



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ**  
**FACULDADE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA, CONTABILIDADE E**  
**SECRETARIADO EXECUTIVO**  
**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**ANTONIO ADILTON AUGUSTO NASCIMENTO**

**A CONTRIBUIÇÃO DO CONTROLE INTERNO NO DESEMPENHO**  
**OPERACIONAL: ESTUDO DE CASO NOS CENTROS DE DISTRIBUIÇÃO**  
**DOMICILIÁRIA DOS CORREIOS EM FORTALEZA**

**FORTALEZA**

**2013**

**ANTONIO ADILTON AUGUSTO NASCIMENTO**

**A CONTRIBUIÇÃO DO CONTROLE INTERNO NO DESEMPENHO  
OPERACIONAL: ESTUDO DE CASO NOS CENTROS DE DISTRIBUIÇÃO  
DOMICILIÁRIA DOS CORREIOS EM FORTALEZA**

Monografia apresentada à Faculdade de  
Economia, Administração, Atuária,  
Contabilidade e Secretariado, Executivo,  
para obtenção do grau de Bacharel em  
Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof<sup>a</sup> Ms Liliane Maria  
Ramalho de Castro e Silva.

**FORTALEZA**

**2013**

**ANTONIO ADILTON AUGUSTO NASCIMENTO**

**A CONTRIBUIÇÃO DO CONTROLE INTERNO NO DESEMPENHO  
OPERACIONAL: ESTUDO DE CASO NOS CENTROS DE DISTRIBUIÇÃO  
DOMICILIÁRIA DOS CORREIOS EM FORTALEZA**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis do Departamento de Contabilidade da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovada em: \_\_ / \_\_ / \_\_

---

Prof<sup>a</sup>. Ms. Liliane Maria Ramalho de Castro e Silva  
Prof<sup>a</sup> Orientadora

---

Prof. Ms. José da Silva Barros  
Membro da Banca Examinadora

---

Prof<sup>a</sup>. Ms. Editinete Garcia  
Membro da Banca Examinadora

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, que me deu a oportunidade de viver, além de guiar meus passos em todos os momentos da vida, me dando discernimento para buscar sempre o melhor.

A minha família, que representa toda a estrutura que sustenta a minha vida, sendo vital para alcançar meus objetivos.

A todos os amigos, que foram compreensíveis e apoiaram na conclusão desse curso. Aos colegas de trabalho, que compreenderam a importância desse projeto na minha vida e me apoiaram, inclusive na feitura desse TCC.

À UFC, a todos os professores e funcionários, que foram importantes para a minha formação, reunindo conhecimento e sabedoria para seguir em frente. A todos os amigos conquistados durante o curso, que foram relevantes para que o período decorresse de forma agradável. Com certeza, serão amigos de toda a vida.

A todos aqueles que contribuíram diretamente para a realização dessa monografia. Aos professores, Denise Nunes e Marilene Feitosa, pelo apoio no projeto; ao professor da disciplina Adriano Gomes, à professora Liliane Ramalho e, principalmente, ao professor Jose Barros, com o seu vasto conhecimento, que contribuiu de forma generosa para o sucesso deste trabalho.

## RESUMO

O controle interno é um sistema fundamental dentro das organizações, pois possibilita aos gestores o acompanhamento das atividades exercidas em todos os setores da empresa. A pesquisa trata do controle interno exercido na principal atividade operacional dos Correios, que é a distribuição de objetos postais. Neste sentido formulou-se o seguinte problema, qual a contribuição do sistema de controle interno adotado na organização para o desempenho operacional. Para isso, foi estabelecido como objetivo geral, avaliar a contribuição do controle interno no desempenho operacional. E como objetivos específicos: apresentar os principais pontos do controle interno adotado pela ECT que têm influência mais significativa no desempenho operacional, assimilar distorções relevantes entre o controle interno adotado e a teoria, para sugerir melhorias e identificar a efetiva contribuição do controle praticado na Empresa em relação ao desempenho operacional. Utilizou-se como metodologia uma busca exploratória, de natureza qualitativa, em que se utilizou de um análise documental e estudo de caso, sendo aplicado um questionário aos gerentes de cinco unidades de distribuição dos Correios em Fortaleza-CE. Os resultados foram analisados por intermédio de gráficos, que representaram as respostas obtidas no questionário, havendo-se constatado que a Empresa tem algumas distorções na aplicação do sistema de controle interno, porém, o sistema exerce função indispensável ao desempenho satisfatório das unidades de Fortaleza. Logo, foi comprovado que o controle interno tem efetiva contribuição no desempenho operacional, sendo direcionador dos colaboradores na consecução do seu trabalho.

Palavras-chave: Controle Interno. Correios. Desempenho Operacional.

## ABSTRACT

Internal control is a fundamental system within organizations because it enables managers to monitor the activities carried out in all sectors of the company. The research deals with the internal control exercised on the main operating activity of the Post Office, which is the distribution of mail. In this sense we try to evaluate the contribution of the internal control system adopted in the organization to operational performance. For this it is necessary to identify the most important points of internal control, assess the quality of the adopted control and identify the actual contribution of the despenho operational control of distribution units. The methodology used in the study was an exploratory, qualitative in nature, which used a documentary analysis and case study, a questionnaire applied to managers of five humidities distribution of Posts in Fortaleza. The results were analyzed through graphs, representing the responses in the questionnaire and it was found that the company has some distortions in the implementation of the internal control system, however, the system performs an essential function to the satisfactory performance of the units of Fortaleza. Soon, it was proven that internal control is effective contribution in operational performance, and driver of the employees towards their work.

Key words: Internal Control. Post Office. Operational Performance.

## LISTA DE GRÁFICOS

1 Conhecimento dos Carteiros Quanto ao MANDIS .....	57
2 Estímulo e Disponibilização do MANDIS.....	57
3 Satisfação com a Realização de Treinamentos .....	58
4 Atualização do Manual de Distribuição .....	59
5 Avaliação da Padronização .....	59
6 Sinalização Dentro das Unidades Operacionais .....	60
7 Facilitação da Visualização dos Carteiros na SL.....	61
8 Segurança nos Depósitos Auxiliares .....	61
9 Conferencia de Objetos Qualificados .....	62
10 Existência de Informações Sobre Contratos .....	62
11 Anotações na LOEC.....	63
12 Anotações Necessárias nos Avisos de Recebimento .....	64
13 Tratamento dos Objetos em Devolução .....	64
14 Pesquisa e Acompanhamento do Distrito.....	65
15 Consolidação dos Resultados .....	65

## LISTA DE SIGLAS

AICPA	Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados
AR	Aviso de Recebimento
CDD	Centro de Distribuição Domiciliária
CEO	Chief Executive Officer
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CFO	Chief Financial Officer
COSO	Committee of sponsoring organizations
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DA	Depósito Auxiliar
DCT	Departamento de Correios e Telégrafos
DR	Diretoria Regional
ECT	Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
LOEC	Lista de Objetos Entregue ao Carteiro
MANAUD	Manual de Auditoria
MANDIS	Manual de Distribuição
MANORG	Manual de Organização
SEC	Security and Exchange Commission
SL	Separação por Logradouro
TD	Triagem por Distrito

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>10</b>
<b>2 AUDITORIA</b> .....	<b>13</b>
2.1 Desenvolvimento Histórico no Mundo .....	13
2.2 Desenvolvimento no Brasil .....	16
2.3 Conceitos de Auditoria .....	17
2.4 Auditoria: externa e interna .....	19
2.4.1 Auditoria externa.....	19
2.4.1.1 Planejamento de Auditoria .....	21
2.4.1.2 Procedimentos de Auditoria .....	22
2.4.2 Auditoria Interna .....	23
2.5 Aplicações de Auditoria .....	25
2.5.1 Auditoria Operacional .....	25
2.5.1.1 Objetivos da Auditoria Operacional .....	26
2.5.1.2 Tipos de Auditoria Operacional .....	26
2.5.1.3 Procedimentos de Auditoria Operacional .....	27
2.5.2 Auditoria Governamental.....	28
2.5.2.1 Tipos de Auditoria Governamental .....	29
2.5.2.2 Procedimentos de Auditoria Governamental .....	30
<b>3 CONTROLE INTERNO</b> .....	<b>31</b>
3.1 Conceito de Controle Interno.....	32
3.2 Classificação do Controle Interno.....	36
3.3 Limitações do Controle Interno.....	37
3.4 Avaliação do Controle Interno .....	39
3.5 Controle Interno e Gerenciamento do Risco .....	40
3.5.1 Committee of Sponsoring Organizatios (COSO).....	42
3.6 Lei Sarbanes-Oxley .....	45
3.7 Controles Internos e Governança Corporativa .....	46
3.8 Controle Interno na Administração Pública .....	48
3.9 Controle Interno e o Desempenho operacional .....	50
<b>4 ESTUDO DE CASO: CORREIOS</b> .....	<b>55</b>
4.1 Apresentação dos Correios .....	55

4.2 Análise dos Resultados .....	56
<b>5 CONCLUSÃO .....</b>	<b>67</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>69</b>
<b>APÊNDICE.....</b>	<b>71</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O controle interno tem importância destacada na condução das empresas, sendo uma ferramenta administrativa capaz de avaliar e melhorar os processos organizacionais. Com efeito, é relevante investigar o controle interno aplicado às operações dentro das organizações, a fim de provar a efetividade do sistema de controle adotado, destacando a participação do controle no desempenho operacional.

Em uma empresa de grande porte, a necessidade da adoção de um sistema de controle interno efetivo é evidente, pois o tamanho da organização impede que os administradores possam acompanhar de perto as operações. De tal modo, o controle interno se torna um instrumento que propicia aos gestores a condição de avaliar as operações do negócio e ajuda a eliminar desvios e desperdícios que prejudicam o alcance dos objetivos traçados pela alta administração.

A ECT é uma empresa grande, que abrange todo o Território Brasileiro, é responsável pela execução dos serviços postais. Essa Organização tem em sua estrutura unidades distribuidoras que executam a principal atividade operacional, que é a distribuição de objetos postais. A pesquisa será direcionada para estas unidades e avaliará a contribuição do sistema de controle interno ali adotado, na empresa com relação às atividades operacionais desenvolvidas nas unidades. Desse modo, é relevante identificar o nível de contribuição do sistema de controle interno na atividade operacional da empresa, por se tratar de um elemento fundamental para a continuidade, aprimoramento e adequação dos processos e, conseqüentemente, a consecução dos objetivos.

O objetivo geral da pesquisa é avaliar a contribuição do Controle Interno no desempenho operacional das unidades de distribuição de Fortaleza. Para a consecução do objetivo geral, foram planejados como objetivos específicos, relacionar os principais pontos do controle interno adotado pela ECT que têm influência mais significativa no desempenho operacional, assimilar distorções relevantes entre o controle interno adotado e a teoria para sugerir melhorias e identificar a efetiva contribuição do sistema de controle interno praticado na Empresa em relação ao desempenho operacional.

Para o alcance da resposta à questão norteadora e o atendimento aos objetivos, quanto à finalidade da pesquisa trata-se de uma pesquisa descritiva, pois se propõe caracterizar o controle interno dentro dos Correios. Quanto ao método, é uma pesquisa é qualitativa, já que os dados obtidos na pesquisa utilizam os números apenas como meio de facilitar a compreensão dos resultados.

Quanto à forma de obtenção dos dados, trata-se de uma pesquisa documental e estudo de caso. No entendimento de Marques *et al* (2006, p.55),

Análise Documental: é um tipo de pesquisa cujos procedimentos, via de regra são próximos e complementares a revisão bibliográfica. Consiste em exames e análises de documentos como, atas, ofícios, memorandos, cartas, contratos, acórdãos, projetos, mapas, processos, fotografias, etc.

Na pesquisa foram analisados os manuais de controle interno específicos relacionados ao tema pesquisado, os que são documentos elaborados pela empresa que servem de referência para a conduta dos funcionários., a fim de colher informações relevantes sobre o sistema em análise. Foi também aplicado um estudo de caso, que consiste na coleta de dados diretamente na fonte. De acordo com Marques *et al* ( 2006, p.55) “consiste no estudo de determinados indivíduos, profissões, condições, instituições, grupos ou comunidades, com a finalidade de obter generalizações”. Logo, o objetivo do estudo de caso é estudar as unidades de distribuição dos Correios de Fortaleza, para obter informações relevantes para a pesquisa.

A técnica de pesquisa utilizada foi a elaboração de um questionário, que, de acordo com Marconi e Lakatos (2005, p.203), é “Um instrumento de coleta de dados, constituído por uma série ordenada de perguntas, que devem ser respondidas por escrito e sem a presença do entrevistador”. O questionário foi elaborado por meio da análise do manual de distribuição da empresa, que prevê várias condutas, visando à padronização das unidades operacionais e foi direcionado aos gestores das unidades pesquisadas. Os itens considerados mais influentes no desempenho operacional foram postos no questionário para avaliar o nível de atendimento das unidades e identificar a contribuição do controle na consecução dos objetivos da ECT.

A pesquisa foi realizada nos Centros de Distribuição Domiciliária (CDD), que são unidades operacionais de distribuição dos Correios. O principal instrumento de controle interno é o Manual de Distribuição (MANDIS), que orienta os colaboradores

encarregados de fazer a distribuição domiciliária. De acordo com Manual de Organização (MANORG), os CDDs têm a função básica de realizar o tratamento e a entrega domiciliária dos objetos postais e mensagens telemáticas, além de entrega e coleta de malotes e entrega de encomendas.

Foi retirada uma amostra de cinco unidades do universo de 17. A amostra foi retirada utilizando critérios técnicos, que levaram em consideração aspectos inerentes às unidades de Fortaleza, como a quantidade de funcionários, os aspectos demográficos, o tipo de área coberta pelas unidades (periferia, área nobre) e a quantidade de carga postal recebida. Esses aspectos considerados particularizam as unidades, pois os Centros de Distribuição Domiciliária enfrentam algumas dificuldades ligadas aos aspectos citados. Apesar disso, o controle interno prevê condutas homogêneas, que visam a padronizar os processos a tornar o trabalho mais produtivo independentemente das dificuldades encontradas.

Para que a investigação alcance os resultados esperados, o trabalho foi estruturado em seções. De tal modo que, a pesquisa fosse apresentada de forma sequencial. Inicialmente, foi elaborada a introdução, que tem a função de apresentar a pesquisa, demonstrando os objetivos estabelecidos para o trabalho. Em seguida, o trabalho traz tópicos relevantes sobre Auditoria e Controle Interno, explorando conceitos, aplicações e aspectos pertinentes a estes temas. A seção seguinte expressa a metodologia utilizada no desenvolvimento do trabalho, indicando o tipo de investigação e a abordagem utilizada. Posteriormente, o estudo de caso é apresentado, sendo constituído pela apresentação da empresa, dos aspectos relacionados ao controle interno e da análise dos achados. Finalmente, tem-se a conclusão, que reúne as considerações finais acerca dos resultados da pesquisa, ora empreendida.

