

UNIVERSIDADE DO PARANÁ
HILSON FERNANDO DOS SANTOS WANDER

**A UTILIZAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS COMO FERRAMENTA DE
GESTÃO DE CONTRATOS DE SERVIÇOS TERCEIRIZADOS**

Curitiba

2011

HILSON FERNANDO DOS SANTOS WANDER

**A UTILIZAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS COMO FERRAMENTA DE
GESTÃO DE CONTRATOS DE SERVIÇOS TERCEIRIZADOS**

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade do Paraná, como requisito para obtenção do título de especialista em Controladoria.

Prof. Orientador: MSc. Silvio Matucheski

Curitiba

2011

HILSON FERNANDO DOS SANTOS WANDER

**A UTILIZAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS COMO FERRAMENTA DE
GESTÃO DE CONTRATOS DE SERVIÇOS TERCEIRIZADOS**

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade do Paraná, como requisito para obtenção do título de especialista em Controladoria.

Prof. Orientador: MSc. Silvio Matucheski

Aprovado em: Agosto de 2011.

Dedico esta monografia aos meus pais
JOSÉ e FRANCISCA, e a minha esposa
SANDRA por todo o amor.

AGRADECIMENTOS

Agradeço pela vida...

Agradeço a minha esposa Sandra, pelo amor, compreensão, apoio e companheirismo;

Agradeço à minha madrinha Bernadette Maria Panek, cujo apoio foi fundamental à minha participação no curso.

Aos amigos que fiz no curso, Tiago, Tabata, Tatiane, Hellen, Ediel, Maria Tereza, Márcia, Anselmo, Karoline, Rafael, Raoni, Rosangela e Vanessa, que os momentos de aprendizado e convívio foram excelentes e que todos conquistem o sucesso merecido.

Aos meus colegas de trabalho que me auxiliaram para a conclusão deste estudo.

Aos professores do curso, obrigado por todos os momentos e pelas lições e ensinamentos para a nossa vida.

“Não existe um caminho para a felicidade.
A felicidade é o caminho”.

Mahatma Gandhi

RESUMO

As empresas necessitam realizar suas atividades com grande eficiência e produtividade, nesta perspectiva todos os seus controles devem estar coerentes e adequados a essa realidade, ainda mais exigida no mercado atual. Para se ter um controle total das atividades se faz necessário também um gerenciamento dos riscos para os serviços a serem executados, visando que o trabalho seja executado na maioria das vezes dentro do risco adequado. Delimitando o estudo, este será realizado nos aspectos de gestão de contratos de serviços terceirizados, a prática da terceirização de serviços está sendo cada vez mais utilizadas nas empresas, e existem vários aspectos que podem contribuir para o enriquecimento e organização do trabalho. Portanto o presente trabalho visa demonstrar a importância dos controles internos, o gerenciamento de riscos em contratos de serviços terceirizados, buscando minimizar os riscos e perdas financeiras e resguardando a empresa quanto às auditorias internas e externas.

Palavras-chave: Controle Interno. Terceirização. Gerenciamento de Riscos.

ABSTRACT

Companies need to perform their activities with greater efficiency and productivity, in this perspective all its controls must be consistent and appropriate to this reality, even more demanded in the market today. To have complete control activities is necessary also to a risk management services to be performed in order that the work is performed mostly within the appropriate risk. Bordering the study will be pursued in the aspects of contract management of outsourced services, the practice of outsourcing is being increasingly used in business, and there are several aspects that may contribute to the enrichment and organization of work. Therefore this paper aims to demonstrate the importance of internal controls, risk management of outsourced services contracts, seeking to minimize the risks and financial losses and protecting the enterprise of internal and external audits.

Keywords: Internal Control. Outsourcing. Risk Management.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Delineamento para obter respostas ao problema de pesquisa	15
Gráfico 1 - Terceirização no Mundo	23
Gráfico 2 - Terceirização no Brasil	24
Gráfico 3 - Terceirização por Atividade no Brasil	25
Figura 2 - Pirâmide de Classificação de Riscos	30
Figura 3 - Cubo de Riscos - COSO	35
Fluxograma 1 - Fluxograma de Controles Internos	43
Quadro 1 - Painel de Controle.....	46
Gráfico 4 - Comparativo Previsto x Realizado - Mobilização.....	46
Gráfico 5 - Comparativo Previsto x Realizado - Mensal – Descobertura de Minério ..	48
Gráfico 6 - Comparativo Previsto x Realizado - Acumulado – Descobertura de Minério	49
Gráfico 7 - Comparativo Previsto x Realizado – Espalhamento de Materias	50

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Freqüência de Impacto e Probabilidade	50
Tabela 2 – Matriz de Grau de Impacto e Probabilidade	51
Tabela 3 – Matriz de Risco.....	51
Tabela 4 – Enquadramento dos Riscos na Matriz de Probabilidade X Impacto	53

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
1.1	TEMA E PROBLEMA DA PESQUISA	13
1.2	OBJETIVOS DO ESTUDO	13
1.2.1	Objetivo Geral.....	13
1.2.2	Objetivos Específicos	13
1.3	JUSTIFICATIVA.....	14
1.4	METODOLOGIA	15
1.4.1	Classificação Metodológica Quanto Ao Problema, Objetivos e Procedimentos	16
1.4.2	Procedimentos Metodológicos.....	18
2	SERVIÇOS TERCEIRIZADOS	20
2.1	FORMAS DE TERCEIRIZAÇÃO	22
2.2	ESTATÍSTICAS DA TERCEIRIZAÇÃO	23
2.2.1	Atividades Terceirizadas.....	24
2.3	ALGUMAS REGRAS PARA CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS TERCEIRIZADOS.....	25
2.3.1	Legislação	26
2.3.1.1	<i>Artigo 173 da Constituição Federal</i>	26
2.3.1.2	<i>Lei 8666/93</i>	26
2.3.2	Características das Leis	26
2.3.2.1	<i>Decreto Nº 2.745, de 24 de agosto de 1998 - Regulamento do Procedimento Licitatório Simplificado</i>	27
3	GERENCIAMENTO DE RISCOS	28
3.1	RISCOS.....	29
3.2	TIPOS DE RISCOS	29
4	COSO – COMITÊ DAS ORGANIZAÇÕES PATROCINADORAS (THE COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS)	32
5	CONTABILIDADE E CONTROLADORIA	36
6	CONTROLES INTERNOS	38
7	AUDITORIAS INTERNAS E EXTERNAS	40
7.1	OBJETIVOS DA AUDITORIA.....	40
7.2	TÉCNICAS E PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA	40

7.3	TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU E CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO – CGU.....	41
8	DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS DO ESTUDO DE CASO.....	42
8.1	INFORMAÇÕES GERAIS DA CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS TERCEIRIZADOS.....	42
8.2	PRINCIPAIS CONTROLES INTERNOS.....	42
8.3	FLUXO DE REALIZAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS.....	43
8.4	PAINEL DE CONTROLE DAS INFORMAÇÕES DO CONTRATO.....	44
8.4.1	Objetivo do Painel de Controle	45
8.4.2	Painel de Controle	45
8.5	MATRIZ DE RISCOS.....	50
9	CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	54
	REFERÊNCIAS	56

1 INTRODUÇÃO

A Gestão dos Riscos atualmente está sendo muito estudada e utilizada na gestão das empresas, sendo que as grandes corporações enfrentam enormes desafios, em virtude da alta competitividade e da constante busca para alcançar, e ou superar os resultados projetados.

Nesta linha os controles internos, devem fornecer aos gestores o maior número de informações possíveis, para auxiliar na tomada de decisões.

As grandes empresas visando se dedicar a atividade fim do seu negócio, recorrem à utilização da contratação de serviços terceirizados para realizarem parte destes serviços, sujeitando-se assim a maiores riscos e conseqüentemente existe a necessidade da criação e acompanhamento dos controles internos com grande eficácia.

Em virtude da complexidade dos serviços contratados, e juntamente com o fato das realizações totais de serviços terceirizados representarem grande parcela no orçamento das organizações, se faz necessário um mecanismo de auxílio na gestão contratual.

Geralmente os controles são elaborados pela administração buscando cumprir os objetivos e metas da empresa de maneira mais eficiente e eficaz possível, certamente respeitando os requisitos de segurança e economicidade.

Entretanto é necessário monitorar os controles existentes, para se obter um extrato da sua real situação e aplicabilidade.

O presente trabalho pretende evidenciar a existência de controles internos que possam ser aplicados nos contratos de prestação de serviços de uma indústria que atua no Paraná, como meio de orientar as decisões dos gerentes e fiscais de contratos de serviços terceirizados, buscando reduzir os riscos encontrados.

Através da aplicação desta ferramenta, pode-se ter um controle de grande utilidade, pois reflete o que ocorre nos contratos em um determinado período, auxilia no acompanhamento das metas estabelecidas pela empresa, e ajuda na função principal dos gestores, que é manter o equilíbrio, assegurar e compatibilizar o orçamento contratual e as realizações dos serviços, resguardando assim à fiscalização, a empresa e conseqüentemente o erário público.

Portanto, as empresas possuem interesse que os controles internos sejam eficazes para assim, auxiliar os administradores na sua gestão, mas também é

necessário a padronização e seu acompanhamento constante para a efetiva utilização dos controles internos em sua plenitude.

1.1 TEMA E PROBLEMA DA PESQUISA

Na atualidade as empresas necessitam da contratação de serviços terceirizados em grande escala, existem grandes desafios para uma gestão eficaz dos contratos.

Nesta linha de atuação, verifica-se a necessidade da identificação dos principais controles internos na organização bem como, sua real aplicação e acompanhamento no dia a dia das realizações dos serviços contratados, baseando-se pela gestão dos riscos que o seu setor está sujeito.

A padronização dos controles permite que a empresa tenha o rastreamento das informações necessárias, em caso de fiscalizações ou até mesmo de substituição de funcionários.

Estes controles auxiliam e resguardam os gestores dos contratos quando da realização dos serviços.

A questão da pesquisa orientativa da presente investigação sobre:

Como os controles internos de gestão dos contratos de serviços terceirizados podem minimizar as perdas e auxiliar na gestão de riscos da empresa?

1.2 OBJETIVOS DO ESTUDO

1.2.1 Objetivo Geral

Propor metodologia para Minimizar os riscos e diminuir as perdas, através da utilização dos controles internos padronizados, para a gestão dos contratos de serviços terceirizados.

1.2.2 Objetivos Específicos

- a) Identificar os principais Controles Internos;
- b) Sugerir um fluxo da realização dos controles internos;
- c) Elaborar um Painel de Controle das informações do Contrato;

d) Desenvolver uma Matriz de Riscos.

1.3 JUSTIFICATIVA

Na atualidade existe a real necessidade de controles confiáveis e também de um sistema de gestão de riscos eficaz, para que as empresas sejam competitivas e rentáveis no mercado atual.

Alinhados nestas perspectivas as empresas recorrem à utilização da contratação de serviços terceirizados, que exigem grande responsabilidade por parte da fiscalização e gerenciamento deste tipo de contratos.

Geralmente os valores contratuais envolvidos, podem chegar a somas significativas, e que impactam diretamente o orçamento da organização, somando-se ao fato da relevância dos serviços contratados, a empresa deve ter uma gestão eficaz dos contratos terceirizados, para assim diminuir o risco de surpresas desagradáveis no decorrer da execução dos serviços.

Para tanto os controles internos existentes dentro da organização, devem demonstrar à transparência e a qualidade das informações, a aplicação dos recursos de acordo com as exigências contratuais, devem resguardar a empresa nas auditorias internas e externas, e na fiscalização pelos órgãos públicos competentes, e também podem ser aplicados para auxiliar a gestão de riscos da empresa.

