

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ**

**ALINE ROCHA DE ARAÚJO**

**ANÁLISE DOS CONTROLES INTERNOS DE EMPRESAS DO SISTEMA “S” POR  
MEIO DE AVALIAÇÃO DOS APONTAMENTOS DE AUDITORIA INTERNA**

**CURITIBA**

**2012**

**ALINE ROCHA DE ARAÚJO**

**ANÁLISE DOS CONTROLES INTERNOS DE EMPRESAS DO SISTEMA “S” POR  
MEIO DE AVALIAÇÃO DOS APONTAMENTOS DE AUDITORIA INTERNA**

Monografia apresentada à disciplina Metodologia da Pesquisa Científica do curso de Especialização em Controladoria, Departamento de Contabilidade, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná.

Orientadora: Prof. Dra. Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo

**CURITIBA**

**2012**

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO  
PARECER FINAL

NOME DO (A) ALUNO(A): ALINE ROCHA DE ARAUJO

TÍTULO DO TRABALHO: ANÁLISE DOS CONTROLES INTERNOS DE EMPRESAS DO SISTEMA "S" POR MEIO DE AVALIAÇÃO DOS APONTAMENTOS DE AUDITORIA INTERNA

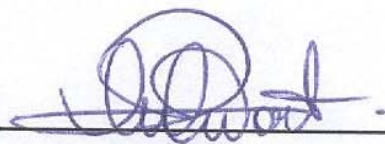
NOME DO PROFESSOR ORIENTADOR: MÁRCIA MARIA DOS SANTOS BORTOLOCCI ESPEJO

PARECER DO PROFESSOR ORIENTADOR:

Aluna realizou excelente monografia analisando relações de auditoria de controles internos. Seu objetivo foi identificar os controles internos de empresas do Sistema "S" que necessitam de melhorias, considerando os equívocos mais recorrentes. Aluna compareceu a todas as orientações e tem potencial para realização de mestrado.

NOTA: 10,0 (dez)

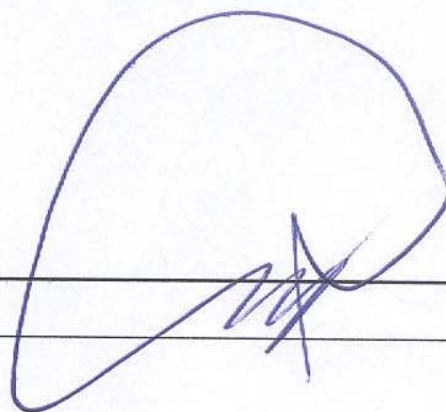
) ASSINATURA:



NOME DO PROFESSOR DESIGNADO:

NOTA: 100 (DEZ)

) ASSINATURA:



CONCEITO FINAL: \_\_\_\_\_ )

COORDENADOR DO CURSO: JACKSON CIRO SANDRINI

ASSINATURA: \_\_\_\_\_

DATA: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

## **AGRADECIMENTOS**

Várias pessoas participaram, direta ou indiretamente, da realização deste trabalho. Contudo, a contribuição de algumas foi decisiva para a conclusão do mesmo.

Primeiramente, agradeço à minha mãe, Diana de Araújo, e ao meu irmão, Iury Rocha de Araújo, a quem devo tudo o que sou e o que alcancei. A vocês, todo meu amor.

Às minhas amigas Izabela Ruthes e Fernanda Guilherme, pelo apoio, amizade e incentivo nos momentos difíceis. A vocês, minha amizade sincera.

À minha orientadora, Profa. Márcia Bortolucci Espejo, pelos sábios ensinamentos e sugestões, que contribuíram sobremaneira com a qualidade deste trabalho. A você, minha admiração e respeito.

Por fim, agradeço aos responsáveis das empresas objeto deste estudo pela autorização para utilização dos dados das mesmas, sem os quais esta pesquisa não seria possível.

## LISTA DE TABELAS

|   |    |
|---|----|
| TABELA 1 - APONTAMENTOS POR ÁREA.....                         | 45 |
| TABELA 2 - CATEGORIZAÇÃO DAS JUSTIFICATIVAS.....              | 53 |
| TABELA 3 - JUSTIFICATIVAS POR CONTROLES MAIS RECORRENTES..... | 55 |

## LISTA DE GRÁFICOS

|  |    |
|--|----|
| GRÁFICO 1 - PERCENTUAL DE APONTAMENTOS POR ÁREA .....            | 45 |
| GRÁFICO 2 - CONTROLES DA ÁREA DE PATRIMÔNIO .....                | 46 |
| GRÁFICO 3 - CONTROLES DA ÁREA DE CARTÃO-PONTO .....              | 47 |
| GRÁFICO 4 - CONTROLES DA ÁREA DE CAIXA E BANCOS.....             | 48 |
| GRÁFICO 5 - CONTROLES DA ÁREA DE RECIBOS.....                    | 49 |
| GRÁFICO 6 - CONTROLES DA ÁREA DE INADIMPLÊNCIA .....             | 50 |
| GRÁFICO 7 - CONTROLES DA ÁREA DE TRANSPORTE.....                 | 51 |
| GRÁFICO 8 - CONTROLES DA ÁREA DE NOTAS FISCAIS.....              | 51 |
| GRÁFICO 9 - PERCENTUAL DE CATEGORIZAÇÃO DAS JUSTIFICATIVAS ..... | 53 |
| GRÁFICO 10 - CATEGORIZAÇÃO DAS JUSTIFICATIVAS POR ÁREA.....      | 54 |

## SUMÁRIO

|  |           |
|--|-----------|
| <b>1 INTRODUÇÃO</b> .....  | <b>6</b>  |
| 1.1 PROBLEMA.....  | 6         |
| 1.2 OBJETIVOS.....   | 7         |
| 1.2.1 Objetivo Geral.....  | 7         |
| 1.2.2 Objetivos Específicos.....   | 7         |
| 1.3 JUSTIFICATIVA.....   | 8         |
| 1.4 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA .....  | 8         |
| 1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO .....  | 9         |
| <b>2 REVISÃO DA LITERATURA</b> .....   | <b>10</b> |
| 2.1 CONTROLES INTERNOS .....   | 10        |
| 2.1.1 Definição.....   | 10        |
| 2.1.2 Objetivos.....   | 11        |
| 2.1.2.1 Salva-guarda dos interesses da empresa .....   | 13        |
| 2.1.2.2 Precisão e confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais..... | 14        |
| 2.1.2.3 Estímulo à eficiência operacional .....  | 15        |
| 2.1.2.4 Aderência às políticas existentes .....  | 16        |
| 2.1.3 Categorias .....   | 16        |
| 2.1.3.1 Quanto à finalidade .....  | 17        |
| 2.1.3.2 Quanto ao grau de adequação ou eficiência .....  | 20        |
| 2.1.3.3 Quanto à peculiaridade .....   | 21        |
| 2.1.3.4 Quanto à relevância ou materialidade .....   | 22        |
| 2.1.3.5 Quanto à natureza.....   | 23        |
| 2.1.4 Controle Interno e Fraude.....   | 23        |
| 2.2 AUDITORIA .....  | 25        |
| 2.2.1 Definição.....   | 26        |
| 2.2.2 Tipologia .....  | 27        |
| 2.2.3 Auditoria Interna .....  | 27        |
| 2.2.4 Auditoria Governamental .....  | 30        |
| 2.3 RELAÇÃO ENTRE CONTROLES INTERNOS E AUDITORIA INTERNA.....  | 34        |
| <b>3 METODOLOGIA</b> .....   | <b>37</b> |
| 3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA .....  | 37        |
| 3.2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS .....  | 38        |
| 3.2.1 Auditoria Interna das Empresas do Sistema “S” .....  | 38        |
| 3.2.1.1 Quadro funcional do setor de auditoria interna.....  | 38        |
| 3.2.1.2 Definição das unidades a serem auditadas.....  | 39        |
| 3.2.1.3 Áreas auditadas.....   | 39        |
| 3.2.1.4 Preparação da auditoria .....  | 39        |
| 3.2.1.5 Elaboração dos relatórios de auditoria interna .....   | 40        |
| 3.2.2 Procedimentos para Análises .....  | 41        |
| 3.2.3 Delimitação da Pesquisa .....  | 44        |
| <b>4 RESULTADOS E DISCUSSÃO</b> .....  | <b>45</b> |
| 4.1 APONTAMENTOS POR ÁREA .....  | 45        |
| 4.1.1 Patrimônio.....  | 46        |
| 4.1.2 Cartão-ponto.....  | 47        |
| 4.1.3 Caixa e Bancos.....  | 48        |

|          |   |           |
|----------|---|-----------|
| 4.1.4    | Recibos.....  | 49        |
| 4.1.5    | Inadimplência.....                                  | 49        |
| 4.1.6    | Transporte .....                                    | 50        |
| 4.1.7    | Notas Fiscais .....                                 | 51        |
| 4.2      | CATEGORIZAÇÃO DAS JUSTIFICATIVAS DOS AUDITADOS..... | 53        |
| 4.2.1    | Categorização por Área .....                        | 54        |
| 4.2.2    | Justificativas por Controles mais Recorrentes ..... | 55        |
| <b>5</b> | <b>CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....</b>              | <b>60</b> |
|          | <b>REFERÊNCIAS.....</b>                             | <b>63</b> |
|          | <b>APÊNDICE.....</b>                                | <b>69</b> |

## 1 INTRODUÇÃO

Um sistema de controle interno adequadamente implantado pode servir como uma ferramenta poderosa para o monitoramento organizacional das empresas, permitindo a avaliação da eficiência e eficácia da gestão empresarial.

A avaliação dos controles internos de uma empresa pode ser realizada por meio da auditoria dos processos, que permite, além da correção de deficiências quanto à operacionalização dos procedimentos, o monitoramento contínuo acerca das atividades da organização.

Tendo em vista os aspectos supracitados, esta pesquisa busca discutir as questões conceituais inerentes a controle interno e auditoria interna, além de avaliar a relação existente entre estas áreas, a fim de analisar os controles internos de empresas do Sistema “S”, considerando os apontamentos constantes nos relatórios de auditoria interna.

O objetivo principal desta análise é identificar os controles internos que necessitam de melhorias, considerando as áreas que apresentam as maiores inconformidades administrativas e as mais recorrentes.

A escolha do tema justifica-se, principalmente, pela inexistência de mensuração dos apontamentos de auditoria interna e pela possibilidade de propor melhorias mais efetivas dos controles internos das empresas.

O presente estudo não tem a pretensão de esgotar a discussão acerca da necessidade de controles internos eficientes e eficazes nas empresas, nem a importância da auditoria interna para este acompanhamento. Contudo, leva-se à reflexão sobre o tema, mas, fundamentalmente, espera-se contribuir para o desenvolvimento organizacional das empresas em questão.

### 1.1 PROBLEMA

As entidades do Sistema “S” são paraestatais e, como tais, estão sujeitas à avaliação de desempenho das suas unidades de auditoria interna pela Secretaria Federal de Controle Interno – SFC/MF, a fim de comprovar se as mesmas estão estruturadas de forma adequada, em consonância com os dispositivos da Instrução

Normativa nº 01 (BRASIL, 2001), que dispõe acerca da atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

Neste contexto, a auditoria interna destas entidades possui um papel fundamental no que tange a ações preventivas e corretivas das atividades realizadas, podendo servir como um medidor de qualidade dos controles internos destas empresas.

Diante disto, surge a seguinte pergunta que norteia esta pesquisa: *Quais controles internos de empresas do Sistema “S” necessitam de melhorias?*

## 1.2 OBJETIVOS

A seguir, são apresentados os objetivos geral e específicos da presente pesquisa.

### 1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral deste trabalho é identificar os controles internos de empresas do Sistema “S” que necessitam de melhorias, considerando as áreas que apresentam as maiores inconformidades administrativas, apontadas nos relatórios de auditoria interna.

### 1.2.2 Objetivos Específicos

Esta pesquisa possui os seguintes objetivos específicos:

- a) Mapear, por área, todos os apontamentos apresentados nos relatórios de auditoria interna, de Entidades do Sistema “S”.
- b) Determinar as áreas que apresentam as maiores inconformidades administrativas.
- c) Identificar os controles internos mais recorrentes, que necessitam de melhorias.

- d) Categorizar as justificativas apresentadas por cada unidade auditada para a ocorrência destas inconsistências.

### 1.3 JUSTIFICATIVA

A relevância do presente estudo justifica-se, primeiramente, pela inexistência de mensuração dos apontamentos de auditoria interna, a fim de identificar as causas associadas aos mesmos, o que possibilitaria a proposta de melhorias mais efetivas em relação aos controles internos de empresas do Sistema “S”, considerando que o setor existe desde 2004 e não possui tal levantamento.

As empresas do Sistema “S”, objeto deste estudo, são passíveis de auditoria dos órgãos de controle do governo federal, devendo cumprir normas e procedimentos definidos pelo Poder Executivo Federal.

Desse modo, esta pesquisa possui um importante papel frente à sociedade, buscando demonstrar de forma transparente e imparcial como estão sendo realizadas as atividades destas Entidades paraestatais, que, como tal, utilizam dinheiro público para funcionarem.

Pretende-se também com este estudo, contribuir com o meio acadêmico, mostrando, de forma generalizada, o funcionamento dos controles internos destas empresas de administração peculiar.

Esta produção literária justifica-se também pela necessidade de realização de trabalho de conclusão de curso relacionado ao ramo de atuação da empresa, em função de concessão de bolsa de estudos para o curso de Pós-Graduação.

Além das justificativas sociais, acadêmicas e profissionais supracitadas, a autora procura adquirir conhecimentos teóricos em auditoria e controladoria, com o objetivo de ampliar sua visão destas áreas do conhecimento.

### 1.4 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

O departamento de Auditoria Interna das empresas objeto deste estudo foi instituído no ano de 2004. Contudo, os procedimentos internos somente passaram a

ser efetivamente formalizados, a partir de 2007, com a criação do setor de Normas e Procedimentos de Gestão.

Face à existência de normativos com vigência a partir do ano de 2010, a presente pesquisa analisará todos os relatórios de auditoria interna, concluídos no período de 01/01/2010 a 31/12/2011, referentes exclusivamente à avaliação dos controles internos das empresas.

## 1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO

O presente trabalho é dividido em quatro seções, além deste introdutório. A primeira destina-se à revisão da literatura, buscando retratar a teoria relacionada a controles internos e auditoria. Na segunda, são descritos os procedimentos metodológicos utilizados para a análise dos dados, sendo demonstrados os resultados obtidos no tópico seguinte. Por fim, na quinta seção, são apresentadas as conclusões e recomendações acerca do presente estudo.

## 2 REVISÃO DA LITERATURA

O referencial teórico do presente estudo é dividido em três partes. A primeira apresenta a teoria a respeito dos controles internos, a segunda trata acerca da importância da auditoria, enfatizando as auditorias interna e governamental, e à última cabe o estudo da relação entre os controles internos e a auditoria interna.

### 2.1 CONTROLES INTERNOS

Nesta seção, são apresentados os conceitos relacionados aos controles internos, passando pela definição, objetivos e categorias, com o intuito de demonstrar a importância dos controles internos à gestão empresarial.

#### 2.1.1 Definição

Segundo a definição fornecida pelo *American Institute of Certified Public Accountants* - AICPA (*apud* IBRACON, 1998, p. 19):

Controle interno é o plano da organização e todos os métodos e medidas coordenados, adotados dentro da empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a adequação e confiabilidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e fomentar o respeito e obediência às políticas administrativas fixadas pela gestão.

O Instituto de Auditores Internos do Brasil - AUDIBRA (1992, p. 48) afirma que:

Os controles internos devem ser entendidos como qualquer ação tomada pela administração (assim compreendida tanto a Alta Administração como os níveis gerenciais apropriados) para aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam atingidos. A Alta Administração e a gerência planejam, organizam, dirigem e controlam o desempenho de maneira a possibilitar uma razoável certeza de realização.

O Departamento do Tesouro Nacional - DTN, por meio da Instrução Normativa nº 16 (BRASIL, 1998), entende que controle interno é:

[...] o conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizados com vistas a assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

Souza (2007, p. 22) observa que:

[...] o controle interno refere-se não apenas aos aspectos diretamente relacionados às funções de contabilidade e finanças, mas sim, a todos os aspectos das operações de uma organização, necessários à obtenção dos objetivos delimitados pela administração.

Para Attie (2011, p. 182):

O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.

Diante destes conceitos, Bordin e Saraiva (2005) ressaltam que o controle interno não necessariamente é um sistema complexo de procedimentos burocráticos que precise ser implementado exatamente como indicado nos livros e normas para que funcione satisfatoriamente, sendo determinante a capacidade do administrador para implantar sistemas de controle, que ofereçam condições favoráveis à empresa, atendendo suas particularidades.