## 2 AUDITORIA

A auditoria tornou-se ao longo do tempo importante instrumento de administração, sendo meio de comprovação da integridade dos relatórios contábeis, financeiros e operacionais, bem como da adequação dos controles adotados pelas organizações. Dessa forma, torna-se fundamental para a continuidade das entidades, independentemente do porte e finalidade, pois a informações produzidas deverão ter bom embasamento técnico para auxílio na tomada de decisão.

Além disso, a necessidade de prestar informações fidedignas a vários interessados, como, Governo, Sociedade e acionistas, faz da auditoria elemento necessário à confiabilidade desse público, viabilizando a transparência na relação das empresas com os interessados. Assim, no mundo globalizado, onde investidores buscam segurança para sua atuação, o meio mais adequado de colher informações relativo a possíveis investimentos é por intermédio de demonstrativos contábeis, e a auditoria tem a função de atestar a integridade de tais informações.

### 2.1 Desenvolvimento Histórico no Mundo

A auditoria é uma prática diretamente ligada ao exercício de atividades econômicas, como comércio, exploração de recursos naturais e cobrança de tributos. Sabe-se da existência destas há muito tempo. Desse modo, é válido se dizer que há indícios da utilização da auditoria em diversos momentos da história. Na perspectiva de Pinho (2007, p. 5),

É difícil precisar quando começa a história da auditoria, pois todo aquele que possuía a função de verificar a existência de bens e, posteriormente, a legitimidade dos fatos econômico-financeiros, prestando contas a um proprietário ou representante deste, poderia ser considerado como auditor. Quando, na Antiguidade, os proprietários que confiavam seus bens à guarda de terceiros conferiram ou mandavam conferir os rendimentos auferidos, já estava presente a auditoria.

Existem relatos de fatos históricos que evidenciam o auxílio da auditoria como instrumento de proteção do patrimônio. Sá (2002) relata a existência de provas arqueológicas na antiga Suméria, de escritos na Índia, ambos antes de Cristo e a ocorrência de práticas de auditoria nas províncias romanas alguns anos após Cristo,

justificando a manutenção de um império grandioso, pois, sem o acompanhamento de auditores, seria difícil conseguir isso.

Apesar de a auditoria estar presente desde a Antiguidade, ela auferiu maior reconhecimento em momentos importantes da história, acompanhando o desenvolvimento econômico e financeiro do Mundo. De tal maneira, parece lícito dizer-se que foi em regiões economicamente desenvolvidas que a auditoria se desenvolveu. Nesses locais, grandes organizações se constituíram e a necessidade de proteger o patrimônio ficou evidente. Franco e Marra (2001, p. 39) afirmam que,

A auditoria surgiu como consequência da necessidade de confirmação dos registros contábeis, em virtude do aparecimento das grandes empresas e da taxaço do imposto de renda, baseado nos resultados apurados em balanço. Sua evolução ocorreu paralelamente ao desenvolvimento econômico, que gerou as grandes empresas, formadas por capitais de muitas pessoas, que têm na confirmação dos registros contábeis a proteção ao seu patrimônio.

A auditoria está ligada diretamente à Contabilidade, pois ambas estão relacionadas à proteção do patrimônio. Assim, é correto assumir que o desenvolvimento delas está correlacionado. Na compreensão de Attie (2011), a auditoria é proveniente da própria Contabilidade, sendo esta desenvolvida para auxiliar os administradores a conduzir os negócios. Em decorrência do crescimento da economia haja vista, a expansão das empresas e, conseqüentemente, a crescente dificuldade de administrar, daí a necessidade de alguém, que possa de forma isenta confirmar as informações prestadas pelas empresas aos seus interessados, sugerindo, então, o aparecimento do auditor.

Um momento histórico que teve grande influência no crescimento da auditoria foi a Revolução Industrial, ocorrida na Inglaterra, na segunda metade do século XVII. Crepaldi (2012) ensina que a expansão das atividades e a busca pelo capital foram responsáveis pelo aparecimento de problemas contábeis complexos. Este fato desenvolveu a Contabilidade naquele país. Após o surgimento do investidor capitalista, houve a necessidade de auditores, pois era evidente a necessidade de relatórios imparciais que atestassem as condições econômico-financeiras dos investimentos. Assim, a Inglaterra foi o berço da auditoria moderna.

Outro momento fundamental para o desenvolvimento da auditoria foi a crise de 1929, desde esse divisor, novas regras foram inseridas no mercado, pois, com a criação da *Security and Exchange Commission* (SEC), as empresas listadas na

bolsa de valores foram obrigadas a contratar auditoria externa. Segundo Pinho (2007, p.8):

[...] o grande salto da auditoria ocorreu após a crise econômica americana de 1929. No início dos anos 30, é criado o famoso Comitê *May*, um grupo de trabalho instituído com a finalidade de estabelecer regras para as empresas que tivessem suas ações cotadas em bolsa, tornando obrigatória a auditoria contábil independente nos demonstrativos contábeis dessa empresa.

Ainda em razão do crescimento econômico e da expansão das empresas, um problema foi identificado: com o desenvolvimento das organizações, estas necessitavam de acompanhamento mais detalhado e as administrações não tinham condições para tal. Com efeito, foi surgindo a função de auditor interno, um profissional ligado à Organização que tinha a incumbência de observar o funcionamento das entidades, avaliando as diversas áreas do negócio, operacional, financeiro e recursos humanos, por exemplo. Na compreensão de Almeida (2012, p.5),

A administração da empresa, com a expansão dos negócios, sentiu a necessidade de dar maior ênfase às normas ou aos procedimentos internos, devido ao fato de que o administrador, ou em alguns casos o proprietário da empresa, não poderia supervisionar pessoalmente todas as suas atividades. Entretanto, de nada valia a implantação desses procedimentos internos sem que houvesse um acompanhamento, no sentido de verificar se estes estavam sendo seguidos pelos empregados da empresa.

Nesta passagem, o autor indica a necessidade de auditoria interna, prestando assessoria à administração, produzindo informações relevantes sobre os procedimentos implantados pelos administradores. Portanto, se trata de algo importante na condução dos negócios, conferindo aos gestores condições de analisar a organização detalhadamente, tendo a noção de como cada departamento está se comportando dentro do empreendimento. Por conseguinte, pode-se ter maior nível de acerto no processo decisório.

Como ensina Crepaldi (2012), do ano 1941 em diante, a auditoria interna passou a ser reconhecida como controle administrativo com a capacidade de medir e avaliar os controles internos da organização. Este início foi marcado pela fundação, em *New York*, do *Institute of Internal Auditors*, que congregou os auditores internos, fortalecendo a nova profissão, tendo a adesão de muitos profissionais. A organização utilizava o lema: *Progress through sharing* (Progresso pelo

intercâmbio). Assim, o Instituto teve atuação destacada nos Estados Unidos e internacionalmente.

## 2.2 Desenvolvimento no Brasil

A auditoria no Brasil, como em qualquer parte do Mundo, está relacionada ao exercício de atividades econômicas e, assim, desde o período colonial, é possível identificar práticas que se assemelhavam á auditoria, pois sempre houve a necessidade de fiscalizar o patrimônio. De acordo com Pinho (2007, p.7),

No Brasil colonial, havia a figura do Juiz colonial, o olho dom rei, que era destacado pela Coroa portuguesa para verificar o correto recolhimento dos tributos para o tesouro, reprimindo e punindo fraudes. Semelhantes ao que aconteceu em outros locais, inicialmente não era praticada a auditoria, apenas uma atividade de fiscalização tributária.

A auditoria reconhecida hoje, no entanto, está ligada ao crescimento econômico e a internacionalização da economia. No Brasil, a instalação de empresas multinacionais, bem como a regulação do mercado de capitais, são exemplos de eventos que impulsionaram o desenvolvimento da auditoria.

Consoante é alcançado por Attie (2012), o crescimento da auditoria no Brasil foi influenciado por uma série de fatores, como, o aparecimento de multinacionais, o financiamento estrangeiro às empresas brasileiras, o desenvolvimento das empresas locais, o crescimento do mercado de capitais e a criação de normas e legislações que disciplinaram a profissão de auditor e a economia no País.

A auditoria no Brasil teve na edição de legislações e na criação de órgãos reguladores momentos de afirmação. Assim, o auditor passou a ser reconhecido como profissional fundamental para o bom funcionamento do mercado de capitais e conseqüente desenvolvimento econômico. A criação da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), que passou a disciplinar o serviço de auditoria nas companhias abertas, tornou mais rígida a atuação do auditor externo. A edição de Leis, como a Lei das Sociedades por Ações, representou importante passo para o crescimento da auditoria, pois a norma jurídica estabeleceu a obrigatoriedade de as sociedades anônimas de capital aberto terem seus demonstrativos auditados por auditores externos cadastrados na CVM.

A auditoria interna no Brasil segue o crescimento da economia. O desenvolvimento dos setores econômicos trouxe a necessidade de alguém engajado na organização que avaliasse os controles adotados e informasse à administração as distorções relevantes, a fim de utilizar os recursos com eficácia e eficiência.

Na perspectiva de Crepaldi (2012, p.219),

[...] com o desenvolvimento da indústria e do comércio, verificou-se que os auditores internos tinham, na realidade, funções mais amplas, além da conferência de valores e documentos, transformando-se de meros “conferentes e revisores”, em “olhos e ouvidos” da Administração, de força atuante para obter controles internos funcionais, análise de contas de despesas e rendas, e hoje até nos setores de produção, colaborando com administração para um melhor desempenho geral, em todos os setores de entidade.

Assim sendo, afirma-se que o auditor interno é um profissional atuante em áreas diversas, não atrelado apenas à Contabilidade, sendo, portanto, um importante elo entre a administração e o negócio, concedendo ao administrador subsídios para conduzir a organização com o emprego dos recursos da maneira mais eficaz e eficiente possível. No Brasil, a auditoria representa uma ferramenta de auxílio aos usuários das informações geradas por ela, e à medida que o País cresce economicamente o trabalho do auditor auferir mais relevância e torna-se uma técnica consolidada no meio empresarial.

### **2.3 Conceitos de Auditoria**

A auditoria, inicialmente, se limitava a atestar a integridade dos relatórios contábeis e prestar informações a interessados, tais como investidores e Governo. Atualmente, a auditoria tem maior aplicabilidade e se tornou uma ferramenta administrativa de fundamental importância. Portanto, diz-se que a auditoria se tornou aliada de investidores, administradores e Governo, pois, a prática de auditar as demonstrações e os controles internos confere maior segurança para aplicar recursos e acompanhar o desempenho das empresas, a fim de exigir tributos adequados aos resultados alcançados e gerenciar as organizações de forma eficaz e eficiente. Em sendo assim, entende-se que a auditoria evoluiu juntamente com a Contabilidade, sendo no início uma técnica da ciência para validar os relatórios emitidos.

Neste sentido, Attie (2011, p.5) assinala que “A auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado”. A auditoria segundo o autor é uma ramificação da Contabilidade, tendo a incumbência de testar a qualidade do controle patrimonial adotado pela organização.

A auditoria é um importante instrumento contábil, mas não se limita aos fatos contábeis. Atualmente, engloba as organizações inteiras, sendo relevante a atuação dos auditores no assessoramento aos administradores. Sá (2002) reconhece a auditoria como tecnologia contábil aplicada à sistemática de avaliação dos registros, demonstrativos e qualquer prática ou evento que tenha reflexo na Contabilidade. O autor não limita o campo de ação da auditoria. Na perspectiva de Sá (2002, p.26):

[...] não é possível colocar barreiras e limites em trabalhos de tal categoria, o que sucede é que, como decorrência, o auditor é obrigado a usar de sua cultura geral e encetar trabalhos de outras espécies, que talvez não pudessem ser cumpridos por outros, em face da aplicação das ciências correlatas no setor do contador.

Seguindo a evolução do conceito de auditoria Crepaldi (2012, p.3) assegura que “pode-se definir auditoria como o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade”. Este conceito, apesar de resumido, contextualiza a auditoria na realidade atual, destacando a amplitude que essa técnica alcançou.

Efetivamente, de acordo com o último autor referido, a auditoria está presente em todos os setores das organizações. Assim, público interno e externo são privilegiados com as informações geradas. Portanto, o exercício da auditoria nas entidades atuais torna-se fundamental para se alcançar os objetivos da administração e para garantir a confiabilidade das informações geradas pelos relatórios contábeis-financeiros, conforme dispõe a Resolução nº 1374/01 Estrutura Conceitual do Conselho Federal de Contabilidade.

Nesta perspectiva, acentua que a auditoria, antes uma técnica exclusiva da contabilidade, hoje é uma ferramenta da gestão. Logo, o auditor precisa de um embasamento teórico abrangente, porquanto, os elementos que fazem parte das auditorias estão relacionados a outras ciências como, Administração e Economia, por exemplo. A formação do auditor, por conseguinte, deverá ser multidisciplinar, porquanto o profissional que exerce a auditoria deve buscar atualização e

conhecimentos da gestão e ter competência para produzir informações relevantes, usando também o bom senso.

## **2.4 Auditoria: Externa e Interna**

A auditoria pode ser classificada de acordo com a relação do auditor com organização auditada. De acordo com Crepaldi (2012), o trabalho de auditoria pode ser classificado, quanto à forma de intervenção, em auditoria externa e interna.

### *2.4.1 Auditoria Externa*

Auditoria externa é uma atividade realizada por profissionais que não possuem vínculos com a entidade auditada. Com efeito, entende-se que os relatórios produzidos pelos auditores são mais íntegros e confiáveis. São vários os motivos que justificam a contratação de auditoria independente, dentre os quais, a exigência legal, pois órgãos como o SEC e a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), responsáveis pela regulação do mercado de capitais, respectivamente, nos Estados Unidos e Brasil exigem demonstrações contábeis auditadas.

A auditoria é uma prática que se baseia em examinar e emitir opinião acerca de algum evento. No caso da auditoria contábil, o foco é a análise das demonstrações contábeis. Logo, por ser uma atividade tecnicamente contábil, só poderá ser executada por contador, haja vista a obrigatoriedade do Decreto-lei 9295/46 ao estabelecer que a auditoria é atividade exclusiva de profissional devidamente registrado no Conselho Regional de Contabilidade (CRC). De acordo com Almeida (2012, p.2),

O auditor externo não poderia ser engenheiro, arquiteto ou advogado, já que seu trabalho seria o exame das demonstrações contábeis. O profissional que entende de contabilidade é o contador; portanto, o auditor externo teria que ser um contador.

