanço da Globalização, as empresas viram-se diante de uma nova realidade: acompanhar o processo de mudanças ou perder definitivamente espaço para a concorrência. Isso tem provocado uma série de mudanças corporativas, inclusive na área de auditoria interna. Nessa luta pela sobrevivência em mercados competitivos, necessita por parte dos administradores, estratégias e capacidades em antecipar situações futuras do ambiente em que a empresa atua ou pretende atuar e, ao mesmo tempo, a sensibilidade para avaliar o comportamento de múltiplas variáveis que compõem a realidade interna e externa da própria organização, requerendo uma capacidade de avaliação dos aspectos relevantes do ambiente externo, os quais indicam tendências de ocorrência de

¹ Artigo apresentado à Faculdade de Estudos Administrativo - FEAD como Requisito para obtenção do Título de Mestre em .

² Mestrando em pela FEAD – Faculdade de Estudos Administrativo.

eventos futuros que poderão representar novas oportunidades ou ameaças para a organização.

Maximiano (2008) defende que a racionalidade limitada às pessoas, embora dotadas de racionalidade, deparam com suas próprias limitações, enfrentam essas mesmas limitações no acúmulo, processamento e transmissão de informações. Tais limitações impossibilitam que esses mesmo indivíduos possam de tal modo, que não consegue avaliar todas as alternativas possíveis de uma decisão, escolhendo apenas uma alternativa satisfatória. No entanto, a racionalidade limitada só apresenta relevância em um contexto de complexidade e incerteza, pois os limites da mesma nunca seriam atingidos em um ambiente de decisões absolutamente simples e previsíveis.

No desenrolar desta pesquisa, procurará compreender a racionalidade limitada, no âmbito da auditoria interna e a importância do controle interno na tomada de decisões nas empresas.

2. RACIONALIZANDO A ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO:

As ideias de Taylor e Henry Fayol fizeram nascer um movimento que teve efeitos de alcance considerável sobre a prática gerencial durante todo o século XX, onde tentou veicular de maneira racional, os elementos da administração com seus princípios. Em seu livro de *Administração industrial e geral*, publicado em 1916, nove anos antes da sua morte mostra a importância que Fayol deu a necessidade de apresentar aos seus contemporâneos um corpo de doutrina que havia sido pensado e elaborado no decurso de quase um quarto de século. Não se trata, porém, de uma obra volumosa: o livro tem pouco mais de cem páginas (MAXIMIANO, 2008).

Maximiano (2008) discorre que em 1878 Fayol, apresentou um importante relatório sobre a alteração e a combustão espontânea da hulha, expondo a obra no Congresso de Paris da Sociedade Industrial Mineira. Consagrou-se, então, como um “homem da ciência”. Em 1883, a Commbault entrou em crise. Houve mudanças na direção geral, e Fayol tornou-se diretor geral, permanecendo até

1918, quando passou a ocupar o posto mais elevado na hierarquia. Quando se aposentou, má situação financeira da Commambault era inaceitável; posteriormente a empresa tornou-se parte do Le Creusot Loire, um dos maiores, grupos metalúrgicos da França. Como o proprietário Fayol relata em seu livro:

[...] Em 1888 houve apenas uma mudança na forma de exercer a função administrativa, e sem variar nenhuma outra condição, sem que os elementos adversos diminuíssem o seu peso, os negócios voltaram a prosperar e não cresceram mais de aumentar seu ritmo. Com as mesmas minas, as mesmas máquinas, iguais recursos financeiros, idênticos mercados comerciais, o mesmo Conselho de Administração e o mesmo pessoal, apenas com a influência de uma nova forma de administração, a sociedade começa um movimento ascendente. (...) Muito a contragosto cheguei a ser Diretor Geral dessa Sociedade precisamente em 1888. (...) Estendi ao conjunto das empresas o método que havia forjado e que testei durante os vinte anos de direção em Commambault. (...) A aplicação do método de administração positiva é meu ver a única razão da mudança que se operou a partir de 1888 na vida da sociedade Commambault (MAXIMIANO, 2008, p. 35).

Conforme o autor, o sucesso da Commambault baseou-se no chamado princípio funcional, que se desdobrava em: um programa de ação preparado por meio de previsões anuais e decenais; um organograma para garantir a ordem e assegurar a cada homem uma posição definida; a observação dos princípios necessários na execução do comando; reuniões dos chefes de departamentos presididas pelo diretor administrativo, a fim de garantir a coordenação; e o controle universal, baseado em contabilidade com dados claros e acessíveis. Fayol, a partir experiência bem-sucedida, empenhou-se em formular uma Teoria Geral da Administração. Procurou proceder como novas ciências exatas, isto é através de um sistema de experiência real para dar validade a doutrina. Inicia uma linha de pensamento: a Escola de Administração como um processo, tomando como essência a estrutura o princípio chamado de universalidade ou funcionalidade.