Nos contratos de prestação de serviços é grande a necessidade de padronização dos controles internos, visando principalmente a transparência e segurança durante a fiscalização do Tribunal de Contas da União - TCU e Controladoria Geral da União – CGU, no caso de empresas públicas ou de economia mista, durante as auditorias externas.

Nas auditorias internas é de extrema relevância que os controles internos estejam de acordo com as normas da empresas, para que os administradores e sócios verifiquem que a empresa está sendo conduzida da melhor maneira possível.

Proporcionar através dos Controles Internos e a Gestão de Riscos informações úteis e conseqüentemente, auxiliar os gestores no acompanhamento da execução dos contratos.

A relevância da pesquisa se faz em virtude da necessidade da empresa verificar os riscos e as oportunidades que são encontrados em contratos de serviços terceirizados, através da utilização de controles internos eficazes e eficientes. Ou

seja, caso ocorra o acompanhamento da utilização dos controles internos e a verificação da realização dos contratos, a empresa irá observar os pontos fortes em seus controles, bem como os pontos que exigem melhorias, sendo assim poderá atuar com medidas corretivas nos contratos atuais e desenvolver um mecanismo de aprimoramento das melhorias preventivas para seus contratos futuros, o que proporciona ganhos na gestão da empresa e conseqüentemente a lucratividade.

1.4 METODOLOGIA

Para Beuren (2004, p. 76) a metodologia da pesquisa aplicável às ciências sócias aplicadas mostra o delineamento da pesquisa:

No rol dos procedimentos metodológicos estão os delineamentos, que possuem um importante papel na pesquisa científica, no sentido de articular planos e estruturas a fim de obter respostas para os problemas de estudo. Não há um tipo de delineamento particular para o estudo de questões relacionadas à Contabilidade. No entanto, encontram-se tipos de pesquisas que mais se ajustam à investigação de problemas desta área do conhecimento.

[...]

A busca de respostas para problemas de pesquisa, por meio dos delineamentos, é um processo cíclico, uma vez que não termina com a resposta obtida.

Novos problemas são identificados com base no delineamento da pesquisa e das respostas encontradas. Essa afirmativa é corroborada no final das teses, dissertações e demais trabalhos monográficos, onde o autor, depois de feitas as conclusões, recomenda trabalhos futuros de investigação em razão de seu estudo não contemplar todas as possíveis discussões a respeito da temática proposta.

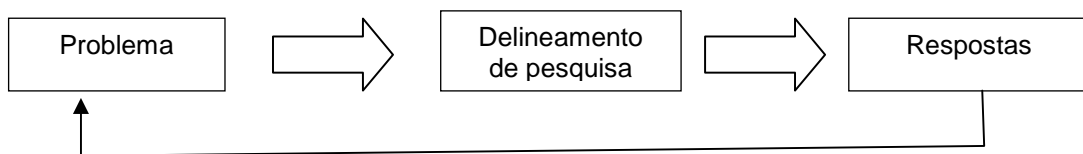


Figura 1 - Delineamento para obter respostas ao problema de pesquisa
Fonte: Beuren, (2004).

O delineamento assim possibilita estruturar os planos para obter as melhores respostas para solucionar o problema da pesquisa.

1.4.1 Classificação Metodológica Quanto Ao Problema, Objetivos e Procedimentos

Para Beuren (2004, p. 79) a tipologia de pesquisas aplicáveis à contabilidade são:

Considerando as particularidades da Contabilidade, diante do exposto, optou-se por focar tipologias delineamentos de pesquisas, que se acredita serem mais aplicáveis a esta área do conhecimento, agrupadas em três categorias:

Pesquisa quanto aos OBJETIVOS; que contempla a pesquisa exploratória, descritiva e explicativa;

Pesquisa quanto aos PROCEDIMENTOS; que aborda o estudo de caso, o levantamento, a pesquisa bibliográfica, documental, participante e experimental;

Pesquisa quanto a ABORDAGEM DO PROBLEMA, que compreende a pesquisa qualitativa e quantitativa.

Classificando-se o presente trabalho conforme descrição abaixo:

A abordagem utilizada será a Qualitativa, analisar com profundidade a situação. O objetivo do estudo será descritivo. Quanto aos procedimentos será realizado um estudo de caso de um contrato de serviços terceirizados, coleta de dados e análise das informações e pesquisa bibliográfica.

Buscando cumprir os objetivos evidenciados neste projeto o desenvolvimento da pesquisa será na linha descritiva, uma vez que, analisando e confrontando os dados e informações baseadas em material bibliográfico contábil, buscaremos elencar um referencial teórico a cerca do tema proposto.

Segundo Triviños (1987), o estudo descritivo exige do pesquisador uma delimitação precisa de técnicas, métodos, modelos e teorias que orientarão a coleta e interpretação de dados, cujo objetivo é conferir validade científica à pesquisa. Quanto aos procedimentos, a pesquisa será bibliográfica, tendo como base livros teóricos, artigos, Internet, jornais e revistas. Todos voltados para a importância dos controles internos, no auxílio aos gestores das empresas.

Segundo Cervo e Bervian (1983, p. 35) à pesquisa bibliográfica:

Explica um problema a partir de referenciais teóricos publicados em documentos. Pode ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental. Ambos os casos buscam conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado existentes sobre um determinado assunto, tema ou problema.

Quanto à abordagem do problema a pesquisa será qualitativa, através da análise dos dados e informações buscando através da comparação das bases teóricas evidenciar a implantação e aplicabilidade dos Controles Internos, como fonte de informações nas organizações.

Richardson (1999, p. 80) menciona que “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”.

Segundo Yin, (2005, p. 32-33) apresenta duas maneiras para a definição técnica do estudo de caso:

1. Um estudo de caso é uma investigação empírica que:
 - investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando
 - os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos.
- (...)
2. A investigação de estudo de caso:
 - enfrenta uma situação tecnicamente única em que haverá muito mais variáveis de interesse do que pontos de dados, e, como resultado,
 - baseia-se em várias fontes de evidências, com os dados precisando convergir em um formato de triângulo, e, como outro resultado,
 - beneficia-se do desenvolvimento prévio de proposições teóricas para conduzir a coleta e a análise de dados.

Segundo Gil, (1999, p. 73) diz que:

O estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados do mesmo, tarefa praticamente impossível mediante os outros tipos de delineamentos considerados.

Portanto estudo de caso é a ferramenta fundamental para um estudo detalhado e amplo da questão da pesquisa, sendo que pode proporcionar o maior número de possibilidades a serem conhecidas e resolvidas nas empresas e permite assim um aproveitamento maior na busca de soluções dos problemas das organizações.

1.4.2 Procedimentos Metodológicos

Para o desenvolvimento desse estudo será utilizada como amostra um contrato de prestação de serviços com uma indústria do interior do Paraná, será preservado o nome da contratante e da contratada e demais dados em virtude do sigilo das informações consideradas estratégicas.

2 SERVIÇOS TERCEIRIZADOS

De acordo com Sousa (2008) a origem histórica dos serviços terceirizados foi na Segunda Guerra Mundial, devido à grande recessão que existia na época, havia a necessidade de um sistema inteligente e de produção rápida, onde a mão de obra ociosa passou a ser utilizada nas empresas, promovendo assim vantagens competitivas, como a redução de custos e sem perder a qualidade dos serviços realizados.

O autor Rubens Ferreira de Castro (2000), define a terceirização como:

[...] uma moderna técnica de administração de empresas que visa ao fomento da competitividade empresarial através da distribuição de atividades acessórias a empresas especializadas nessas atividades, a fim de que possam concentrar-se no planejamento, na organização, no controle, na coordenação e na direção da atividade principal.

No entendimento do autor Carlos Alberto Ramos Soares de Queiroz (1998, p. 53), a terceirização é:

[...] uma técnica administrativa que possibilita o estabelecimento de um processo gerenciado de transferências, a terceiros, das atividades acessórias e de apoio ao escopo das empresas que é a sua atividade fim, permitindo a estas se concentrarem no seu negócio, ou seja, no objetivo final.

Para Paulo Henrique Teixeira (2006, p. 21), define que:

Terceirização é a contratação de serviços por meio de empresa, intermediária (interposta) entre o Tomador de serviços e a mão-de-obra, mediante contrato de prestação de serviços. A relação de emprego se faz entre o trabalhador e a empresa prestadora de serviços, e não diretamente com o contratante (Tomador) destes. É um procedimento administrativo que possibilita estabelecer um processo gerenciado de transferência, a terceiros, da atividade-meio da empresa, permitindo a esta concentrar-se na sua atividade principal.

A terceirização, portanto, é uma técnica que visa trazer vantagens competitivas para as empresas que a utilizam, e proporciona aos contratantes de serviços terceirizados se dedicarem para atividade principal.

Os possíveis ganhos da terceirização segundo o autor Paulo Henrique Teixeira (2006, p. 67):

[...]

- Incrementa a produtividade;
- Melhoramento da qualidade e competitividade do produto com a concentração dos recursos aplicados na áreas produtiva;
- Diminui controles;
- Minimiza perdas;
- Evita a obsolescência dos equipamentos;
- Libera recursos para aplicação em outras tecnologias;
- Concentra esforços no planejamento de novos produtos;
- Reduz os custos administrativos e de pessoal;
- Transforma custos fixos em variáveis;
- Gera ganho de competitividade;
- Divide a ação sindical;
- Otimiza o uso de espaços;
- Aumenta a especialização;
- Desmobiliza ações grevistas;
- Proporciona a qualidade na atividade-meio, através do terceiro;
- Melhora a administração do tempo;
- Diminui o nível hierárquico;
- Redução do passivo trabalhista das empresas Tomadoras;
- Redução de quadro de pessoal indireto;
- Racionaliza as compras de materiais de consumo, de equipamentos e uniformes;
- A empresa poderá constatar outras vantagens obtidas com a terceirização.

De acordo com essas vantagens da terceirização, a empresa pode dedicar-se a atividade principal do seu negócio, visando melhorar a produtividade e possibilitando reduzir perdas e conseqüentemente aumentar o lucro.

As possíveis perdas da terceirização segundo o autor Paulo Henrique Teixeira (2006, p. 66):

[...]

- Desconhecimento da alta administração;
- Resistência e conservadorismo;
- Dificuldade de se encontrar a parceria ideal;
- Risco de coordenação dos contratos;
- Falta de parâmetros de custos internos;
- Custo de demissões;
- Conflito com os Sindicatos;
- Desconhecimento da legislação trabalhista.

Segundo Queiroz (1998 p. 55-56) as positivas da terceirização são:

- Geração de desburocratização;
- Alívio da estrutura organizacional;
- Proporciona melhor qualidade na prestação de serviços, contribuindo para a melhoria do produto final;
- Maior especialização na prestação de serviços;
- Proporciona maior eficácia empresarial;

- Aumenta a flexibilidade nas empresas;
- Proporciona mais agilidade decisória e administrativa.
- Simplifica a organização;
- Incrementa a produtividade;
- Proporciona economia de recursos:
- Humanos,
- Materiais,
- Equipamentos,
- Econômicos e Financeiros.

Segundo Queiroz (1998 p. 55-56) As conseqüências negativas da terceirização são:

- Perda do emprego com maior rotatividade da mão-de-obra e conseqüências normais daí advindas com reflexos diretos sobre o trabalhador e sua família.
- O desemprego incentivará a redução de salários e o subemprego proporcionará ambiente para o crescimento da economia informal, com redução de impostos e contribuição social.