É importante, porém, que o auditor possua, além do conhecimento contábil, bom senso, conhecimento da área em que a empresa atua, boa comunicação verbal e escrita, senso crítico e conhecimentos de Administração, Economia, Finanças e Direito, áreas próximas da Contabilidade. O trabalho do auditor contábil avalia o conteúdo dos demonstrativos, baseado nos princípios contábeis e normas de auditoria. No entendimento de Attie (2011, p.12),

O objetivo do exame normal de auditoria das demonstrações contábeis é expressar uma opinião sobre a propriedade das mesmas, e assegurar que elas representem em seu conjunto adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado de suas operações, as mutações do seu patrimônio líquido e os demais demonstrativos correspondente aos períodos em exame, de acordo com as práticas contábeis no Brasil.

O conceito enfatiza as informações analisadas pela auditoria contábil e tudo isso é encontrado no conjunto de demonstrações auditadas, que são: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, Demonstração dos Fluxos de Caixa, Demonstração do Valor Adicionado e Notas Explicativas.

Verificando todas essas demonstrações, pode-se avaliar se a situação econômico-financeira está condizente com a realidade e os princípios contábeis estão sendo seguidos, uma vez que cada demonstração produz informação acerca de determinada situação da empresa.

Apesar de fundamental, a auditoria contábil exprime limitações, haja vista que o trabalho do auditor contábil está baseado nas demonstrações e muitos fatos podem não ser contabilizados. Assim, a auditoria não teria como identificá-los. Segundo Franco e Marra (2001, p.36):

Não se pode também julgar que a auditoria contábil torna impossível a existência de erros e fraudes na escrituração ou nos atos da administração, mas deve-se admitir que ela apenas reduz essa possibilidade. Para que sua eficiência fosse total, seria necessário que se procedesse à revisão integral de todos os registros da empresa, bem como se fiscalizassem todos os funcionários e administradores, o que é impraticável. Mesmo a revisão integral dos registros não impede a existência de fraudes, pois estas podem ocorrer de fatos não contabilizados.

A auditoria contábil tem relevância nas relações empresariais, de tal sorte que, a informação prestada pelo auditor interessa a vários usuários, logo, constitui um importante instrumento no mundo dos negócios. Nessa perspectiva, existem vários motivos para a contratação de auditoria contábil. De acordo com Pinho (2007, p.43), os motivos que levam à contratação de uma auditoria são:

Obrigação legal, medida de controle interno tomada por acionista, empresário, administrador da empresa, etc., exigência estatutária ou contratual, aquisição, fusão, cisão, incorporação da empresa e para fins de consolidação das demonstrações contábeis.

Todos os pretextos mostram a importância da auditoria no meio corporativo, sendo, portanto, um instrumento que confere credibilidade aos demonstrativos e verifica a qualidade do controle interno adotado na organização. Sendo assim, o trabalho do auditor se faz ferramenta indispensável ao bom funcionamento, à continuidade e à boa imagem das empresas junto ao mercado.

#### 2.4.1.1 Planejamento da Auditoria

O trabalho de auditoria tem importância destacada nas entidades auditadas. Para que o auditor alcance o melhor resultado possível, é necessário que o profissional faça um planejamento adequado. Desse modo, deve estabelecer metas para que o trabalho possa ser bem desenvolvido. De acordo com Almeida (2012, p.141), os principais objetivos a serem alcançados no planejamento são:

- adquirir conhecimento sobre a natureza das operações, dos negócios e forma de organização da empresa;
- planejar maior volume de horas nas auditorias preliminares;
- obter maior cooperação do pessoal da empresa;
- determinar a natureza, amplitude e datas dos testes de auditoria;
- identificar previamente problemas relacionados com contabilidade, auditoria e impostos.

O alcance desses objetivos é fundamental para o sucesso do trabalho do auditor. Conhecer bem a organização auditada é a primeira providência a ser tomada pelo auditor, e, para isso, é relevante conhecer as operações, o gerenciamento financeiro e a forma de organização, para estabelecer procedimentos adequados à auditoria. É necessário planejar o volume de horas necessário para o trabalho, buscar a participação do pessoal e determinar as melhores formas de executar a auditoria. Assim, a auditoria pode ter o resultado esperado, pois é impossível executar um trabalho de auditoria da forma esperada, sem que haja um planejamento prévio capaz de guiar o auditor na condução da auditoria.

O planejamento é necessário para estabelecer os procedimentos aplicados à auditoria. Isso é importante com vistas a que o resultado alcançado pelo auditor seja o esperado. Efetivamente, o planejamento enseja a preparação do plano-programa de auditoria que de acordo com Crepaldi (2012, p.554), “consiste em plano de trabalho para exame de área específica. Ele prevê os procedimentos que deverão ser aplicados para que se possa alcançar o resultado desejado”. Com efeito, o planejamento privilegia os procedimentos que deverão ser adotados visando validar

as operações realizadas pela empresa e proporcionar segurança razoável de que as demonstrações contábeis estão livres de relevante distorção

#### 2.4.1.2 *Procedimentos de Auditoria Contábil*

Os procedimentos são métodos ou técnicas utilizadas pelo auditor na busca de evidências para fundamentar o relatório produzido pelo trabalho do auditor. De tal maneira, o auditor utilizará os procedimentos necessários para que o trabalho alcance o objetivo traçado. Na lição de Franco e Marra (2001), os métodos utilizados na auditoria são,

- Confirmação externa - é a busca de informações de fontes externas, pois se acredita que podem oferecer maior grau de confiança. Assim, o auditor solicita a alguém de fora da empresa que manteve relação com a entidade, confirmação para determinadas situações encontradas. As fontes podem ser fornecedores, bancos, financiadores, clientes e outros. O auditor deve determinar a necessidade de buscar respostas externas para obter evidências para a auditoria.
- Inspeção física - consiste em verificar a existência real dos bens da empresa, o auditor deverá ter conhecimento do bem avaliado. Assim, fica mais fácil identificá-lo.
- Contagem dos itens físicos - é a verificação que o auditor deve fazer para garantir que os bens como, estoques, estão sendo inventariados de forma correta em relação à quantidade e existência dos bens. O auditor deve orientar os responsáveis pelo inventário, para que executem o serviço de maneira uniforme e ordenada.
- Exame ou obtenção de comprovantes autênticos - indica que auditor ao realizar o exame de um lançamento contábil, deve também examinar o documento que o originou, verificando a sua autenticidade.
- Revisão dos critérios de avaliação - consiste em revisar os critérios adotados pela empresa para a avaliação dos componentes patrimoniais, verificando se estão de acordo com os princípios contábeis;
- Exame de registros auxiliares e fiscais - indica a necessidade de fazer o cruzamento de escrituração auxiliar com a conta principal, para

atestar a integridade dos lançamentos; quando for necessário exigir que se façam conciliações para esclarecer dúvidas.

- Obtenção de informações de várias fontes - o auditor deve buscar informações de várias fontes, em relação ao mesmo problema, utilizando seu conhecimento para julgar da melhor forma o problema.
- Conferência de cálculos - consiste na avaliação de cálculos contidos nos papéis e registros observados pelo auditor, para conferir a autenticidade e reduzir a ocorrência de erros e fraudes.
- Estudo dos métodos operacionais - é importante que o auditor conheça a empresa de forma geral, inclusive a parte operacional, pois isso será útil na avaliação de alguns aspectos, como estoques e a avaliação da produtividade e da relação entre o resultado e o volume produzido.

O auditor contábil deve utilizar o conhecimento o bom senso para avaliar a Contabilidade de uma organização. É importante que o responsável pela auditoria conheça bem os métodos e procedimentos disponíveis, para definir o mais adequado ao trabalho. Dessa forma, o auditor poderá obter evidências necessárias para embasar o relatório final. Neste sentido, a auditoria pode utilizar o meio externo para confirmar informações, pode efetuar contagens e inspeções físicas, deverá avaliar documentos, lançamentos contábeis, enfim, todos os eventos ligados à Contabilidade, conferir cálculos, ou seja, analisar quantidades, e estudar a operação da empresa, suas particularidades, para produzir o resultado esperado pelo auditor.

#### *2.4.2 Auditoria Interna*

O crescimento da economia e o aparecimento de grandes organizações exigiram das administrações acompanhamento detalhado dos processos das empresas. Assim, era necessário que alguém do corpo de funcionários da entidade pudesse avaliar os controles internos implantados pelos administradores, ensejando informações que dessem aos gestores condições de tomar decisões e alcançar os objetivos traçados. Logo, é possível acentuar que a auditoria interna está diretamente ligada a aspectos da gestão. De acordo com Crepaldi (2012, p.34),

A Auditoria Interna é uma atividade de avaliação independente dentro empresa, que se destina a revisar as operações, como um serviço prestado à administração. Constitui um controle gerencial que funciona por meio da análise e avaliação da eficiência de outros controles. É executada por um

profissional ligado à empresa, ou por uma seção própria para tal fim, sempre em linha de dependência da direção empresarial.

Neste conceito o autor destaca a independência da avaliação do auditor na empresa, pois a avaliação deve ser imparcial e o resultado ser baseado em conhecimentos da atividade auditada. Segundo o Audibra (1991, p.33 apud PINHO, 2007, p, 3) auditoria é,

[...] uma atividade de avaliação independente e de assessoramento da administração, voltada para o exame e avaliação da adequação, eficiência e eficácia dos sistemas de controle, bem como da qualidade do desempenho das áreas em relação às atribuições e aos planos, metas, objetivos e políticas definidos para as mesmas.

Neste trecho, o autor relaciona o trabalho do auditor interno ao planejamento estratégico da empresa, quando se reporta a metas objetivos e políticas. Então, a auditoria está ligada diretamente à gestão das organizações, a curto, médio e longo prazo. Assim, o autor atesta a importância do exercício da auditoria interna como instrumento que ajuda a alcançar a eficiência a eficácia nos sistemas de controles.

Na perspectiva do Conselho Federal de Contabilidade (2003, p.2),

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.

Em todos os conceitos a auditoria interna é expressa como assessoria da administração. Assim sendo, os auditores internos têm a incumbência de produzir informações que auxiliem a administração a reduzir custos, diminuir a possibilidade de fraude, melhorar a qualidade dos controles internos e avaliar os riscos que a empresa apresenta, tais como concorrência e riscos de crédito.

É importante ressaltar a independência que o auditor interno deve ter na prática das atividades. Apesar de estar subordinado, ele deve ter liberdade para que sua função possa ser executada da melhor maneira possível. Pela amplitude da auditoria interna, que engloba todos os setores organizacionais, a limitação aos trabalhos dos auditores internos pode refletir negativamente nos resultados dos trabalhos, omitindo informações relevantes. Algumas atividades, todavia devem ser separadas, com vistas a evitar que os responsáveis pela auditoria tenham condições de produzir relatórios tendenciosos. Um exemplo disso é o fato de o contador da

empresa não poder auditar sua Contabilidade, pois essa situação poderá ensejar a possibilidade de fraude nas contas.

## **2.5 Aplicações de Auditoria**

O trabalho de auditoria tem aplicabilidade diversa, podendo ser utilizada no âmbito privado e no contexto público, portanto, entidades ligadas ao Poder Público, como, autarquias e empresas públicas utilizam a auditoria para auxiliar a gestão e prestar contas com os órgãos de controle. Na iniciativa privada, a auditoria tem papel destacável, possibilitando credibilidade nas relações empresariais. Existem, pois, vários tipos, como auditoria operacional, de gestão, governamental e contábil. Neste trabalho, será concedida ênfase a auditoria operacional e governamental.

### *2.5.1 Auditoria Operacional*

A auditoria operacional preocupa-se em avaliar se o estabelecido pela administração está sendo cumprido; está diretamente ligada à gestão, buscando medir o desempenho operacional das entidades. Na perspectiva de Pinho (2007, p.113),

A auditoria Operacional é uma atividade especializada exercida na entidade, que compreende a coleta de dados e análise da produtividade e a rentabilidade da entidade; dos custos das operações, do equilíbrio e do crescimento estrutural e patrimonial da entidade, incluindo a situação financeira e a viabilidade econômico-financeira dos projetos de ampliação da produção.

Do conceito, entende-se a auditoria operacional como uma atividade que visa ao acompanhamento de todos os processos presentes na organização. Tem uma visão geral. É, portanto, um importante instrumento de gestão utilizado pelos gestores para avaliar o nível de desempenho empresarial. De acordo com Crepaldi (2012, p.12),

A auditoria operacional consiste em revisões metódicas de programas, organizações, atividades ou segmentos operacionais de setores público e privado, com a finalidade de avaliar e comunicar se os recursos da organização estão sendo usados eficientemente e se estão sendo alcançados os objetivos operacionais.

De acordo com o autor, a auditoria operacional é um exame de aspectos relacionados à atividade operacional das entidades públicas e privadas. A intenção

da auditoria operacional é identificar distorções no uso dos recursos da organização, sendo o trabalho do auditor baseado no alcance dos objetivos traçados pelos gestores do negócio.

#### 2.5.1.1 Objetivos da Auditoria Operacional

A auditoria operacional tem a função de prover os administradores de informações que sirvam de indicadores do nível de eficiência e eficácia das operações da entidade. Para Gil (1996, p.25) os objetivos da auditoria operacional são:

- a) Avaliar o nível de operacionalização das unidades consoante os normativos vigentes;
- b) Contribuir para otimização da dinâmica de atuação das unidades via auditoria preventiva, baseada na aplicação de *check-list*, cobrindo produtos, serviços e infra-estrutura;
- c) Verificar a adequabilidade das normas operacionais das unidades em função da evolução da tecnologia de cada organização;
- d) Estimular a qualidade organização.

Dessa maneira, os objetivos citados estão alinhados aos regulamentos da organização, visando sempre à eficiência e à eficácia da empresa. Logo, a auditoria minimiza a ocorrência de desperdícios e fraude. De acordo com Sá (2002) os objetivos da auditoria operacional são adequação às normas da empresa e desempenho que satisfaça os gestores. Sendo assim, a auditoria identifica todas as distorções que prejudicam o desempenho da empresa, por exemplo: desperdícios, ociosidade e negligência.

Posteriormente, o auditor orienta aos gestores as atitudes a serem tomadas, de acordo as políticas administrativas, o controle administrativo adotado e a filosofia administrativa. Deste modo, os administradores podem tomar atitudes para adequar as práticas ao estabelecido e alcançar o desempenho satisfatório.