Ao trabalhar como chefe dos tornos, contramestre e chefe de oficina na Midvale Steel Company, Taylor desenvolveu uma crescente preocupação com a melhoria da eficiência. Indignava-se sobre quais seriam as melhores formas de realizar os trabalhos sob sua supervisão. Dotado de uma personalidade controladora e determinada, propôs-se a encontrar a melhor forma de executar o trabalho de cada operário e ensiná-la a cada um (MAXIMIANO, 2008).

Recebeu do presidente da Midvale, o engenheiro William Sellers, permissão para prosseguir com seus estudos. Uma de suas primeiras descobertas foi a chamada “Lei da fadiga”. Esta demonstra que o homem só pode submeter a um trabalho penoso durante certa parte do dia, necessitando de períodos de descanso (MAXIMIANO, 2008).

Embora pareça óbvia, a “Lei da Fadiga”. É uma das pilstras em que se assenta o pensamento científico Taylor. Ele observou que se entregasse a tarefa de carregar barras de ferro a um trabalhador, nenhuma orientação, este se esgotaria fisicamente, depois de quatro ou cinco horas de trabalho. Entretanto, se ajudado por um técnico que cronometrasse seu trabalho e o orientasse para que fizesse intervalos regulares, durante todo dia, este mesmo operário poderia trabalhar o dia todo, sem perdas no seu rendimento.

Taylor obteve resultados espantosos. Estimou cientificamente que trabalhadores, que usualmente carregavam 12,5 toneladas de barras de ferro por dia eram capazes de carregar 47,5 e conseguiu na prática este resultado.

Promovido a engenheiro-chefe em Midvale, Taylor observou que o modo tradicional de realizar as tarefas industrial eram muito deficientes, e que essa ineficiência custava muito caro para as empresas. Também percebeu que se de um lado, a indústria tinha uma clara ideia sobre a quantidade de trabalho que pode esperar de uma maquina, não tinha contrapartida, um conhecimento comparável sobre os limites da produtividade de seus trabalhadores (MAXIMIANO, 2008).

O seu estudos dos tempos (estudo do tempo elevado por um trabalhador ideal para executar uma tarefa) foi iniciado nas oficinas Midvale em 1881. Antes, realizou o estudo dos movimentos (estudos dos movimentos mais econômicos ou adequados para realizar uma tarefa), mas como uma parte de sua técnica de estudo dos tempos. Em Midvale, Taylor percebeu que se pudesse aperfeiçoar a forma de trabalho da maquinaria, poderia também analisar e melhorar o funcionamento. Concluiu que o processo científico, como no exemplo do corte de metais, deveria acompanhar a evolução organizacional.

Um dos objetivos da racionalização proposta por Taylor, foi justamente obter o máximo de produção com esforço normal que podia ser despendido pelo operário. A redução de incentivo salarial sem a concomitante simplificação de métodos, assim como a exigência de um esforço físico acima do normal, eram práticas condenadas pelos princípios da administração científica. Entretanto, a reação negativa contra o estudo de tempos nos Estados Unidos chegou a tal ponto que entre 1913, até 1947, por ato do Congresso Americano, não podiam ser utilizados cronômetros em repartições ou fábricas estatais.

2.1. Compreendendo a racionalidade limitada

Segundo o conceito de racionalidade colocado por Max Weber, discorda da visão colocada a respeito de que o homem a partir do iluminismo tornou-se apto a se guiar por uma conduta racional. Para Weber, o homem mesmo antes do Iluminismo, já possuía capacidade de tomar decisões racionais. A diferença consiste, nos diferentes tipos de racionalidade que orienta a ação social. Conforme Weber, existem diferentes tipos de racionalidade, a saber: racionalidade prática, racionalidade teórica, racionalidade substantiva e racionalidade formal (KALBERG, 1980).

Na concepção de Hall (2004), a racionalidade limitada, está ligada a concepção de *homo economicus* foi por muito tempo um pressuposto da pesquisa em administração, e de algumas áreas correlatas, previa que qualquer tomador de decisão em qualquer circunstância estaria apto a analisar todas as alternativas de ação possíveis e escolheria a melhor alternativa para ação (HALL, 2004).

Um dos pioneiros dos estudos ligados a Taylor, foi Herbert A. Simon, caracterizou em seus estudos dentro dos processos administrativos, as tomadas de decisão. Durante suas pesquisas, Simon compreende que a escolha racional humana, ou seja, a forma como as pessoas tomam as decisões para entender e atuar nas organizações, vai decorrer do entendimento da estrutura e o funcionamento desta.