### 2.1.2 Objetivos

Um controle adequado de todas as áreas de uma empresa assume fundamental importância para que se atinjam os resultados mais favoráveis com menores desperdícios (TSUGE; COSTA, 2003, p. 13).

Assim, de acordo com Chiavenato (1997, p. 273), o controle tem por finalidade:

[...] assegurar que os resultados daquilo que foi planejado, organizado e dirigido se ajustem tanto quanto possível aos objetivos previamente estabelecidos. A essência do controle reside na verificação se a atividade controlada está ou não alcançando os objetivos ou resultados desejados. O controle consiste fundamentalmente em um processo que guia a atividade exercida para um fim previamente determinado.

Já Attie (2011, p. 189) afirma que “[...] o conceito, a interpretação e a importância do controle interno envolvem imensa gama de procedimentos e práticas que, em conjunto, possibilitam a consecução de determinado fim, ou seja, controlar.”

No entendimento de Perez Junior (2004, p. 48), “os objetivos do controle interno são: obtenção de informação adequada, estimulação do respeito e da obediência às políticas da administração, proteção dos ativos e promoção da eficiência e eficácia operacional.”

Peter e Machado (2007) destacam os objetivos específicos a serem atingidos pelo Controle Interno:

- Observar as normas legais, instruções normativas, estatutos e regimentos;
- Assegurar, nas informações contábeis, financeiras, administrativas, e operacionais, sua exatidão, confiabilidade, integridade e oportunidade;
- Antecipar-se, preventivamente, ao cometimento de erros, desperdícios, abusos, práticas antieconômicas e fraudes;
- Propiciar informações oportunas e confiáveis, inclusive de caráter administrativo/operacional, sobre os resultados e efeitos atingidos;
- Salvar os ativos financeiros e físicos quanto a sua boa e regular utilização e assegurar a legitimidade do passivo;
- Permitir a implementação de programas, projetos, atividades, sistemas e operações, visando à eficácia, eficiência e economicidade dos recursos; e
- Assegurar aderências às diretrizes, planos, normas e procedimentos do órgão/entidade.

De forma mais sintetizada que os autores Peter e Machado, e ao encontro do pensamento de Perez Junior, Attie (2011) atribui quatro objetivos básicos ao controle interno: a salvaguarda dos interesses da empresa; a precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais; o estímulo à eficiência operacional e a aderência às políticas existentes, os quais são detalhados a seguir.

### 2.1.2.1 Salvaguarda dos interesses da empresa

Este objetivo diz respeito à proteção do patrimônio contra quaisquer perdas e riscos devidos a erros ou irregularidades. A empresa dispõe de várias atividades que requer especialização, conhecimento e entendimento, de forma que sejam conduzidas dentro de padrões adequados, minimizando a possibilidade de perdas e riscos (ATTIE, 2011, p. 189).

Segundo Attie (2011, p. 190-191), as principais práticas que podem dar suporte à salvaguarda dos interesses são:

- a) *Segregação de funções*: estabelece a independência para as funções de execução operacional, custódia física e contabilização. Ninguém deve ter sob sua inteira responsabilidade todas as fases inerentes a uma operação. Cada uma dessas fases deve, preferencialmente, ser executada por pessoas e setores independentes entre si.
- b) *Sistema de autorização e aprovação*: compreende o controle das operações através de métodos de aprovações, de acordo com as responsabilidades e os riscos envolvidos. Na medida do possível, a pessoa que autoriza não deve ser a que aprova para não expor a risco os interesses da empresa.
- c) *Determinação de funções e responsabilidades*: [...] a existência de organogramas claros determinam linhas de responsabilidades e autoridades definidas por toda a linha hierárquica.
- d) *Rotação de funcionários*: corresponde ao rodízio dos funcionários designados para cada trabalho; possibilita reduzir as oportunidades de fraudes e resulta, geralmente, em novas ideias de trabalho para as funções.
- e) *Carta de fiança*: determina aos funcionários que em geral lidam com valores a responsabilidade pela custódia de bens e valores, protegendo a empresa e dissuadindo, psicologicamente, os funcionários em tentação. [...]
- f) *Manutenção de contas de controle*: indica a exatidão dos saldos das contas detalhadas, geralmente, controladas por outros funcionários. Permite a realização de confrontação permanente entre os saldos detalhados e o saldo sintético, e a aplicação de procedimentos de comprovação da exatidão dos registros.
- g) *Seguro*: compreende a manutenção de apólice de seguros, a valores adequados de reposição, dos bens, valores e riscos a que está sujeita a empresa.
- h) *Legislação*: corresponde à atualização permanente sobre a legislação vigente, visando diminuir riscos e não expor a empresa a contingências fiscais e legais pela não obediência aos preceitos atuais vigentes.
- i) *Diminuição de erros e desperdícios*: indica a detecção de erros e desperdícios na fonte; comumente essas falhas são originadas devido a controles mal definidos, falta de controles, cópias e vias excessivas etc. A divisão racional do trabalho, com a identificação clara e objetiva das normas, procedimentos, impressos, arquivos e número de subordinados compatível, fornece condições razoáveis que permitem supervisão suficiente e, conseqüentemente, prevenir-se contra ocorrência de erros e desperdícios.
- j) *Contagens físicas independentes*: corresponde à realização de contagens físicas de bens e valores, de forma periódica, por intermédio de pessoa independente ao custodiante, visando maximizar o controle físico e resguardar os interesses da empresa.

k) *Alçadas progressivas*: compreende o estabelecimento de alçadas e procurações de forma escalonada, configurando aos altos escalões as principais decisões e responsabilidades. A utilização de alçadas progressivas, com dupla assinatura de pessoas independentes entre si, fornece maior segurança à empresa, permitindo que as principais decisões, de acordo com os riscos e valores envolvidos, fiquem canalizadas junto aos principais administradores.

Tais práticas demonstram a preocupação do controle interno no que tange à proteção do patrimônio da empresa, munindo-se de ações que contribuam à consecução deste objetivo.

#### 2.1.2.2 Precisão e confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais

A precisão e confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais correspondem à geração de informações adequadas, para compreensão e avaliação dos fatos ocorridos na organização.

Attie (2011, p. 191) enfatiza a importância desta confiabilidade, quando afirma que:

Uma empresa necessita constituir, para si, sistemas que lhe garantam conhecer os atos e eventos ocorridos em cada um dos seus segmentos. Os efeitos ocorridos através da realização de cada ato devem ser escriturados e levados, em tempo hábil, ao conhecimento dos administradores.

O mesmo autor (p. 192) aponta alguns meios que possibilitam a obtenção da precisão e confiabilidade dos informes e relatórios, conforme detalhado abaixo:

- a) *Documentação fidedigna*: corresponde à utilização de documentação hábil para o registro das transações;
- b) *Conciliação*: indica a precisão ou diferenças existentes entre diversas fontes de informação, visando à manutenção equilibrada entre estas e à eliminação tempestiva de possíveis pendências;
- c) *Análise*: compreende a identificação da composição analítica dos itens em exame;
- d) *Plano de contas*: estabelece a classificação da empresa perante uma estrutura formal de contas. A existência de um manual de contabilidade que proceda ao uso destas contas fomenta a classificação e a utilização adequada das mesmas;
- e) *Tempo hábil*: determina o registro das transações dentro do período de competência e no menor espaço de tempo possível;
- f) *Equipamento mecânico*: a utilização de equipamento mecânico visa facilitar e agilizar o registro das transações, fomentando a divisão de

trabalho. A organização precisa munir-se de relatórios e sistemas que sejam confiáveis e eficientes, garantindo-lhes, assim, um espelho da situação econômico-financeira da instituição.

### 2.1.2.3 Estímulo à eficiência operacional

O intuito deste objetivo é promover a eficiência operacional, provendo-se de todos os meios necessários à condução de tarefas, de forma a obter entendimento, aplicação e ação tempestiva e uniforme (BORDIN e SARAIVA, 2005).

Neste contexto, Attie (2011) afirma que é necessária uma linha mestra de raciocínio e de conduta para as inúmeras tarefas dos diversos setores da empresa. Cada um dos segmentos tem suas particularidades e cada indivíduo precisa conhecer sua tarefa, para que a totalidade mova a empresa como um todo.

Os principais meios que podem prover suporte ao estímulo à eficiência operacional são os que seguem, segundo o mesmo autor (p. 193):

- a) *Seleção*: possibilita a obtenção de pessoal qualificado para exercer com eficiência as funções específicas.
- b) *Treinamento*: possibilita a capacitação do pessoal para a atividade proposta; dele resultam melhor rendimento, menores custos e pessoal atento e ativo à sua função.
- c) *Plano de carreira*: determina a política da empresa ao pessoal quanto às possibilidades de remuneração e promoção, incentivando o entusiasmo e a satisfação do pessoal.
- d) *Relatórios de desempenho*: compreendem a identificação individual de cada funcionário, apontando suas virtudes e deficiências, sugerindo alternativas necessárias ao aperfeiçoamento pessoal e profissional.
- e) *Relatório de horas trabalhadas*: possibilita a administração mais eficiente do tempo despendido pelo pessoal e indica mudanças necessárias ou correção das metas de trabalho.
- f) *Tempos e métodos*: possibilitam o acompanhamento mais eficiente de execução das atividades e regulam possíveis ineficiências do pessoal.
- g) *Custo-padrão*: permite o acompanhamento permanentemente do custo de produção dos bens e serviços produzidos, identificando benefícios e ineficiências do processo de produção.
- h) *Manuais internos*: sugerem clara exposição dos procedimentos internos, possibilitando práticas uniformes, normatização e eficiência dos atos que previnem a ocorrência de erros e desperdícios.
- i) *Instruções formais*: indicam formalmente as instruções a serem seguidas pelo pessoal, evitando interpretações dúbias, mal-entendidos e a possibilidade de cobranças e *follow-up* tempestivos.

Assim, não basta a administração munir-se de sistemas e relatórios sofisticados, se o seu capital humano não for adequadamente selecionado e treinado para trabalhar em conformidade com as políticas estabelecidas.

#### 2.1.2.4 Aderência às políticas existentes

A este objetivo de controle cabe assegurar que as políticas e procedimentos definidos pela administração sejam adequadamente seguidos e respeitados pelo pessoal. Para tanto, Attie (2011, p. 194) define os seguintes meios que visam dar embasamento para a aderência às políticas existentes:

- a) *Supervisão*: a supervisão permanente possibilita melhor rendimento pessoal, corrigindo-se rapidamente possíveis desvios e dúvidas decorrentes da execução das atividades. [...]
- b) *Sistema de revisão e aprovação*: indica, através do método de revisão e aprovação, que políticas e procedimentos estão sendo adequadamente seguidos.
- c) *Auditoria interna*: possibilita a identificação de transações realizadas pela empresa que estejam em consonância com as políticas determinadas pela administração.

Diante disso, Bordin e Saraiva (2005), acreditam que a alta administração deve trabalhar continuamente para que as políticas e procedimentos definidos sejam verdadeiramente seguidos e respeitados por todo o conjunto da administração.

#### 2.1.3 Categorias

As categorias de controles internos são estabelecidas segundo as necessidades e objetivos a serem alcançados, não existindo um padrão a ser copiado por todo tipo de empresa, não existindo uma terminologia universal para descrevê-las (TSUGE; COSTA 2003, p. 29).

Para as autoras, os controles internos podem ser categorizados quanto à finalidade, ao grau de adequação ou eficiência, à peculiaridade, à relevância ou materialidade, à natureza e às modalidades.

A seguir são detalhadas cada uma destas categorias, com exceção dos controles quanto às modalidades, pois, os mesmos são um apanhado das demais.

### 2.1.3.1 Quanto à finalidade

Os controles internos podem ser classificados segundo sua eficiência, finalidades ou peculiaridades, desdobrados em controles organizacionais, controles de sistemas de informação e controles de procedimentos, conforme detalhado a seguir (CREPALDI, 2000, p. 229).

#### a) Controles organizacionais, inclusive segregação de funções

De acordo com o tamanho da empresa, a administração vê-se impossibilitada de supervisionar pessoalmente as operações, tornando-se necessário estabelecer uma estrutura organizacional adequada, na qual se realizem as atividades de planejamento, execução e controle das operações da entidade.

Para Perez Junior (1998, p. 71), a eficácia destas operações dependerá das seguintes considerações:

- Atribuição de responsabilidades e delegação de autoridades claramente definidas;
- Segregação de funções incompatíveis, para evitar que sejam controladas por qualquer indivíduo ou departamento de organização;
- Fornecimento de recursos, inclusive pessoal competente, em quantidade suficiente para o cumprimento das responsabilidades atribuídas;
- Existência de sistemas de medição e avaliação.

Para Crepaldi (2000, p. 229), “Controles organizacionais referem-se ao controle obtido por meio da maneira de designar responsabilidades e delegar autoridade.”

O mesmo autor afirma ainda que, na organização de funções e delegação de autoridade, convém definir linhas e instrumentos de operação mediante manuais de organização, organogramas e descrições de cargos.

Vale ressaltar que a segregação de funções consiste em dividir a responsabilidade pelas diferentes etapas de uma transação entre vários empregados ou departamentos, permitindo um sistema eficaz de controle interno, evitando que uma única pessoa controle todas as etapas de um processo sem a intervenção de outra(s), capaz(es) de efetuar uma verificação cruzada.

Crepaldi (2000, p. 230) e Perez Junior (1998, p. 72) afirmam que a segregação de funções pode assumir várias formas, em que cada uma delas contribui para a eficácia do controle interno. Os autores citam as seguintes formas:

- Segregação de responsabilidade pelas diferentes partes de uma transação;
- Segregação das funções de custódia e registro;
- Segregação da responsabilidade pela custódia de bens passíveis de substituição;
- Segregação de responsabilidade dentro das funções de custódia e registro, para atuar como um sistema de dupla verificação;
- Política de rodízio de empregados e férias.

Assim, é imprescindível que a administração das empresas estabeleça departamentos separados e independentes, e os deveres de cada pessoa e setores sejam claramente definidos, por meio de manuais de procedimentos e organogramas.

#### b) Controles de sistemas de informação

Segundo Perez Junior (1998, p. 76), “O controle sobre o sistema de informação refere-se ao controle obtido mediante a prestação de informações aos níveis adequados da administração.”

Desta forma, o planejamento e controle das operações dependem do conhecimento que a administração tem das atividades passadas, presentes e futuras nas empresas. Nas pequenas empresas, este conhecimento dependerá, em maior ou menor grau, do sistema de informação (*idem*).

Os sistemas de informação variam consideravelmente de uma empresa para outra e, em decorrência disso, torna-se impossível projetar um sistema de informação típico, capaz de ser utilizado como meio de comparação para determinar os pontos fortes e os pontos fracos de determinado sistema (CREPALDI, 2000, p. 234).

Não obstante, o autor ainda preconiza que há algumas características que um bom sistema não deve omitir, a saber:

- A informação deve ser suficientemente detalhada para permitir identificação das operações “fora de linha” ou possíveis problemas;
- Os relatórios devem conter informação relevante para os usuários;

- A forma de apresentação deve destacar a informação de maior importância;
- A informação deve ser distribuída conforme as responsabilidades atribuídas;
- A informação deve ser usada pelos que tenham competência e tempo necessários para compreender seu significado e adotar medidas corretivas, se necessárias.

Logo, os administradores que recebem somente informações resumidas não têm condições de identificar os problemas ou tendências adversas em atividades específicas. Assim, se os responsáveis de cada área não possuem informações de seus departamentos, para localizar possíveis problemas, em uma auditoria, seria necessário estender o alcance da análise (ATTIE, 2011, p. 40).

### c) Controles de procedimentos

Perez Junior (1998) afirma que estes controles referem-se ao controle obtido mediante observação de políticas e procedimentos dentro de uma organização, definindo dois tipos de controles de procedimentos:

- Procedimentos do fluxo de documentação – são os incorporados no sistema de processamento de transações. Exemplos: revisão de cálculos e somas em contratos de financiamento e endosso restritivo de cheques administrativos;
- Procedimentos de controles independentes – são aqueles estabelecidos pela administração, independentemente das rotinas de processamento de transações. Exemplos: conciliações de saldos bancários, auditoria interna, controle de saldos segundo os razão subsidiários, para verificar se coincidem com aqueles segundo as contas de controle do razão geral e proteção física (*idem*, p. 76).

Complementando a ideia de Perez Junior, Crepaldi (2000, p. 234) atribui algumas características desejáveis nos controles de procedimentos:

- que sejam adequadas à estrutura organizacional;
- que sejam bem definidos e documentados;
- que se mostrem fáceis de interpretar e aplicar.

Para este autor, é de suma importância que as pessoas compreendam claramente suas funções e responsabilidades, sendo conveniente que existam normas de procedimentos devidamente documentadas.