#### 2.5.1.2 Tipos de Auditoria Operacional

A auditoria operacional atua em todos os setores da empresa e pode ser classificada de acordo com a área e a extensão dos trabalhos. De acordo com Crepaldi (2012) as auditorias operacionais podem ser:

- a) revisão limitada - neste trabalho, o auditor analisa as transações da empresa de forma global, sem aplicar as normas de auditoria. O auditor conclui o trabalho com um relatório longo, fazendo uma observação sobre a inadequação dos procedimentos perante as normas, sem emitir um relatório mais elaborado;
- b) de caixa - utilizada para mensurar a extensão das fraudes;
- c) parciais - são constituídas de auditoria restritas a determinados setores, como contas a receber, setor de crédito, setor de cobrança e outros; auditorias para determinar passivos contingentes; auditoria nos custos de produção e estoques;
- d) de reorganização societária relativos a fusão e incorporação;
- e) de análise de negócios para auxiliar em investimentos e
- f) de imobilizado e investimentos.

Desse modo, entende-se que a auditoria operacional é definida de acordo com o alcance que o exame deverá ter. Assim, o setor a ser analisado e a complexidade da auditoria determinarão o tipo de trabalho que o auditor realizará. O auditor poderá examinar as transações da empresa de forma geral, emitindo um relatório longo, mas simplificado; poderá auditar o caixa para avaliar a intensidade das fraudes, fazer auditorias localizadas em setores específicos, auxiliar nas operações de fusão, cisão e incorporação e avalia a viabilidade de possíveis investimentos.

#### 2.5.1.3 Procedimentos de Auditoria Operacional

Para alcançar os objetivos da auditoria operacional, é necessária a utilização de procedimentos que servirão para esclarecer as dúvidas e fundamentar a conclusão da auditoria. Com efeito, cada item ou situação a ser examinada pelo auditor requer um procedimento adequado. Entende Pinho (2007) que os procedimentos utilizados na auditoria operacional são:

- a) inspeção física - que consiste em avaliar se os bens estão sendo utilizados adequadamente atendendo os conceitos de eficiência, eficácia e economicidade;

- b) confirmação - é a busca de informações fora da organização (terceiros) para avaliar o atendimento ou não da eficiência, eficácia e economicidade;
- c) conferência de cálculos – com base na revisão dos números relativos ao processo de produção;
- d) entrevista - consiste em colher informações dos empregados do setor examinado, levantando dados dos funcionários do setor auditado e indicando possíveis melhorias e
- e) Exame de documentos originais e registros auxiliares: consiste no exame de documentos ligados à auditoria, a fim de, avaliar o atendimento dos objetivos da organização, averiguando a credibilidade dos documentos.

Os procedimentos representam as ações utilizadas pelo auditor para produzir o relatório que servirá como importante fonte de embasamento para a administração avaliar o desempenho da organização e adequação às normas vigentes. Neste sentido, cada procedimento tem informações para determinado objetivo da auditoria.

Existe a possibilidade de utilizar mais de um procedimento, para que as informações da auditoria sejam precisas. Exemplo disso é a utilização do exame de documentos e registros que podem ensejar dúvidas. O auditor poderá utilizar a confirmação para que a informação seja mais elaborada ou a inspeção física para averiguar a credibilidade dos documentos e registros. A auditoria operacional é relevante para a qualidade dos processos da empresa, de tal forma que, a capacidade e o bom senso do auditor são relevantes para a escolha dos procedimentos e ter um resultado adequado para a organização.

### *2.5.2 Auditoria Governamental*

A auditoria governamental é o ramo da auditoria que se destina à Administração Pública. Sendo esta subordinada ao que prescreve a lei, pode-se dizer que a auditoria governamental busca averiguar o atendimento dos agentes públicos e sociedade às normas legais que regulam a Administração Pública no País. A Secretaria Federal de Controle (2001, p.34 apud PINHO 2007, p.141) define auditoria governamental da seguinte forma:

Auditoria governamental é um 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 e legal.

A auditoria governamental é uma técnica que serve para avaliar a gestão da Administração Pública visando à eficácia, eficiência e economicidade. Pressupostos básicos da gestão adequada, porém, os agentes públicos devem atender aos requisitos legais no exercício do serviço público.

#### 2.5.2.1 Tipos de Auditoria Governamental

Na Administração Pública, várias são as modalidades de auditoria ligadas à gestão, ação fiscalizadora do Estado e à gestão operacional. No entendimento de Cruz (2002, p.26 apud PINHO, 2007), a auditoria governamental pode ter os seguintes enfoques:

- a) Fiscalizadora - tem a intenção de fiscalizar a Administração Pública com relação à gestão patrimonial e financeira, avaliando o nível de atendimento aos controles internos, identificando irregularidade. Utiliza o auditado como informante sem a ingerência deste na auditoria;
- b) de gestão - atenta para a produção e produtividade, avaliando o alcance dos objetivos e metas determinadas pela administração. Tem relação com a adequação aos padrões estabelecidos. A auditoria identifica distorções relevantes e setores e atividades que estão fora do esperado; a auditoria se baseia na eficácia, eficiência e economicidade e
- c) operacional - analisa as transações e os desdobramentos destas tendo como orientação a eficiência, eficácia e economicidade. A auditoria estabelece a qualidade do desempenho em relação aos indicadores determinados pela administração.

A auditoria governamental poderá ser executada pelo enfoque da fiscalização, haja vista a obrigatoriedade de atendimento à lei. Assim, o controle interno poderá identificar erros e desvios que configurem crime contra a Administração Pública. A auditoria poderá ter trabalhos que avaliam a qualidade da gestão, observando a produção e a produtividade do ente público, com base nos referenciais estabelecidos pela administração. A auditoria governamental poderá ter enfoque no desempenho operacional, visando a avaliar o atendimento aos indicadores

determinados pela administração sempre relacionada a eficiência, eficácia e economicidade.

#### 2.5.2.2 Procedimentos de Auditoria Governamental

Procedimentos são técnicas utilizadas pelo auditor para executar o trabalho de auditoria. O auditor, então deverá planejar os trabalhos e escolher os procedimentos mais adequados ao objeto da auditoria. Segundo Peter e Machado (2003), as principais técnicas de auditoria governamental são:

- a) exames físicos - é a verificação da existência física do bem examinado a auditoria deve apresentar as características da existência física, autenticidade, quantidade e qualidade. O exame físico é uma técnica que verifica a conformidade da existência dos bens com os devidos registros com base na qualidade do objeto analisado;
- b) circularizações - confirmações formais: é a forma de obter declarações formais de terceiros que tem tido alguma relação com órgão ou entidade relativa aos objetivos da auditoria. Para que essa técnica seja utilizada, é necessária à participação do gestor da unidade auditada solicite a confirmação. Porém, as respostas ficam sob a custódia do auditor. Os tipos pedidos de confirmação solicitados podem ser: positivo e negativo. Sendo que o positivo é dividido em duas formas: preto e branco. A diferença é presença de números( saldos e valores), que acontece no preto;
- c) exame da documental original - consiste em comprovar os negócios praticados e destacados em documentos comprobatórios. Deve-se atentar as condições de autenticidade da documentação, normalidade das operações, aprovação do responsável pela operação e registro adequado as normas contábeis e legais;
- d) conferência de somas e cálculos - consistem na verificação dos valores atribuídos as transações no órgão e entidade;
- e) exame dos lançamentos contábeis - é utilizada para verificar a fidedignidade dos eventos contábeis, fiscais, entre outros;
- f) entrevistas - consiste na elaboração de perguntas tendo como retorno respostas adequadas. É importante que se formulem perguntas

relevantes. Por isso, é recomendável que o responsável pela auditoria conheça o setor avaliado;

g) exame de livros e registros auxiliares - é uma técnica que avalia a autenticidade de registros que servem de apoio para os registros principais. Deve ser utilizada em conjunto com outras técnicas que se referem aos registros principais;

h) correlação entre as informações obtidas - é o trabalho de auditoria em que as informações estão relacionadas com outras áreas; e

i) observação das atividades - é uma técnica baseada na visualização do auditor, mediante a observação ela pode identificar deficiências. Para esse tipo de trabalho, é importante que o auditor tenha conhecimento e experiência do local de trabalho.

Na auditoria governamental, as técnicas são semelhantes a outros tipos de auditoria, como a auditoria contábil; é importante que o auditor tenha qualificação adequada para que possa utilizar o método mais indicado a fim de alcançar evidências necessárias para embasar sua conclusão. No trabalho do auditor, é necessário bom senso para escolher uma técnica ou mais para realizar o trabalho com sucesso. No âmbito público, todos os atos são regulados por lei, de tal sorte que, a auditoria deve atentar para o devido cumprimento dos requisitos legais, pois desvios identificados na auditoria podem ensejar crimes contra a Administração Pública, portanto, o trabalho do auditor se torna importante na preservação do patrimônio público.

### **3 CONTROLE INTERNO**

O controle interno é necessário para que as empresas atinjam seus objetivos do ponto de vista da salvaguarda do patrimônio. É importante manter um sistema de controle alinhado aos objetivos da empresa. Por conseguinte, a formatação do controle deve ser cuidadosamente elaborada. Define-se o controle como vários procedimentos que, devidamente executados, poderão garantir o atendimento aos objetivos da empresa. No âmbito operacional da empresa, é fundamental a implantação de controles que visem à eficiência da empresa. É impossível que uma organização consiga alcançar bons níveis relativos a resultado sem que os métodos de trabalho das unidades operacionais sejam devidamente controlados.

### 3.1 Conceito de Controle Interno

O controle interno é um sistema fundamental nas organizações. Mediante a implantação de um sistema de controle interno, é possível alcançar resultados satisfatórios e dar sustentabilidade ao negócio. Almeida (2012, p.56) traz a seguinte definição: “o controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução do negócio”.

O *Institut Français Comptables* (apud CREPALDI, 2012, p. 415) define controle interno da seguinte forma:

Controle interno é formado pelo plano de organização e de todos os métodos e procedimentos adotados internamente pela empresa para proteger seus ativos, controlar a validade dos dados fornecidos pela contabilidade, ampliar a eficácia e assegurar a boa aplicação das instruções da direção.

Segundo o Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) (apud ATTIE, 2011, p.188):

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.

O Instituto define o controle interno como um componente de empregabilidade ampla, sendo aplicado a todos os processos operacionais e gerenciais. Tudo isso é baseado na política estabelecida pela administração. Dessa forma, a implantação de um sistema de controle interno adequado ao negócio é indispensável para as metas e os objetivos traçados pelos gestores. Attie (2011) analisa a definição feita pelo Instituto e destaca a existência de fatores que precisam ser claramente expostos.

- a) Plano de organização se refere à forma de se organizar do sistema, deve estar baseado numa estrutura adequada, com a definição de hierarquia e definição clara das responsabilidades em todas as camadas. Dessa forma, cada nível deverá ter ciência da contribuição necessária para alcançar os objetivos da empresa.
- b) Métodos e medidas determinam os rumos e as formas de análises para se chegar a um resultado. A empresa como um sistema, formado

por divisões que tem atribuições definidas, responsáveis por gerar informação. O planejamento da empresa deve gerar um sistema que utilize os recursos da melhor forma possível, e além disso, deve controlar as atividades por via de procedimentos padronizados, de preferência formalizados por manuais.

- c) Proteção do patrimônio esta relacionada a salvaguarda e defesa dos ativos da empresa. As funções de execução operacional devem ter independência. Dessa forma, funções como contabilidade e custódia de valores devem ser independentes, pois, assim, o risco é minimizado. Logo, os bens e direitos da organização terão um bom sistema de proteção.
- d) Exatidão e fidedignidade dos dados contábeis refere-se a um sistema contábil eficiente, constituído de um bom plano de contas, observando as normas contábeis, possibilitando os registros em tempo adequado e oferecendo aos interessados dados capazes de serem analisados e que representem uma contabilidade fiel.
- e) Eficiência operacional está ligada às práticas relacionadas à operação da empresa. A sintonia entre um adequado plano organizacional e a definição de métodos e procedimentos é fundamental. Além disso, é importante a existência de pessoal qualificado e treinado sob a supervisão adequada de responsáveis.
- f) Políticas administrativas são constituídas de regras que se referem à condução da empresa. São diretrizes estabelecidas pelos gestores que orientam o comportamento dos integrantes do negócio e influenciam diretamente nas decisões em níveis inferiores.

Os fatores indicados pelo autor mostram a forma adequada de se formatar um sistema de controle interno, que tem influência no desempenho da organização. Desse modo, deve-se definir o plano de organização para esclarecer qualquer dúvida sobre a estrutura da organização, determinar métodos e medidas adequadas para que os setores tenham definidas suas atribuições, adotar procedimentos para proteger os bens da empresa, gerar dados contábeis fidedignos e exatos, promover desempenho operacional satisfatório e atender às políticas estabelecidas pela administração.

Dessa forma, o controle interno estará adequado e a empresa poderá alcançar eficiência e eficácia na gestão. Todos os conceitos indicam o controle interno como algo integrado à organização como todo, tendo como característica fundamental a orientação da administração. Assim, o controle interno se torna um elemento essencial ao bom desempenho da empresa, pois, por seu intermédio, a gestão pratica as normas estabelecidas no plano estratégico da organização.

Os funcionários são os principais responsáveis pela execução dos controles internos. Por isso, é importante o engajamento dos colaboradores, pois o controle estabelecido pela administração representa a forma pela qual a empresa deverá operar para atingir os resultados projetados para o negócio. Com efeito, é fundamental instituir uma cultura organizacional capaz de conscientizar os empregados para que todos possam ajudar o negócio a evoluir. Pereira (2009) destaca que o convívio e a aprendizagem cultural deveriam resultar em um envolvimento contínuo e progressivo dos funcionários em busca de melhoria nos processos e políticas capazes de proteger os interesses da empresa.

Tudo isso revela a importância do controle interno como algo essencial ao desenvolvimento e manutenção de uma organização. Para Attie (2011, p.191) “A importância do controle interno fica patente a partir do momento em que se torna impossível conceber uma empresa que não disponha de controles, que possam garantir a continuidade do fluxo de operações e informações proposto”. Então, entende-se o controle interno como o instrumento de administração mais adequado para a sustentabilidade de qualquer negócio, pois, por meio dele, os gestores têm subsídios para tomar decisões com alto nível de acerto.

Uma vez que os sistemas de controle interno são acompanhados pela administração, podem ser colhidas informações sobre o cumprimento das normas previstas e averiguar a necessidade de adequação do controle. É importante que o sistema funcione de forma eficiente, para que se possa ter desempenho satisfatório. De acordo com Attie (2007, p.193), as características de um eficiente sistema de controle interno estão compreendidas entre:

- Plano de organização que proporcione apropriada segregação de funções entre execução operacional e custódia dos bens patrimoniais e sua contabilização;
- Sistema de autorização e procedimentos de escrituração adequados, que proporcione controle eficiente sobre o ativo, passivo, receitas, custos e despesas;

- Observação de práticas salútares no cumprimento dos deveres e funções de cada um dos departamentos da organização; e
- Pessoal com adequada qualificação técnica e profissional, para a execução de suas atribuições.