Nesse entendimento conforme Park, Bonis & Adud, (1997), Simon descreve o homem como um ator econômico, que a todo momento tem que fazer suas escolhas e tomar decisões, mas que possui uma certa limitação para captar informações e ao mesmo tempo processá-las.

[...] Na sua visão, a organização é um sistema de decisão onde a pessoa participa de forma racional e consciente, escolhendo entre alternativas mais ou menos racionais (PARK, BONIS & ADUD, 1997, p.46).

O enfoque dado pelos autores, dentro da racionalidade limitada deve tornar-se então, uma das principais preocupações dos auditores internos, cabendo a estes a tarefa de verificação sistematicamente de um registro, exercida de forma permanente ou periódica, consubstanciada em documento ou em outro meio, que expresse uma ação, uma situação e/ou um resultado, com o objetivo de verificar se esta em conformidade com o padrão estabelecido, ou com o resultado esperado, ou, ainda, com o que determinam a legislação e as normas.

Para Crepaldi (2010), a tendência na auditoria interna é ter exames talhados às circunstâncias individuais de cada caso e abordar assuntos muitas vezes delicados e até controvertidos, é importante que se trabalhe segundo um conjunto de normas capazes de proporcionar estruturação e previsibilidade. Dentro dessa visão, as empresas devem no momento de tomar suas decisões, ser de forma racional e consciente, pautando pelas alternativas racionais adequando na forma da lei os meios e fins.

As Empresas em geral, nos últimos tempos têm investidos com mais intensidade no controle interno, em seu plano de organização tem adotado todos os métodos e medidas na forma de administrar para salvaguardar seus ativos. O ato de desenvolver com eficiência nas operações, e verificar a exatidão e a fidelidade dos dados contábeis tem encaminhado as empresas, em busca de soluções satisfatórias, onde podem ser observadas e mensuradas a divisão da tarefa do processo decisório, favorecendo para os auditores internos, coordenar

seus trabalhos através de uma estrutura de comunicação e relações de autoridade, buscando através da racionalidade limitada uma maneira de inovar.

Neste entendimento, o conceito de racionalidade colocado por Simon se sustenta numa forma inovadora de apreender as incertezas do ambiente em uma organização, no sentido de gerar regularidades no comportamento individual de cada.

[...] A noção de racionalidade limitada significa uma completa renovação do modo de raciocínio empregado. Em vez de criticar o decisor por não se comportar segundo os padrões do modelo clássico e de procurar induzi-lo a conformar-se mais com esse modelo, deve-se estudar e compreender o comportamento do decisor a partir de uma investigação e de uma reflexão em duas direções (HEINER, 1983, p.78).

Dentro desta visão colocada pelo autor, o controle interno exercido pelos auditores competentes, vai implicar no modo do raciocínio empregado na execução dos programas e da observância das normas que orientam a atividade específica da empresa controlada. Dentro do conjunto de procedimentos adotados, ao examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações fiscais, contábeis, financeiras e operacionais da entidade, a função nesse caso exercida pelos auditores, consistirá nas suas escolhas, dos meios adequados para o alcance de determinados fins.

2.2. Os mecanismos da racionalidade limitada frente o trabalho do Auditor Interno

Almeida (2010) discorre sobre a teoria que compreende o trabalho do auditor interno, que de posse de seu objetivo, no desempenho de suas atividades dentro da empresa, deve trabalhar nos conformes da racionalidade, da capacidade, dos valores e extensão dos conhecimentos, que influencia cada um na tomada de decisão, proporcionando as condições ideais para uma escolha satisfatória.

[...] A empresa que quer dentro da racionalização limitada precisa criar o ambiente psicológico da escolha, isto é, os pressupostos – premissas (referências) que são aceitas pelo indivíduo como bases para sua escolha – que influenciem as decisões de seus membros em

benefício dos objetivos organizacionais. Deve definir os critérios que limitam o processo de escolha e o número de alternativas disponíveis (HALL, 2004, p. 52).

Dentro desse parâmetro, a noção de racionalidade limitada significa uma completa renovação do modo de raciocínio empregado, isto é, uma vez o auditor na tomada de suas decisões, deve colher elementos comprobatórios suficientes a fim de apoiar seu parecer sobre as demonstrações financeiras examinadas com a finalidade de atender a essa norma, elaborar seus papéis que representam o registro de todas as evidências por meio da observação, inspeção obtidas ao longo da execução de seus serviços de auditoria.