Dentro das desvantagens da terceirização, uma ação que deve ser desenvolvida é o envolvimento da alta administração da empresa terceirizada sobre a importância da qualificação do pessoal a ser contratado e na qualidade dos serviços a serem desenvolvidos, proporcionando assim o alinhamento dos objetivos entre contratada e contratante, aumentando assim as chances de sucesso dos serviços a serem realizados e conseqüentemente ganhos para as duas empresas.

2.1 FORMAS DE TERCEIRIZAÇÃO

Para o autor Teixeira (2006, p. 25) as formas de terceirização são:

1 – Prestação de Serviço

Quando o prestador de serviço executa suas atividades nas instalações do Tomador. No entanto, somente a atividade-meio pode ser objeto de prestação de serviço. Pode ser feita através de:

Prestador de Serviços

Cooperativa de Trabalho e Serviço, conforme Lei nº 8.949/94 que acrescentou o art. 442 à CLT

Autônomo

2 – Locação de Mão-de-obra

Compreende as atividades desenvolvidas por:

Trabalho Temporário – Lei 6.019/74

Trabalho Avulso sindicalizado, conforme art. 513 CLT, parágrafo único e Lei 5.085/86.

3 – Estágio

A Lei 6.494 de 07.12.1977 e o Decreto 87.494 de 18.08.82 dispõem sobre o estágio de estudantes de estabelecimentos de ensino superior e de 2º grau regular e supletivo.

4 – Representantes

Contratação de outras empresas para representar suas atividades de vendas ou serviços. (representante comercial – Lei 4.886/65, alterada pela Lei nº 8.420/92).

5 – Outras formas de terceirização:

- a) Desverticalização ou Horizontalização
- b) Franquia
- c) Concessão
- d) Permissão
- e) Facção
- f) Virtual
- g) Distribuição.

2.2 ESTATÍSTICAS DA TERCEIRIZAÇÃO

Segundo a pesquisa de Roberto Santiago (2008, p. 31) a terceirização representa no mundo 15,5% de mão de obra em atividades de empregados terceirizados o que equivale a 376,8 Milhões de Ocupações Terceirizadas, e no Brasil equivale a 1,9% do total mundial, resultando em 7,1 Milhões de Empregados Terceirizados no Brasil, conforme os gráficos abaixo:

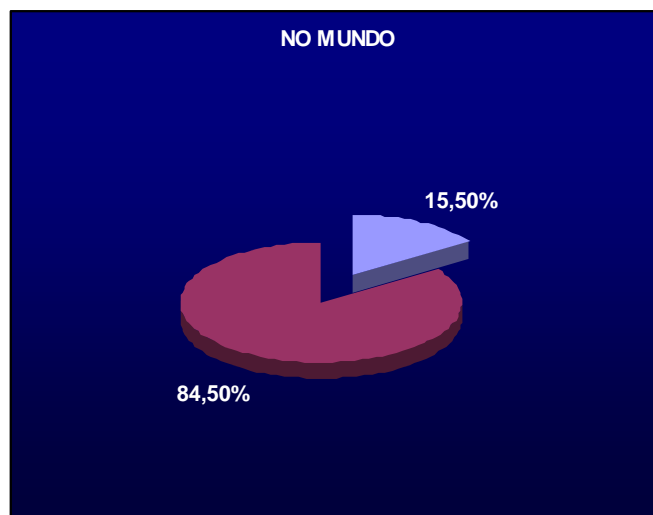


Gráfico 1 - Terceirização no Mundo
Fonte: Santiago, (2008).

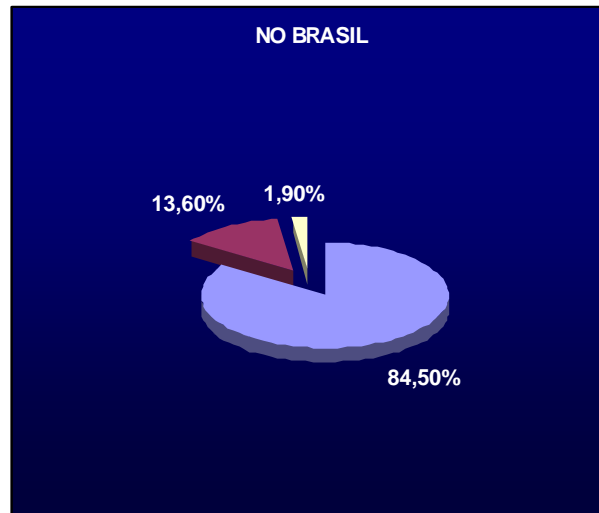


Gráfico 2 - Terceirização no Brasil
Fonte: Santiago, (2008).

Portanto em virtude da grande parcela de trabalhadores neste setor, onde no Brasil representam mais de 7 milhões de trabalhadores e no mundo é superior a 376 milhões de empregados no setor de serviços terceirizados, deve-se existir um trabalho de gestão consistente para o acompanhamento deste tipo de contratação de serviços visando a credibilidade, qualidade e valorização do setor.

2.2.1 Atividades Terceirizadas

Existem algumas atividades que podem ser terceirizadas nas empresas em geral, ela varia de acordo com a atividade principal da empresa e qual o foco ela pode priorizar em seu negócio, na pesquisa de terceirização de Roberto Santiago (2008, p. 32) apresenta as principais atividades terceirizadas no Brasil conforme gráfico abaixo:

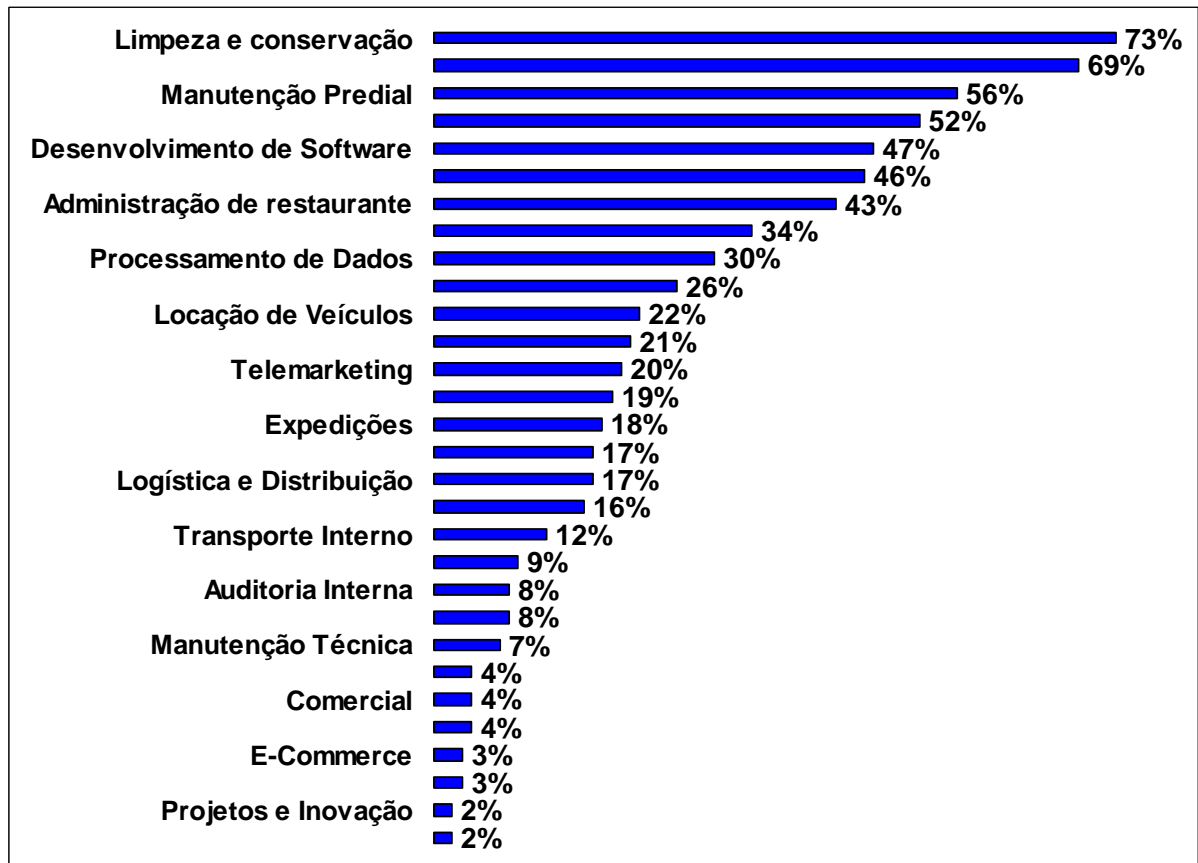


Gráfico 3 - Terceirização por Atividade no Brasil
 Fonte: Santiago, (2008).

Pode-se observar conforme o gráfico, os dois maiores serviços contratados são de Limpeza e Conservação 73% e Manutenção Predial 69%, representam as atividades acessórias, que a maioria das empresas necessitam, os demais serviços também são atividade específicas, comprovando a funcionalidade da terceirização onde a empresa se dedica para a atividade principal do negócio.

2.3 ALGUMAS REGRAS PARA CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS TERCEIRIZADOS

As empresas estão autorizadas a contratar parte dos serviços de suas atividades, ou seja, terceirizar, entretanto elas devem seguir as determinações que a legislação orienta.

2.3.1 Legislação

De acordo com a legislação para a contratação de serviços terceirizados, será evidenciado alguns aspectos legais transcritos na Constituição Federal 1988, a Lei 8.666 de 1993 e o Decreto 2.745 de 1998.

2.3.1.1 Artigo 173 da Constituição Federal

As empresas de economia mista que exploram atividades econômicas sujeitam-se ao regime jurídico, próprio das empresas privadas.

2.3.1.2 Lei 8666/93

Subordinam-se ao regime desta Lei, além dos órgãos da administração direta, os fundos especiais, as Autarquias, as Fundações Públicas, as Empresas Públicas, as Sociedades de Economia Mista e demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

2.3.2 Características das Leis

Quanto às características das leis destacam-se, sujeita as empresas de economia mista às normas administrativas da Lei, explícita os princípios básicos da Licitação, ou seja a) Isonomia (igualdade de todos perante a Lei), b) Legalidade (procedimentos de acordo com a Lei), c) Impessoalidade (não privilegiar ninguém), d) Moralidade, e) Igualdade, f) Publicidade (tornar público todos os atos), g) Probidade Administrativa (integridade nas ações), h) Vinculação ao Instrumento Convocatório (não impor ou aceitar diferente do que consta no convite ou edital e seus anexos) e i) Julgamento Objetivo.

Também não permite contratos por administração, existe a necessidade de orçamentação prévia para todos os itens de planilha, e só permite tipos de licitação Técnica e Técnica e Preços para serviços de natureza predominantemente intelectual e/ou de grande vulto. Proíbe o autor de projeto básico ou executivo de participar direta ou indiretamente da execução da obra ou serviço, todos os atos da comissão de licitação são públicos; e extratos de contratos e aditivos contratuais

deverão ser publicados no DOU, Projetos básicos detalhados a nível de custos, métodos e prazos de execução. Ainda a execução de obras e serviços devem ser previstos na totalidade, revoluciona nosso sistema cadastral, pois realiza o cadastro permanentemente aberto, institui certificado de registro e classificação cadastral (definitivo e provisório), cadastro de qualquer local tem alcance nacional, sanções por processo administrativo através de comissões específicas.

Veda exigência de comprovação de aptidão com limitações de tempo, época ou locais específicos ou quaisquer outras que inibam a participação na licitação, equipara os empregados das sociedades de economia mista, a servidor público, apenas para efeito de sanções administrativas (crimes e penas) e por fim define explicitamente sanções administrativas para servidor público e para empresas.