Desse modo, o sistema de controle interno pode proporcionar à empresa segurança e bom nível de acerto nas decisões administrativas. É importante que o plano de organização seja adequado e diminua a possibilidade de fraude, que haja sistemas para avaliar os itens contabilizados, adotar boas práticas para o cumprimento das atribuições e ter empregados qualificados que possam executar as funções com eficiência e eficácia. Assim, o sistema de controle interno poderá produzir um resultado satisfatório, proporcionando proteção aos interesses das empresas.

A relevância do sistema de controle interno dentro de uma organização é evidente. Para atingir os objetivos da empresa, é necessário controlá-la. Para isso, o controle tem objetivos, que, de acordo com Oliveira e Diniz Filho (2001, p.139-140) são:

- Verificar e assegurar o cumprimento de políticas e normas da companhia, incluindo o código de ética nas relações comerciais e profissionais;
- Obter informações adequadas, confiáveis, de qualidade e em tempo hábil, que sejam realmente úteis para as tomadas de decisão;
- Comprovar a veracidade de informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais;
- Proteger os ativos da entidade, o que compreende bens e direitos;
- Prevenir erros. Em caso de ocorrência dos mesmos, possibilitar sua descoberta o mais rápido possível e determinar sua extensão e atribuições de corretas responsabilidades;
- Servir como ferramenta para a localização de erros e desperdícios, promovendo ao mesmo tempo a uniformidade e a correção;
- Registrar adequadamente as diversas operações, de modo a assegurar a eficiente utilização dos recursos da empresa;
- Estimular a eficiência do pessoal, mediante a vigilância exercida pelos relatórios;
- Assegurar a legitimidade dos passivos da empresa, com o adequado registro e controle das provisões, perdas reais e previstas;
- Assegurar o processamento correto das transações da empresa, bem como a efetiva autorização de todos os gastos incorridos no período;
- Permitir a observância e o estrito cumprimento da legislação em vigor.

Observa-se que os objetivos do controle interno têm abrangência ampla, e o alcance desses tem influência positiva no desempenho da empresa, já que se percebem os controles como formatados de acordo com as políticas da empresa. Tendo relação com gestão, desde o acompanhamento do patrimônio através da Contabilidade ao atendimento a regulamentos e normas da entidade. Portanto, a

administração busca por meio dos controles internos o atendimento aos seus interesses, assim, é indispensável que a organização disponha de um sistema de controle interno adequado, caso contrário, o negócio tenderá ao fracasso.

Afirma-se que o controle interno é o principal responsável pela proteção e salvaguarda dos ativos empresariais. Por meio do atendimento aos objetivos do controle interno a organização poderá ter continuidade e estabilidade. Por isso, é importante que o sistema de controle interno funcione adequadamente, demonstrando eficiência.

### **3.2 Classificação do Controle Interno**

Os controles internos são classificados de acordo com a área de atuação, de tal modo que, se encontram controles contábeis e administrativos. Sabe-se que um bom sistema de controle interno é aquele que privilegia toda a organização, podendo-se separar os controles em dois grupos; controles contábeis e administrativos. Segundo Attie (2007 p.186),

- 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. Geralmente incluem os seguintes controles: sistema de autorização e aprovação; separação das funções de escrituração e elaboração dos relatórios contábeis daquelas ligadas às operações ou custódia dos valores; e controles físicos sobre estes valores.

- Controles administrativos: compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que dizem respeito à eficiência operacional e à adesão à política traçada pela administração. Normalmente, se relacionam de forma indireta aos registros financeiros.

Os controles internos contábeis e administrativos são complementares, sendo aplicados em conjunto na organização. Para Crepaldi (2012, p.425), “O controle interno gira em torno dos aspectos administrativos, que têm influência direta sobre os aspectos contábeis. Por isso precisa-se considerá-los, também conjuntamente, para efeito de determinação de um aspecto adequado do sistema de controle interno”. Dessa forma, a Contabilidade como ferramenta administrativa produz informações para se tomar decisões administrativas relevantes. Portanto, os aspectos contábeis e administrativos são complementares, de sorte que se analisá-los em conjunto, pode-se chegar ao controle indicado para organização.

Como raciocina Crepaldi (2012, p.416), o controle interno é classificado nas seguintes categorias:

- a) Operacional - relacionado às ações que propiciem o alcance dos objetivos da entidade;
- b) Contábil – relacionados à veracidade e à fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis;
- c) Normativo – relacionado à observância da regulamentação pertinente.

O autor traz o aspecto normativo como item a ser observado na classificação do controle interno. Assim, o sistema de controle interno deve observar as normas editadas pela administração, tais como políticas e procedimentos. De efeito, o controle deve seguir esses regulamentos para se alcançar os objetivos da organização. O enfoques contábil e operacional estão relacionados, respectivamente, ao cumprimento das normas contábeis vigentes, à credibilidade dos demonstrativos e alcance dos objetivos mediante ações efetivas.

Na perspectiva de Andrade (1999, p.45-58 apud PINHO, 2007, p.47), o controle interno é classificado em:

- Controles contábeis: controles estabelecidos como parte do plano geral organizatório, no tocante à estrutura contábil;
- Controles gerenciais: ações tomadas pela gerência para aumentar a probabilidade de que objetivos e metas fixados sejam atingidos;
- Controles operacionais: estabelecidos pela organização para acompanhar ciclos de negócios, medindo seu desempenho, estabelecendo medidas de proteção e propiciando condições de acompanhamento e, se necessário, redirecionamento dos negócios;
- Controles de sistemas informatizados: envolvem a proteção física, lógica e a segurança dos dados e informações da organização.

Nesta classificação, o autor situa o controle interno de forma detalhada, facilitando o entendimento do assunto. Assim sendo, o controle interno é classificado de acordo com o setor específico, como a Contabilidade e a Área operacional, apesar da segregação o controle interno é um sistema que é trabalha em conjunto com o objetivo comum que é determinado pelos administradores do negócio.

### **3.3 Limitações do Controle Interno**

A formatação dos controles internos está diretamente ligada à probabilidade do risco na empresa. Assim, a função do controle é reduzir ou suprimir fraudes e erros,

porém podem acontecer falhas que não sejam detectadas pelos controles, revelando limitações destes.

De acordo com Almeida (2003, p.70), as limitações do controle interno são relacionadas, principalmente, a: “conluio de funcionários na apropriação de bens da empresa; os funcionários não são adequadamente instruídos com relação às normas da empresa; funcionários negligentes na execução de suas tarefas diárias”.

.Pode-se dizer que são problemas relevantes capazes de não serem detectados pelos controles, porém, isso não justifica afirmar que os controles são ineficientes, essa função é da auditoria interna, que é incumbida de avaliar os controles internos da empresa. Essas causas citadas podem limitar o monitoramento, mas é inegável a necessidade de implantá-lo. Dessa forma, os sistemas de controle interno não têm condições de dar conclusões definitivas de que os objetivos foram alcançados; apenas podem indicar possíveis distorções. De acordo com Franco e Marra (2001, p.284), são limitações dos controles internos:

- A exigência normal da administração de que o custo de um controle interno não exceda os benefícios a serem obtidos;
- a maioria dos controles internos tende a ser direcionada para transações rotineiras em vez de transações não rotineiras;
- o potencial de erro humano devido a descuido, distração, erros de julgamento e instruções mal sucedidas;
- a possibilidade de contornar os controles internos por meio de conluio de um membro da administração ou empregado com partes de fora (terceiros) ou de dentro da entidade;
- a possibilidade de que uma pessoa responsável por exercer um controle interno possa abusar dessa responsabilidade. Por exemplo, um membro da administração que passe por cima de um controle interno;
- a possibilidade de que procedimentos se tornem inadequados devido a mudanças nas condições e de que o cumprimento desses procedimentos se deteriore.

É fundamental que o custo do controle não seja superior aos benefícios gerados, pois a lógica da implantação de um sistema é reduzir os custos relativos aos desperdícios e falhas, portanto, o controle só poderá ser considerado adequado se, no mínimo, justificar financeiramente a sua implantação. Limitações são indicações de possíveis falhas, porém, o aprimoramento dos controles tende a reduzir os impactos. Na área operacional são necessário estudos e constantes avaliações visando melhorar os resultados deste setor.

### 3.4 Avaliação do Controle Interno

O sistema de controle interno deve ser acompanhado permanentemente, para que se possa verificar sua adequação. É necessário, pois, criar critérios de avaliação que identifiquem distorções e inadequações que prejudiquem o controle exercido na organização. Dentro de uma organização, é fundamental a existência de controles, porém é necessário avaliá-los constantemente, para garantir o cumprimento das funções. A auditoria interna é a responsável pelo acompanhamento dos controles internos. De acordo com Almeida (2003, p. 70).

-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. Os objetivos da auditoria interna são exatamente esses, ou seja:

- verificar se as normas internas estão sendo seguidas;
- avaliar as necessidades de novas normas internas ou de modificações das já existentes

Com efeito, a atividade de avaliação do controle interno é tão importante quanto o próprio, revelando-se fundamental para o aprimoramento do sistema. Dessa atividade, podem resultar algumas indicações de procedimentos a serem implantados. De acordo com Attie (2007, p.216), o auditor pode defrontar-se na sua avaliação com os seguintes aspectos:

- O sistema de controle interno é inadequado;
- o sistema de controle interno é adequado, podendo, entretanto, ser aprimorado;
- o sistema de controle interno adequado, existindo, porém, fraquezas que deterioram e podem vir a comprometer o sistema como um todo;
- O sistema de controle interno é inadequado, pois não atende aos princípios básicos vitais para a obtenção de um sistema de controle interno mínimo.

Consoante o autor, o controle interno sempre necessita de acompanhamento, ou seja, nunca está perfeito. É importante esse processo permanente de avaliação, sempre na busca de adequar ou aprimorar o sistema de controle da organização. Nas atividades operacionais da entidade, é fundamental a presença da auditoria interna, para garantir que os resultados das operações não sejam afetados por controles ineficientes. Assim, o controle poderá reduzir a ocorrência de fraudes e desperdícios.

### 3.5 Controle Interno e Gerenciamento do Risco

Um sistema de controle interno adequado deve minimizar os riscos inerentes à atividade da empresa. Assim, a organização deverá identificar os riscos associados à atividade da organização e adotar controles internos que possibilitem o gerenciamento dos riscos. Desse modo, a entidade poderá se preparar para enfrentar problemas decorrentes de riscos que a possa afetar..

O risco é comum em qualquer atividade econômica, por isso deve ser gerenciado pelas organizações. Cada empresa, porém, deve avaliá-lo de forma individualizada, pois os riscos são identificados de acordo com a atividade exercida pela organização. Logo, a identificação dos riscos é essencial para a continuidade dos negócios e necessária para a formatação do sistema de controle interno a ser implantado na organização. Conforme entende Pereira (2009, p.41), “O processo de identificação e avaliação dos riscos ajuda a assegurar que os controles internos da organização sejam adequados à natureza, à complexidade e aos riscos das atividades desenvolvidas”.

O risco é evidente e tem que ser tratado como algo sério dentro de uma empresa. É importante que os gestores avaliem os riscos, atribuindo um grau de relevância e determinando a consequência que pode trazer ao negócio. Pode-se, então, tratar os riscos adequadamente, dando ao negócio condições necessárias de operar. Na perspectiva de Sérgio Dias (2011, p.23):

A classificação dos riscos está ligada à importância que essas consequências exercem sobre os processos da empresa. Quando falamos em importância, estamos considerando todos os aspectos ligados à eficácia da execução do negócio exercido pela empresa. Dentre estes aspectos, podemos salienta sua representação para obtenção de qualidade no produto ou serviço prestado, a exposição da imagem da empresa, a materialidade dos valores envolvidos e sua participação na receita gerada.

Assim, entende-se que a classificação dos riscos está ligada ao impacto causado por eles a aspectos vinculados à eficácia nas operações da empresa. Portanto, os administradores podem utilizar a classificação dos riscos para determinar o nível de atenção que a organização deverá ter para cada risco envolvido com o negócio. Neste sentido, a empresa poderá se prevenir de possíveis problemas decorrentes de algum risco, já que estes representam algo que poderá ocorrer, porém, sem certeza da ocorrência.

Dias (2011) sugere a classificação dos riscos em alto, médio e baixo. Nesta escala, o autor estabelece que a empresa deva concentrar maiores esforços na administração dos riscos considerados altos, pois são estes que têm maior relevância, trazendo graves danos ao negócio.

Dessa forma, o devido tratamento dado aos riscos altos poderá trazer importantes ganhos para a empresa, como melhoria nos processos e melhores resultados para o negócio. Os riscos classificados como altos deverão trazer problemas relacionados ao resultado da empresa ensejando problemas financeiros, prejuízos na qualidade dos produtos ou serviços oferecidos e à imagem da empresa. Apesar do tratamento especial dedicado aos riscos considerados altos, os riscos classificados como médios e baixos deverão ser observados com atenção. Em menor intensidade, porém, porque estes afetam o negócio de modo menos incisivo.

É fundamental a classificação dos riscos para adotar controles internos adequados que possam dar eficácia aos processos da empresa. Concedendo maior ênfase aos riscos que ofereçam possibilidade de maior dano à empresa. Os riscos também podem ser classificados quanto à natureza. Silva (2007) classifica da seguinte forma:

- riscos estratégicos - riscos relacionados ao processo decisório concentrado na alta administração, riscos associados à geração de valor da organização;
- riscos operacionais - riscos relacionados a prejuízos que resultam em perdas. Decorrentes de erros, deficiências, processos inadequados, de sistemas lógicos e pessoas, inclusive, interferências externas, como desastres naturais, crises econômicas e guerras;
- riscos financeiros - estão relacionadas ao tratamento dado às operações financeiras da organização. É o risco de que os gestores não administrem os fluxos de caixa para que se possa ter maior geração de caixa possível, avaliem os aspectos relacionados às transações financeiras e tratem os recursos financeiros de acordo com as políticas estabelecidas.

Classificar os riscos de acordo com a natureza é importante, pois possibilita aos administradores formatar controles internos para as áreas ligadas aos aspectos estratégicos, operacionais e financeiros. Dessa forma, os esforços são direcionados aos setores indicados, tendo maior eficácia.

Portanto, o gerenciamento do risco está associado a identificação e avaliação do riscos relacionados ao negócio. A maneira mais indicada de gerenciar o risco é a implantação de controles internos adequados aos riscos identificados. Assim, a administração pode prevenir possíveis erros e fraudes, proporcionando à organização melhor desempenho e preparação para eventos possíveis que possam representar prováveis prejuízos ao negócio.

### **3.5.1 Committee of sponsoring organizations (COSO)**

O Comitê das Organizações Patrocinadoras (COSO) é uma entidade estadunidense patrocinada pelas principais organizações ligadas à Contabilidade e ao controle interno. É formado de representantes da indústria, dos contadores, das empresas de investimento e da Bolsa de Valores de *New York*.