### 2.1.3.2 Quanto ao grau de adequação ou eficiência

Almeida (1996, p. 50) afirma que “Um bom sistema de controle interno funciona como uma ‘peneira’ na detecção desses erros ou irregularidades. Portanto, o auditor pode reduzir o volume de testes de auditoria na hipótese de a empresa ter um sistema de controle forte; caso contrário, o auditor deve aumentá-lo.”

Todas as empresas possuem controles internos. A diferença básica, segundo Attie (1998, p. 133), é:

[...] que estes podem ser adequados ou não. A classificação pode ser dada analisando-se a eficiência dos fluxos de operações e os seus custos/benefícios. A implantação ou aprimoramento de um tipo de controle é tanto viável, quanto positiva for a relação custo/benefício. O grau máximo de avaliação do benefício deve ser atribuído à importância e qualidade da informação a ser gerada.

Para as autoras Tsuge e Costa (2003), a eficiência do controle interno e, conseqüentemente, das operações de uma empresa será determinada pelo esmero na execução das tarefas e nas funções atribuídas a cada um dos departamentos.

Por outro lado, Attie (2011, p. 218) acredita que “Um sistema de controle interno inadequado resulta, obviamente, na possibilidade de diversas aberturas que permitem a ocorrência de anomalias, fraudes e atos de dolo contra a empresa.”

Para Crepaldi (2000, p. 217):

As causas que originam a ocorrência de fraudes e dão margem à desconfiança quanto à validade dos dados contábeis podem ser relacionadas com a ausência de qualquer controle, normas de controle falhas e ineficientes, e normas de controle boas e eficientes, porém mal executadas na prática.

O mesmo autor também afirma que:

[...] não é eficaz estabelecer procedimentos de controle que exijam a utilização de critérios que superem a capacidade ou a experiência dos indivíduos encarregados da tarefa ou procedimentos de controle que não possam ser aplicados em virtude do excesso de volume de trabalho dos funcionários.

Sobre o assunto, Tsuge e Costa (2003, p. 35) advertem que:

A partir do momento em que se conclui que o sistema de controle interno é inadequado, é incompatível denominá-lo sistema de controle, pois ele inexistente. No caso, existem determinados procedimentos que não chegam a compor um sistema, e que estabelecem pequenos limites e bases de rastreamento de atividades.

### 2.1.3.3 Quanto à peculiaridade

De acordo com Tsuge e Costa (2003), o controle interno inclui controles que podem ser peculiares tanto à contabilidade como à administração, como segue:

#### a) Controles contábeis

Compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos diretamente relacionados, principalmente, com a salvaguarda do patrimônio e a fidedignidade dos registros contábeis (TSUGE; COSTA, 2003, p. 35).

Para Perez Junior (1998, p. 67):

Os controles internos contábeis são aqueles relacionados com a proteção dos ativos e a validade dos registros contábeis. Esses controles incluem o sistema de autorização e aprovação e a segregação das funções de registro daquelas efetuadas pelo departamento que gera as transações objeto de seu registro, ou das relativas à custódia dos ativos.

#### b) Controles administrativos

Estes controles dizem respeito ao plano de organização e todos os métodos e procedimentos que tratam da eficiência operacional e da decisão política traçada pela administração. Normalmente, abrangem análises estatísticas, estudos de tempo e movimentos, relatórios de desempenho, programas de treinamento e controle de qualidade (TSUGE; COSTA, 2003, p. 36).

Perez Junior (2004, p. 49) entende que:

Os controles internos administrativos compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos relacionados com a eficiência operacional, bem como o respeito e a obediência às políticas administrativas. [...] relacionam-se indiretamente com os controles contábeis

e incluem controles estatísticos: programas de treinamento de pessoal, controles de qualidade, entre outros.

A contabilidade gerencial preocupa-se com a informação contábil útil à administração, para fins de avaliação, comunicação e motivação, com o objetivo de auxiliar a administração nos seus planos gerenciais, conforme o tipo de organização e suas peculiaridades (PEIXE , 2002, p. 64):

#### c) Controles de auditoria

Segundo Franco e Marra (2001, p. 34):

[...] é meio indispensável de confirmação da eficiência dos controles e fator de maior tranquilidade para a administração e de maior garantia para investidores, bem como o próprio fisco, que tem na auditoria o colaborador eficiente e insuspeito, que contribui indiretamente para melhor aplicação das leis fiscais.

Os auditores externos baseiam-se em avaliações do controle interno para determinar a natureza, a extensão, a profundidade e o momento apropriado para a aplicação dos testes de auditoria necessários para subsidiar uma opinião sobre a aderência das demonstrações financeiras aos princípios contábeis geralmente aceitos, a um custo razoável (SANCOVSCHI, 1999, p. 66).

#### 2.1.3.4 Quanto à relevância ou materialidade

A relevância (ou materialidade) também é considerada um critério importante por auditores externos na avaliação do sistema de controle interno e na aplicação dos princípios contábeis geralmente aceitos. Segundo Sancovschi (1999, p. 72):

[...] esses auditores estarão menos propensos a transigir no uso dos princípios do controle interno nos casos de processos relevantes para as organizações, embora existam algumas evidências fracas de que a severidade dos julgamentos sobre a materialidade seja atenuada pela duração do relacionamento entre as firmas de auditoria e seus clientes.

Conforme Attie (1998, p. 39), controle relevante “[...] é aquele item de maior importância de um fato ou de um elemento em relação ao objetivo do exame, às demonstrações financeiras ou ao parecer do auditor.”

Assim, os exames de auditoria devem ser planejados na expectativa de que os eventos relevantes relacionados com as demonstrações contábeis sejam identificados (CREPALDI, 2000, p. 123).

Attie (2011) também afirma que a direção do exame de auditoria deve concentrar-se nas áreas importantes, para as quais, em geral, os procedimentos compreendem um estudo profundo dos controles internos, podendo-se, limitar ou suprimir os procedimentos de auditoria.

#### 2.1.3.5 Quanto à natureza

Segundo Pacheco (2002 *apud* TSUGE E COSTA, 2003, p. 41), no que tange à natureza, os controles podem ser:

- a) Preventivos: para reduzir probabilidades de desvio, Crepaldi (2000) destaca a importância do sistema de provas surpresa (sistema preventivo) realizado pela auditoria, a fim de evitar a ocorrência de erros ou desperdícios.
- b) De Constatação: são estabelecidos nas fases seguintes àquela em que são geradas as transações, com o intuito de detectar a ocorrência de erros nas fases anteriores, propiciando a adoção de medidas corretivas, por meio de conciliações, por exemplo;
- c) De Direcionamento: têm a finalidade de propiciar a ocorrência de certos eventos, ocasião em que a administração desencadeará ações de correção de rumos, por meio de controle sobre níveis de produção, por exemplo.

#### 2.1.4 Controle Interno e Fraude

Para o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* - COSO (2007, p. 16), um evento é um incidente ou uma ocorrência gerada com

base em fontes internas ou externas, que afeta a realização dos objetivos, podendo causar impacto negativo, positivo ou ambos.

Assim, os eventos que geram impacto negativo representam riscos e os eventos cujo impacto seja positivo podem contrabalançar os negativos ou representar oportunidades.

Neste contexto, o COSO (2007, p. 17) define que “[...] o risco é representado pela possibilidade de que um evento ocorrerá e afetará negativamente a realização dos objetivos.” e a oportunidade, em contrapartida, como “[...] possibilidade de que um evento ocorra e influencie favoravelmente a realização dos objetivos.”

Desta forma, o gerenciamento de riscos corporativos trata dos riscos e das oportunidades de criar ou preservar, sendo definido pelo COSO (*idem*) da seguinte forma:

[...] processo conduzido em uma organização pelo Conselho de Administração, pela diretoria executiva e pelos demais funcionários, aplicado no estabelecimento de estratégias formuladas para identificar, em toda a organização, eventos em potencial, capazes de afetar a referida organização, e administrar os riscos para mantê-los compatíveis com o seu apetite a risco e possibilitar garantia razoável de cumprimento dos objetivos da entidade.

De acordo com o apetite de risco da empresa, os riscos são aceitos ou mitigados, devendo a auditoria interna verificar se, na prática, estão sendo geridos de modo alinhado com as definições do apetite de risco corporativo (LÉLIS; MÁRIO, 2009).

Attie (2011) enfatiza que bons controles internos previnem contra a fraude e minimizam os riscos de erros e irregularidades, porém, não são suficientes para evitá-los, haja vista que a eficiência do sistema de controle interno como um todo deve permitir detectar não apenas irregularidades de atos intencionais, como também erros provenientes de atos intencionais.

O autor acredita que os erros podem ser:

- a. de interpretação como, por exemplo, a aplicação errônea dos princípios contábeis geralmente aceitos na contabilização de transações;
- b. de omissão por não aplicar um procedimento prescrito nas normas em vigor;
- c. decorrentes da má aplicação de uma norma ou procedimento. (*ibidem*, p. 200)

A fraude, todavia, assume múltiplas modalidades, podendo dividir-se em:

- a. *Não encobertas*: são aquelas em que o autor não considera necessário esconder, porque o controle interno é muito fraco. Um exemplo seria a retirada de dinheiro do caixa, sem se efetuar nenhuma contabilização.
- b. *Encobertas temporariamente*: são feitas sem afetar os registros contábeis; por exemplo, retirar dinheiro proveniente das cobranças, omitindo o registro delas de modo que seu montante possa ser coberto com o registro de cobranças posteriores, e assim sucessivamente.
- c. *Encobertas permanentemente*: nesses casos, os autores da irregularidade preocupam-se em alterar a informação contida nos registros e outros arquivos, para assim ocultar a irregularidade. Por exemplo, a retirada indevida de dinheiro recebido de clientes poderia ser encoberta, falsificando-se as somas dos registros de cobranças; porém, isto não bastaria, pois, como o valor a creditar de clientes não poderia ser alterado sem o risco de futuras reclamações, [...] outro artifício seria manter as somas corretas no registro de cobranças; porém, alterando as somas da conta correspondente no razão geral, modifica-se, também, outra soma, de preferência alguma conta de despesas para, assim, manter a igualdade entre saldos devedores e credores [...] (*idem*).

De encontro ao pensamento de Attie, os autores Pinheiro e Cunha (2003, p. 7), descrevem:

Dentre as possibilidades de fraude, se a empresa exerce atividades ilícitas para sua continuidade, possibilita analogamente, o surgimento de um ambiente propício para a ocorrência de fraudes cuja intensidade poderá significar a própria descontinuidade operacional da entidade.

E complementam que “A fraude caracteriza-se pela ação intencional e com dolo praticada por agentes internos ou externos à entidade, de forma não autorizada, com vistas a atentar contra os ativos empresariais suprimindo destes resultados empresariais.” (*idem*)

A fim de mitigar a fraude, a administração das empresas pode utilizar-se da auditoria não apenas como forma de avaliação dos controles internos, mas, fundamentalmente, da possibilidade de detecção de irregularidades e identificação de fraudes.

## 2.2 AUDITORIA

Esta seção é destinada à conceituação de auditoria, mediante apresentação da definição, tipologia e especificações relacionadas à auditoria interna e à auditoria

governamental, a fim de caracterizar o contexto no qual estão inseridas as empresas objeto deste estudo.

### 2.2.1 Definição

O autor Attie (2011) afirma que o termo auditor em português, apesar de poder ser representado pela origem latina – aquele que ouve, o ouvinte – tem origem no termo inglês *to audit*, que significa examinar, ajustar, corrigir, certificar.

De acordo com Castro (2008, p. 156) “A palavra auditoria tem sua origem do latim *audire*, que significa ouvir. Segundo Aurélio Buarque de Holanda, auditoria significa ‘exame analítico e pericial que segue o desenvolvimento das operações contábeis, desde o início até o balanço; auditoragem’.”

Para Perez Junior (2004, p. 11), a auditoria pode ser definida como:

[...] o levantamento, o estudo e a avaliação sistemática de transações, procedimentos, rotinas e demonstrações contábeis de uma entidade, com o objetivo de fornecer a seus usuários uma opinião imparcial e fundamentada em normas e princípios sobre sua adequação.

Lima e Castro (2003) argumentam que a auditoria atua auxiliando o administrador na tomada de decisões, por meio de relatórios e pareceres, bem como, colabora para a evidenciação de erro, omissão ou fraude, salvaguardando o patrimônio da entidade.

Já Castro e Garcia (2004) afirmam que a auditoria precisa atuar validando e dando credibilidade aos dados divulgados, tornando-se responsável por controlar a qualidade dos mesmos, residindo aí o papel do controle interno e da auditoria.

Franco e Marra (2001, p. 31) afirmam:

[...] o fim principal da auditoria é a confirmação dos registros contábeis e conseqüentemente as demonstrações contábeis. Na consecução de seus objetivos ela contribui para confirmar os próprios fins da Contabilidade, pois avalia a adequação dos registros, dando à administração, ao fisco e aos proprietários e financiadores do patrimônio a convicção de que as demonstrações contábeis refletem, ou não, a situação do patrimônio em determinada data e suas variações em certo período.

Neste sentido, os relatórios de auditoria passam a ser utilizado pelos administradores como um meio de avaliação de desempenho da empresa, se foram bem ou mal sucedidos em suas atividades.

### 2.2.2 Tipologia

Segundo Pinheiro e Cunha (2003, p. 4), no que tange à relação da entidade auditada com o auditor, a auditoria pode ser classificada da seguinte maneira:

- a) *Externa*: é aquela exercida por profissional liberal ou independente, sem qualquer subordinação com a empresa, tendo como objetivo primordial expressar a opinião se as demonstrações financeiras estão apresentadas de acordo com princípios de contabilidade geralmente aceitos e se esses princípios foram aplicados de forma consistente em relação ao período anterior.
- b) *Interna*: é executada por funcionários da empresa de forma permanente e com absoluta independência, cujo objetivo principal é atender à administração da empresa na implementação e vigilância nas normas internas definidas, avaliando e aperfeiçoando com sugestões o controle interno. O auditor interno para alcançar o seu objetivo, também deve ter uma atenção permanente na identificação das possíveis fraudes.
- c) *Governamental*: diverge da auditoria contábil quanto aos objetivos, entretanto, quanto aos procedimentos e às fontes de informações, assemelham-se. De forma genérica pode-se atribuir a sua responsabilidade ao auditor fiscal e auditor interno das três esferas governamentais – federal, estadual e municipal.

O presente trabalho abordará com detalhamento, na sequência, os dois últimos tipos de auditoria: Interna e Governamental.

### 2.2.3 Auditoria Interna

O órgão *The Institute of Internal Auditors* - IIA (2011) define a auditoria interna como uma atividade independente, objetiva, segura e consultiva que adiciona

valor e melhora as operações de uma organização, ajudando-a a atingir seus objetivos através de uma abordagem sistemática e disciplinada de avaliação e melhoria da eficácia da gestão de riscos e controles e dos processos de governança.

A auditoria interna pode reduzir o conflito de interesses entre o proprietário e o administrador e entre administrador e subordinados uma vez que limita as ações dos indivíduos através da verificação do cumprimento das obrigações, da análise da efetividade dos controles e da proposição de melhorias (LÉLIS; MARIO, 2009).

Pereira e Nascimento (2005, p. 48) conceituam a auditoria interna como:

[...] uma especialização voltada para a garantia da qualidade, transparência e segurança dos controles internos implantados, com o fim de salvaguardar o patrimônio dos acionistas, cuja estrutura está diretamente ligada ao setor interno na empresa auditada.

Tal conceito enfatiza a atuação da auditoria interna sobre controles internos, ideia esta que é compartilhada por grande parte da literatura encontrada (FRANCO; MARRA, 2002; NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE; NASCIMENTO, 1997).

Nascimento (1997, p. 1), por exemplo, afirma que auditoria interna “[...] se constitui num controle especial destinado a assegurar que todos os demais controles funcionem adequadamente”. Este autor afirma inclusive que a auditoria interna se “[...] confunde com os próprios conceitos de controle interno, uma vez que ela se constitui no maior agente de controle”.

Diante destas afirmações, Trisciuzzi (2009) destaca que a auditoria interna foi concebida em virtude de a auditoria externa ter por objetivo, unicamente, a emissão de um parecer acerca da fidedignidade das demonstrações contábeis das empresas. Estas, por sua vez, mergulhadas num processo de crescimento, necessitavam de detalhes a respeito de controles e políticas internas.

O mesmo autor complementa que os profissionais que exercem atividade de auditoria interna podem exercer um trabalho mais abrangente, uma vez que conhecem o negócio da empresa e, além da verificação contábil, podem avaliar os procedimentos operacionais e o cumprimento dos procedimentos internos, conforme transcrito a seguir:

[...] são importantes para a administração, exercendo um trabalho mais abrangente, pois fazendo parte da própria empresa, os exames podem ser

efetuados com maior profundidade. Os auditores internos conhecem o negócio da empresa, sendo assim o processo pode ser avaliado por completo, pois, além da verificação contábil, pode-se avaliar os procedimentos operacionais e observar o cumprimento da utilização dos controles internos por parte dos gestores dos processos (*ibidem*, p. 83).