[...] Herbert Simon, um racionalista moderado, defende o conceito de racionalidade limitada, explicando que o homem no seu comportamento racional, nos seus atos, demonstra a racionalidade em função dos aspectos de situação que conseguem perceber e interpretar (HALL, 2004, p. 57).

Neste padrão estabelecido, por Herbert Simon, conforme coloca o autor, o auditor interno frente os exames, análise, avaliações, levantamentos e comprovações das suas atividades, deve estar metodologicamente estruturado para comprovação e avaliação, na busca da sua integridade, adequação, eficácia e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente e de gerenciamento de riscos, como vista a assistir a administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.

As responsabilidades da auditoria interna, nas empresas, devem estar claramente determinadas pelas políticas da empresa. A autoridade correspondente deve propiciar ao auditor interno livre acesso a todos os registros, propriedades e pessoal da empresa que possam vir a ter importância para o assunto em exame. O auditor interno deve sentir-se à vontade para revisar e avaliar diretrizes, planos, procedimentos e registros e, por conseguinte, não pode suas ações ser pensadas isoladamente do contexto que está inserido, a racionalidade dos seus atos, implica nos atos da empresa.

Segundo Maximiano, (2008), a racionalidade é limitada pelas limitações do próprio conhecimento, não adianta a empresa implantar um excelente sistema de controle interno, sem que alguém munido de conhecimentos, verifique

periodicamente se os funcionários estão cumprindo o que foi determinado no sistema, ou se o sistema não deveria ser adaptado as novas circunstâncias, se as normas internas estão sendo seguidas, se as existentes não precisam ser modificadas. Tudo isso implica por parte do auditor no entendimento e execução do seu trabalho.

[...] No momento em que muitas organizações começam a se preocupar com a abordagem do conhecimento, os auditores internos devem estar se perguntando qual seria o papel deles? O Conhecimento e os ativos intangíveis têm uma propriedade única: são ativos que podem ser usados muitas vezes, inclusive ao mesmo tempo, sem desgaste. Ativos como máquinas, equipamentos, não podem ser usados simultaneamente. (CHIAVENATO 1994, p. 165).

Nesta direção, o autor ressalta que "A era da informação transformou o conhecimento no recurso organizacional mais importante das empresas". Uma riqueza mais importante e crucial do que os recursos financeiros. Para o autor, as empresas bem-sucedidas vêm se transformando "em organizações educadoras e organizações do conhecimento, em que a aprendizagem organizacional é incrementada e desenvolvida pelos processos inteligentes de gestão do conhecimento". Nelas, as empresas devem estar "*totalmente comprometida em incrementar o capital intelectual e aplicá-lo cada vez mais no negócio da empresa*".

O autor destaca também, nesta nova abordagem deve inserir neste contexto substituído treinamentos por capacitação, qualificação. Nessa nova abordagem, as pessoas não são consideradas simples recursos empresariais, mas seres humanos com capacidade, com características individuais, consideradas e respeitadas, pois possuem personalidades singulares, inteligência e aptidões diferenciadas de conhecimentos e habilidades específicas. (CHIAVENATO, 1994).

É nesse enfoque, que os auditores internos podem desempenhar papel decisivo na reformulação de seus trabalhos, ao buscarem entender a melhor forma de condução da riqueza oculta existente na empresa, da qual cada indivíduo é parte integrante. Afinal, só as pessoas possuem conhecimento e são capazes de transformá-lo de forma útil e produtiva à empresa.

Empresas de porte grande, a sintonia indivíduo/organização, afim de que os conhecimentos individuais e coletivos gerem diferenciais competitivos, devem enfrentar desafios, propiciando um ambiente que conduza à motivação, a espontaneidade e o envolvimento dos funcionários com o resultado maior esperado do conhecimento.

[...] as empresas devem gerenciar as circunstâncias em que o conhecimento pode prosperar, ou seja, o que deve ser gerenciado são as culturas do conhecimento. Isto pressupõe algum tipo de ordem sobre o conhecimento, exatamente o que não se deve fazer. Chiavenato. (CHIAVENATO 1994, p. 165).

Também, Snowden (2003) mostra o controle que não se pode ter sobre o conhecimento, quando através das regras, afirma: o conhecimento só se recebe voluntariamente, não é possível impô-lo a ninguém; você apenas sabe que sabe quando precisa sabê-lo; sempre se sabe mais do que se diz saber e; sempre se diz mais que se consegue escrever.

Curado (1995), também mostra a respeito da complexidade do conhecimento, considerando que o processo de transformação da informação em conhecimento é dependente da mente humana e da capacidade de interpretação de cada pessoa; e a criação do conhecimento organizacional depende significativamente do contato humano, da intuição, do conhecimento tácito, da cooperação, da explicitação de modelos mentais e da diversidade de opiniões que são dependentes sistêmicos.