De acordo com Dias (2011), a finalidade do COSO é melhorar os relatórios financeiros, utilizando-se da ética, de controles internos efetivos e governança corporativa. Para Lunkes (2010, p.126-127), “O COSO dedica-se a estudar e criar guias, com a finalidade de estabelecer operações efetivas, eficientes e éticas em uma base global. Sua principal função é patrocinar e disseminar estudos, que auxiliam a melhorar a gestão de riscos”. Nas definições, fica evidente a preocupação do Comitê com estudos que visam à criação de controles internos efetivos que sejam adequados às organizações, facilitando o gerenciamento de riscos.

Segundo Lunkes (2010), os investimentos na melhoria de controles internos são decorrentes da importância dos controles internos para a eficiência operacional, exatidão dos relatórios financeiros e atendimento aos regulamentos e normas internas, além da relevância dos controles internos para a credibilidade das informações financeiras divulgadas pelas organizações.

A implantação de controles internos é fundamental para atingir os objetivos das organizações. De acordo com Dias (2011, p.48-49), o COSO considera que a finalidade dos controles internos é o alcance de objetivos nas seguintes categorias:

- **Eficiência e efetividade operacional** (objetivos de desempenho ou estratégia): esta categoria está relacionada com os objetivos básicos da entidade, inclusive com os objetivos e metas de desempenho e rentabilidade, bem como da segurança e qualidade dos ativos;
- **Confiança nos registros contábeis/financeiros** (objetivos de informação): todas as transações devem ser registradas, todos os registros devem refletir transações reais, consignadas pelos valores e enquadramentos corretos;

- **conformidade** (objetivos de conformidade) com leis e normativos aplicáveis à entidade e sua área de atuação.

O autor demonstra que a atividade do COSO é baseada na ideia de que a implantação de controles internos efetivos é fundamental para o sucesso do negócio, pois os controles têm influência em todos os setores da organização, buscando desempenho operacional adequado, relatórios contábeis/financeiros fidedignos e *compliance*. Por esse meio, a empresa tem melhores condições de atingir os objetivos estabelecidos pela administração. Logo, os resultados alcançados pelas organizações estão diretamente ligados ao sistema de controle interno, pois, pelo atendimento, às categorias prescritas pelo COSO, é possível reduzir a ocorrência de erros e fraudes, maximizando o valor da empresa.

O COSO é um sistema de controle que estabelece oito componentes que ampliam o conceito de controle interno. A interação desses oito componentes é essencial para o gerenciamento do risco. Segundo Pereira (2009), os componentes que integram o modelo COSO são:

- a) ambiente de controle - tem relação com a filosofia da empresa, como base para a identificação e gerenciamento dos riscos, tem haver com valores éticos, integridade está localizado no ambiente onde ocorrem as operações da empresa, que deve ser propício para o gerenciamento do risco. É importante o apetite pelo risco, pois, determinará os benefícios auferidos pela gestão estratégica da organização;
- b) configuração dos objetivos - é fundamental a existência de objetivos para que se possa estabelecer possíveis danos que possam afetá-los. Logo, a determinação de objetivos alinhados à missão da entidade serve como referência para o gerenciamento de riscos;
- c) identificação de eventos - são fatos que interferem nos objetivos da empresa, podendo ser de fontes internas e externas. Podem representar riscos ou oportunidades, por isso, os gestores devem ficar atentos ao dinamismo que ocorre dentro e fora do negócio e que interfira na organização. Dessa forma, pode-se preparar para situações que representem risco e aproveitar as oportunidades;
- d) controle de risco - preocupa-se com a análise dos riscos levando em consideração a chance de ocorrer e o impacto, para definir o tratamento dado ao risco. Desse modo, os administradores devem formatar sistemas

de controle que analise o potencial que os risco tem de ocorrer e quanto podem afetar o negócio;

e) reação ao risco - a administração deverá escolher as reações ao risco com a intenção de preveni-lo, aceitá-lo, reduzi-lo ou compartilha-lo. Assim, deve-se estabelecer um conjunto de medidas para alinhar os riscos à tolerância e a quanto os administradores estão dispostos a aceitar para a empresa;

f) atividades de controle - refere-se a criação de políticas e procedimentos para garantir a redução ou eliminação dos riscos. Neste sentido, em relação aos controles internos, políticas e procedimentos, deverão se preocupar em implementar, manter e acompanhá-los;

g) informação e comunicação - diz respeito a identificação da informação relevante, seu registro e divulgação de forma padronizada e no prazo adequado. Assim, a finalidade da informação pode ser alcançada. A informação deve ocorrer em sentido amplo, percorrendo todos os níveis da organização. Neste sentido, é importante que a empresa disponha de canais adequados para que a comunicação seja eficaz e possibilite que os objetivos dos gestores sejam alcançados e

h) monitoramento - todas as atividades de gestão de risco são monitoradas, para fazer modificações e adaptações necessárias. O monitoramento deve ser feito mediante atividades gerenciais contínuas ou avaliações individuais, ou de ambas.

Entende-se que os componentes do modelo COSO devem ser entendidos de forma interativa. Assim, a gestão dos riscos poderá identificar, avaliar e gerir os riscos de forma eficaz. É necessário definir o ambiente a ser controlado, estabelecer objetivos, identificar interferências nos objetivos, avaliar a probabilidade de ocorrência do risco, reagir ao risco para preveni-lo, criar políticas e procedimentos na intenção de controlar a entidade, dar ênfase à comunicação e monitorar as atividades. Dessa forma, os objetivos da organização, divididos nas categorias: eficiência e efetividade operacional, confiança nos registros econômico/financeiros e conformidade, poderão ser alcançados com maior facilidade.

### 3.6 Lei *Sarbanes-Oxley*

A lei *Sarbanes-Oxley* mudou radicalmente o mercado de capitais nos Estados Unidos e no Mundo. Aprovada em julho de 2002, a lei trouxe várias regras com grande abrangência e rigidez, a fim de tornar mais seguro o mercado de capitais dos EUA, haja vista diversos escândalos contábeis que diminuíram a confiança de investidores e prejudicaram a economia no País. A lei foi intitulada de *Sarbanes-Oxley* em referência aos seus idealizadores, *Paul Sarbanes e Michael Oxley*.

A norma criou regras para todas as companhias listadas nas bolsas dos Estados Unidos, inclusive empresas estrangeiras. Neste sentido, percebe-se a amplitude dessa lei, que representou uma forma de controlar as empresas que atuam no mercado de capitais dos EUA. Os legisladores tentavam dar mais credibilidade ao mercado, abalado por escândalos. A lei passou a atribuir responsabilidade formal a diversos envolvidos na administração das companhias, tais como: *Chief Executive Officer* (CEO), *Chief Financial Officer* (CFO), diretores, advogados e auditores.

Na intenção de fortalecer o mercado de capitais, por meio da credibilidade dos demonstrativos contábeis o Parlamento dos EUA passou a exigir das empresas controles internos mais efetivos e responsabiliza administradores sobre a implantação e manutenção.

A lei passou a exigir critérios de governança corporativa que passem confiança e transparência aos interessados nas informações geradas pelas empresas. Para Pereira (2009, p.96), “A *Sarbanes-Oxley* privilegia o controle interno e as formas mais adequadas de divulgação e emissão de relatórios financeiros, o que aumenta a transparência no mundo corporativo e contribui para o aumento da confiança nesse setor”. Pode-se afirmar que a norma exige maior acompanhamento dos controles internos e critérios de governança corporativa que assegurem fidedignidade aos relatórios contábeis.

A lei está dividida em seções, onde se destacam as seções 302 e 404. De acordo com Dias (2011), a Seção 302 do ato normativo exige a certificação por parte do CEO e CFO das informações financeiras e não financeiras contidas nos relatórios anuais. A certificação deve se referir a duas dimensões: controles internos integrais e controles de procedimentos. A alta gestão deverá emitir certificação sobre a

avaliação dos controles quanto à eficiência, trimestralmente. A certificação deve informar que todas as deficiências e fraudes foram informadas ao comitê de auditoria e auditoria externa.

A seção 404 traz a obrigatoriedade de avaliação dos controles e procedimentos relacionados à emissão de relatórios financeiros anualmente. Inclusive, a exigência de emissão de relatório de auditores independentes separadamente, atestando intenção da administração em formatar controles internos eficientes e procedimentos para informes financeiros.

A lei ainda traz importantes aspectos de governança corporativa, como ética corporativa, a criação do comitê de auditoria, prevenção de fraudes financeiras, gerenciamento de risco, regulação sobre a contratação de auditoria externa e tecnologia da informação.

A norma estadunidense influenciou o mercado de capitais no mundo, gerando diversas discussões. No Brasil, como no restante do Mundo, havia o temor de que a lei trouxesse aumento nos custos e problemas de gestão, no entanto, de acordo com Crepaldi (2012), nas companhias brasileiras, vários ganhos podem ser identificados com o advento da lei Sarbanes-Oxley, Pois, com a nova lei se percebeu a melhoria dos controles e foram notados a menor dificuldade na gestão e redução de custos, inclusive maior proteção contra as fraudes nas corporações e transparência e melhor acompanhamento do negócio por parte dos principais executivos.

### **3.7 Controles Internos e Governança Corporativa**

A governança corporativa é uma prática que visa a conferir ao negócio maior transparência e confiabilidade. Desse modo, representa para investidores segurança para atuarem no mercado de capitais. A governança, porém, não é importante apenas para os que querem investir na composição acionária das empresas. A CVM (2002, p.2), traz o seguinte conceito de governança corporativa:

Governança corporativa é o conjunto de práticas que tem por finalidade otimizar o desempenho de uma companhia ao proteger todas as partes interessadas, tais como investidores, empregados e credores, facilitando o acesso ao capital. A análise das práticas de governança corporativa aplicada ao mercado de capitais envolve, principalmente: transparência, equidade de tratamento dos acionistas e prestação de contas.

Neste sentido, o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) (2009, p. 19) conceitua governança corporativa da seguinte forma:

É o sistema pelo qual organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas envolvendo os relacionamentos entre proprietários, Conselho de administração, diretoria e órgãos de controle. As boas práticas de Governança Corporativa convertem princípios em recomendações objetivas, alinhando interesses com a finalidade de preservar e otimizar o valor da organização, facilitando seu acesso a recursos e contribuindo para sua longevidade.

Em ambos os conceitos, a governança corporativa é vista como importante conjunto de práticas necessárias para o desempenho satisfatório da organização. Daí por que é fundamental a implantação de um sistema de controles internos que possa garantir eficiência ao negócio, garantindo que o desempenho operacional seja maximizado e as informações contábeis sejam fidedignas. A empresa poderá, então, atrair investidores, passando confiança às partes interessadas.

Portanto, as práticas de governança corporativa têm aplicabilidade geral na empresa e têm a capacidade de estreitar a relação dos acionistas com os administradores, que poderão estar fisicamente distantes, mas, a gestão baseada na governança corporativa traz certo controle e influência dos investidores no negócio. Isto porque a boa governança alinha os interesses dos responsáveis pela gestão e os proprietários da organização.

A governança corporativa tem como base princípios que norteiam as práticas adotadas por ela. De acordo com o IBGC (2009),

- transparência - refere-se a importância da divulgação de informações não confidenciais com clareza, objetividade e tempestividade. Internacionalmente é conhecido como *disclosure* que significa o dever de revelar informações úteis e relevantes;
- equidade - garante tratamento igualitário para todos os usuários das informações contábeis divulgadas pela empresa, evitando que se criem políticas discriminatórias;
- prestação de contas - os responsáveis pela condução da empresa devem prestar contas de seus atos, para justificar a sua posição dentro do negócio. É importante que os administradores tenham compromisso com a continuidade da organização, tomando atitudes que visem isto. Além disso, a empresa deve manter sua função social promovendo

ações de caráter educativo e cultural, respeitando sempre o meio ambiente; e

- responsabilidade corporativa - garante que os responsáveis pela governança zelem pela sustentabilidade das organizações, visando continuidade, levando em consideração os aspectos social e ambiental.

A importância da governança corporativa na administração das empresas fica evidente ao se analisar os princípios citados pelo autor. A transparência é fundamental para as empresas, pois partes interessadas, como Governo, acionistas, investidores e empregados, terão suas necessidades de informação supridas. Desse modo, terão mais tranquilidade e incentivo para atuarem. A equidade traz para os usuários a imagem de uma empresa que os respeita, de tal modo que, cada usuário das informações contábeis sentirá a importância que tem para a entidade.

A prestação de contas é imprescindível para aferir o desempenho do negócio, contribuindo, assim, para a continuidade da organização. É importante salientar que a administração deve prestar contas também com a sociedade, pois a empresa tem importante papel social. A conformidade deve ser respeitada dentro de qualquer organização, mediante esse princípio, os gestores conseguem atingir os objetivos estabelecidos pela obediência às normas prescritas. Logo, pode-se afirmar que a governança é meio moderno e adequado para conduzir organizações e alcançar o desempenho que satisfaça todos os envolvidos e interessados no negócio.

### **3.8 Controle Interno na Administração Pública**

O controle interno é fundamental para o bom desempenho de qualquer organização, mediante de um sistema de controle interno eficiente, pode-se detectar erros e desvios, que podem comprometer a função da entidade. Na Administração Pública, todos os atos de seus representantes são orientados pelas legislações. Assim, o controle interno, neste caso, é importante para identificar eventuais desvios às normas legais, prevenindo possíveis erros e fraudes, orientando os representantes do Estado na condução dos entes públicos. Peter e Machado (2003, p.24) afirmam o seguinte:

Constituem controles internos o conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizado 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.

Pode-se assegurar que os controles internos são necessários para que a Administração Pública consiga cumprir bem suas funções por meio dos órgãos e entidades, pois o sistema de controle tem a capacidade de apontar desvios que comprometem a gestão pública, de sorte que os gestores podem prevenir possíveis prejuízos aos objetivos estabelecidos pela Administração Pública e pelas legislações aplicáveis.

Algumas leis trazem considerações sobre o controle interno. A Lei 4320/64, no artigo 75, informa que o controle da execução orçamentária compreende a legalidade dos atos relacionados à arrecadação da receita e realização da despesa e representa nascimento ou extinção de direitos e obrigações, a fidelidade dos responsáveis pelos bens e valores públicos e o cumprimento do estabelecido em termos monetários em relação à realização de obras e prestação de serviços.

No artigo 76 da lei 4320/64, fica estabelecido que o Poder Executivo é o responsável pelos três tipos de controle citados no artigo 75, sem prejuízo da fiscalização dos tribunais de contas ou órgãos equivalentes. O Poder Executivo, então, é o responsável pelo controle interno de todas as etapas do controle orçamentário, desde o início dos direitos e obrigações, da relação funcional dos agentes administrativos e do cumprimento do orçamento em relação a obras e serviços.