A função da auditoria interna deve se reportar ao mais alto nível possível da empresa a fim de preservar sua autonomia e independência de julgamento. Mas, mesmo se reportando ao topo da hierarquia, o auditor não deve jamais esquecer que exerce uma função de *staff*, e não operacional, de linha. Ele não tem nenhuma responsabilidade ou autoridade operacional. Não tem nenhum direito de dar ordens, tampouco tem poderes para exigir do pessoal operacional que suas recomendações sejam seguidas, conforme ressalta MIGLIAVACCA (2004, p. 47).

O mesmo autor salienta que a auditoria interna eficaz é um controle organizacional que pode assegurar à administração que os objetivos genéricos de controle interno estejam sendo alcançados (*ibidem*, p. 46).

Segundo Paula (1999, p. 32), pode-se definir auditoria interna como sendo

[...] uma atividade de avaliação independente, que, atuando em parceria com administradores e especialistas, deverá avaliar a eficiência e a eficácia dos sistemas de controle de toda a entidade, agindo proativamente, zelando pela observância às políticas traçadas e provocando melhorias, fornecendo subsídios aos proprietários e administradores para a tomada de decisão, visando ao cumprimento da missão da entidade.

O BACEN (2008, p. 5), define a auditoria interna como “[...] uma atividade de assessoramento à Administração, voltada para a avaliação e a adequação dos sistemas de controle interno, em relação às atribuições e aos planos, metas, objetivos e políticas definidos para o Banco Central.”

Os trabalhos de auditoria interna estão regulamentados, no âmbito da profissão contábil no Brasil pelas normas técnicas NBC-T-12, aprovada pela Resolução 986 (CFC, 2003), e norma profissional NBC-P-3, aprovada pela Resolução 781 (CFC, 1995).

A definição do CFC (2003) para a auditoria interna na área contábil está escrita na NBC-T-12, transcrita a seguir:

A Auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos

integrados ao ambiente e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.

A auditoria interna é, portanto, um órgão dentro da estrutura organizacional cuja função é verificar, de forma sistemática, o sistema de controle interno e garantir para o conselho de administração ou comitê de auditoria, de forma objetiva e independente, que os processos existentes para mitigar os riscos da organização sejam adequados e efetivos, do ponto de vista de sua identificação, administração e informação, de tal forma que os riscos residuais sejam conhecidos e aceitáveis sob a óptica do interesse dos acionistas e/ou proprietários (TRISCIUZZI, 2009, p. 84).

Com base na literatura existente, é possível perceber que os membros da administração demonstram maior aceitação da auditoria interna como um meio de obter análises, avaliações, recomendações, assessoria e informações objetivas sobre os controles e o desempenho da organização como um todo.

#### 2.2.4 Auditoria Governamental

A Auditoria Governamental constitui-se no conjunto de técnicas e procedimentos desenvolvidos com vistas a avaliar a aplicação e gestão dos recursos públicos, por parte das entidades integrantes da administração pública, direta e indireta, assim como das entidades de direito privado que administrem recursos públicos.

Segundo Pinheiro e Costa (2003, p. 3):

O auditor fiscal tem o objetivo de observar o cumprimento das obrigações tributárias, trabalhistas e sociais, ao examinar a situação de um contribuinte. Infelizmente em diversas vezes, identifica um fato gerador do imposto, que é mantido oculto e de forma ilícita, com a finalidade do não pagamento do tributo.

Sob este aspecto, o autor afirma também que o auditor interno, ao realizar a auditoria das contas pública ou a auditoria financeira e orçamentária, tem como finalidade principal, o exame e o julgamento da legalidade das contas e das gestões administrativas.

A Controladoria Geral da União (CGU) é o órgão do Poder Executivo Federal responsável, entre outras funções, por fazer auditorias e fiscalizações para verificar

como o dinheiro público está sendo aplicado. Essa atribuição é exercida pela CGU por meio da sua Secretaria Federal de Controle Interno, área responsável por avaliar a execução dos orçamentos da União, fiscalizar a implementação dos programas de governo e fazer auditorias sobre a gestão dos recursos públicos federais sob a responsabilidade de órgãos e entidades públicos e privados, entre outras funções. (CGU, 2006).

O artigo 74 da Constituição Federal (BRASIL, 1988) estabelece como uma das finalidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo:

[...] II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; [...]

Conforme art. 5º da Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União, nº 8.443 (BRASIL, 1992), a jurisdição do Tribunal abrange: “[...] V - os responsáveis por entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado que recebam contribuições parafiscais e prestem serviço de interesse público ou social [...].”

Face ao exposto, a fim de organizar a atuação das auditorias, foi editado o Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, divulgado por meio da Instrução Normativa nº 1, de 6 de abril de 2001, que abordou conceitos, prazos e formas de atuação dos órgãos de controle.

O conceito de auditoria, previsto na Instrução Normativa nº 1 (BRASIL, 2001, p. 31), está transcrito a seguir:

A auditoria é o conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal.

A referida Instrução Normativa nº 1 dispõe que:

Cabe ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, por intermédio da técnica de auditoria, dentre outras atividades:

- I. realizar auditoria sobre a gestão dos recursos públicos federais sob a responsabilidade dos órgãos públicos e privados, inclusive nos projetos de cooperação técnica junto a Organismos Internacionais e multilaterais de crédito;
- II. apurar os atos e fatos inquinados de ilegais ou de irregulares, praticados por agentes públicos ou privados, na utilização de recursos públicos

federais e, quando for o caso, comunicar à unidade responsável pela contabilidade para as providências cabíveis;

III. realizar auditorias nos sistemas contábil, financeiro, de pessoal e demais sistemas administrativos e operacionais;

IV. examinar a regularidade e avaliar a eficiência e eficácia da gestão administrativa e dos resultados alcançados nas Ações de governo;

V. realizar auditoria nos processos de Tomada de Contas Especial; e

VI. apresentar subsídios para o aperfeiçoamento dos procedimentos administrativos e gerenciais e dos controles internos administrativos dos órgãos da Administração Direta e entidades da Administração Indireta Federal. (*idem*)

Esta Instrução Normativa também prevê que constituem objetos de exames realizados pelo Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, nos órgãos da Administração Direta, entidades da Administração Indireta Federal e entidades privadas (*ibidem*, p. 17):

I. os sistemas administrativos e operacionais de controle interno administrativo utilizados na gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional e de pessoal;

II. a execução dos planos, programas, projetos e atividades que envolvam aplicação de recursos públicos federais;

III. a aplicação dos recursos do Tesouro Nacional transferidos a entidades públicas ou privadas;

IV. os contratos firmados por gestores públicos com entidades públicas ou privadas para prestação de serviços, execução de obras e fornecimento de materiais;

V. os processos de licitação, sua dispensa ou inexigibilidade;

VI. os instrumentos e sistemas de guarda e conservação dos bens e do patrimônio sob responsabilidade das unidades da Administração Direta e entidades da Administração Indireta Federal;

VII. os atos administrativos que resultem direitos e obrigações para o Poder Público Federal, em especial, os relacionados com a contratação de empréstimos internos ou externos, assunção de dívidas, securitizações e concessão de avais;

VIII. a arrecadação, a restituição e as renúncias de receitas de tributos federais;

IX. os sistemas eletrônicos de processamento de dados, suas informações de entrada e de saída, objetivando constatar: a) segurança física do ambiente e das instalações do centro de processamento de dados; b) segurança lógica e a confidencialidade nos sistemas desenvolvidos em computadores de diversos portes; c) eficácia dos serviços prestados pela área de informática; d) eficiência na utilização dos diversos computadores existentes na entidade;

X. verificação do cumprimento da legislação pertinente;

XI. os processos de Tomadas de Contas Especial, sindicância, inquéritos administrativos e outros atos administrativos de caráter apuratório;

XII. os processos de admissão e desligamento de pessoal e os de concessão de aposentadoria, reforma e pensão; e

XIII. os projetos de cooperação técnica com organismos internacionais e projetos de financiamento ou doação de organismos multilaterais de crédito com qualquer órgão ou entidade no país.

A Administração Indireta Federal compreende as entidades dotadas de personalidade jurídica própria, nas seguintes categorias (*ibidem*, p. 19):

- a) autarquias;
- b) fundações públicas;
- c) empresas públicas;
- d) sociedades de economia mista;
- e) serviços sociais autônomos (entidades paraestatais);
- f) fundos constitucionais, especiais, setoriais e de investimentos;
- g) empresas subsidiárias integrais, controladas, coligadas ou quaisquer outras de cujo capital o poder público tenha o controle direto ou indireto;
- h) empresas supranacionais de cujo capital social a União participe de forma direta ou indireta, nos termos de seus tratados constitutivos, inclusive em virtude de incorporação ao patrimônio público;
- i) projetos que administrem recursos externos e de cooperação técnica junto a organismos internacionais;
- j) agências autônomas, executivas e reguladoras;
- k) organizações sociais regidas por contrato de gestão;
- l) outras definidas em lei.

As empresas do Sistema “S”, objeto deste estudo classificam-se na categoria descrita na alínea “e”.

De acordo com Reis (2012), entidades paraestatais são entes que, não obstante possuam personalidade jurídica própria e estejam disciplinados por algumas normas de direito público, não se enquadram nos moldes legais previstos para que pertençam ao quadro de entes da Administração Pública Direita ou Indireta.

Conforme a CONCLA (2009), os serviços sociais autônomos possuem as seguintes características:

- são criados ou autorizados por lei;
- são pessoas jurídicas de direito privado;
- são destinadas a ministrar assistência ou ensino a certas categorias sociais ou grupos profissionais;
- são mantidos por dotações orçamentárias ou contribuições parafiscais;
- não têm finalidade lucrativa.

Conforme detalhado nesta seção, as empresas do Sistema “S”, objeto deste estudo, são passíveis de auditoria dos órgãos de controle do governo federal, devendo cumprir normas e procedimentos definidos pelo Poder Executivo Federal.

## 2.3 RELAÇÃO ENTRE CONTROLES INTERNOS E AUDITORIA INTERNA

Este capítulo busca avaliar a relação existente entre controles internos e auditoria interna, mostrando de que forma esta pode auxiliar no processo de melhoria contínua e permanente daqueles, dentro de uma organização.

O desenvolvimento e a complexidade das organizações resultaram na separação entre propriedade e gestão, e conseqüentemente na descentralização do poder de decisão. Nas estruturas descentralizadas o poder de decidir não se concentra nos níveis mais altos da organização, mas é distribuído por toda a empresa. Este movimento de descentralização é reflexo das falhas de comunicação e de coordenação, além da limitação física ou racionalidade limitada dos indivíduos que restringe o conhecimento dos possuidores do poder de decisão ao um subconjunto do conhecimento (BOYA, 2007).

Contudo, segundo Mendonça (2010), da delegação do poder de decisão decorrem conseqüências danosas para a organização, pois a simples transferência do poder de decisão não garante que o indivíduo aja em benefício da empresa, uma vez que este possui interesses e objetivos próprios que nem sempre estão alinhados aos objetivos organizacionais.

Lélis e Mário (2009) afirmam que este conflito de interesses, denominado conflito de agência, ocorre em toda relação entre duas partes, seja entre proprietário e administrador, credores e proprietário, acionistas majoritários e minoritários e em qualquer outra relação existente no ambiente empresarial.

A fim de minimizar os efeitos decorrentes de interesses conflitantes, a organização procura adotar mecanismos de monitoramento e incentivo para orientar o comportamento dos indivíduos e alinhar os objetivos pessoais aos objetivos da organização. Esses instrumentos incluem sistemas formais de controle interno, sistemas de orçamento e contabilidade, sistemas de remuneração, conselho de administração, auditoria externa e interna (BARROS, 2007).

A Auditoria Interna é um mecanismo de monitoramento que pode reduzir o conflito de agência, tanto por limitar as ações do agente, que ao se sentir monitorado, terá reduzida a tendência de agir de acordo com os próprios interesses em detrimento dos interesses da firma, quanto por verificar se os subordinados estão cumprindo as determinações da alta administração (LÉLIS; MARIO, 2009).

Deste modo, a Auditoria Interna é um instrumento de monitoramento utilizado pelo proprietário (ou acionistas) para controlar as ações dos administradores (diretores) e também utilizado por estes últimos para controlar as ações dos empregados.

Perez Junior (2004) preconiza que, quando bem organizada e se contar com pessoal competente, a auditoria interna pode vir a ser um importante fator no sistema de controle interno.

Neste contexto, o mesmo autor afirma que a função dos auditores internos é examinar transações detalhadas, revisar procedimentos contábeis e operacionais da empresa e determinar o sistema de controle mais adequado, bem como o grau de observância das políticas estabelecidas pela administração.

Assim, Crepaldi (2000) afirma que não adianta a empresa implantar um excelente sistema de controle interno sem que alguém verifique periodicamente se os funcionários estão cumprindo o que foi determinado no sistema, ou se o sistema não deveria ser adaptado às novas circunstâncias, definindo como objetivos da auditoria interna: verificar se as normas internas estão sendo seguidas e avaliar a necessidade de novas normas internas ou notificação das já existentes.

Crepaldi (2000, p. 217) também afirma que:

As causas que originam a ocorrência de fraudes e dão margem à desconfiança quanto à validade dos dados contábeis podem ser relacionadas com a ausência de qualquer controle, normas de controle falhas e ineficientes, e normas de controle boas e eficientes, porém mal executadas na prática.

Para o autor, a responsabilidade pela criação e manutenção do controle interno cabe à administração da empresa, sendo que a responsabilidade do auditor sobre o controle interno limita-se a:

- Apreciar de modo inteligente os procedimentos em vigor e determinar se oferecem um razoável grau de confiança;
- Verificar se o sistema está sendo corretamente aplicado; e
- Reportar as falhas observadas, oferecendo recomendações para saná-las.

Com isso, o autor demonstra que a revisão do controle interno pelo auditor deve ser, no mínimo, suficientemente extensa, para que possa chegar a uma

conclusão acerca da razoabilidade que tal controle proporciona quanto à organização da empresa de modo geral.

Segundo Attie (2011), a óptica do auditor interno é voltada para o que ele representa à organização, de forma a possibilitar o desenvolvimento harmônico, seguro e adequado de todas as ações e permitir o reflexo aos setores e pessoal interessado nas informações. Para atingir tal objetivo, o autor define as seguintes funções ao auditor interno:

- revisa e avalia a eficácia, a adequação e a aplicação dos controles contábeis, financeiros e operacionais;
- verifica se estão sendo cumpridas, corretamente, as políticas, os procedimentos e os planos estabelecidos;
- examina o grau de confiabilidade das informações contábeis e outras obtidas dentro da organização; e
- avalia a qualidade de desempenho das tarefas delegadas.

Para o autor, a simples observação dos objetivos e funções da auditoria interna mencionados, verifica-se o importante papel por ela desempenhado em termos de análise, fortalecimento e constante melhoria do controle interno.

Diante do exposto, percebe-se que é de suma importância que um sistema de controle interno proporcione razoável certeza da execução de seus objetivos. Neste aspecto, a auditoria, seja interna ou externa, pode oferecer mecanismos de avaliação, que permitam identificar onde ocorrem as falhas nos controles internos, possibilitando que o processo seja revisto, de forma a minimizar danos ao patrimônio da empresa.

### 3 METODOLOGIA

A metodologia deste trabalho será dividida em duas etapas: uma voltada à classificação da pesquisa e a outra destinada à descrição dos procedimentos metodológicos.

#### 3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

O estudo será realizado utilizando-se a seguinte metodologia: análise quantitativa, descritiva e documental.

Em relação à abordagem do problema, será realizada análise quantitativa, que, segundo Marconi e Lakatos (2007, p. 108), “[...] permite comprovar as relações dos fenômenos entre si, e obter generalizações sobre sua natureza, ocorrência ou significado.”, além de “[...] obter, de conjuntos complexos, representações simples e constatar se essas verificações simplificadas têm relações entre si.”

Quanto ao objetivo da pesquisa, a análise descritiva foi escolhida, pois, “[...] procura descobrir, com a maior precisão possível, a frequência com que um fenômeno ocorre, sua relação e conexão com outros, sua natureza e suas características.” (CERVO; BERVIAN; SILVA, 2007, p. 61).

Oliveira (2008, p. 45) também afirma que as pesquisas descritivas “[...] não só explicam a relação entre variáveis, como também procuram determinar a natureza dessa relação, fundamentando com precisão o objeto de estudo.”