Deve-se levar em conta, porém, que a busca por conhecimento não se apresenta somente como um conjunto complexo de atividades a serem implementadas pelas empresas, uma vez que muitas atividades às vezes, já existem nas mesmas e podem ser mais bem focadas e intensificadas.

Chiavenato (1994) afirma que se espera do profissional das auditorias internas, amparado sobre os processos sólidos de aprendizagem, possuidor de uma visão geral do negócio, com capacidade de articular os processos básicos do conhecimento na empresa; assumindo o papel de um catalisador ou de um facilitador do aprendizado.

[...] O conhecimento seja essencialmente algo individual e que envolve tanto o lado racional, como o emotivo, o auditor interno, nessa busca do

conhecimento, precisa situar principalmente a partir de contextos estratégicos organizacionais. Os profissionais das auditorias, têm sido tradicionalmente, aqueles que mais têm se preocupado com esta questão nas organizações. São, ademais, aqueles que têm demonstrado maior interesse pelas relações humanas e pensado de maneira mais corporativo e menos “departamentalizada” (CHIAVENATO 1994, p. 167).

Com o crescimento ao longo dos anos das auditorias, e da importância do trabalho realizado pelos auditores internos, as empresas passam a se preocupar com o que sabem, o que precisam saber e, não menos importante, o que a concorrência sabe. Passa a ser cada vez mais importante identificar o impacto e a consistência do conhecimento no setor específico de sua empresa. Torna-se fundamental criar condições e apoiar o desenvolvimento e a comunicação desse conhecimento. A empresa passa a perceber a importância de transformar seu conhecimento realmente em um ativo a serviço da organização, ao invés de apenas propriedade de indivíduos ou grupos internos.

Na Era do Conhecimento busca-se o ‘homem global’, o homem integrado. Com a Tecnologia da Informação, o homem volta a se envolver - como nas sociedades tribais, completamente em seus papéis. Nessa nova organização, o homem se transforma em coletor de informações, num conceito inclusivo de ‘cultura’. A Cultura Organizacional adquire uma importância ainda mais crucial. A ponte do Conhecimento para a administração, se dá pela Cultura Organizacional. As organizações são microcosmos da sociedade que as envolve. Assim, ao lidar com questões de mudança numa organização, o profissional estará lidando com questões culturais mais gerais (CHIAVENATO,1994).

Por outro lado, a competição se tornou o único viés pelo qual a maioria das organizações aborda a mudança. A mudança se dá na medida da necessidade da competição no mercado, numa visão sempre de curto prazo. Por isso que muitos dos problemas de hoje advêm de ‘soluções’ de ontem, e as soluções dadas hoje irão gerar novos problemas amanhã.

[...] A renovação do modo de raciocínio empregado no ato de revisar as operações, no controle gerencial que funciona por meio da análise e avaliação da eficiência e de outros controles. É executada por um profissional ligado a empresa, ou pro uma seção própria para tal fim, sempre em linha de dependência da direção empresarial (HALL, 2004, p. 63).

Em qualquer caso, a complexidade e amplitude das tarefas realizadas pelo auditor interno, vão exigir conhecimento, qualificação técnica adequada, postura independente, responsável e identificada com a natureza da função.

Assim, a designação com formação em nível superior para o exercício das atividades reveste-se de maior eficácia. A partir do momento que analisa sobre as diferentes formas o exercício da função, no contexto do trabalho, deve ampliar o conhecimento sob uma perspectiva global e sistêmica, para que se assegure que seu serviço esta sendo desempenhado de forma segura e correta.

[...] Competitividade com base na velocidade (ou no tempo) significa que a empresa é capaz de atingir um resultado antes que outros. Chegar primeiro é a essência, da disputa mesmo que isso signifique desperdício de recursos. Nas corridas de automóveis, um objetivo é reduzir o tempo no pit-stop ao mínimo. Para isso são empregadas mais de dez pessoas altamente especializadas, para trocar os pneus e encher o tanque. Apesar do desperdício, e da aparente eficiência, o processo é atualmente adequado ao objetivo, (ALBUQUERQUE, 1987, p. 185).

A qualificação e o desenvolvimento constituem o principal diferencial para coordenar suas atividades com a de outros, de modo a atingir com mais facilidade os objetivos da auditoria em benefício das atividades da empresa.

[...] Já discutiam, há quase vinte anos, que a função de se qualificar podia ir além de promover treinamento técnico ou desenvolver capacidades alinhadas ao mercado. Mais investir no crescimento, sondar as habilidades, oportunizar conhecimentos, (ALBUQUERQUE, 1987, p. 188).