A Constituição Federal também menciona o controle interno como parte integrante dos poderes da administração. No *caput* do artigo 70, o Texto Constitucional traz o seguinte:

A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada poder.

No artigo mencionado, o controle externo e interno tem aplicabilidade ampla, pois engloba os aspectos contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial. E relaciona também as entidades da Administração Indireta, como é o caso das empresas públicas. O controle externo exercido pelo Congresso Nacional será complementado pelo sistema de controle interno de cada poder. Essa fiscalização compreenderá informações relativas aos registros contábeis, as operações de crédito, empenhos e aos dispêndios e recebimento de valores, à

fiscalização do orçamento, à execução das atividades da administração e ao registro dos bens públicos.

O artigo 74 da Constituição Federal, nos incisos um, dois, três e quatro, traz a obrigatoriedade do sistema de controle interno e a sua finalidade:

Art. 74. Os poderes Legislativo, Executivo e judiciário manterão, de forma, integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

- I- Avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- 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;
- III- Exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos haveres da união;
- IV- Apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

O artigo 74 informa claramente a função dos controles internos nos três poderes, como órgão integrante da estrutura da própria entidade. O controle interno tem a função de avaliar a execução dos programas do Governo contidos no plano plurianual, avaliar a gestão orçamentária financeira e patrimonial dos órgãos do governo, comprovando o requisito da legalidade e a eficácia e eficiência, fiscalizar entidades privadas que utilizem dinheiro público e controlar as operações de crédito e auxiliar o controle externo. No inciso quatro, fica evidente que o controle interno na Administração Pública tem relação com o controle externo realizado pelo Poder Legislativo por meio do Tribunal de Contas.

### **3.9 Controle Interno e o Desempenho Operacional**

O controle interno tem importante participação no desempenho operacional de qualquer organização. A implantação de um sistema de controle interno adequado facilitará o alcance de um desempenho operacional satisfatório. Assim, o controle interno é responsável por promover a eficiência operacional mediante a padronização dos processos e a formalização dos métodos e procedimentos de trabalho na área operacional, segundo Attie (2011), os principais meios que podem dar sustentação ao estímulo a eficiência operacional são:

- a) Seleção - representa o recrutamento de pessoal qualificado para exercer com eficiência as funções específicas;

- b) Treinamento - se baseia na capacitação dos colaboradores para exercer determinada atividade, dessa forma, pode-se melhorar o desempenho, reduzir custos e ter funcionários atentos e reativos nas atribuições;
- c) plano de carreira - é a formalização da política da empresa com relação à possibilidade de crescimento, através de promoções e remuneração, motivando o pessoal;
- d) relatórios de desempenho - faz a descrição de cada funcionário em relação às virtudes e deficiências e apontam alternativas as melhorias pessoais e profissionais;
- e) relatórios de horas trabalhadas - oferece condições de gerenciar o tempo utilizado pelos trabalhadores, testando a eficiência e indicando mudanças necessárias ou retificações nas metas estabelecidas;
- f) tempos e métodos - oferece condições aos administradores de acompanharem de forma eficiente a execução das tarefas e regular possíveis desvios;
- g) custo-padrão: possibilita acompanhar permanentemente os custos de produção, observando qualidades e defeitos no processo de produção;
- h) manuais internos - a sua função é expor de forma clara os procedimentos internos, possibilita a padronização dos processos, conseqüentemente a eficiência e prevenção de desvios que geram erros e desperdícios; e
- i) instruções formais - representa a formalização de instruções estabelecidas pelos gestores, evitando mal entendidos e possibilitando a cobrança pelo respeito às instruções.

Por esses meios, entende-se que a eficiência operacional pode ser alcançada. O sistema de controle interno adotado na organização deve seguir essas orientações para que a administração possa conquistar os objetivos traçados. É fundamental, pois, selecionar bem os funcionários, treiná-los para que possam executar suas funções com bom desempenho, estabelecer um plano de carreias que estimule os colaboradores.

É importante também que a administração acompanhe a área operacional. Para isso, é necessário que se utilize de relatórios de desempenho, de horas trabalhadas, além de estabelecer tempos e métodos para acompanhar a execução das atividades e acompanhar os custos de produção para identificar possíveis desvios que atrapalhem os objetivos da empresa. Além disso, deve formalizar as

instruções e definir manuais de controle interno para orientar os trabalhadores no cumprimento de suas atividades. Desse modo, pode-se alcançar a eficiência operacional.

Para que se possa conseguir eficiência nas operações é importante padronizar os processos, de tal sorte que se pode reduzir erros e desperdícios nas operações. Estabelecendo-se padrões para todos os processos, há possibilidade de maior assimilação dos funcionários quanto aos processos de produção. Além disso, a padronização é uma importante ferramenta na busca pela excelência operacional. Neste sentido, reduz a possibilidade de variações nos níveis de produtividade, diminui os custos e evita a ociosidade. Para Umeda (1997 p. 1-2),

“Padrão é um documento aprovado pelas pessoas ou órgãos reconhecidos publicamente, contendo compromissos que são aplicados repetidamente e de modo comum, de maneira que as pessoas envolvidas obtenham de modo justo a praticidade e os lucros”.

De acordo com o autor, o padrão é algo formalizado que contém orientações que facilitam a execução de atividades, gerando praticidade. É importante, segundo o mesmo autor, que o documento seja aplicado na organização, para que exista o padrão. Logo, a padronização significa a utilização do plano definido e elaborado para o organização.

Para que os funcionários cumpram suas atribuições corretamente, é importante que a empresa exponha de forma clara seus procedimentos. Neste sentido, é interessante que a organização se utilize de manuais de controle interno, para que todos os métodos de trabalho padronizados sejam de amplo conhecimento dos funcionários. O sistema, então, pode funcionar e alcançar eficiência, evitando que haja pessoas executando a mesma função de forma diferenciada. Segundo Crepaldi (2012, p. 424),

Ao planejar um sistema, deve-se pensar em torná-lo eficiente, prático, econômico e útil. Uma forma prática de se fazer isso passa pela definição dos procedimentos que promoverão o controle sobre as operações e atividades através de normas constantes em manuais de procedimentos.

Nesta perspectiva, entende-se que o sistema deve ser projetado para gerar resultados satisfatórios para os gestores. Sendo assim, o controle exercido é fundamental para o sucesso do sistema, e a definição de procedimentos é importante para isso, entretanto, é necessário que isso esteja documentado em

manuais para que o entendimento dos colaboradores do sistema seja adequado. Cury (2007, p.427) conceitua manuais da seguinte forma:

Os manuais são documentos elaborados dentro de uma empresa com a finalidade de uniformizar os procedimentos que devem ser observados nas diversas áreas de atividades, sendo, portanto, um ótimo instrumento de racionalização de métodos, de aperfeiçoamento do sistema de comunicações, favorecendo, finalmente, a integração dos diversos subsistemas organizacionais, quando elaborados cuidadosamente com base na realidade da cultura organizacional.

Os manuais são importantes instrumentos de orientação dentro de uma empresa. Por meio deles, a administração implanta os métodos de trabalho estabelecidos para o negócio. De acordo com o autor, os manuais são necessários para esclarecer os padrões adotados pela empresa para as diversas áreas, de sorte que, promove a padronização, sendo relevante para reduzir custos, melhorar a produtividade e esclarecer dúvidas quanto aos procedimentos. É preciso levar em consideração os objetivos, o ambiente interno e a atividade exercida pela organização para elaborar manuais adequados à empresa.

Com relação ao desempenho operacional, os manuais de controle interno são fundamentais, pois são ferramentas administrativas capazes de orientar os funcionários na execução de suas tarefas e medir o desempenho. Os manuais devem ser elaborados de forma adequada, observando diversos aspectos da empresa. Cada empresa deverá ter um conjunto de procedimentos planejados de acordo com atividade exercida. Conseqüentemente, o manual de controle interno será formatado nessa perspectiva.

Os manuais internos representam a formalização dos procedimentos e métodos adotados pela empresa. Para Crepaldi (2012), a administração deve de preferência estabelecer manuais. Isso garantirá que os procedimentos de controle sejam executados, os erros e fraudes sejam identificados e possam ser identificados os responsáveis por erros na execução das atribuições.

A implantação de manuais é importante dentro de uma organização, porém, a sua formatação deve ser feita de maneira adequada. Deve-se fazer um estudo na empresa para identificar os procedimentos que serão documentados, levar em consideração os objetivos da administração, pois os procedimentos são necessários para o alcance destes, identificar os riscos inerentes ao processo, a fim de

reformular os métodos para reduzir a incidência dos riscos e identificar o controle adotado pela organização para testar sua eficiência.

É importante o acompanhamento permanente dos manuais. O manual de instruções é um documento que deve ser atualizado, atentando para novas situações, novas metas estabelecidas, inadequações, mudanças tecnológicas, entre outras. O dinamismo das relações empresariais enseja a revisão dos manuais, a fim de adaptá-los a novas estratégias e maximizar o valor da empresa. DIAS (2010).

A preparação do manual é uma etapa relevante, mas é fundamental a divulgação do manual elaborado aos funcionários. De acordo com DIAS (2010) o manual de controle interno deve expressar de forma clara e objetiva todos os procedimentos e métodos adotados pela gestão. Os gestores devem mostrar aos empregados a importância de respeitar os manuais, pois estes representam a intenção dos administradores de dar continuidade e aprimorar a organização.

Assim sendo, a empresa deve promover treinamentos para divulgar o manual e criar uma cultura organizacional que favoreça o controle na empresa. Segundo Pereira (2009), a cultura de controle depende do engajamento de funcionários e gestores no processo. Para que isso aconteça, no entanto, é necessário que a alta gestão demonstre com exemplos e atitudes a importância do controle para todos os integrantes da organização. Desse modo, entende-se ser necessário que os administradores incentivem os funcionários da empresa a seguir o controle, para assim, criar uma cultura de cooperação com o sistema.

É possível afirmar que o controle interno é uma ferramenta essencial ao desempenho operacional de uma organização. Pois, possibilita o acompanhamento das atividades exercidas e representa um indicador de qualidade para os gestores, auxiliando no processo decisório. Portanto, é fundamental que as empresas adotem sistemas de controle interno adequados às atividades operacionais, para garantir que os objetivos da gestão sejam alcançados.

## 4 ESTUDO DE CASO: CORREIOS

### 4.1 Apresentação dos Correios

A Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT) é uma Organização de capital exclusivamente público, vinculada ao Ministério das Comunicações, que atua no mercado postal. Os Correios, como é conhecida, foi criado em 20 de março de 1969, resultado da transformação do Departamento de Correios e Telégrafos (DCT), organização subordinada ao Ministério das Comunicações, em empresa. A criação dos Correios representou o reconhecimento da importância dos serviços postais e telegráficos para o desenvolvimento do País. Neste sentido, buscou-se modernizar o serviço postal no Brasil, compatibilizando a estrutura da empresa com as necessidades dos usuários.

A ECT opera os serviços postais, como recebimento, transporte e distribuição de objetos postais (cartas, telegramas, encomendas e malotes). Os Correios também oferecem serviços financeiros por meio do Banco Postal. Além disso, com o advento da lei 12490/11, a empresa ampliou seu campo de atuação e busca se modernizar, se adequando aos aspectos tecnológicos, econômicos e sociais do mercado mundial. Assim sendo, os Correios poderão atuar no Exterior em diversos segmentos, constituir subsidiárias, adquirir controle ou participação acionária em empresas estabelecidas e firmar parcerias importantes para maximizar seu valor.

A ECT atua em mais de 5 mil municípios brasileiros, oferecendo vários serviços. Por isso, a empresa tem uma estrutura de grande porte, constituída de mais de 117 mil funcionários, sendo a maior empregadora do Brasil. Mais de 58 mil colaboradores são lotados nas atividades de distribuição, principal atividade dos Correios. A ECT é responsável pela distribuição diária de cerca de 36 milhões de objetos postais. Tudo isso revela a importância dessa empresa para o desenvolvimento e integração do País. O reconhecimento disso vem de pesquisas que trazem os Correios como a segunda instituição de maior confiabilidade do Brasil, atrás apenas do Corpo de Bombeiros. O texto foi elaborado com base em informações extraídas no *site* dos Correios.

A ECT tem na sua estrutura unidades operacionais, que executam serviços de distribuição de objetos postais, são os Centros de Distribuição Domiciliárias, que são unidades responsáveis pelo recebimento, triagem e distribuição de objetos

postais. O quadro de pessoal dos CDDs é composto: por chefe do CDD, funcionário encarregado de dirigir a unidade, coordenar e supervisionar os subordinados, pelo supervisor operacional, que coordena, orienta e controla o recebimento da carga postal e supervisiona a execução dos serviços em todas as suas fases, pelos carteiros, funcionários encarregados de fazer a distribuição dos objetos postais, e por funcionários, encarregados do setor de registrados, que são correspondências que possuem registro e podem ser acompanhadas pelos clientes de forma eletrônica.

O controle interno nos Correios está contido no Manual de Auditoria (MANAUD), que traz todos os conceitos e aplicações pertinentes ao sistema de controle interno. Segundo o MANAUD, os controles internos,

São todos os mecanismos de controle adotados pela administração da Empresa com vistas a assegurar, com razoável certeza, a consecução dos seus objetivos; o emprego eficiente, eficaz e econômico dos seus recursos; o cumprimento das leis, regulamentos, normas, etc; a fidedignidade de seus dados e informações contábeis ou não; e a proteção dos seus ativos. Um efetivo sistema de controle interno é, portanto, parte essencial de uma boa administração.

A Empresa reconhece neste conceito a importância do sistema de controle interno, sendo fundamental para o alcance dos seus objetivos. O controle é importante para verificar a adequação do uso dos recursos e o cumprimento das normas determinadas pela gestão, contribuindo para o bom desempenho da Empresa em todos os setores. Os objetivos dos controles internos, de acordo com o manual, são: fidedignidade das informações geradas pela empresa, salvaguarda dos ativos, emprego eficiente, eficaz e econômico dos recursos, alcance dos objetivos da organização e respeito as normas da empresa. O cumprimento desses objetivos é fundamental para o desempenho satisfatório dos Correios

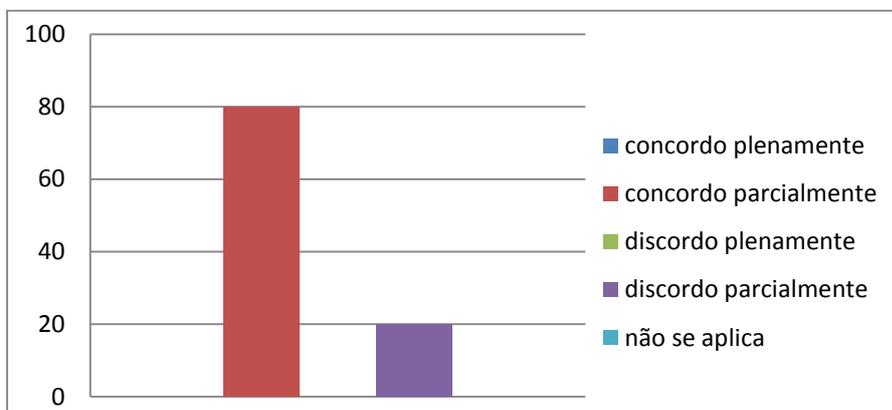
## **4.2 Análise dos Resultados**

É importante analisar o nível de atendimento a determinados pontos considerados fundamentais para o desempenho adequado das unidades operacionais. Dessa forma, é possível identificar a contribuição do controle interno na principal atividade da Empresa.