2.3.2.1 Decreto Nº 2.745, de 24 de agosto de 1998 - Regulamento do Procedimento Licitatório Simplificado

Até o surgimento do Decreto 2.745/98, que aprovou o atual “Regulamento do Procedimento Licitatório Simplificado da Petrobras”, a Companhia inicialmente orientava-se pelo Decreto-lei 2.300/86 e posteriormente pela Lei 8.666/93, que ainda hoje regulamenta as licitações e contratações em todas as demais instâncias da administração pública.

O Manual Geral de Contratação – MGC, teve a sua última publicação em 17/05/91 e permaneceu em vigor até a edição do Decreto 2.745/98 (Regulamento). Daí em diante, foi definitivamente substituído pelo MPC – Manual de Procedimentos Contratuais, publicado no Diário Oficial da União em 09/02/99, e que passou a ser o balizador de todas as ações inerentes às contratações da Petrobras. O MPC foi revisado em fevereiro/2006.

3 GERENCIAMENTO DE RISCOS

Segundo Baraldi (2004, p. 14), gerenciamento de risco é:

O Gerenciamento de Riscos (inclusive de fraudes), de oportunidades (inclusive de retornos e metas positivas) e de controles internos são os conhecimentos, os métodos e os processos organizados para reduzir os prejuízos e aumentar os benefícios na concretização dos objetivos estratégicos.

O processo de gerenciamento dos riscos e das suas causas e conseqüências e da percepção das oportunidades pode ser resumido como: identificar, quantificar, selecionar, decidir (administrar, evitar ou transferir), informar e comunicar, acompanhar e aperfeiçoar de forma completa, exata, atualizada, oportuna e aprovada. Alguns riscos e suas respectivas causas e conseqüências podem interagir entre si, potencializando ou reduzindo seus efeitos na consecução dos objetivos. Mapear essas situações é uma das funções eficientes do gerenciamento de riscos.

Para Salles Junior (2007, p. 24-26) define o gerenciamento de riscos como:

O Gerenciamento de Riscos consiste em identificar as possíveis incertezas e tentar controlá-las. Se tudo fosse puramente uma questão de sorte ou azar, o gerenciamento de riscos não teria sentido, e analisar tendências tampouco.

Nunca dispomos de 100% das informações necessárias para a tomada de decisões, o que caracteriza a incerteza.

(...) Podemos dizer então que vivemos em um ambiente de incertezas e que, se quisermos ter domínio sobre acontecimentos futuros, devemos exercitar prevê-los. Esse exercício de previsão precisa da disponibilidade de um conjunto de informações:

- quando detemos todas as informações sobre algo, temos absoluta certeza. Se tivermos absoluta certeza, isso não pode ser classificado como risco. É coisa conhecida;
- quando detemos informação parcial, não temos certeza, e, por ser uma incerteza, existe a probabilidade de ocorrer ou não;
- e quando não detemos absolutamente nenhuma informação, isso é o total desconhecimento, coisa que a “gente não sabe que não sabe”, total incerteza.

No guia PMBOK (PROJECT MANAGEMENT INSTITUTE, 2004) quanto a definição ao processo de gerenciamento de riscos é:

Gerenciamento de Riscos é o processo de identificação, análise, desenvolvimento de respostas e monitoramento dos riscos em projetos, com o objetivo de diminuir a probabilidade e o impacto de eventos negativos e de aumentar a probabilidade e o impacto de eventos positivos.

Nesta linha de pensamento os riscos podem ser negativos ou também positivos, e o gerenciamento dos riscos é fundamental para que os gestores consigam analisar as situações que sua atividade está exposta.

3.1 RISCOS

Para Salles Junior (2007, p. 19) “[...] a palavra risco deve ser interpretada como um conjunto de incertezas encontradas quando ousamos fazer algo, e não apenas como problema.” Com base nesta afirmação o autor sugere que os riscos representam fatores que não se conhece, ou seja, as “incertezas”, que devem ser analisadas visando minimizar os impactos que possam a ser causados.

O conceito de risco de acordo com Paxson e Wood (1998, p. 159):

Risco pode simplesmente ser definido como exposição à mudança. É a probabilidade de que algum evento futuro ou conjunto de eventos ocorra. Portanto a análise envolve a identificação de mudanças potenciais adversas e do impacto esperado como resultado na organização.

Para IFAC (1999, p. 6) os riscos são:

[...] riscos são eventos futuros incertos que podem influenciar o atendimento dos objetivos estratégicos, operacionais e financeiros da organização. As dimensões do risco incluem o impacto sobre a reputação de uma organização, incluindo a “perda de legitimidade” devida a atividades consideradas inaceitáveis para a comunidade.

Segundo o autor Baraldi (2004, p. 13) os riscos são:

[...] são todos os eventos e expectativas de eventos que impedem a empresa e as pessoas da empresa de ganharem dinheiro e respeito. Os riscos empresariais podem levar a empresa à quebra e as pessoas da empresa ao olha da rua. Os riscos são elementos incertos e as expectativas que agem constantemente sobre os meios estratégicos e o ambiente e que provocam os desastres financeiros e morais e, por consequência, se bem gerenciados, forçam a criatividade e fazem nascer as oportunidades.

Portanto os riscos são obstáculos que as empresas enfrentam em todos os seus setores, mas que bem administrados podem garantir a continuidade, lucratividade e ainda proporcionar oportunidades de melhorias dentro da empresa.

3.2 TIPOS DE RISCOS

De acordo com Padoveze e Bertolucci (2008, p. 7) os riscos classificam-se, em uma primeira análise, em riscos estratégicos, riscos de gestão e riscos operacionais, conforme apresentado no formato de uma pirâmide abaixo:



Figura 2 – Pirâmide de Classificação de Riscos
 Fonte: Padoveze e Bertolucci, (2008).

Os riscos classificáveis como estratégicos são aqueles que decorrem das diretrizes definidas no planejamento estratégico.

Dentro dos riscos de gestão classificam-se todas as possíveis ocorrências futuras, que poderão impactar os resultados econômicos da empresa para mais ou menos, decorrentes de decisões administrativas ou riscos administrativos assumidos.

Os riscos operacionais decorrem da execução das transações e das operações da empresa e podem ser causados por todos os funcionários da empresa, na realização de suas atividades: falhas humanas, de sistemas, não-cumprimento de obrigações, trabalhos com eficiência diferente do esperado, falhas nas decisões sobre os eventos econômicos, atuação desidiosa de funcionários, fraudes, roubos etc.

Para organizar melhor os tipos de riscos, a sua classificação em riscos estratégicos, de gestão e operacionais, permite aos responsáveis pela empresa, que eles possam avaliar com maior precisão cada caso, e proporciona o planejamento específico por área, desenvolvendo assim, estratégias para cada ramo de atuação, conseqüentemente a empresa estará mais próximo de atingir suas metas e objetivos.

Para Padoveze e Bertolucci (2008, p. 145) os tipos de riscos considerando a empresa dentro do mercado, como uma opção de investimento são classificados como:

Risco de Mercado ou sistemático, que é um risco a que todas as empresas em um mesmo ambiente acabam por sofrer, decorrente de aspectos conjunturais, políticos, de recessões, guerras, aumentos gerais de commodities etc.

Risco não sistemático, que afeta especificamente cada empresa, e que pode ser diversificável em uma carteira de investimentos.

Considerando a empresa isoladamente, podemos identificar dois tipos de riscos, que, associados, dão o risco da empresa:

Risco operacional, que decorre da opção por uma determinada estrutura de ativos, que, por sua vez, conduz a uma estrutura de custos (proporção de custos fixos e variáveis).

Risco financeiro, que decorre da opção por uma determinada estrutura de passivos, que conduz a um nível de endividamento financeiro e à necessidade de absorção dos custos fixos financeiros.

Ainda segundo Padoveze e Bertolucci (2008, p. 6) define como:

Risco Financeiro: retorno do investimento diferente do esperado; mensuração do retorno do investimento da empresa em relação à mensuração de mais empresas.

Riscos Corporativos: todos os riscos identificáveis, existentes ou futuros, que podem afetar o desempenho financeiro da empresa, sejam eles estratégicos, de gestão ou operacionais.

O risco financeiro avalia o resultado econômico e financeiro da empresa em um determinado período, já os riscos corporativos são todos os tipos de riscos inerentes a empresa podendo ser estratégicos, de gestão ou operacionais.

4 COSO – COMITÊ DAS ORGANIZAÇÕES PATROCINADORAS (THE COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS)

Segundo Klein (2008, p. 42) o COSO é uma entidade sem fins lucrativos, dedicada à melhoria dos relatórios financeiros através de ética, efetividade dos controles internos e governança corporativa. Foi formado originalmente em 1985 para apoiar a National Commission on Fraudulent Financial Reporting, uma iniciativa privada destinada a estudar os aspectos que podem conduzir a relatórios financeiros fraudulentos.

A mensagem sobre controles internos que a administração passa para o restante da entidade desempenha papel fundamental na prevenção de fraudes financeiras, pois influencia o ambiente corporativo no qual os relatórios financeiros são preparados. Todas as companhias abertas deveriam manter controles internos que proporcionassem segurança razoável de que a produção de relatórios financeiros fraudulentos seria impedida ou detectada em estágios iniciais. As organizações que patrocinam a Comissão deveriam cooperar no desenvolvimento de diretrizes adicionais sobre sistemas de controles internos (THE NATIONAL COMMISSION ON FRAUDULENT REPORTING, 1987, p. 11 apud BOYNTON, JOHNSON, KELL, 2002, p. 320).

Os representantes para formação do COSO são a American Accounting Association, American Institute of Certified Public Accountants, Financial Executives International, Institute of Management Accountants e pelo Institute of Internal Auditors, ao qual está ligado a AUDIBRA – Instituto dos Auditores Internos do Brasil, através da FLAI – Federação latino-americana de Auditores Internos.

Segundo o COSO (2007) o gerenciamento de risco tem por finalidade:

- * **Alinhar o apetite a risco com a estratégia adotada** – os administradores avaliam o apetite a risco da organização ao analisar as estratégias, definindo os objetivos a elas relacionados e desenvolvendo mecanismos para gerenciar esses riscos.
- * **Fortalecer as decisões em resposta aos riscos** – o gerenciamento de riscos corporativos possibilita o rigor na identificação e na seleção de alternativas de respostas aos riscos – como evitar, reduzir, compartilhar e aceitar os riscos.
- * **Reduzir as surpresas e prejuízos operacionais** – as organizações adquirem melhor capacidade para identificar eventos em potencial e estabelecer respostas a estes, reduzindo surpresas e custos ou prejuízos associados.
- * **Identificar e administrar riscos múltiplos e entre empreendimentos** – toda organização enfrenta uma gama de riscos que podem afetar diferentes áreas da organização. A gestão de riscos corporativos possibilita uma resposta eficaz a impactos inter relacionados e, também, respostas integradas aos diversos riscos.

***Aproveitar oportunidades** – pelo fato de considerar todos os eventos em potencial, a organização posiciona-se para identificar e aproveitar as oportunidades de forma proativa.

* **Otimizar o capital** – a obtenção de informações adequadas a respeito de riscos possibilita à administração conduzir uma avaliação eficaz das necessidades de capital como um todo e aprimorar a alocação desse capital.

Essas finalidades auxiliam a administração a atingirem os resultados desejados e ou projetados da empresa, com maior eficiência organizacional, pois está minimizando ou mitigando os principais riscos inerentes a sua atividade.