No que tange aos procedimentos, utilizar-se-á a pesquisa documental, que é a fonte de dados, restrita a documentos, escritos ou não, denominando-se fontes primárias, podendo ser feitas no momento em que o fato ocorre ou depois da ocorrência (MARCONI; LAKATOS, 2007, p. 176).

A fonte dos dados será obtida por meio de publicações administrativas, mediante autorização formal das empresas objeto deste estudo.

## 3.2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para melhor entendimento acerca dos dados a serem analisados, primeiramente, será apresentada a forma de construção dos relatórios de auditoria interna das empresas em estudo, desde a estrutura do setor até a elaboração em si dos documentos. Na sequência, serão descritos os procedimentos para análise dos dados.

### 3.2.1 Auditoria Interna das Empresas do Sistema “S”

Nesta seção, será apresentada, de forma *en passant*, a estrutura organizacional e parte da rotina de trabalho do setor de auditoria interna em questão.

#### 3.2.1.1 Quadro funcional do setor de auditoria interna

O setor de Auditoria Interna é composto por 09 colaboradores, sendo:

- 01 Gerente
- 01 Auditor Sênior
- 01 Auditor Pleno
- 04 Auditores Juniores
- 01 Assistente Técnico
- 01 Auxiliar Administrativo

As auditorias de controles internos são realizadas pelos Auditores Juniores e, eventualmente, pelo Auditor Pleno.

Este setor realiza auditoria para ambas as empresas objeto deste estudo.

### 3.2.1.2 Definição das unidades a serem auditadas

As empresas objeto deste estudo possuem 84 Unidades de Negócio, distribuídas em todo estado paranaense.

Face à reduzida equipe de trabalho e à grande quantidade de Unidades a serem auditadas, ao final de cada ano, a Gerência do setor, em parceria com a Diretoria, define o escopo dos trabalhos para o ano seguinte, priorizando as maiores Entidades, cujo volume de atividades representa os maiores riscos e as que ainda não passaram por auditoria.

### 3.2.1.3 Áreas auditadas

Nas auditorias de controles internos, são realizados testes nas seguintes áreas: Caixa e Bancos, Recibos, Prestação de Serviços, Inadimplência, Patrimônio, Transporte e Cartão-Ponto.

Os testes de auditoria, para cada uma destas áreas, são definidos de acordo com os procedimentos internos e/ou legislações vigentes – CLT, por exemplo, com o intuito de avaliar se tais normas estão sendo seguidas na íntegra.

Adicionalmente, são realizados testes com base em boas práticas de auditoria, que não estão previstos nestes normativos.

### 3.2.1.4 Preparação da auditoria

As análises são realizadas em bases de testes, selecionando-se uma amostra para avaliação, seguindo-se os critérios descritos abaixo, conforme a área:

- *Caixa e Bancos*: são avaliadas as movimentações financeiras do caixa e das contas bancárias, considerando-se os relatórios de transações dos seis meses anteriores à auditoria.
- *Recibos*: são analisados os recibos emitidos nos seis meses anteriores à auditoria.

- *Prestação de Serviços:* são verificadas as formalizações das prestações de serviços, considerando-se os maiores clientes, por área de atuação (Educação, Saúde, Lazer, Segurança do Trabalho e Serviços Técnicos e Tecnológicos), considerando-se os relatórios de contratos vigentes no momento da auditoria. Também são analisadas se as metas orçamentárias e financeiras estão sendo cumpridas, com base nos relatórios de receitas e despesas. Além disso, é verificado o faturamento dos serviços prestados, mediante análise das notas fiscais emitidas nos seis meses anteriores à auditoria.
- *Inadimplência:* com base nos relatórios de contas a receber, é realizada a composição da carteira de devedores, selecionando-se os maiores clientes inadimplentes, pessoas físicas e jurídicas, até a realização da auditoria, para verificação da efetivação dos procedimentos de cobrança.
- *Patrimônio:* é realizada inspeção física dos bens registrados no sistema de controle patrimonial, considerando-se os de maior representatividade monetária, bem como análise dos procedimentos adotados para transferência e baixa de bens. Além de ser verificada a formalização para cessão de bens de terceiros e para terceiros, por meio de contratos de comodato e locação.
- *Transporte:* são efetuadas verificações quanto à utilização, abastecimento e manutenção de todos os veículos da frota.
- *Cartão-ponto:* são selecionados os cartões-ponto dos funcionários com maiores saldos positivos e negativos, analisando-se o cumprimento dos intervalos mínimos para repouso e alimentação, limites máximos para jornada de trabalho, registro dos horários, bem como a conferência dos saldos de banco de horas.

#### 3.2.1.5 Elaboração dos relatórios de auditoria interna

Após avaliação de todos os controles, é emitido o relatório de auditoria interna, contemplando apenas as inconsistências identificadas durante o trabalho, ou seja, os processos que não estavam em conformidade com os normativos.

Em tal relatório, são informados o teste realizado, a constatação identificada e a recomendação a ser seguida, com base nos procedimentos internos, legislação vigente e/ou boas práticas de auditoria.

Após a conclusão do relatório e revisão pelo Auditor Sênior e/ou Gerente, uma minuta do mesmo é encaminhada ao Gerente da Unidade auditada, para comentários, definição de plano de ação e prazo de implementação.

Os comentários referem-se à apresentação de justificativas para as constatações, enquanto o plano de ação diz respeito à definição das adequações a serem realizadas, a fim de cumprir as normas. O prazo de implementação refere-se à definição da data final para que os ajustes necessários sejam executados.

### 3.2.2 Procedimentos para Análises

A partir dos relatórios de auditoria interna, emitidos no período de 01/01/2010 a 31/12/2011, serão mapeados, em planilha eletrônica, todos os apontamentos, extraindo-se dos documentos as seguintes informações<sup>1</sup>:

- Nº do Relatório
- Data de emissão
- Entidade
- Unidade
- Área Auditada
- Teste Realizado
- Constatação
- Recomendação
- Comentários do Auditado

Com base neste mapeamento, serão realizados os seguintes procedimentos:

- *1º passo*: calcular, por área auditada, a quantidade de apontamentos, a fim de identificar as áreas com maiores inconformidades administrativas.

---

<sup>1</sup> Nenhuma destas informações será divulgada neste trabalho, sob quaisquer hipóteses, em função do sigilo dos dados e a pedido das empresas.

- 2º passo: identificar o controle com inconformidade, incluindo-se no mapeamento a seguinte informação “Controle”.
- 3º passo: quantificar os controles com inconformidades.
- 4º passo: classificar os comentários dos auditados, considerando-se suas justificativas para o descumprimento das normas, por meio do instrumento de análise de conteúdo, denominado categorização.
- 5º passo: quantificar as justificativas dos auditados.

Para a execução do 4º passo, far-se-á uso da metodologia de Análise de Conteúdo, que, segundo Bardin (2004, p. 37), é definida como:

[...] um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter, por procedimentos sistemáticos e objectivos [*sic*] de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) destas mensagens.

Segundo a autora, esta técnica consiste na explicitação e sistematização do conteúdo das mensagens e da expressão desse conteúdo, a partir de um conjunto de técnicas, com a finalidade de fazer deduções lógicas e justificadas referentes à origem das mensagens, permitindo ao analista, operações analíticas mais ou menos adaptadas à natureza do material e à questão que procura resolver (*idem*).

Antes de realizar a análise de conteúdo propriamente dita, será necessário realizar a análise documental, que, conforme explana Bardin (2004, p. 40), pode ser definida como “[...] uma operação ou um conjunto de operações visando representar o conteúdo de um documento sob uma forma diferente da original, a fim de facilitar num estado ulterior a sua consulta e referência.”

Neste contexto, a análise documental pretende facilitar o acesso ao observador, de tal forma que este obtenha o máximo de informação – aspecto quantitativo, com o máximo de pertinência – aspecto qualitativo (*idem*).

De acordo com Bardin, “A análise documental permite passar de um documento primário (em bruto) para um documento secundário (representação do primeiro)”, por meio, por exemplo, da “[...] indexação, que permite por classificação em palavras-chave, descritores ou índices, classificar os elementos de informação dos documentos, de maneira muito restrita.” (*idem*).

Assim, “[...] as classes permitem separar a informação, constituindo as categorias de uma classificação, na qual estão agrupados os documentos que apresentam alguns critérios comuns, ou que possuem analogias no seu conteúdo.” (*idem*).

Contudo, faz-se necessário distinguir os objetivos da análise documental dos da análise de conteúdo. Segundo Bardin (2004, p. 41), o do primeiro “[...] é a representação condensada da informação, para consulta e armazenagem”, enquanto o do segundo “[...] é a manipulação de mensagens (conteúdo e expressão desse conteúdo), para evidenciar os indicadores que permitam ingerir sobre uma outra realidade que não a da mensagem.”

Desta forma, Bardin (2004, p. 111) define o método de categorização como:

[...] uma operação de classificação de elementos constitutivos de um conjunto, por diferenciação e, seguidamente, por reagrupamento segundo o género [*sic*] (analogia), com os critérios previamente definidos. As categorias são rubricas ou classes, que reúnem um grupo de elementos (unidades de registro, no caso da análise de conteúdo) sob um título genérico, agrupamento esse efetuado em razão dos caracteres comuns destes elementos.

Além disso, a categorização comporta duas etapas, sendo o inventário, onde deve-se isolar os elementos, e a classificação, que consiste em repartir os elementos, procurando ou impondo uma certa organização às mensagens. (BARDIN, 2004, p. 112).

Diante disso, a priori, as categorias identificadas para esta análise serão: ausência de justificativa do auditado, falha operacional, falha sistêmica, falta de pessoal e inconsistência na norma. Os critérios a serem seguidos para cada categoria estão descritos a seguir:

- *Ausência de Justificativa do Auditado*: o auditado não apresentou justificativas para o problema apontado, definindo apenas plano de ação para adequação à norma.
- *Falha Operacional*: o auditado alegou desconhecimento da norma ou cumpre-a parcialmente. Também foi considerada nesta categoria a ocorrência de inconsistências devido a situações que o auditado informou serem eventuais.
- *Falha Sistêmica*: problemas ocasionados por inconsistências nos sistemas utilizados para realização das atividades.

- *Falta de Pessoal*: o auditado alegou número reduzido de colaboradores para execução das atividades.
- *Inconsistência na Norma*: segundo informações do auditado, os normativos não são atendidos, devido à incompatibilidade dos procedimentos com as atividades exercidas diariamente.

### 3.2.3 Delimitação da Pesquisa

Considerando o período de análise, 01/01/2010 a 31/12/2011, para a presente pesquisa, serão mapeados os apontamentos constantes em 18 relatórios de auditoria interna, sendo 14, referentes ao ano de 2010, e o restante, ao ano seguinte.

Contudo, não serão analisados os apontamentos referentes aos controles internos da área de prestação de serviços, visto que os normativos existentes atualmente foram formalmente implantados a partir de nov./2010 e sofreram alterações substanciais ao longo dos dois anos em questão.

Antes da formalização destes procedimentos, as avaliações dos controles eram realizadas com base em boas práticas de auditoria. Assim, a comparabilidade das justificativas dos auditados ficaria prejudicada, face à diferenciação na base dos parâmetros de análise.

## 4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Esta seção será destinada à apresentação dos resultados obtidos na análise dos dados, bem como à discussão dos mesmos.

### 4.1 APONTAMENTOS POR ÁREA

Com base nos 18 relatórios analisados, foram identificados 628 apontamentos, conforme detalhado na Tabela 1:

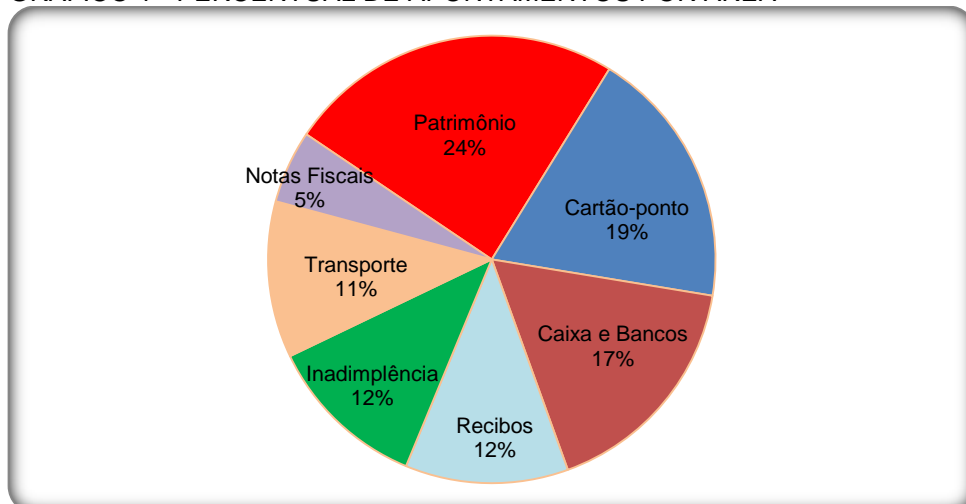
**TABELA 1 - APONTAMENTOS POR ÁREA**

| <b>Áreas</b>   | <b>Apontamentos</b> |
|----------------|---------------------|
| Patrimônio     | 153                 |
| Cartão-ponto   | 118                 |
| Caixa e Bancos | 106                 |
| Recibos        | 74                  |
| Inadimplência  | 73                  |
| Transporte     | 71                  |
| Notas Fiscais  | 33                  |
| <b>Total</b>   | <b>628</b>          |

FONTE: O autor (2012)

As três áreas que apresentaram a maior quantidade de apontamentos foram Patrimônio, com 24% do total, seguida de Cartão-ponto e Caixa e Bancos, com 19% e 17%, respectivamente, conforme demonstrado no Gráfico 1 abaixo:

**GRÁFICO 1 - PERCENTUAL DE APONTAMENTOS POR ÁREA**



FONTE: O autor (2012)

Nos tópicos seguintes, serão apresentados os controles com inconsistências em cada uma das áreas analisadas, em ordem decrescente, partindo-se da área com maior recorrência de apontamentos.

#### 4.1.1 Patrimônio

Em relação à área de Patrimônio, foram identificadas inconsistências em 32 controles. Deste total, 38% referem-se a três controles, sendo: identificação patrimonial, formalização para transferência de bens e emissão de termo de responsabilidade patrimonial.

A representatividade destes controles em relação ao total de apontamentos nesta área foi da ordem de 13,1% para os dois primeiros e 11,8% para o terceiro, conforme demonstrado no Gráfico 2, a seguir:

GRÁFICO 2 - CONTROLES DA ÁREA DE PATRIMÔNIO



FONTE: O autor (2012)

Em relação aos demais controles, 51% dizem respeito a 12 controles distintos, com variação de inconsistência entre 1,3% e 8,5%, equivalente a 2 e 13 repetições em relatórios, respectivamente. O restante, 11%, refere-se a 17 controles, cuja ocorrência de problemas foi apontada uma única vez cada um.

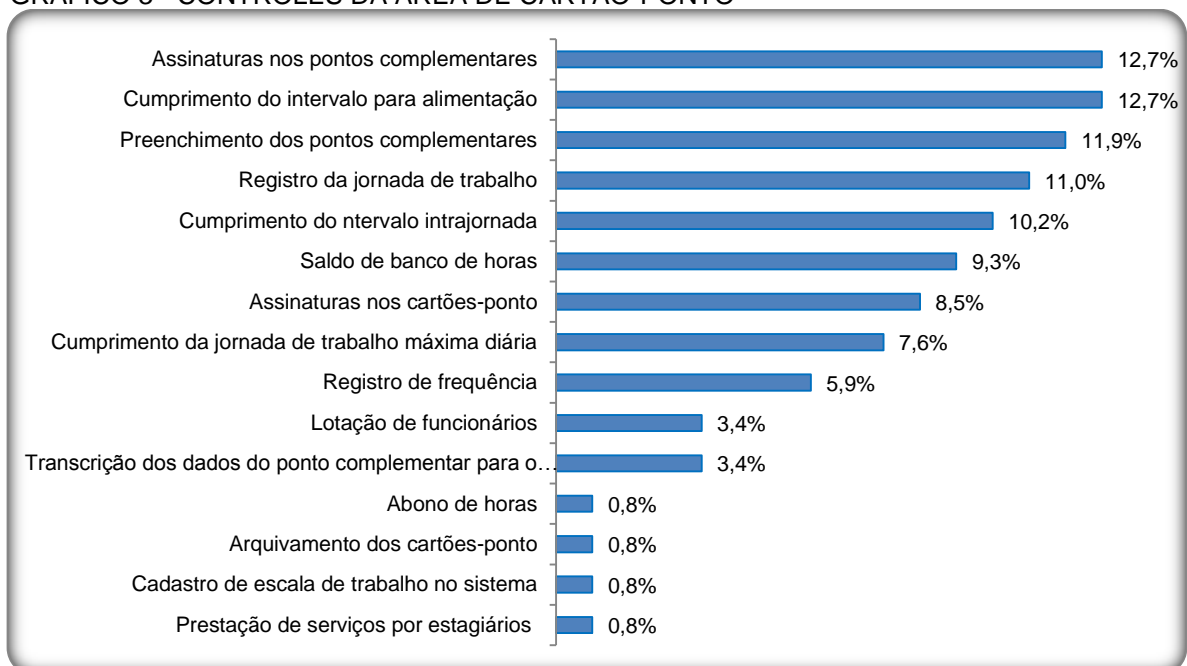
#### 4.1.2 Cartão-ponto

Na área de Cartão-ponto, as inconsistências mostraram-se divididas em 15 controles, sendo 76% concentrados em sete controles, cuja ocorrência foi apontada mais de 10 vezes, conforme demonstrado no Gráfico 3.