Compreende-se por sistema de informações um conjunto articulados de dados, técnicas de acumulação, ajustes que permitem tratar as informações de natureza repetitiva com o Máximo possível de relevância e o mínimo de custo, bem como das condições para, mediante a utilização de informações primarias constante do arquivo básico, juntamente com técnicas derivantes da própria função desempenhada.

Para Crepaldi (2010), as empresas também têm que modernizarem, não apenas em instalações, mas no processo de gestão. Para tanto tem que investir em seu recurso humano e com ele contar para imprimir maior produtividade e

flexibilidade necessária para sua manutenção no mercado de competição cada vez mais acirrada.

Crepaldi (2010) argumenta que o papel do auditor também está mudando. A rotina tradicional dos trabalhos internos, apesar de continuar sendo importante, não é suficiente para atender esse novo perfil de mercado, as novas exigências de clientes e ao foco da administração em valores como produtividade e competitividade. Hoje, as empresas esperam muito mais de seus auditores internos, uma atuação voltada para fortalecer sua vantagem competitiva e, principalmente para agregar maior valor à atividade das mesmas, mediante uma visão ampla e participação efetiva desses auditores no desafio. Assim, os auditores deverão procurar estar sempre pronto a auxiliar a empresa a vencer tais desafios, assegurando que os serviços sejam cada vez mais serviços em equipe e de valor agregado, fator de sucesso e competitividade para a empresas.

2.3. A racionalidade é limitada pelos valores sociais e éticos e pelas realidades ilimitadas de cada contexto

A tendência na auditoria interna é ter exames detalhados as circunstâncias individuais de cada caso e abordarem-se assuntos muitas vezes delicados até controvertidos, é importante que se trabalhe segundo um conjunto de normas capazes de proporcionar estruturação e previsibilidade (CREPALDI, 2010).

[...] Há outros motivos para se estabelecerem normas de auditoria profissional. Espera-se dos auditores não só objetividade, mas, também, minuciosidade, ética e transparência (CREPALDI, 2010, p.32).

Nesse entendimento trazido pelo autor, a ética tradicionalmente é entendida como um estudo ou uma reflexão científica ou filosófica e, eventualmente até teológica, sobre os costumes, ao longo dos tempos, objeto de estudo de várias pesquisas e nesta, a ética emerge com bastante significado nos serviços de auditoria interna, dada a sua importância frente a administração, o comportamento dos auditores internos.

É notória, a importância do auditor interno, buscar sua atuação ética para enfrentar no seu ambiente de trabalho, a diversidade, buscar no seu cotidiano de

trabalho, o aperfeiçoamento profissional, a troca de idéias, respeito e sigilo exigido na profissão. O auditor interno no exercício de sua função, deve estar consciente da importância de seu papel como profissional que estabelece ordem e disciplina na execução das suas tarefas.

O auditor interno deve estar preparado para enfrentar no seu ambiente de trabalho a diversidade, buscar nas suas ações, o aperfeiçoamento profissional. A troca de idéias e experiências com colegas permite aprender novas formas de planejar e conduzir com ética, situações que por ventura vierem a surgir.

A Relação com a diversidade não é apenas conviver. Parte dos critérios de seleção e de ajustamento às nossas próprias características. Às vezes, é apreciada uma determinada forma de fazer de um colega e a incorporamos, à nossa moda, ao nosso fazer; outras vezes, apesar de apreciarmos certo modo de agir, não o incorporamos, pois, dadas as nossas próprias características, sabemos que não conseguiríamos os mesmos resultados que o colega. Podemos, também, não apreciar um determinado jeito de atuar, mesmo reconhecendo que produz bons resultados e, por isso, não o tornamos nosso.

Existem certos modos de agir que nas atitudes são rejeitadas e temos a convicção de que jamais agiriam daquela maneira. Quando nos deparamos com formas de agir muito divergente das nossas, costumamos nos inquietar com a diferença.

[...] O auditor interno deve respeitar e assegurar o sigilo relativamente às informações obtidas durante o seu trabalho, não as divulgando sob nenhuma circunstancia a outrem, salvo as contempladas na legislação vigente como nas Normas Brasileiras de Contabilidade (CREPALDI, 2010, p.250).

No espaço das relações que as diferenças e contrastes entre colegas de trabalho se emergem; às vezes são tantos e de tal magnitude, que não conseguem suportar as situações mais banais, tais como:

- Discutir assuntos que particularmente dizem respeito somente ao funcionário, em locais inadequados, como corredores, pátios, banheiros, cantina, ônibus, etc.;

- Rotular membros no ambiente de trabalho, este é comprometido, interessado, aquele não;

Ferreira (2001, p.44), fala a respeito da convivência:

[...] A convivência harmoniosa dos seres humanos é proveniente da conduta praticada pelos mesmos. Portanto, a ética é um dos fatores predominantes para que se materialize uma educação consciente e eficiente.