A definição de riscos de acordo com COSO (2007) é:

- * um processo contínuo e que flui através da organização;
- * conduzido pelos profissionais em todos os níveis da organização;
- * aplicado à definição das estratégias;
- * aplicado em toda a organização, em todos os níveis e unidades, e inclui a formação de uma visão de portfólio de todos os riscos a que ela está exposta;
- * formulado para identificar eventos em potencial, cuja ocorrência poderá afetar a organização, e para administrar os riscos de acordo com seu apetite a risco;
- * capaz de propiciar garantia razoável para o conselho de administração e a diretoria executiva de uma organização;
- * orientado para a realização de objetivos.

Esta definição é abrangente e pode ser utilizada, na organização das empresas dos mais variados setores, buscando sempre atingir os objetivos e possuir um gerenciamento de riscos eficaz.

De acordo COSO (2007) a estrutura de gerenciamento de riscos corporativos é orientada para alcançar os objetivos da organização, e são classificados nas categorias abaixo:

- * Estratégicos – metas gerais, alinhadas com o que suportem à sua missão.
- * Operações – utilização eficaz e eficiente dos recursos.
- * Comunicação – confiabilidade de relatórios.
- * Conformidade – cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis.

Estas categorias são necessárias para o adequado gerenciamento dos riscos separadamente. Entretanto elas podem se relacionar, pois um objetivo pode se aplicado em mais de uma categoria.

Segundo COSO (2007) o gerenciamento de riscos corporativos é constituído de oito componentes de riscos inter-relacionados, pela qual a administração gerência a organização, e estão integrados com o processo de gestão, sendo eles:

* **Ambiente Interno** – o ambiente interno compreende o tom de uma organização e fornece a base pela qual os riscos são identificados e abordados pelo seu pessoal, inclusive a filosofia de gerenciamento de riscos, o apetite a risco, a integridade e os valores éticos, além do ambiente em que estes estão.

* **Fixação de Objetivos** – os objetivos devem existir antes que a administração possa identificar os eventos em potencial que poderão afetar a sua realização. O gerenciamento de riscos corporativos assegura que a administração disponha de um processo implementado para estabelecer os objetivos que propiciem suporte e estejam alinhados com a missão da organização e sejam compatíveis com o seu apetite a riscos.

* **Identificação de Eventos** – os eventos internos e externos que influenciam o cumprimento dos objetivos de uma organização devem ser identificados e classificados entre riscos e oportunidades. Essas oportunidades são canalizadas para os processos de estabelecimento de estratégias da administração ou de seus objetivos.

* **Avaliação de Riscos** – os riscos são analisados, considerando-se a sua probabilidade e o impacto como base para determinar o modo pelo qual deverão ser administrados. Esses riscos são avaliados quanto à sua condição de inerentes e residuais.

* **Resposta a Risco** – a administração escolhe as respostas aos riscos - evitando, aceitando, reduzindo ou compartilhando – desenvolvendo uma série de medidas para alinhar os riscos com a tolerância e com o apetite a risco.

* **Atividades de Controle** – políticas e procedimentos são estabelecidos e implementados para assegurar que as respostas aos riscos sejam executadas com eficácia.

* **Informações e Comunicações** – as informações relevantes são identificadas, colhidas e comunicadas de forma e no prazo que permitam que cumpram suas responsabilidades. A comunicação eficaz também ocorre em um sentido mais amplo, fluindo em todos níveis da organização.

* **Monitoramento** – a integridade da gestão de riscos corporativos é monitorada e são feitas as modificações necessárias. O monitoramento é realizado através de atividades gerenciais contínuas ou avaliações independentes ou de ambas as formas.

A relação entre os objetivos e os componentes de gerenciamento de riscos está representada na matriz tridimensional em forma de cubo, abaixo:



Figura 3 – Cubo de Riscos - COSO
 Fonte: COSO, (2007).

Onde o cubo esboça a importância e a interação que a empresa deve possuir entre o gerenciamento de riscos e suas categorias, componentes da gestão de risco, por unidade de negócio ou qualquer subconjunto. Portanto, deve existir um sinergia em todo o processo buscando otimizar os resultados.

5 CONTABILIDADE E CONTROLADORIA

Marion (1998) ressalta que a contabilidade é muito antiga e sempre existiu ajudando no auxílio e na tomada de decisões, e que com o passar do tempo começou a ser utilizada para a arrecadação de impostos e tornando-se obrigatória para maioria das empresas.

A contabilidade segundo Ludícibus, Martins e Gelbcke (2003, p. 48):

[...] é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análise de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização.

A contabilidade, conforme evidencia Silva (2005, p. 3), “[...] tem como princípio produzir a informação precisa para que seja usada com segurança nas tomadas de decisões”. O autor destaca ainda, que a contabilidade tem dois objetivos com bases nas informações geradas: o controle e o planejamento.

A definição de controladoria segundo Mosimann et al. (1993, p. 85):

[...] a controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica. Pode ser visualizada sob dois enfoques:

- a) Como um órgão administrativo com uma missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão e sistema empresa e,
- b) Como uma área do conhecimento humano como fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências”.

Sob esse enfoque, a Controladoria pode ser conceituada como o conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências da Administração, Economia, Psicologia, Estatística e principalmente da Contabilidade, que se ocupa da gestão econômica das empresas, com o fim de orientá-las para a eficácia.

Nesse entendimento, para os autores a Controladoria é uma ciência autônoma e não se confunde com a Contabilidade.

Mas segundo Padoveze (2003, p. 3), “A Controladoria é a utilização da Ciência Contábil em toda a sua plenitude”, ou seja, à ciência do controle em todos os aspectos temporais, onde a Controladoria é responsável por implantar, desenvolver, aplicar e coordenar todos os mecanismos da contabilidade de acordo com as características das empresas.

Tung (1993, p. 33) destaca sobre a Controladoria e metas de empresa:

No regime do livre comércio, o alvo da empresa é o maior lucro possível conjuntamente com seu crescimento a longo prazo e com o bem-estar da coletividade, mediante a satisfação de suas necessidades. Para atingir esse objetivo, caberia então à empresa determinar as necessidades ou desejos da coletividade e depois organizar-se para a produção e a comercialização. Essa tarefa é contínua, pois as necessidades e desejos dos seres humanos se alteram constantemente. Para proporcionar-lhe o maior lucro, cada setor da empresa deve aplicar métodos eficientes, com base em análise acurada. Para bem desempenhar suas funções, o administrador financeiro recorre à técnica da controladoria, que tem método próprio de trabalho, baseado num conjunto de princípios de aplicação flexível.

Portanto as empresas devem buscar organizar os setores e desenvolver procedimentos eficientes, para conseguir se manter no mercado que apresenta maior nível de competitividade e qualidade.

Segundo os autores Mosimann e Fisch (1999, p. 90), apresentaram um resumo das funções da controladoria:

- a) Informação – compreendendo os sistemas contábeis e financeiros da empresa, sistemas de pagamento e recebimento, folha de pagamento, etc.
- b) Motivação – referente aos efeitos dos sistemas de controle sobre o comportamento das pessoas diretamente atingidas.
- c) Coordenação – visando centralizar as informações com vistas à aceitação de planos sob o ponto de vista econômico e à assessoria da direção da empresa, não somente alertando para situações desfavoráveis em alguma área, mas também sugerindo soluções.
- d) Avaliação – com o intuito de interpretar fatos e avaliar resultados por centro de resultado, por área de responsabilidade e desempenho gerencial.
- e) Planejamento – de forma a determinar se os planos são consistentes ou viáveis, se são aceitos e coordenados e se realmente poderão servir de base para uma avaliação posterior.
- f) Acompanhamento – relativo à contínua verificação da evolução dos planos traçados para fins de correção de falhas ou revisão do planejamento.

Estas funções têm por objetivo fornecer aos usuários as informações necessárias para subsidiar aos gestores a tomada de decisões buscando o melhor desempenho da empresa.

6 CONTROLES INTERNOS

Segundo Baraldi, (2004, p. 76), os controles internos são os procedimentos e métodos organizados para gerenciar os riscos e as oportunidades que estão relacionados às variáveis que afetam a organização, e as todas atividades utilizadas para atingir os objetivos e metas das empresas.

De acordo com Sá (1993, p. 112), são os princípios fundamentais dos controles internos:

- a) Existência de um plano de organização com uma adequada distribuição de responsabilidades;
- b) Regime de autorização e de registros capazes de assegurar um controle contábil sobre os investimentos, financiamentos e sistemas de resultados da empresa (custos e receitas), ou de metas das instituições (orçamentos);
- c) Zelo do elemento humano no desempenho das funções a ele atribuídas;
- d) Qualidade e responsabilidade do pessoal, em nível adequado.

Controle Interno segundo o COSO Comitê das Organizações Patrocinadoras (2007 p. 132):

Controle Interno – Processo efetuado pelo conselho, administração ou qualquer outro funcionário de uma empresa, desenhado para fornecer garantia razoável em relação à realização dos objetivos nas seguintes categorias:

- Eficácia e eficiência das operações.
- Confiabilidade dos relatórios financeiros.
- Conformidade com leis e regulamentos aplicáveis.

Para Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 113) tem-se o conceito de controles internos:

Controles Internos: são um processo operado pelo conselho de administração, pela administração e outras pessoas, desenhado para fornecer segurança razoável quanto à consecução de objetivos nas seguintes categorias:

- a) confiabilidade de informações financeiras;
- b) obediência (compliance) às leis e regulamentos aplicáveis;
- c) eficácia e eficiência de operações.

Para Oliveira, Perez Junior e Silva (2002, p. 84) demonstram de uma forma mais detalhada, os objetivos do controle interno, cita entre outros:

- verificar e assegurar os cumprimentos às políticas e normas da companhia, incluindo o código de ética nas relações comerciais e profissionais;
- obter informações adequadas, confiáveis, de qualidade e em tempo hábil, que sejam realmente úteis para as tomadas de decisões;
- prevenir erros e fraudes. Em caso de ocorrência dos mesmos, possibilitar a descoberta o mais rápido possível, determinar sua extensão e atribuições de corretas responsabilidades;
- registrar adequadamente as diversas operações, de modo a assegurar a eficiente utilização dos recursos da empresa;
- assegurar o processamento correto das transações da empresa, bem como a efetiva autorização de todos os gastos incorridos no período.

Portando de acordo com as definições, princípios e objetivos dos controles internos observa-se a relevância de sua implantação em qualquer tipo organizações independentemente do porte da empresa, onde esses conceitos devem ser seguidos e monitorados visando a excelência de gestão nas empresas.

7 AUDITORIAS INTERNAS E EXTERNAS

Através das auditorias internas e externas é uma maneira da verificação que os processos estão sendo realizados de maneira correta e de acordo com as normas e as legislações vigentes.

A auditoria interna geralmente é realizada por funcionários ou membros da instituição. As auditorias externas são realizadas por empresas prestadoras de serviços contratada para este fim ou órgãos fiscalizadores federais.

7.1 OBJETIVOS DA AUDITORIA

De acordo com o CFC, (2007, p. 31), são os principais objetivos da auditoria:

Os principais objetivos do Planejamento da Auditoria são:

- a) identificar eventos e transações relevantes que afetem os Controles Internos e as Demonstrações Contábeis;
- b) propiciar o cumprimento dos serviços demandados com a entidade dentro dos prazos e compromissos previamente estabelecidos;
- c) assegurar que as áreas importantes da entidade e os valores relevantes contidos em suas Demonstrações Contábeis recebam a atenção requerida;
- d) identificar os problemas potenciais da entidade;
- e) identificar a legislação aplicável à entidade;
- f) estabelecer a natureza, a oportunidade e a extensão dos exames a serem efetuados;
- g) definir a forma de divisão das tarefas entre os membros da equipe de trabalho, quando houver;
- h) facilitar a supervisão dos serviços executados, especialmente quando forem realizados por uma equipe de profissionais; e
- i) identificar os prazos para entrega de relatórios, pareceres e outros informes decorrentes do cronograma estabelecido pelo CFC.