Os quatro principais controles com inconsistências foram assinaturas nos pontos complementares, cumprimento do intervalo para alimentação, com 12,7% cada, preenchimento dos pontos complementares, com 11,9%, e registro da jornada de trabalho, com 11% em relação ao total.

Os controles abono de horas, arquivamento dos cartões-ponto, cadastro de escala de trabalho no sistema e prestação de serviços por estagiários apresentaram apenas uma ocorrência cada.

GRÁFICO 3 - CONTROLES DA ÁREA DE CARTÃO-PONTO



FONTE: O autor (2012)

#### 4.1.3 Caixa e Bancos

As 106 inconsistências apontadas na área de Caixa e Bancos ficaram distribuídas entre 37 controles. Assim, as três maiores ocorrências representaram apenas 25,5% do total, sendo igualmente divididas entre encaminhamento do relatório de movimentação de caixa, encaminhamento do relatório de movimentação de contas bancárias e repasse das receitas auferidas, apresentando 8,5% cada, conforme detalhado no Gráfico 4.

Aproximadamente 56% dos apontamentos estão relacionados a 31 controles, cuja ocorrência foi apontada menos de cinco vezes cada.

GRÁFICO 4 - CONTROLES DA ÁREA DE CAIXA E BANCOS



FONTE: O autor (2012)

#### 4.1.4 Recibos

No que tange à área de Recibos, 52,7% dos 74 apontamentos ficaram concentrados na ocorrência de cinco controles, a saber: anotação da forma de recebimento (13,5%), emissão de recibos em ordem cronológica (10,8%), registro dos recibos emitidos no sistema (10,8%), identificação dos funcionários nos recibos emitidos (9,5%) e controle de estoque de blocos de recibos (8,1%).

Nesta área, foram identificadas inconsistências em 21 controles, sendo que metade destes apresentaram apenas uma ocorrência cada, conforme detalhado no Gráfico 5.

GRÁFICO 5 - CONTROLES DA ÁREA DE RECIBOS



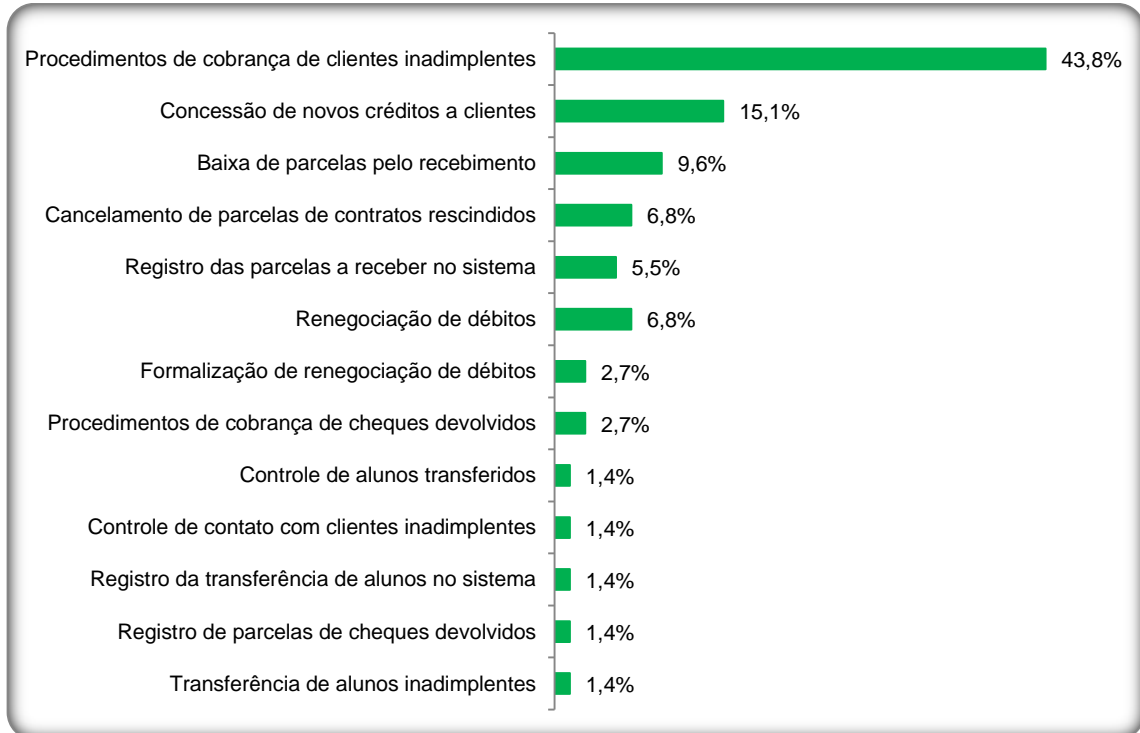
FONTE: O autor (2012)

#### 4.1.5 Inadimplência

Nesta área, foram identificados 73 apontamentos, divididos em 13 controles.

Deste montante, 75,3% referem-se a quatro controles, com ocorrência superior cinco, sendo: procedimentos de cobrança de clientes inadimplentes (43,8%), concessão de novos créditos a clientes (15,1%), baixa de parcelas pelo recebimento (9,6%) e cancelamento de parcelas de contratos rescindidos (6,8%), conforme demonstrado no Gráfico 6.

GRÁFICO 6 - CONTROLES DA ÁREA DE INADIMPLÊNCIA



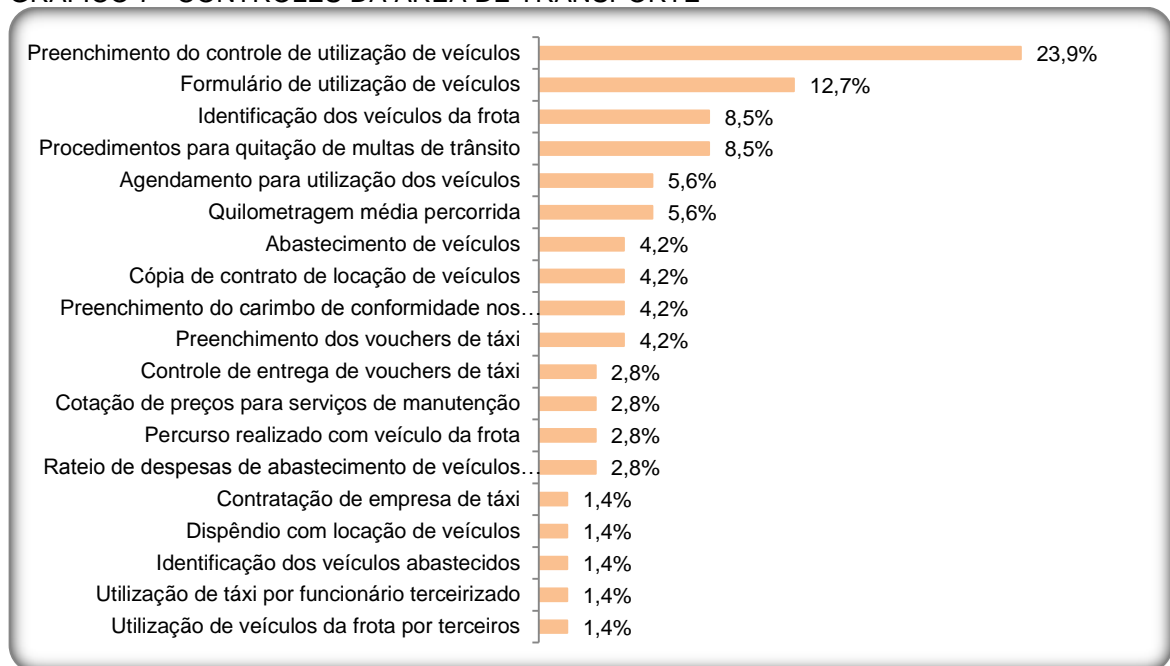
FONTE: O autor (2012)

#### 4.1.6 Transporte

Das 71 inconsistências apontadas na área de Transporte, seis controles apresentaram mais de três ocorrências, sendo que 23,9% referem-se ao preenchimento do controle de utilização de veículos, 12,7% ao formulário de utilização de veículos, a identificação da frota de veículos e os procedimentos para quitação de multas de trânsito ficaram com 8,5% cada, enquanto o agendamento para utilização dos veículos e a quilometragem média percorrida representaram 5,6% dos apontamentos cada, totalizando aproximadamente 64,8% do montante.

Nesta área, 19 controles apresentaram inconsistências nos relatórios de auditoria interna, conforme detalhado no Gráfico 7.

GRÁFICO 7 - CONTROLES DA ÁREA DE TRANSPORTE

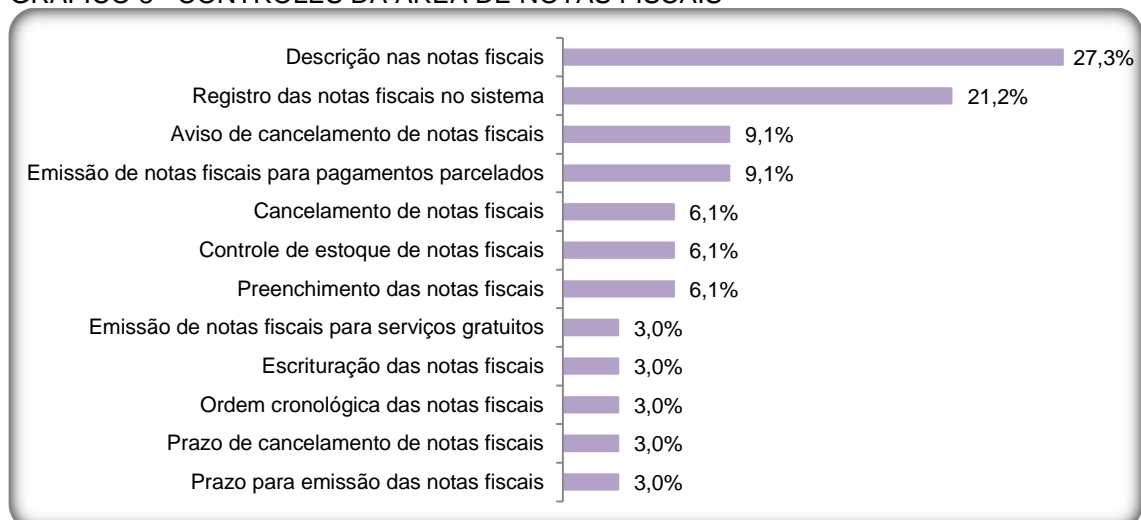


FONTE: O autor (2012)

#### 4.1.7 Notas Fiscais

Na área de Notas Fiscais, foram identificadas inconsistências em 12 controles, ficando 67% concentradas em quatro, a saber: descrição nas notas fiscais (27,3%), registro das notas fiscais no sistema (21,2%), aviso de cancelamento de notas fiscais e emissão de notas fiscais para pagamento parcelados, com 9,1% cada, conforme discriminado no Gráfico 8.

GRÁFICO 8 - CONTROLES DA ÁREA DE NOTAS FISCAIS



FONTE: O autor (2012)

Nesta subseção, buscou-se identificar as áreas que apresentaram as maiores inconformidades administrativas, bem como os controles internos com falhas mais recorrentes e que, conseqüentemente, necessitam de melhorias.

Conforme demonstrado, as áreas com maiores inconformidades foram Patrimônio, Cartão-ponto e Caixa e Bancos, respectivamente, em ordem decrescente de apontamentos.

Juntas, estas três áreas foram responsáveis por 60% de todos os apontamentos avaliados, demonstrando-se a necessidade de atenção especial a tais processos, para que os procedimentos possam ser adequadamente seguidos pelas empresas.

Do total de apontamentos analisados, foram identificadas inconsistências em 149 controles, e os que apresentaram as maiores recorrências, por área, foram:

- a) *Patrimônio*: identificação patrimonial e formalização para transferência de bens (13,1% cada).
- b) *Cartão-ponto*: assinaturas nos pontos complementares e cumprimento do intervalo para alimentação (12,7% cada).
- c) *Caixa e Bancos*: encaminhamento do relatório de movimentação de caixa, encaminhamento do relatório de movimentação de contas bancárias e repasse das receitas auferidas (8,5% cada).
- d) *Recibos*: anotação da forma de recebimento (13,5%) e emissão de recibos em ordem cronológica e registro dos recibos emitidos no sistema (10,8% cada).
- e) *Inadimplência*: procedimentos de cobrança de clientes inadimplentes (43,8%).
- f) *Transporte*: preenchimento do controle de utilização de veículos (23,9%) e formulário de utilização de veículos (12,7%).
- g) *Notas Fiscais*: descrição nas notas fiscais (27,3%) e registro das notas fiscais no sistema (21,2%).

Considerando-se as áreas individualmente, as que denotaram controles com maiores inconformidades foram Inadimplência, seguida de Transporte e Notas Fiscais, devendo os procedimentos ser revistos pela Administração das empresas.

## 4.2 CATEGORIZAÇÃO DAS JUSTIFICATIVAS DOS AUDITADOS

Considerando as categorias criadas para avaliação das justificativas apresentadas pelas Unidades auditadas para cada apontamento, foi constatado que 88,2% concentraram-se em apenas duas das cinco categorias, ficando 47,1% com o item “sem justificativa pelo auditado” e 41,1% com “falha operacional”, conforme discriminado na Tabela 2:

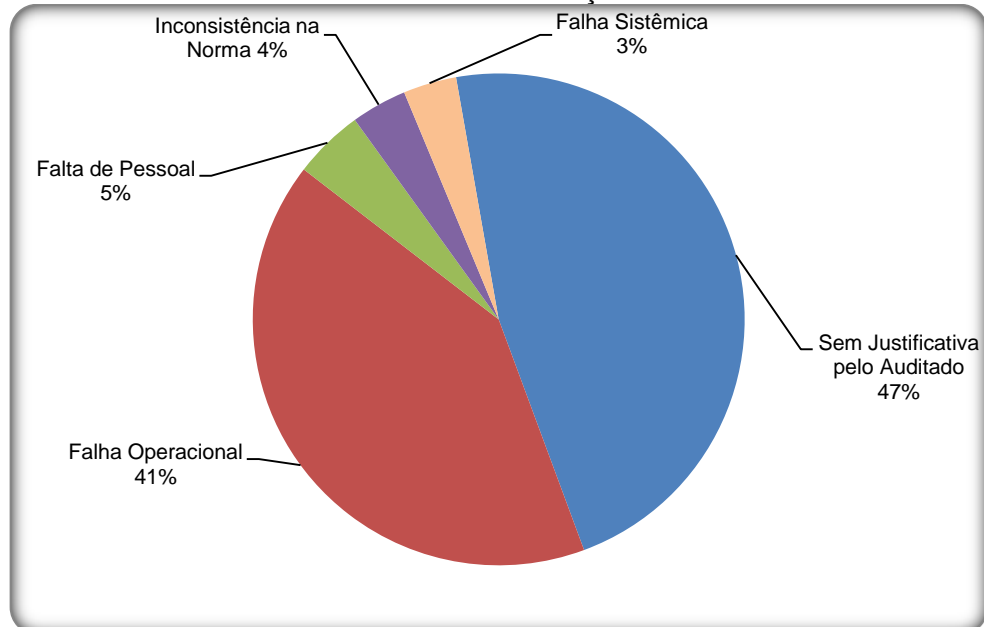
TABELA 2 - CATEGORIZAÇÃO DAS JUSTIFICATIVAS

| <b>Categoria</b>                | <b>Quantidade</b> |
|---------------------------------|-------------------|
| Sem Justificativa pelo Auditado | 296               |
| Falha Operacional               | 258               |
| Falta de Pessoal                | 29                |
| Inconsistência na Norma         | 23                |
| Falha Sistêmica                 | 22                |
| <b>Total</b>                    | <b>628</b>        |

FONTE: O autor (2012)

No Gráfico 9, são apresentados os percentuais identificados por categoria:

GRÁFICO 9 - PERCENTUAL DE CATEGORIZAÇÃO DAS JUSTIFICATIVAS



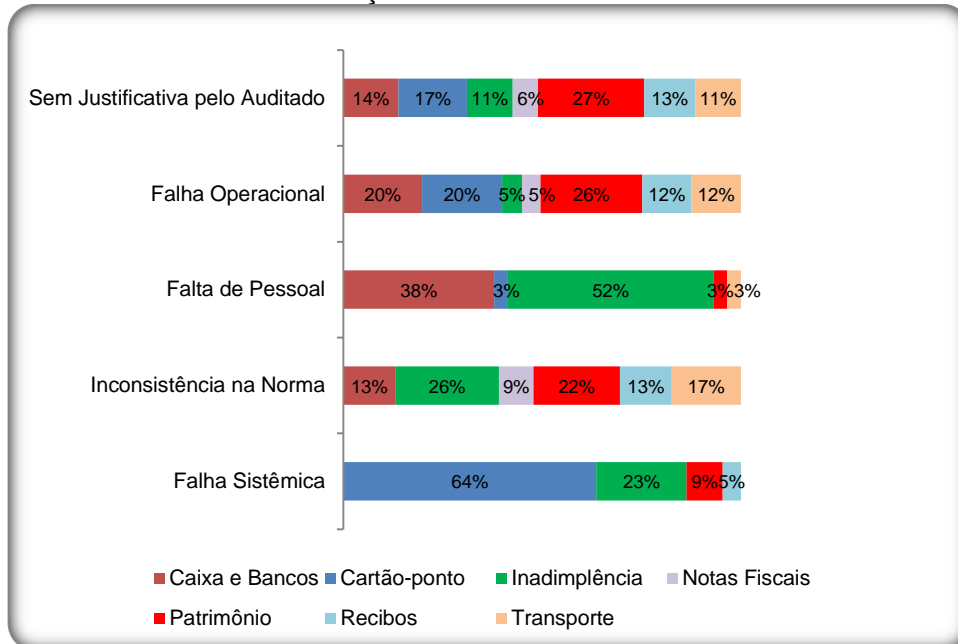
FONTE: O autor (2012)

Na sequência, será apresentado o detalhamento de cada categoria de justificativas, demonstrando-se para quais controles as mesmas foram aplicadas.