Atitudes simples no dia-a-dia do trabalho do auditor interno, são demonstrações de ética profissional e conseqüentemente, são refletidas nas atitudes, no resultado do seu trabalho: A racionalidade passa a ser limitada na medida que os valores sociais e éticos são deixadas de lado.

2.4. Racionalidade limitada no processo de tomar decisões

As normas de auditoria conforma Crepaldi (2010), geralmente aceitas, referentes ao trabalho no campo, estabelecem que o auditor deve avaliar o sistema de controle interno da empresa auditada, a fim de determinar a natureza.

Crepaldi (2010), o auditor nas suas tomadas de decisões, na avaliação do controle interno, no sistema de controle interno, no que está sendo seguido na prática; avalia a possibilidade de o sistema revelar de imediatos erros e irregularidades; determina tipo, data e volume dos procedimentos de auditoria; dentro desse parâmetro de tomada de decisões. A racionalização do trabalho é uma técnica específica que busca aumentar a eficiência por meio da simplificação dos movimentos e minimização do tempo necessário para realizar tarefas. As atividades de racionalização do trabalho são realizadas por meio de um procedimento com três passos:

- a. Uma tarefa é estudada e observada crítica e sistematicamente, para permitir a identificação de aprimoramentos necessários. A atividade, em geral, cronometrada e os passos necessários para realizá-la são descritos e analisados.
- b. Com base na análise crítica da tarefa, entendimento de sua lógica e eventual comparação com outras formas mais eficientes de fazê-la, desenvolve-se uma alternativa mais racional e eficiente.
- c. A alternativa mais eficiente é implantada, por meio de alterações dos movimentos e eventualmente da substituição de máquinas e equipamentos.

A partir desse ponto, espera-se baseado na racionalidade limitada, que o auditor interno, não só objetividade, mas, também, eficiência, a procura por caminhos seguros, agindo baseado num conjunto de relações: na alta qualidade do trabalho. A racionalização do trabalho enfoca tanto o posto de trabalho individual como as atividades realizadas por grupos de pessoas ou unidades diferentes da mesma organização. Modificações do arranjo físico, alterações nos pontos de trabalho estudos de organização e métodos, mudanças de procedimento e redivisão das tarefas são formadas para racionalizar o trabalho.

Segundo Maximiano (2008), outra idéia importante de Simon é a combinação de racionalidade no processo decisório. A constituição da racionalidade nas empresas consiste na proporção de informação de um lado, e opinião e sentimentos, de outro. Quanto maior a base de informação mais racional é o processo. Quanto maior a proporção de opiniões e sentimentos, mais intuitivos se torna. A racionalidade e a intuição são atributos humanos complementares e não concorrentes.

[...] Uma decisão racional baseia-se totalmente em informações e não em sentimentos, emoções ou crenças infundadas sobre a situação e as escolhas que ela requer (HALL, 2004, p. 68).

Observando as contribuições do autor, nesse ponto de vista, o auditor interno, além disso, na implementação da racionalidade, no âmbito do seu trabalho, não pode se basear em uma ordem lógica: se uma regra for criada, explicando quais passos devem ser seguidos, todos os problemas serão resolvidos, isso é verdade apenas para os problemas que são resolvidos por meio

programadas. Também é verdade no caso de problemas de natureza técnica. Por exemplo, por meio de uma regra, é possível fazer um orçamento de uma construção por que há gabaritos de todos os custos de materiais, mão-de-obra etc. não é necessário fazer diagnóstico, estudo de avaliações alternativas e assim por diante.

[...] Enquanto a racionalização do trabalho e a eliminação de desperdícios procuram melhorar continuamente um processo existente, a fim de aumentar sua eficiência, o redesenho de processos (ou reengenharia) procura criar um processo totalmente novo e mais eficiente, com o uso inteligente na reinvenção da empresa (HALL, 2004, p. 72).

Nesse ínterim o auditor interno, deve buscar entender, que provavelmente a grande maioria dos problemas, não podem ser resolvidos por meio de regras. Além disso, é impossível obter todas as informações necessárias. Os tomadores de decisões, sabem do que a forma “correta” de decidir deve seguir um processo, e sendo impraticável obter todas as informações necessárias, tendem a adotar um comportamento de racionalidade limitada. Por meio desse comportamento, os tomadores de decisões procuram entender as características essenciais dos problemas, sem abranger toda sua complexidade

A racionalidade limitada é uma simplificação da realidade. É a racionalidade limitada que permite simplificar situações complexas, lidar com as restrições de tempo e outros recursos e procuram tomar decisões que equilibram vantagens e desvantagens de melhor forma possível.