Portanto se a empresa desenvolver um programa de auditoria com base nos objetivos elencados acima, reduz muito suas não conformidades, proporcionando assim ganho na gestão da sua organização.

7.2 TÉCNICAS E PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

Segundo o CFC (2007, p. 38) o cumprimento da etapa de formulação da opinião do auditor interno sobre a eficiência da gestão requer:

8.1.1 Os procedimentos da auditoria, conforme as Normas, constituem exames e investigações, incluindo testes de observância e testes

substantivos, que permitem ao auditor obter subsídios suficientes para fundamentar suas conclusões e recomendações à administração da entidade.

8.1.2 Os testes de observância visam à obtenção de razoável segurança de que os controles internos estabelecidos pela administração estão em efetivo funcionamento, inclusive quanto ao seu cumprimento pelos funcionários e administradores da entidade.

8.1.3 Os testes substantivos visam à obtenção de evidência quanto à suficiência, à exatidão e à validade dos dados produzidos pelos sistemas de informação da entidade.

8.1.4 As informações que fundamentam os resultados da auditoria são denominadas “evidências”, que devem ser suficientes, fidedignas, relevantes e úteis, de modo a fornecer base sólida para as conclusões e as recomendações à administração da entidade.

Os procedimentos de auditoria através dos testes de observância e teste substantivos, proporcionam a verificação necessária da forma de trabalho das empresas tanto nos aspectos qualitativos e quantitativos, e também podem ter um foco definido pela alta administração quando do início da auditoria.

7.3 TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU E CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO – CGU

Os principais órgãos fiscalizadores federais são o Tribunal de Contas da União – TCU e a Controladoria Geral da União – CGU, que exercem fundamental papel na verificação da realização dos contratos de serviços terceirizados.

8 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS DO ESTUDO DE CASO

Este trabalho contempla o estudo de caso de uma indústria que utiliza a contratação de serviços terceirizados no interior do estado do Paraná, onde o pesquisador possui acesso, para obter os dados necessários, objetivando realizar um trabalho mais aprofundado sobre a questão da pesquisa.

8.1 INFORMAÇÕES GERAIS DA CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS TERCEIRIZADOS

Em linhas gerais os serviços contratados consistem em fornecer e operar equipamentos para descobertura de minério, englobando a escavação, o carregamento, o transporte e o espalhamento de material estéril. O estéril a ser movimentado é composto predominantemente de argila do capeamento.

8.2 PRINCIPAIS CONTROLES INTERNOS

Dentre todos os controles realizados 3 (três) podem ser considerados os principais, seguem elencados abaixo:

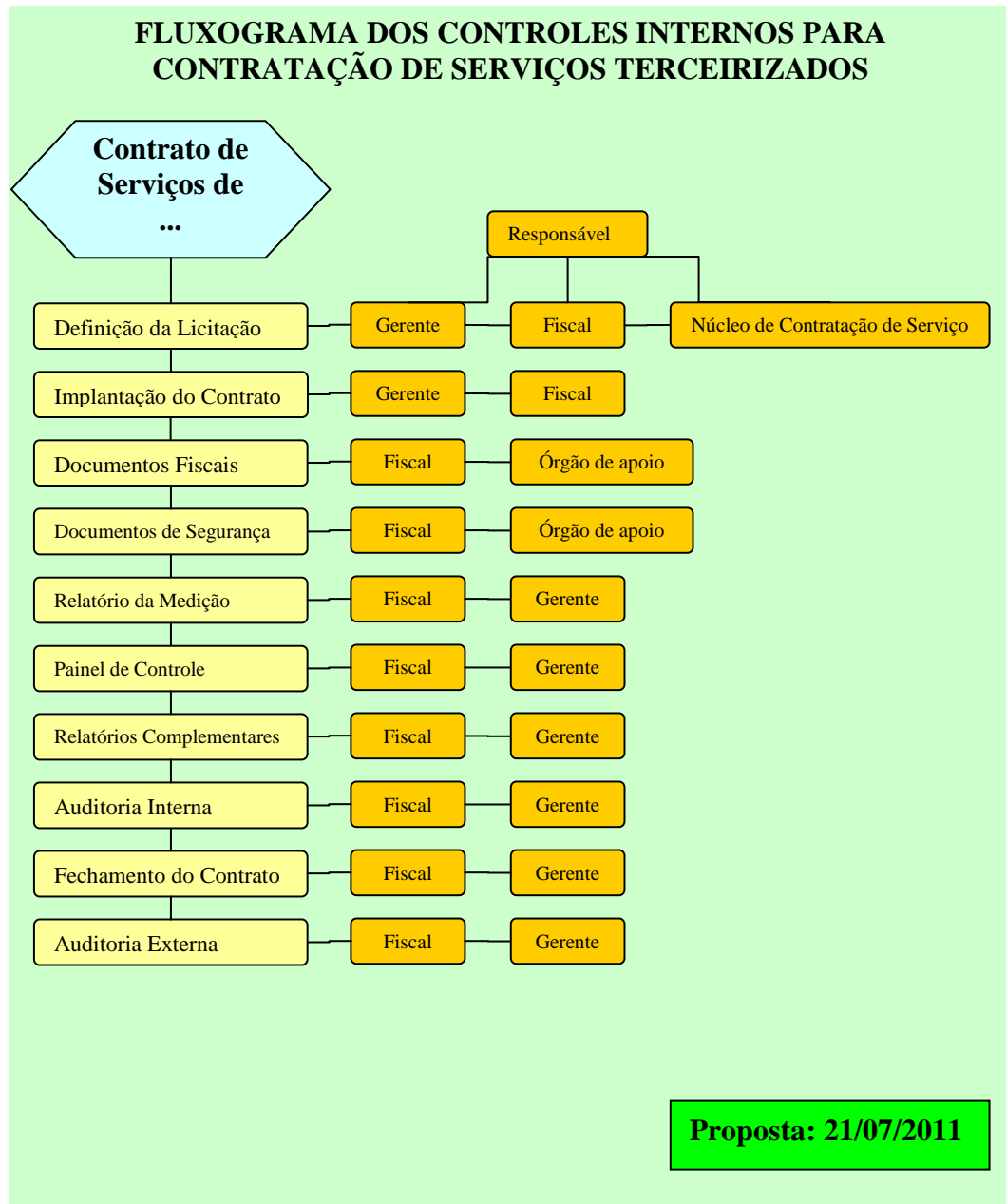
1 – Relatório das Medições dos Serviços Realizados, neste relatório devem estar contidas todas as informações relativas ao registro dos serviços executados num determinado período, visando o cumprimento contratual, o registro de custos, bem como a memória de cálculo da contratante e contratada.

2 – Relatório do Cumprimento das Obrigações Trabalhistas e tributárias, deve conter o registro quanto ao cumprimento das obrigações Trabalhista, sendo pagamento de INSS, FGTS, folha de Pagamento e impostos (PIS, COFINS, ISS, etc.)

3 – Relatório do Cumprimento das Obrigações quanto a Segurança, Meio Ambiente e Saúde, neste relatório devem constar todas as informações equivalentes ao cumprimento das obrigações nos aspectos de Segurança, Meio Ambiente e Saúde tais como taxa de frequência de acidentes, ordem limpeza e arrumação, auditoria comportamental, programa de alimentação do trabalhador, inspeções, programa de descarte de resíduos, entre outros.

8.3 FLUXO DE REALIZAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS

O fluxograma da realização dos controles internos visa permitir a rápida visualização dos processos e facilita o monitoramento das atividades.



Fluxograma 1 - Fluxograma de Controles Internos
Fonte: O autor, (2011).

8.4 PAINEL DE CONTROLE DAS INFORMAÇÕES DO CONTRATO

Em virtude da complexidade dos serviços contratados pelas empresas, e juntamente com o fato das realizações totais dos serviços representarem grande parcela no orçamento das empresas, e na busca constante de se aprimorar as ferramentas de controles internos de acompanhamentos contratuais e conseqüentemente minimizar os riscos expostos da organização.

A empresa deve ter uma gestão do contrato de modo a garantir o cumprimento das obrigações nele contidas, buscando o melhor resultado para a empresa, também deve verificar e controlar as atividades desenvolvidas, conforme o instrumento contratual, com a finalidade de atingir os resultados previstos no mesmo.

Buscando cumprir a gestão ideal da contratação e acompanhamento dos serviços terceirizados definidos acima, foi criado o PAINEL DE CONTROLE DE CONTRATOS.

O Painel de Controle de Contratos foi desenvolvido no sistema Microsoft Office Excel 2003, para acompanhar as realizações mensais e acumuladas bem como compará-las com as metas previstas contratualmente. As informações que estão disponíveis para verificação são as quantidades e os valores monetários realizados, bem como o saldo contratual restante, tudo ilustrado graficamente.

O Painel de Controle permite as alterações necessárias na busca de tornar-se um mecanismo de extrema utilidade na questão legal dos contratos e também no âmbito da realização orçamentária da empresa.

8.4.1 Objetivo do Painel de Controle

Com o intuito de resguardar a empresa, de passivos financeiros futuros e para demonstrar a transparência e comprometimento com as realizações contratuais, desenvolveu-se um novo mecanismo de controle para acompanhamento dos contratos, onde os maiores números de informações estejam “*full time*” para os fiscais e gerentes, com navegação acessível e de rápido entendimento.

Está ferramenta deverá ser utilizada para:

- Acompanhamento das realizações mensais e acumuladas;
- Comparar as quantidades previstas e realizadas;
- Verificar o saldo contratual de valor e prazo;
- Acompanhamento do Boletim de Avaliação do Desempenho;
- Acompanhamento dos Aditivos Contratuais;
- Verificação de Fiscais designados;
- Acompanhamento de índices de reajustamento;
- Campo para comentários sobre as medições;
- Linha de tendência das realizações contratuais.

8.4.2 Painel de Controle

O Painel de Controle de Contratos é uma planilha de dados que será utilizada para acompanhar as realizações mensais e acumuladas e compará-las com as metas previstas contratualmente, tanto em quantidades como em valores monetários.

Os dados a serem alimentados são de acordo com o contrato firmado entre as partes, neste caso são 3 itens, sendo o item 1 - Mobilização e Desmobilização, 2 – Descobertura de Minério e 3 – Espalhamento de Material com Trator, visando atender os objetivos descritos anteriormente no item 8.4.1.

PAINEL DE CONTROLE CONTRATO - NOME DA EMPRESA - Nº						
Início: 01/06/2010 - Término: 30/04/2011						
Serviços de Descobertura de Minério.		QUANTIDADES		VALOR		Comentários
ITEM	DESCRIÇÃO DOS ITENS DE MEDIÇÃO	MÊS	ACUMULADO	MÊS	ACUMULADO	
1	Mobilização e Desmobilização Lim. 8% 2e3	✓	✓	✓	✓	
2	Descobertura de Minério	✓	✓	✓	✓	
3	Espalhamento de material com trator de e	✓	✓	✓	✓	
Distância Média de Transporte da Descobertura de Minério - KM - DMT		✓				
TOTAL DA MEDIÇÃO		N/A	N/A	✓	✓	

Contrato P0	Valor	BAD	ADITIVOS	JUNHO-10	JULHO-10	AGOSTO-10
				SETEMBRO-10	OUTUBRO-10	NOVEMBRO-10
				DEZEMBRO-10	JANEIRO-11	FEVEREIRO-11
				MARÇO-11	ABRIL-11	

Medição - QUANTIDADE	Medição - VALOR - P0	GRÁFICO GERAL
----------------------	----------------------	---------------

Quadro 1 - Painel de Controle
 Fonte: O autor, (2011).