#### 4.2.1 Categorização por Área

No Gráfico 10, são apresentados os percentuais, por área, para cada categoria de justificativa:

GRÁFICO 10 - CATEGORIZAÇÃO DAS JUSTIFICATIVAS POR ÁREA



FONTE: O autor (2012)

Para as duas categorias que apresentaram as maiores recorrências de justificativas, “sem justificativa pelo auditado” e “falha operacional”, é possível identificar que as mesmas foram utilizadas justamente para as três áreas que representaram as maiores quantidades de controles com inconsistências: Patrimônio, Cartão-ponto e Caixa e Bancos, conforme detalhado anteriormente na Tabela 1.

Considerando-se o critério “falta de pessoal”, verifica-se que o mesmo foi utilizado como justificativa das inconsistências nos controles de Inadimplência, com 52%, e de Caixa e Bancos, com 38%.

Já a categoria “inconsistência na norma” foi mais utilizada de forma mais uniforme como justificativa pelos auditados, sendo 26% para Inadimplência, 22% para Patrimônio, 17% para Transporte, seguidas de Caixa e Bancos e Recibos, com 13% cada.

A “falha sistêmica” apareceu como justificativa em grande escala para as inconsistências relacionadas à área de Cartão-ponto, cuja representatividade foi da ordem de 64%, e Inadimplência, com 23%.

#### 4.2.2 Justificativas por Controles mais Recorrentes

Dentre os controles que mais apresentaram inconsistências, indicados no item 4.1 deste trabalho, subitens 4.1.1 a 4.1.7, foram identificadas as justificativas das Unidades auditadas para cada um, conforme exposto na Tabela 3.

Pelos dados da Tabela 3, é possível identificar que as categorias “sem justificativa pelo auditado” e “falha operacional” sobressaíram-se sobre as demais, de maneira notável, oscilando entre uma e outra como a mais recorrente.

As únicas discrepâncias ocorreram nas áreas de Inadimplência e Notas Fiscais. Na primeira, no controle procedimentos de cobrança de clientes inadimplentes, a justificativa mais apresentada foi de “falta de pessoal”, com 40,6% das respostas dos auditados. Na segunda, os controles aviso de cancelamento de notas fiscais e emissão de notas fiscais para pagamentos parcelados demonstraram igual percentual de ocorrência, 33,3%, entre as duas justificativas mais utilizadas e a de “inconsistência na norma”.

Em relação à categoria de “falha sistêmica”, dentre os controles mais recorrentes, a mesma apresentou valores significativos como resposta à falha no controle baixa de parcelas pelo recebimento, da área de Inadimplência, com 42,9%.

TABELA 3 - JUSTIFICATIVAS POR CONTROLES MAIS RECORRENTES

continua

| Área       | Controle   | Total<br>Recorrência | Categorias de Justificativas          |       |                      |       |                     |       |                            |       |                    |       |
|------------|--|----------------------|---------------------------------------|-------|----------------------|-------|---------------------|-------|----------------------------|-------|--------------------|-------|
|            |  |                      | Sem<br>Justificativa<br>pelo Auditado |       | Falha<br>Operacional |       | Falta de<br>Pessoal |       | Inconsistência<br>na Norma |       | Falha<br>Sistêmica |       |
|            |  |                      | Quant.                                | Perc. | Quant.               | Perc. | Quant.              | Perc. | Quant.                     | Perc. | Quant.             | Perc. |
| Patrimônio | Identificação patrimonial                        | 20                   | 14                                    | 70,0% | 4                    | 20,0% | -                   | -     | 1                          | 5,0%  | 1                  | 5,0%  |
|            | Formalização para transferência de bens          | 20                   | 12                                    | 60,0% | 8                    | 40,0% | -                   | -     | -                          | -     | -                  | -     |
|            | Emissão de termo de responsabilidade patrimonial | 18                   | 12                                    | 66,7% | 4                    | 22,2% | -                   | -     | 2                          | 11,1% | -                  | -     |

TABELA 3 - JUSTIFICATIVAS POR CONTROLES MAIS RECORRENTES

continuação

| Área           | Controle  | Total Recorrência | Categorias de Justificativas    |       |                   |       |                  |       |                         |       |                 |       |
|----------------|---|-------------------|---------------------------------|-------|-------------------|-------|------------------|-------|-------------------------|-------|-----------------|-------|
|                |   |                   | Sem Justificativa pelo Auditado |       | Falha Operacional |       | Falta de Pessoal |       | Inconsistência na Norma |       | Falha Sistêmica |       |
|                |   |                   | Quant.                          | Perc. | Quant.            | Perc. | Quant.           | Perc. | Quant.                  | Perc. | Quant.          | Perc. |
|                | Registro de bens no sistema patrimonial                         | 13                | 5                               | 38,5% | 6                 | 46,2% | -                | -     | 1                       | 7,7%  | 1               | 7,7%  |
|                | <b>Total Geral - Patrimônio</b>                                 | <b>153</b>        |                                 |       |                   |       |                  |       |                         |       |                 |       |
| Cartão-ponto   | Assinaturas nos pontos complementares                           | 15                | 9                               | 60,0% | 5                 | 33,3% | -                | -     | -                       | -     | 1               | 6,7%  |
|                | Cumprimento do intervalo para alimentação                       | 15                | 7                               | 46,7% | 8                 | 53,3% | -                | -     | -                       | -     | -               | -     |
|                | Preenchimento dos pontos complementares                         | 14                | 6                               | 42,9% | 8                 | 57,1% | -                | -     | -                       | -     | -               | -     |
|                | Registro da jornada de trabalho                                 | 13                | 4                               | 30,8% | 9                 | 69,2% | -                | -     | -                       | -     | -               | -     |
|                | <b>Total Geral - Cartão-ponto</b>                               | <b>118</b>        |                                 |       |                   |       |                  |       |                         |       |                 |       |
| Caixa e Bancos | Encaminhamento do relatório de movimentação de caixa            | 9                 | 4                               | 44,4% | 2                 | 22,2% | 2                | 22,2% | 1                       | 11,1% | -               | -     |
|                | Encaminhamento do relatório de movimentação de contas bancárias | 9                 | 5                               | 55,6% | 2                 | 22,2% | 1                | 11,1% | 1                       | 11,1% | -               | -     |
|                | Repasse das receitas auferidas                                  | 9                 | 2                               | 22,2% | 5                 | 55,6% | 2                | 22,2% | -                       | -     | -               | -     |
|                | Saldo diário de caixa   | 8                 | 2                               | 25,0% | 5                 | 62,5% | 1                | 12,5% | -                       | -     | -               | -     |
|                | <b>Total Geral - Caixa e Bancos</b>                             | <b>106</b>        |                                 |       |                   |       |                  |       |                         |       |                 |       |
| Recibos        | Anotação da forma de recebimento                                | 10                | 3                               | 30,0% | 5                 | 50,0% | -                | -     | 1                       | 10,0% | 1               | 10,0% |
|                | Emissão de recibos em ordem cronológica                         | 8                 | 3                               | 37,5% | 5                 | 62,5% | -                | -     | -                       | -     | -               | -     |
|                | Registro dos recibos emitidos no sistema                        | 8                 | 5                               | 62,5% | 2                 | 25,0% | -                | -     | 1                       | 12,5% | -               | -     |
|                | Identificação dos funcionários nos recibos emitidos             | 7                 | 3                               | 42,9% | 4                 | 57,1% | -                | -     | -                       | -     | -               | -     |
|                | <b>Total Geral - Recibos</b>                                    | <b>74</b>         |                                 |       |                   |       |                  |       |                         |       |                 |       |
| Inadimplência  | Procedimentos de cobrança de clientes inadimplentes             | 32                | 11                              | 34,4% | 3                 | 9,4%  | 13               | 40,6% | 4                       | 12,5% | 1               | 3,1%  |
|                | Concessão de novos créditos a clientes                          | 11                | 7                               | 63,6% | 3                 | 27,3% | -                | -     | 1                       | 9,1%  | -               | -     |
|                | Baixa de parcelas pelo recebimento                              | 7                 | 4                               | 57,1% | -                 | -     | -                | -     | -                       | -     | 3               | 42,9% |

TABELA 3 - JUSTIFICATIVAS POR CONTROLES MAIS RECORRENTES

conclusão

| Área          | Controle  | Total<br>Recorrência | Categorias de Justificativas          |       |                      |       |                     |       |                            |       |                    |       |
|---------------|---|----------------------|---------------------------------------|-------|----------------------|-------|---------------------|-------|----------------------------|-------|--------------------|-------|
|               |   |                      | Sem<br>Justificativa<br>pelo Auditado |       | Falha<br>Operacional |       | Falta de<br>Pessoal |       | Inconsistência<br>na Norma |       | Falha<br>Sistêmica |       |
|               |   |                      | Quant.                                | Perc. | Quant.               | Perc. | Quant.              | Perc. | Quant.                     | Perc. | Quant.             | Perc. |
|               | Cancelamento de parcelas de contratos rescindidos   | 5                    | 2                                     | 40,0% | 1                    | 20,0% | 1                   | 20,0% | -                          | -     | 1                  | 20,0% |
|               | <b>Total Geral - Recibos</b>                        | <b>73</b>            |                                       |       |                      |       |                     |       |                            |       |                    |       |
| Transporte    | Preenchimento do controle de utilização de veículos | 17                   | 12                                    | 70,6% | 4                    | 23,5% | 1                   | 5,9%  | -                          | -     | -                  | -     |
|               | Formulário de utilização de veículos                | 9                    | 6                                     | 66,7% | 2                    | 22,2% | -                   | -     | 1                          | 11,1% | -                  | -     |
|               | Identificação dos veículos da frota                 | 6                    | 2                                     | 33,3% | 4                    | 66,7% | -                   | -     | -                          | -     | -                  | -     |
|               | Procedimentos para quitação de multas de trânsito   | 6                    | 1                                     | 16,7% | 5                    | 83,3% | -                   | -     | -                          | -     | -                  | -     |
|               | <b>Total Geral - Transporte</b>                     | <b>71</b>            |                                       |       |                      |       |                     |       |                            |       |                    |       |
| Notas Fiscais | Descrição nas notas fiscais                         | 9                    | 7                                     | 77,8% | 2                    | 22,2% | -                   | -     | -                          | -     | -                  | -     |
|               | Registro das notas fiscais no sistema               | 7                    | 3                                     | 42,9% | 4                    | 57,1% | -                   | -     | -                          | -     | -                  | -     |
|               | Aviso de cancelamento de notas fiscais              | 3                    | 1                                     | 33,3% | 1                    | 33,3% | -                   | -     | 1                          | 33,3% | -                  | -     |
|               | Emissão de notas fiscais para pagamentos parcelados | 3                    | 1                                     | 33,3% | 1                    | 33,3% | -                   | -     | 1                          | 33,3% | -                  | -     |
|               | <b>Total Geral - Notas Fiscais</b>                  | <b>33</b>            |                                       |       |                      |       |                     |       |                            |       |                    |       |

FONTE: O autor (2012)

A categoria “sem justificativa pelo auditado” foi apresentada mais frequentemente para os seguintes controles:

- Patrimônio*: identificação patrimonial (70%), formalização para transferência de bens (60%) e emissão de termo de responsabilidade patrimonial (66,7%);
- Cartão-ponto*: assinaturas nos pontos complementares (60%);
- Caixa e Bancos*: encaminhamento do relatório de movimentação de caixa (44,4%) e encaminhamento do relatório de movimentação de contas bancárias (55,6%);
- Recibos*: registro de recibos emitidos no sistema (62,5%);

- e) *Inadimplência*: concessão de novos créditos a clientes (63,6%), baixa de parcelas pelo recebimento (57,1%) e cancelamento de parcelas de contratos rescindidos (40%);
- f) *Transporte*: preenchimento do controle de utilização de veículos (70,6%) e formulário de utilização de veículos (66,7%);
- g) *Notas Fiscais*: descrição nas notas fiscais (77,8%).

Já o item de “falha operacional” foi mais utilizado como justificativa para inconsistências nos controles abaixo:

- a) *Patrimônio*: registro de bens no sistema patrimonial (46,2%);
- b) *Cartão-ponto*: cumprimento do intervalo para alimentação (53,3%), preenchimento dos pontos complementares (57,1%) e registro da jornada de trabalho (69,2%);
- c) *Caixa e Bancos*: repasse das receitas auferidas (55,6%) e saldo diário de caixa (62,5%);
- d) *Recibos*: anotação da forma de recebimento (50%), emissão de recibos em ordem cronológica (62,5%) e identificação dos funcionários nos recibos emitidos (57,1%);
- e) *Transporte*: identificação dos veículos da frota (66,7%) e procedimentos para quitação de multas de trânsito (83,3%);
- f) *Notas Fiscais*: registro das notas fiscais no sistema.

Este mapa de categorização das justificativas dos auditados demonstra que é preciso avaliá-las cuidadosamente, a fim de determinar os reais motivos para o não cumprimento dos normativos internos das empresas estudadas.

Face ao volume de apontamentos que ficaram sem justificativas por parte dos auditados para sua ocorrência, sugere-se possíveis causas para tal, considerando-se a experiência da própria autora na área:

- a) Falta de conhecimento dos auditados acerca da melhor forma para responder os relatórios de auditoria interna, uma vez que não existe um normativo da área de auditoria, explicando como isso deve ocorrer;
- b) Receio dos auditados comprometerem-se ao explicar os efetivos motivos para o descumprimento das normas, haja vista que tais relatórios são repassados à Superintendência e Presidência das empresas para conhecimento;

- c) Falta de entendimento por parte dos auditados a respeito da importância de sua justificativa para as inconsistências identificadas, uma vez que as mesmas poderiam trazer melhorias aos processos, caso fossem avaliadas de forma mais adequada pelos responsáveis.

No que tange à falha operacional nos controles, também torna-se mister identificar a fundo as razões para tais falhas, a fim de saná-las e permitir o correto cumprimento dos normativos internos.

## 5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

A presente pesquisa buscou identificar os controles internos de empresas do Sistema “S” que necessitavam de melhorias. Para tanto, foram utilizados os relatórios de auditoria interna, concluídos no período de 01/01/2010 a 31/12/2011.

Primeiramente, foi realizado o mapeamento das inconsistências apontadas nos relatórios, a fim de determinar as áreas que apresentaram as maiores inconformidades administrativas, bem como os controles mais recorrentes por cada área auditada.

Adicionalmente, tentou-se avaliar os motivos para as ocorrências das falhas, analisando-se as justificativas apresentadas pelos auditados para o não cumprimento dos normativos.

O mapeamento das inconsistências demonstrou que as áreas com maiores inconformidades foram Patrimônio, Cartão-Ponto e Caixa e Bancos, respectivamente, em ordem decrescente de quantidade de apontamentos.