O auditor interno é pessoa de confiança dos dirigentes; está vinculado a empresa por contrato trabalhista continuado e sua intervenção é permanente. Sua de atuação envolve todas as atividades da empresa; predominam a verificação constante dos controles internos, a manipulação dos valores e a execução de rotinas administrativas. O objetivo da auditoria interna é auxiliar todos os membros da administração no desempenho efetivo de suas funções e responsabilidades, fornecendo-lhes análise, apreciações, recomendações e comentários.

Esses conceitos evidenciam que o controle interno é exercido através da conjugação da estrutura organizacional com os mecanismos de controle

estabelecido pela administração, incluindo as normas internas que definem responsabilidades pelas tarefas, rotinas de trabalho e procedimentos para revisão, aprovação e registros das operações, envolvendo aspectos contábeis e administrativos. Nesse contexto, o plano de organização deve fixar, como clareza, as responsabilidades funcionais.

3. CONSIDERAÇÕES

Durante a pesquisa realizada, pode-se compreender a historicidade e importância da racionalidade limitada dentro dos complexos estudos desenvolvidos por Taylor e Henry Fayol, surgindo da prática gerencial durante todo o século XX, onde ele veicula de maneira racional, os elementos da administração com seus princípios, descrita por Maximiliano. Nos seus estudos dos tempos, concluiu que o processo científico, como no exemplo do corte de metais, deveria acompanhar a evolução organizacional. Um dos objetivos da racionalização proposta por Taylor, foi justamente obter o máximo de produção com esforço normal que podia ser despendido pelo operário.

Com base nesse contexto, o estudo apresenta os resultados de uma pesquisa que procura compreender o conceito de racionalidade colocado por Max Weber, onde este discorda da visão colocada a respeito de que o homem a partir

do iluminismo tornou-se apto a se guiar por uma conduta racional. Para Weber, o homem mesmo antes do Iluminismo, já possuía capacidade de tomar decisões racionais. A diferença consiste, nos diferentes tipo de racionalidade que orienta a ação social. Conforme Weber, existe diferentes tipos de racionalidade, a saber: racionalidade prática, racionalidade teórica, racionalidade substantiva e racionalidade formal (KALBERG, 1980).

Nossos estudos traz a racionalidade limitada, que procura analisar a figura do auditor interno sobre a teoria que compreende o seu trabalho, que de posse de seu objetivo, no desempenho de suas atividades dentro da empresa, deve trabalhar nos conformes da racionalidade, da capacidade, dos valores e extensão dos conhecimentos, que influencia cada um na tomada de decisão, proporcionando as condições ideais para uma escolha satisfatória.

Portanto, durante a pesquisa pode concluir que na maioria das vezes a racionalidade é limitada pelas limitações do próprio conhecimento, não adianta a empresa implantar um excelente sistema de controle interno, sem que alguém munido de conhecimentos, verifique periodicamente se os funcionários amparados sobre os processos sólidos da aprendizagem, é possuidor de uma visão geral do negócio, se tem capacidade de articular os processos básicos e deixam fluir com qualidade os resultados esperados.

4. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. Auditoria: Um Curso Moderno e Completo. São Paulo: 7ª Ed. Atlas, 2010.

ALBUQUERQUE, L.G., - **O Papel Estratégico de Recursos Humanos**, Tese de livre docência, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. 1987.

CHIAVENATO, I. **Recursos humanos**. Edição compacta. São Paulo: Atlas, 1992.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CURADO, I., WOOD, T., LINS, J., **Perfil da Gestão de Recursos Humanos na Grande São Paulo**, São Paulo, SENAC. 1995

FERREIRA, Amauri Carlos. **Ensino religioso nas Fronteiras da Ética**. Petrópolis, RG: Vozes, 2000.

HALL, R.H. **Organizações: estruturas, processos e resultados**. 8 ed. São Paulo: Pearson/Prentice Hall, 2004.

KALBERG, S. Max Weber's types of rationality: **cornerstones for the analysis of rationalization processes in history**. American Journal of Sociology. 1980.

MAXIMIANO, Antonio C. Amaru. **Introdução à Administração**. 7ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SNOWDEN, Charles B. **Análise Organizacional**. São Paulo: Atlas, 2003.

PARK, Kil H; BONIS, Daniel F. de; e ADUD, Marcelo R. **Introdução ao estudo da administração**. São Paulo: Pioneira, 1997.