Tela inicial de navegação do PAINEL DE CONTROLE onde o executante ou gestor pode selecionar a informação desejada referente ao contrato, podendo ser por item, quantidade, valor ou mês, dentre outras informações como avaliação de desempenho e gráficos comparativos e comentários.

ITEM 1 – Mobilização Total de Medições.

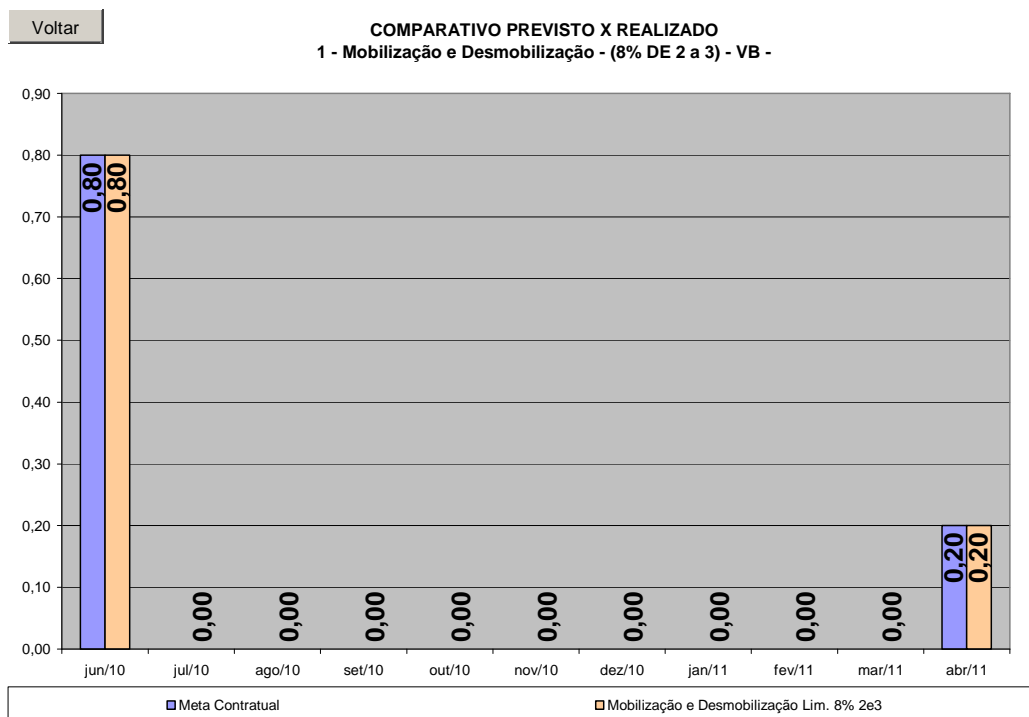


Gráfico 4 - Comparativo Previsto x Realizado - Mobilização
 Fonte: O autor, (2011).

Neste exemplo o item 1 de Mobilização, resultou na realização total conforme previsão contratual, sem nenhuma dificuldade de acompanhamento por parte da empresa.

ITEM 2 – DESCOBERTURA DE MINÉRIO - Mensal

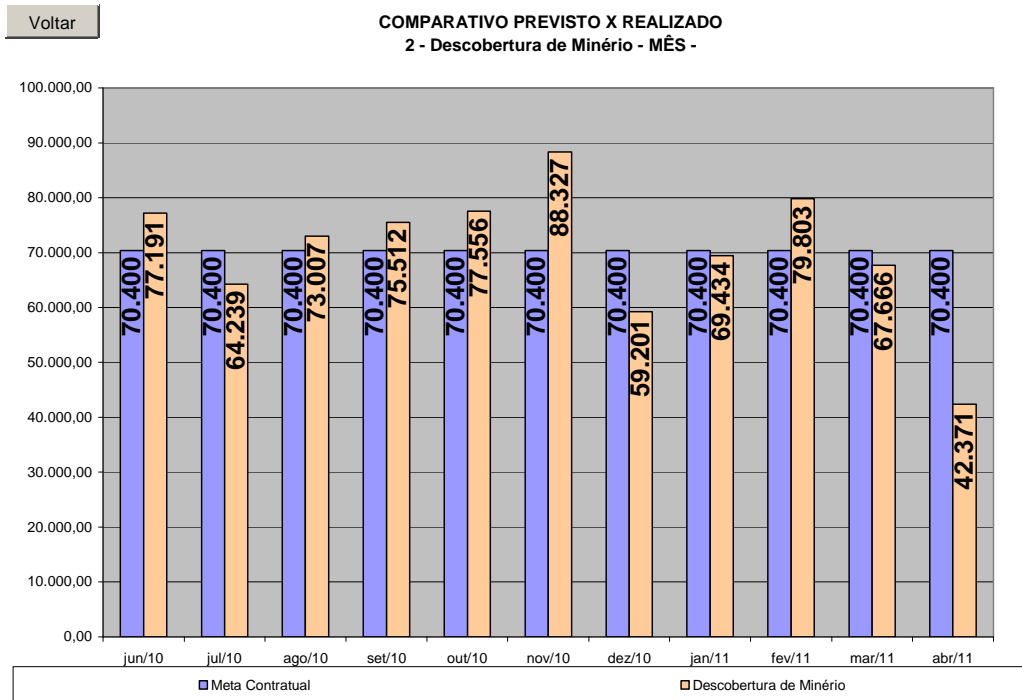


Gráfico 5 - Comparativo Previsto x Realizado - Mensal – Descobertura de Minério
Fonte: O autor, (2011).

No item 2 de Descobertura de Minério, apresentou a realização antecipada nos primeiros meses acima da meta prevista, resultando assim em menor produção no final do contrato.

ITEM 2 – DESCOBERTURA DE MINÉRIO - Acumulado

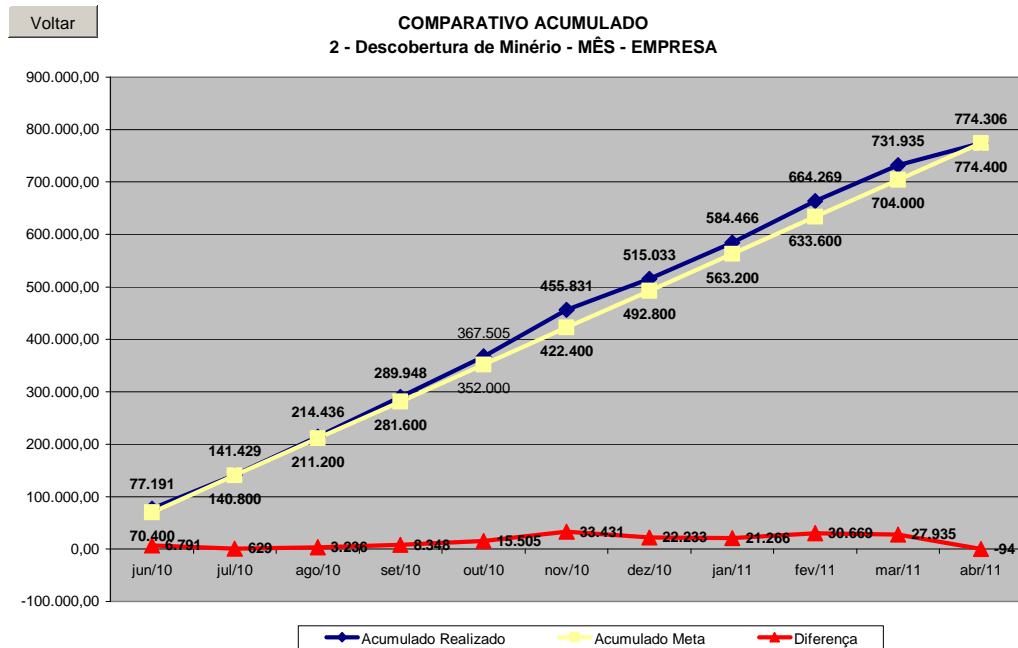


Gráfico 6 - Comparativo Previsto x Realizado - Acumulado – Descobertura de Minério
Fonte: O autor, (2011).

Ainda no item 2 de Descobertura de Minério no gráfico das quantidades acumuladas, demonstra que a contratada sempre esteve acima da meta prevista o que é muito bom para a gestão do contrato, finalizando o contrato somente restando a realizar 94 metros cúbicos o que não é significativo e que nada impacta na realização e no objetivo total do contrato.

ITEM 3 – Espalhamento de Material

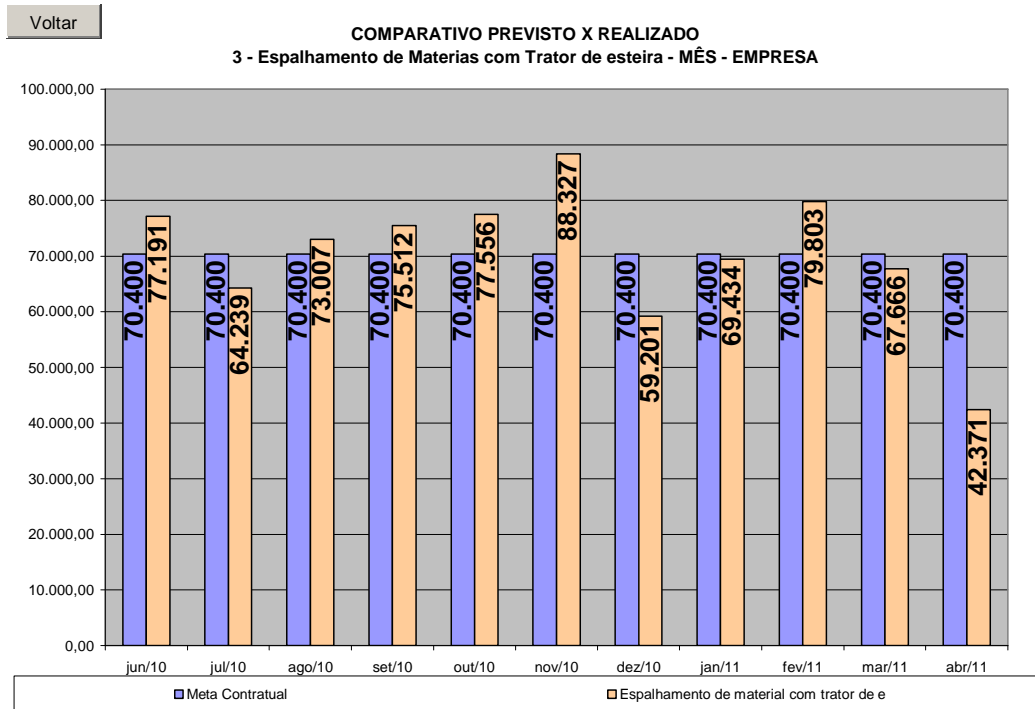


Gráfico 7 - Comparativo Previsto x Realizado – Espalhamento de Materiais
Fonte: O autor, (2011).

O item 3 de Espalhamento de Material, segue a mesma proporção e relação com o item 2 de Descobertura de Minério.

8.5 MATRIZ DE RISCOS

Para elaborar o modelo da Matriz de Riscos, serão utilizados os seguintes critérios:

Tabela 1 – Freqüência de Impacto e Probabilidade

IMPACTO	PROBABILIDADE
1 – BAIXO – Baixa Perda	1 – BAIXA – Improvável de ocorrer
2 – MÉDIO – Perda Significativa	2 – MÉDIA – É Provável de ocorrer
3 – ALTO – Perda Elevada	3 – ALTA – Muito Provável de ocorrer

Fonte: O autor, (2011).