Do total de 628 apontamentos, estas três áreas juntas, representaram 60% de todos os apontamentos avaliados, demonstrando-se a necessidade de atenção especial a tais processos, para que os procedimentos possam ser adequadamente seguidos pelas empresas.

A presente análise identificou recorrência de falhas em 149 controles, sendo 32 da área de Patrimônio, totalizando 153 inconsistências, 15 de Cartão-ponto – com 118 inconsistências, e 37 de Caixa e Bancos, com 106 inconsistências. Em relação ao total de apontamentos, estas áreas apresentaram 24%, 19% e 17%, respectivamente, de representatividade de falhas.

Para cada uma destas áreas, identificaram-se os seguintes controles mais recorrentes e, conseqüentemente, que necessitam de melhorias,: 1º) Patrimônio: identificação patrimonial e formalização para transferência de bens (13,1% cada), 2º) Cartão-ponto: assinaturas nos pontos complementares e cumprimento do intervalo para alimentação (12,7% cada) e 3º) Caixa e Bancos: encaminhamento do relatório de movimentação de caixa, encaminhamento do relatório de movimentação de contas bancárias e repasse das receitas auferidas (8,5% cada).

Contudo, no que diz respeito aos controles mais recorrentes, considerando cada área auditada individualmente, destacaram-se: 1º) Inadimplência, com o controle de procedimentos de cobrança de clientes inadimplentes (43,8%), 2º) Transporte, com o preenchimento do controle de utilização de veículos (23,9%) e 3º) Notas Fiscais, com o controle de descrição nas notas fiscais (27,3%).

No que tange à avaliação das justificativas dos auditados para a ocorrência das inconsistências, considerando as categorias criadas para análise, constatou-se que duas apresentaram maior destaque: “sem justificativa pelo auditado” e “falha operacional”.

Estas categorias foram fortemente utilizadas para justificar os apontamentos das três áreas que forneceram a maior recorrência de controles com inconsistências: Patrimônio, Cartão-ponto e Caixa e Bancos.

As outras categorias de justificativas que merecem destaque são “falta de pessoal” e “falha sistêmica”, que foram mais apresentadas para falhas nos controles procedimentos de cobrança de clientes inadimplentes (40,6%) e baixa de parcelas pelo recebimento (42,9%), ambos da área de Inadimplência.

Assim, face ao volume de apontamentos que ficaram sem justificativas por parte dos auditados para sua ocorrência, 47,1%, sugeriu-se possíveis causas para tal, considerando-se a experiência da própria autora na área: 1º) Falta de conhecimento dos auditados acerca da melhor forma para responder os relatórios de auditoria interna, 2º) Receio em comprometerem-se com a Superintendência e Presidência das empresas ao justificarem os efetivos motivos para o descumprimento das normas e 3º) Falta de entendimento por parte dos auditados a respeito da importância de sua justificativa para as inconsistências identificadas.

Diante do exposto, faz-se necessário reavaliar os procedimentos das empresas analisadas com um todo, a fim de providenciar melhorias que permitam o cumprimento efetivo dos normativos.

Ademais, haja vista a inexistência de normativos da área de auditoria interna, deve ser estudada a viabilidade de formalização dos procedimentos do setor, a fim de explicar como o trabalho é realizado, a importância da avaliação contínua dos processos, além de orientar acerca da forma de preenchimento das justificativas nos relatórios, o que permitiria uma análise mais crítica acerca dos controles existentes, bem como uma adequação dos mesmos à realidade das Unidades.

Por fim, apesar das limitações metodológicas, espera-se que esta pesquisa possa servir como uma avaliação simplificada das relações entre os controles internos de empresas do Sistema “S” e a avaliação dos mesmos, por meio da auditoria interna, além de contribuir com estudos futuros nesta área.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

ATTIE, William. **Auditoria interna**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BACEN – Banco Central do Brasil. **Auditoria e controles**. Disponível em: <<http://www.bcb.gov.br/htms/sobre/controles.pdf>>. Acesso em: 01/03/2012.

BARROS, Joaquim dos Santos. **Auditoria interna no contexto da governança corporativa**: estudo nas empresas listadas nos mercados diferenciados da Bovespa. Dissertação (Mestrado Profissional em Controladoria) - Faculdade de Economia, Administração, Atuaria e Contabilidade – Universidade Federal Ceará, Fortaleza, 2007. Disponível em: <[http://www.ufc.br/feaac/images/stories/\\_files/producaoacademica/ms\\_profissionalcon/taladoria/ms\\_turma2005/ms\\_barros\\_js.pdf](http://www.ufc.br/feaac/images/stories/_files/producaoacademica/ms_profissionalcon/taladoria/ms_turma2005/ms_barros_js.pdf)>. Acesso em: 31/10/2011.

BORDIN, Patrícia; SARAIVA, Cristiane Jardim. O controle interno como ferramenta fundamental para a fidedignidade das informações contábeis. **Revista Eletrônica de Contabilidade**. Santa Maria, edição especial, jul./2005. Disponível em: <<http://w3.ufsm.br/revistacontabeis/anterior/artigos/vIInEspecial/a12vIInesp.pdf>>. Acesso em: 25/02/2012.

BOYA, Valéria Lobo Archete. **Os efeitos da remuneração variada sobre o processo orçamentário**: estudo de campo em uma concessionária de energia elétrica. Dissertação (Mestrado em Contabilidade Gerencial e Finanças), Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas, Economia e Finanças - FUCAPE, Vitória, 2007. Disponível em: <[http://www.fucape.br/\\_admin/upload/prod\\_cientifica/Dissertacao%20Valeria%20Lobo.pdf](http://www.fucape.br/_admin/upload/prod_cientifica/Dissertacao%20Valeria%20Lobo.pdf)>. Acesso em: 02/12/2011.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm)>. Acesso em: 04/12/2011.

BRASIL. Lei nº 8.443, 16 jul. 1992. Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 17 jun. 1992. Disponível em <<http://www010.dataprev.gov.br/sislex/paginas/42/1992/8443.htm>>. Acesso em: 27/11/2011.

BRASIL. Instrução normativa nº 16. Adaptação da Instrução Normativa MEFP/DTN/COAUD/Nº 16 de 20 dez. 1991. **Departamento do Tesouro Nacional**, Brasília, 1998. Disponível em: <<http://www2.mre.gov.br/ciset/in16.htm>>. Acesso em: 01/12/2011.

BRASIL. Instrução normativa nº 01, 06 abr. 2001. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. **Ministério da Fazenda**, Brasília, 2001. Disponível em: <[http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN01\\_06abr2001.pdf](http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN01_06abr2001.pdf)>. Acesso em: 22/11/2011.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria e controle interno na administração pública**: evolução do controle interno no Brasil: do código de contabilidade de 1922 até a criação da CGU em 2003: guia para atuação das auditorias e organização dos controles internos no estados, municípios e ONG's. São Paulo: Atlas, 2008.

CASTRO, Domingos Poubel de; GARCIA, Leice Maria. **Contabilidade pública no governo federal**. São Paulo: Atlas, 2004.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino; SILVA, Roberto da. **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

CHIAVENATO, Idalberto. **Teoria geral da administração**. 5. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

Comissão Nacional de Classificação (CONCLA). **Notas explicativas - natureza jurídica 2009 - Serviço Social Autônomo**. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/concla/naturezajuridica/descricao2009.php?id=3077>>. Acesso em 29/02/2012.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION - COSO. **Gerenciamento de riscos corporativos – estrutura integrada**. 2007. Disponível em: <[http://www.coso.org/documents/COSO\\_ERM\\_ExecutiveSummary\\_Portuguese.pdf](http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Portuguese.pdf)>. Acesso em: 03/12/2011.

Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Normas brasileiras de contabilidade. **NBC-T-11 – Normas de auditoria independente das demonstrações contábeis.** Aprovado pela Resolução n. 820/97. Brasília: 1997.

\_\_\_\_\_. Normas brasileiras de contabilidade. **NBC-T-12 – Da auditoria interna.** Aprovado pela Resolução n. 986/03. Brasília: 2003.

\_\_\_\_\_. Normas brasileiras de contabilidade. **NBC-P- 3 – Normas profissionais do auditor interno.** Aprovada pela Resolução n. 781/95, Brasília: 1995.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO (CGU). **Auditoria e fiscalização.** 2006. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/AreaAuditoriaFiscalizacao/OQueE/>>. Acesso em: 30/11/2011.

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

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Normas de auditoria:** procedimentos e papéis de trabalho, programas de auditoria, relatórios de auditoria. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL (IBRACON). **Controle interno nas empresas.** São Paulo: Atlas, 1998.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL (AUDIBRA). **Normas brasileiras para o exercício da auditoria interna.** 2. ed. São Paulo: Audibra, 1992.

LÉLIS, Débora Lage Martins; MÁRIO, Pueri do Carmo. Auditoria interna com foco em governança, gestão de riscos e controle interno: análise da auditoria interna em uma empresa do setor energético. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 9., 2009. **Anais do 9º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade.** São Paulo: 2009. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos92009/98.pdf>>. Acesso em: 28/11/2011.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Fundamentos da auditoria governamental e empresarial:** com modelos de documentos e pareceres utilizados. São Paulo: Atlas, 2003.

MARCONI, Marina de Andrade e LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos da metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MENDONÇA, Marina dos Santos. **Auditoria interna**: um estudo de caso sobre a percepção dos auditados. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Faculdades Sudamérica. Cataguases, 2010. Disponível em: <[http://www.sudamerica.edu.br/arquivos\\_internos/publicacoes/Marina.pdf](http://www.sudamerica.edu.br/arquivos_internos/publicacoes/Marina.pdf)>. Acesso em: 18/11/2011.

MIGLIAVACCA, Paulo N. **Controles internos nas organizações**. 2. ed. São Paulo: Edicta, 2004.

NASCIMENTO, Arnaldo. Auditoria interna e externa: uma abordagem metodológica. **Revista Contabilidade Vista & Revista**. Belo Horizonte, v. 8. n. 1, p. 17-25, jun. 1997. Disponível em: <<http://www.face.ufmg.br/revista/index.php/contabilidadevistaerevista/article/viewFile/85/79>> . Acesso em: 04/12/2011.

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE (NBC). Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t12.htm>>. Acesso em: 06/12/2011.

OLIVEIRA, Maria Marly de. **Como fazer projetos, relatórios, monografias, dissertações e teses**. 4. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

PACHECO, Vicente. Auditoria das demonstrações contábeis. **Apostila do Curso de Especialização em Auditoria Integral**. Curitiba, UFPR, 2002 *apud* TSUGE, Laura Noriko e COSTA, Mirian Tomoko Tsuge. Uma visão de controle interno voltado para uso em auditoria. Monografia (Especialização em Auditoria Integral) – Universidade Federal do Paraná, Londrina, 2003.

PEIXE, Blênio César Severo. **Finanças públicas**: controladoria governamental – em busca do atendimento da lei de responsabilidade fiscal. Curitiba: Juruá, 2002.

PEREIRA, Anísio Candido; NASCIMENTO, Wesley Souza. Um estudo sobre a atuação da auditoria interna na detecção de fraudes nas empresas do setor privado no estado de São Paulo. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios - FECAP**. São Paulo, n. 19, set./dez. 2005. Disponível em: <<http://200.169.97.104/seer/index.php/RBGN/article/viewFile/49/42>>. Acesso em: 02/12/2011.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez. **Auditoria de demonstrações contábeis: normas e procedimentos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

\_\_\_\_\_. **Auditoria de demonstrações contábeis: normas e procedimentos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinicius Veras. **Manual de auditoria governamental**. São Paulo: Atlas, 2007.

PINHEIRO, Geraldo José; CUNHA, Luís Roberto Silva. A importância da auditoria na detecção de fraudes. **Contabilidade Vista & Revista**. Belo Horizonte, v. 14, n. 1, p. 31-48, abr. 2003. Disponível em: <[http://internet.sefaz.es.gov.br/informacoes/arquivos/publicacoes/publicacao\\_11.pdf](http://internet.sefaz.es.gov.br/informacoes/arquivos/publicacoes/publicacao_11.pdf)>. Acesso em: 17/11/2011.

REIS, Livia Kim Philipovsky Schroeder. As Entidades Paraestatais. *Universo Jurídico, Juiz de Fora*, ano XI, 26 de out. de 2006. Disponível em: <[http://uj.novaprolink.com.br/doutrina/2719/as\\_entidades\\_paraestatais](http://uj.novaprolink.com.br/doutrina/2719/as_entidades_paraestatais)>. Acesso em: 04/03/2012.

SANCOVSCHI, Moacir. Reengenharia de processo e controle interno: uma avaliação comparativa. **RAE – Revista de Administração de Empresas**. São Paulo, v. 39, n. 2, p. 64-77, abr./jun. 1999. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rae/v39n2/v39n2a09.pdf>>. Acesso em: 01/03/2012.

SOUZA, Sérgio dos Santos. **Auditoria interna do setor público: sistemática de priorização das atividades de auditoria interna por intermédio da elaboração de matriz de risco – estudo de caso CEFET-SC**. Monografia (Especialização em Gestão Pública) – Centro Federal de Educação Tecnológica de Santa Catarina, Florianópolis, 2007. Disponível em: <[http://wiki.ifsc.edu.br/mediawiki/images/d/d9/SERGIO\\_DOS\\_SANTOS.pdf](http://wiki.ifsc.edu.br/mediawiki/images/d/d9/SERGIO_DOS_SANTOS.pdf)>. Acesso em: 19/11/2011.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **Normas Internacionais para o exercício profissional da auditoria interna**. São Paulo: SP, 2011. Disponível em: <[http://www.iiabrasil.org.br/new/IPPF\\_01.html](http://www.iiabrasil.org.br/new/IPPF_01.html)>. Acesso em: 15 de novembro de 2011.

TRISCIUZZI, Carlos Renato Fontes. **A auditoria interna como ferramenta de melhoria dos controles internos de uma organização: estudo de caso em uma empresa do segmento industrial do Rio de Janeiro**. Dissertação (Mestrado Profissional em Controle de Gestão) - Faculdade de Administração e Finanças – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2009. Disponível em: <

[http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select\\_action=&co\\_obra=141529](http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select_action=&co_obra=141529)>. Acesso em: 01/03/2012.

TSUGE, Laura Noriko e COSTA, Mirian Tomoko Tsuge. **Uma visão de controle interno voltado para uso em auditoria**. Monografia (Especialização em Auditoria Integral) – Universidade Federal do Paraná, Londrina, 2003.

## APÊNDICE

### AUTORIZAÇÃO PARA UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES DAS EMPRESAS

Curitiba, 26 de março de 2012.

**À**

Gerência de Auditoria Interna  
A/C Sra. Daniele Andreatta Creplive Vieira  
Gerência Corporativa de Administração e Controle  
A/C Sr. Antonio Bento Rodrigues Pontes

**Assunto:** Solicitação de autorização para utilização de informações internas

Face à concessão de subsídio para bolsa de estudo parcial, no ano de 2011, à funcionária Aline Rocha de Araújo, matrícula 3072, para o Curso de Especialização em Controladoria, da Universidade Federal do Paraná, e à necessidade de trabalho de conclusão voltado às áreas de atuação/interesse da empresa, vimos por meio desta, solicitar autorização para utilização dos dados constantes nos Relatórios de Auditoria Interna, concluídos no período de 01/01/2010 a 31/12/2011, referentes **exclusivamente** à avaliação dos controles internos das Unidades da empresa.

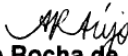
Informamos que o objetivo principal do estudo é identificar os controles internos que necessitam de melhorias, considerando as áreas que apresentam as maiores inconformidades administrativas, apontadas nos relatórios de auditoria interna.

Esclarecemos que os dados fornecidos serão utilizados apenas para fins acadêmicos, mantendo-se sigilo total acerca dos mesmos, não sendo divulgados, nem tampouco mencionado o nome da empresa.

Salientamos que, ao final da execução do trabalho e respectiva aprovação junto ao Departamento de Ciências Contábeis daquela Universidade, será entregue uma cópia da monografia, em CD, para sua apreciação.

Colocamo-nos à disposição para esclarecimentos adicionais e agradecemos antecipadamente.


Atenciosamente,

  
**Aline Rocha de Araújo**  
Pós-Graduanda  
[alirocaraujo@hotmail.com](mailto:alirocaraujo@hotmail.com)

  
**Márcia Bortolucci Espejo**  
Professora Orientadora  
[marciabortolucci@ufpr.br](mailto:marciabortolucci@ufpr.br)

**De acordo:**

  
**Daniele Andreatta Creplive Vieira**  
Gerência de Auditoria Interna

  
**Antonio Bento Rodrigues Pontes**  
Gerência Corporativa de Administração  
e Controle