A Avaliação Qualitativa da Probabilidade X Impacto será feita com base nas informações coletadas na empresa e serão enquadradas na matriz abaixo:

Tabela 2 – Matriz de Grau de Impacto e Probabilidade

		IMPACTO		
		1	2	3
PROBABILIDADE	3	ALTO	ALTO	ALTO
	2	MÉDIO	MÉDIO	ALTO
	1	BAIXO	MÉDIO	ALTO

Fonte: O autor, (2011).

MATRIZ DE RISCO DOS 3 PRINCIPAIS CONTROLES INTERNOS

Tabela 3 – Matriz de Risco

Controle Interno	
Nome do Controle	Relatório das Medições dos Serviços Realizados
Descrição	Neste relatório devem estar contidas todas as informações relativas ao registro dos serviços executados num determinado período, visando o cumprimento contratual, o registro de custos, bem como a memória de cálculo da contratante e contratada.
RISCO	1
Descrição do Risco	Risco de inconsistências no cumprimento das normas contratuais
Ameaças:	Não cumprimento do instrumento contratual, e inconformidades nas informações prestadas aos superiores e órgãos fiscalizadores.
Diagnóstico:	1 – O relatório de Medições de Serviços segue fielmente as cláusulas contratuais? Sim, normalmente as medições são conferidas pela contratante e contratada e qualquer divergência é registrada um ocorrência para tratamento.
Efeitos:	Abalo na imagem da empresa, sanções dos órgãos fiscalizadores, perdas financeiras.
Impacto:	Alto
Probabilidade:	Baixa

Controle Interno	
Nome do Controle	Relatório do Cumprimento das Obrigações Trabalhistas e tributárias
Descrição	Neste relatório deve conter o registro quanto ao cumprimento das obrigações Trabalhista, sendo pagamento de INSS, FGTS, folha de Pagamento e impostos (PIS, COFINS, ISS, etc.)

RISCO	2
Descrição do Risco	Risco de responsabilidade solidária ao pagamento de tributos
Ameaças:	A contratada não realizar os pagamentos das obrigações Trabalhistas e tributárias. Onerar os órgãos públicos e os funcionários da contratada.
Diagnóstico:	1 - São apresentados os comprovantes de Pagamentos dos tributos e impostos? Sim, mensalmente são apresentados os comprovantes por parte da contratada, condicionada a não apresentação da quitação de INSS e FGTS, resultada no bloqueio do pagamento do mês. 2 - É feita conferência dos documentos recolhidos e devidos? Sim, e feita à conferência dos valores devidos e recolhidos e regularmente são feitas amostragem para conferir o pagamento individual aos funcionários.
Efeitos:	Perdas Financeiras e sanções dos órgãos reguladores.
Impacto:	Alto
Probabilidade:	Média

Controle Interno	
Nome do Controle	Relatório do Cumprimento das Obrigações quanto a Segurança, Meio Ambiente e Saúde
Descrição	Neste relatório devem constar todas as informações equivalentes ao cumprimento das obrigações nos aspectos de Segurança, Meio Ambiente e Saúde tais como taxa de freqüência de acidentes, ordem limpeza e arrumação, auditoria comportamental, programa de alimentação do trabalhador, inspeções, programa de descarte de resíduos, entre outros.
RISCO	3
Descrição do Risco	Risco de responsabilidade solidária ao cumprimento dos requisitos legais e normativos de Segurança, Meio Ambiente e Saúde.
Ameaças:	A contratada não cumprir os requisitos legais e contratuais. Acidentes Ambientais, Acidentes na força de trabalho.
Diagnóstico:	1 - A contratada apresenta evidências quanto ao atendimento aos requisitos legais de Segurança, Meio Ambiente e Saúde? Sim, apresenta mensalmente, ainda apresenta complementos trimestralmente, semestralmente e anualmente.
Efeitos:	Abalo na imagem da empresa, sanções dos órgãos fiscalizadores, perdas financeiras.
Impacto:	Alto
Probabilidade:	Baixa

Fonte: O autor, (2011).

Tabela 4 – Enquadramento dos Riscos na Matriz de Probabilidade X Impacto

		IMPACTO		
		1	2	3
PROBABILIDADE	3	ALTO	ALTO	ALTO
	2	MÉDIO	MÉDIO	ALTO RISCO 2
	1	BAIXO	MÉDIO	ALTO RISCO 1 e 3

Fonte: O autor, (2011).

Na tabela acima da Matriz de Probabilidade e Impacto, pode-se observar o enquadramento dos riscos dos controles internos exemplificados neste estudo.

A classificação na matriz ocorreu através da análise qualitativa do impacto e da probabilidade e o enquadramento possibilita que a empresa visualize quais são os principais riscos, e quais ela deve priorizar e determinar ações imediatas para a mitigação das possíveis perdas.

Conforme apresentado anteriormente a classificação do Risco 1 – Controle de Relatório das Medições dos Serviços Realizados, possui Impacto Alto e a probabilidade é baixa. No Risco 2 - Relatório do Cumprimento das Obrigações Trabalhistas e Tributárias o Impacto é Alto e a probabilidade é média, e o Risco 3 - Relatório do Cumprimento das Obrigações quanto a Segurança, Meio Ambiente e Saúde o Impacto é Alto e a probabilidade é baixa.

Portanto dos três riscos apresentados o que merece maior atenção é o RISCO 2, Relatório do Cumprimento das Obrigações Trabalhistas e Tributárias onde o Impacto é Alto e a probabilidade Média, os outros riscos a probabilidade foi considerada baixa, mas o impacto é alto e merecem o tratamento na seqüência das soluções definidas ao RISCO 2.

9 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

De acordo com a alta competitividade encontrada no mundo atual, os controles internos são ferramentas necessárias e fundamentais para o melhor gerenciamento das empresas, conseqüentemente auxiliam na importante tarefa de minimizar os riscos das organizações.

Tendo em vista que todas as empresas possuem controles internos, e que estes variam em sua complexidade. Sendo que alguns setores utilizam a contratação de serviços terceirizados para a realização de algumas atividades, o presente estudo demonstra a necessidade dos controles internos e do gerenciamento dos riscos para a gestão da contratação e acompanhamento de serviços terceirizados.

Através da verificação dos controles internos e do gerenciamento de riscos, é possível se ter a melhor visualização dos processos da gestão contratual, e ficou evidenciada a necessidade de ser feita uma análise detalhada dos controles realizados, possibilitando assim a geração de informações mais confiáveis, visando auxiliar e resguardar a empresa no cumprimento da realização contratual.

Analisando as informações coletadas, percebeu-se que a empresa, não possuía uma matriz de riscos para os controles de gestão dos contratos, o que deve ser solucionado, buscando assim valorizar a importância de cada controle, bem como divulgar esses valores para os gerentes e fiscais de contratos.

Buscando minimizar os riscos de perdas financeiras e impactos negativos para empresa, foi proposto um fluxograma para a realização dos controles internos, bem como uma matriz de riscos dos principais controles e foi criada uma ferramenta para auxiliar a realização contratual o PAINEL DE CONTROLE DE CONTRATOS das medições contratuais.

Acredita-se, portanto, com base nas informações analisadas que todos os controles internos devem ter sua matriz de risco, é imprescindível o acompanhamento constante de todos os aspectos inerentes a ele, o que possibilita o registro preciso e eficaz da atividade contratada e permite também as adequações e atualizações de acordo com as necessidades encontradas.

Entende-se, dessa forma que as aplicações dos controles internos padronizados, e do gerenciamento dos riscos, vêm de encontro com as necessidades de segurança e qualidade de informações que a empresa deve possuir para aumentar sua credibilidade e confiabilidade.

Recomenda-se para a empresa a implantação do fluxograma dos controles internos e do Painel de Controle, para todos os contratos existentes, e que seja efetuada adequações de acordo com as necessidades pontuais, também seja expandida a matriz de risco para todos os processos do contrato, para que com base no acompanhamento e controle destes aspectos, a empresa consiga mitigar os riscos, e que suas metas principais sejam efetivamente alcançadas.

REFERÊNCIAS

- BARALDI, Paulo. **Gerenciamento de Riscos**: a gestão de oportunidades, a avaliação de riscos e a criação de controles internos nas decisões empresariais. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.
- BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**: teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- BOYNTON, Willian C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL Walter G. **Auditoria**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- CASTRO, Rubens Ferreira de. **A terceirização no direito do trabalho**. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.
- CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Alcino. **Metodologia Científica**: para uso dos estudantes universitários. 3. ed. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1983.
- COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **Gerenciamento de riscos corporativos**: estrutura integrada: sumário executivo: estrutura. [S.l.], 2007.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Manual de auditoria do sistema CFC/CRCs**. Brasília, 2007.
- GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). Enhancing shareholder wealth by better managing business risk. **International Managing Accounting Study**, no. 9, June 1999.
- IUDICIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELLECKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**: aplicável às demais sociedades. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- KLEIN, Lara Maria Leite Bastos. **Avaliação da efetividade dos controles internos do Programa Nacional de Alimentação escolar a partir da aplicação da Metodologia COSO**. 2008. Dissertação (Mestrado)—Unilegis, Brasília, 2008.
- MARION, José Carlos. **Contabilidade Básica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- MOSIMANN, Clara Pellegrinello et al. **Controladoria**: seu papel na administração de empresas. Florianópolis: UFSC, 1993.
- MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Silvio. **Controladoria**: seu papel na administração de empresas. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

OLIVEIRA, Luís M.; PEREZ JUNIOR, José H.; SILVA, Carlos A. S. **Controladoria estratégica**. São Paulo: Atlas, 2002.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria Estratégica**. São Paulo: Editora Pioneira, 2003.

PADOVEZE, Clóvis Luís; BERTOLUCCI, Ricardo Galinari. **Gerenciamento de Risco Corporativo em Controladoria: Enterprise Risk Management**. São Paulo: Cengage, 2008.

PAXSON, Dean; WOOD, Douglas. **Encyclopedic Dictionary of Finance**. Cambridge: Blackwell Publishers, 1998.

PROJECT MANAGEMENT INSTITUTE (PMI). **A guide to the Project management body of knowledge: PMBOK guide**. 3. ed. Newton Square, 2004.

QUEIROZ, Carlos Alberto Ramos Soares de. **Manual de Terceirização**. São Paulo: STS, 1998.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SÁ, Antônio Lopes de. **Curso de Auditoria**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1993.

SALLES JUNIOR, Carlos Alberto Corrêa et al. **Gerenciamento de riscos em projetos**. Rio de Janeiro: FGV, 2007.

SANTIAGO, Roberto. **Pesquisa Terceirização**. Brasília: [s.n.], 2008.

SILVA, Edson Cordeiro. **Como Administrar o Fluxo de Caixa das Empresas**. São Paulo: Atlas, 2005.

SOUZA, Rosania Maria de. Terceirização. **Administradores**, [S.l.], 07 maio 2008. Disponível em: <<http://www.administradores.com.br/informe-se/artigos/terceirizacao/22750/>>. Acesso em: 04 dez. 2010.

TEIXEIRA, Paulo Henrique. **Como gerenciar a terceirização**. Blumenau: Nova Letra, 2006.

THIOLLENT, Michel. **Metodologia da pesquisa-ação**. São Paulo: Cortez, 1985.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987.

TUNG, Nguyen H. **Controladoria financeira das empresas: uma abordagem prática**. 8. ed. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1993.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: Planejamento e Métodos**. Tradução de Daniel Grassi. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.