As questões formuladas constantes do Apêndice (questionário da pesquisa) foram direcionadas aos gestores das unidades objeto da pesquisa.

- 1) O conhecimento dos carteiros com relação ao manual de distribuição é adequado.

Gráfico1-Conhecimento dos Carteiros quanto ao MANDIS

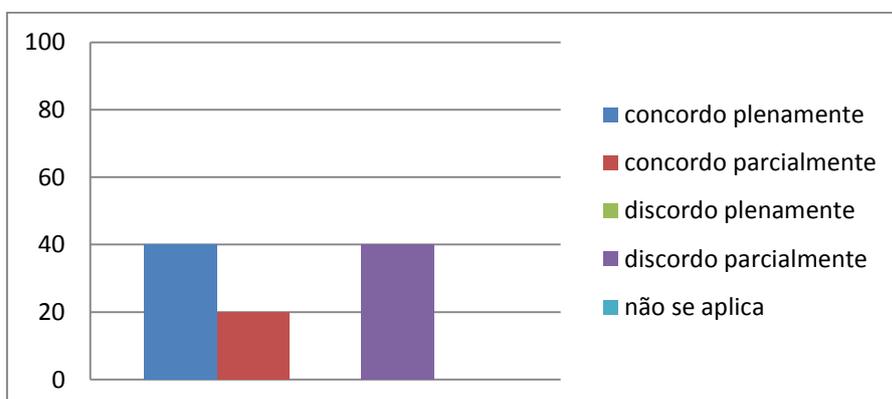


Fonte: Dados da Pesquisa.

Neste quesito, 80% dos respondentes concordaram parcialmente e 20% discordaram parcialmente. Isto, revela que, no entendimento dos gestores, os carteiros possuem conhecimento do MANDIS, porém, considera-se abaixo do esperado. Isso pode prejudicar o desempenho operacional da Empresa, já que o manual contém todas as orientações pertinentes ao trabalho de distribuição e o não conhecimento pode acarretar desvios, causando possíveis prejuízos. Alguns respondentes sugeriram a realização de treinamentos em local de trabalho para melhorar o nível de conhecimento dos colaboradores.

- 2) A empresa estimula os funcionários a consultarem o manual de distribuição, disponibilizando meios eletrônicos e impressos, proporcionando fácil acesso.

Gráfico 2- Estímulo e Disponibilização do MANDIS

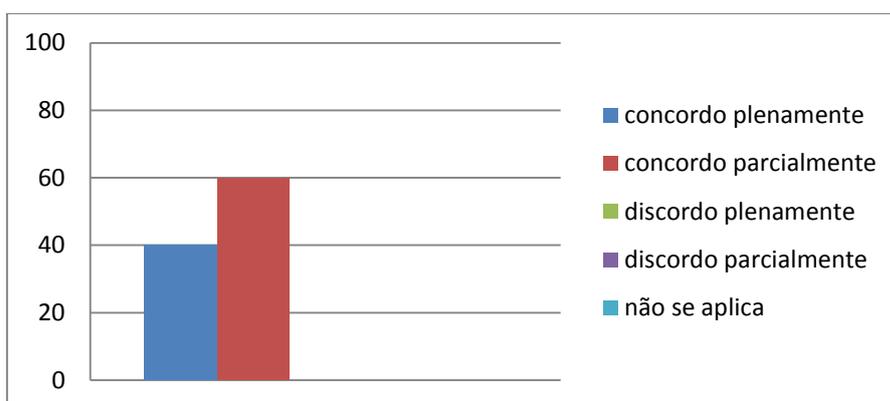


Fonte: Dados da Pesquisa.

Esse item é relevante, pois destaca se a Empresa tem tomado medidas para estimular os funcionários a consultarem o manual de distribuição. O resultado da pesquisa indica que mais da metade dos respondentes acredita que a Empresa não cumpre bem esse requisito, 40% das unidades acreditam que cumpre bem esse item. Logo, entende-se não há uniformidade nas unidades operacionais quanto ao estímulo à consulta do manual e os meios disponíveis para isto. Para alguns respondentes, a disponibilização na intranet não é suficiente para o acesso dos funcionários. Seria necessário um programa para estimular e disponibilizá-lo impresso, para que os colaboradores pudessem fazer a leitura em qualquer ambiente.

3) A Empresa deveria realizar mais treinamentos e cursos, com a intenção de conscientizar os colaboradores da importância de seguir os métodos e procedimentos estabelecidos pela sua administração, criando uma cultura organizacional favorável à padronização dos processos.

Gráfico 3- Satisfação com a Realização de Treinamentos

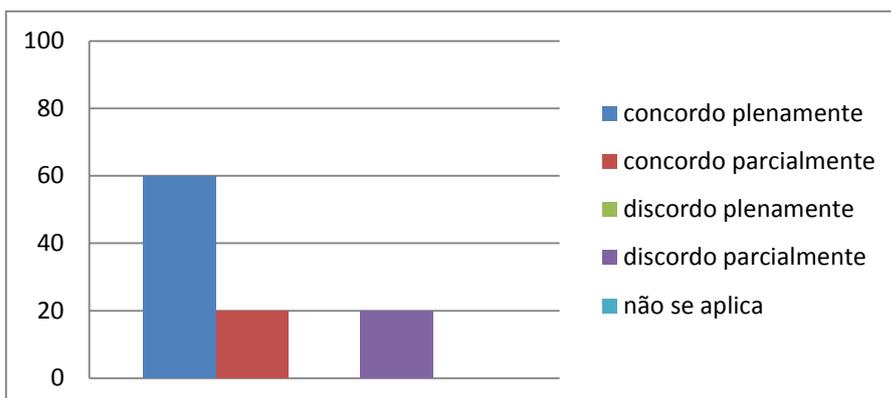


Fonte: Dados da Pesquisa.

A maioria dos gestores acredita que os treinamentos realizados pela Empresa são insuficientes e que seria importante a realização de mais treinamentos e cursos, de forma sistemática, inclusive em local de trabalho, com exemplos práticos da aplicação dos manuais da empresa. 40% dos gestores acham adequado e acreditam que a Empresa está direcionando esforços para que no futuro as horas de treinamento possam contemplar mais o uso dos manuais.

4) A empresa atualiza o manual de distribuição de forma contínua, na busca de melhorar os processos e eliminar itens desnecessários, facilitando o alcance dos objetivos da empresa.

Gráfico 4- Atualização do Manual de Distribuição

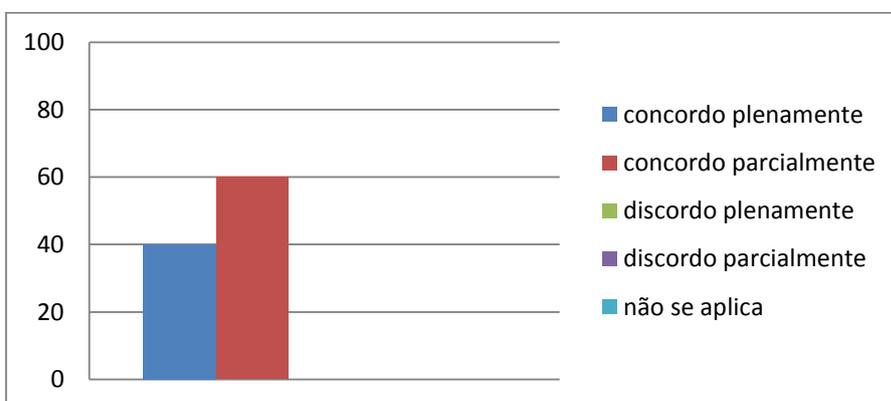


Fonte: Dados da Pesquisa.

Os respondentes divergiram, mas 60% acreditam que as atualizações estão adequadas. Aqueles que não concordaram ou discordaram com restrições relataram nos seus comentários que apesar de realizar atualizações, existem itens que precisam ser revisados, e também existem atualizações desnecessárias.

5) A avaliação da padronização realizada nas unidades é suficiente para identificar o efetivo cumprimento das determinações da Empresa e revelar erros e desvios que podem prejudicar o desempenho operacional.

Gráfico 5- Avaliação da Padronização



Fonte: Dados da Pesquisa.

A avaliação da padronização é realizada nas unidades para aferir o atendimento aos itens determinados pelos administradores, com base, no MANDIS. Para 60% dos respondentes, a avaliação é realizada em poucos dias, mas é possível trabalhar em conjunto com os gestores das unidades a regularização dos itens em não conformidade. Os outros respondentes acreditam ser suficiente a avaliação realizada e não têm restrições ao trabalho de avaliação.

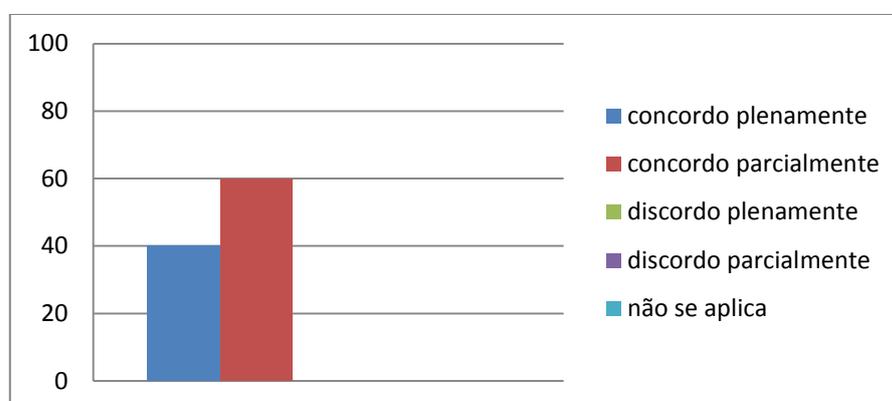
6) A verificação da carga recebida pelo CDD, com relação à integridade física, mal encaminhamento e falta de objetos é um procedimento importante para garantir o cumprimento de prazos e identificação de falhas na origem. Dessa forma,

considera-se um procedimento fundamental, sendo executado em conformidade nas unidades operacionais.

Todos os respondentes acreditam na importância desse item para a segurança da unidade e para a redução de falhas. Por isso, em todas as unidades pesquisadas, esse procedimento é feito de forma adequada.

7) A identificação das caixas utilizadas no recolhimento de objetos simples, após a Triagem por Distrito (TD), é fundamental para garantir a organização e o correto encaminhamento destes. A sinalização dentro das unidades operacionais é adequada.

Gráfico 6- Sinalização dentro das Unidades Operacionais

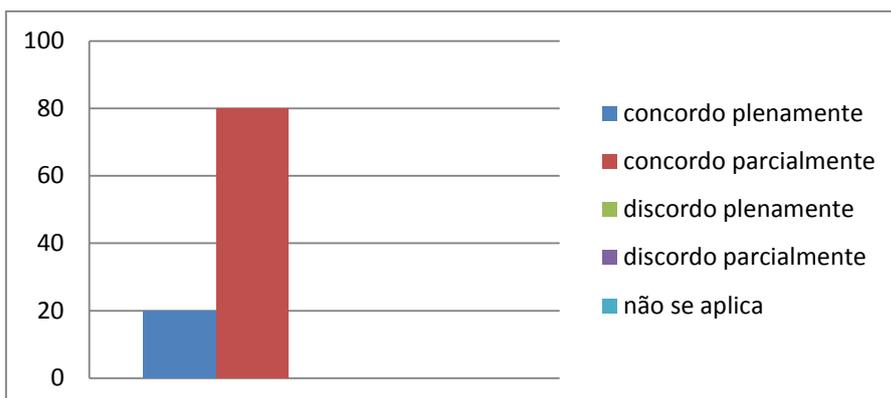


Fonte: Dados da Pesquisa.

O atendimento a esse item é relevante para o bom desempenho das unidades operacionais. Percebe-se que mais da metade das unidades não está sinalizada de acordo com o padrão estabelecido pela ECT. Para 60% dos respondentes, as unidades estão sinalizadas, porém a sinalização poderia ser melhor e pode prejudicar um pouco o desempenho. 40% dos respondentes acham a sinalização das caixetas adequada e mesmo que não fossem, não prejudicaria de forma relevante o desempenho dos CDDs.

8) As etiquetas de separação por logradouros (SL) devem ser padronizadas para facilitar a visualização do carteiro e evitar a ocorrência de erros, facilitando a separação do distrito. As unidades operacionais cumprem rigorosamente essa determinação.

Gráfico 7- Facilitação da Visualização dos Carteiros na SL

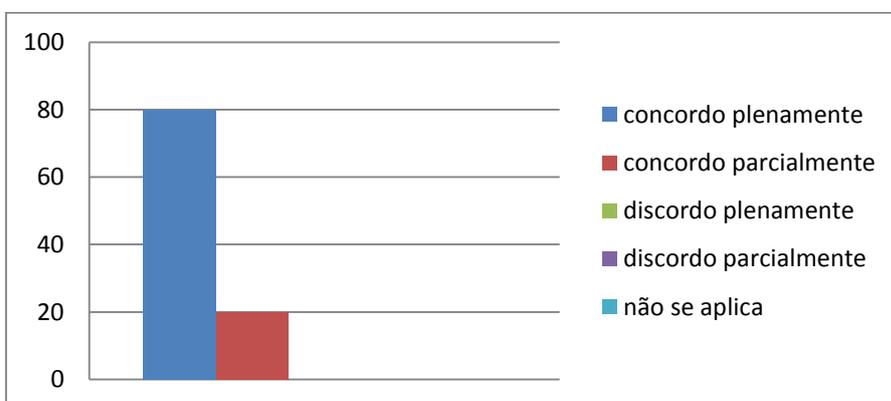


Fonte: Dados da Pesquisa.

A aplicação desse item é fundamental para dar agilidade ao trabalho do carteiro; 80% das unidades não possuem etiquetas totalmente sinalizadas, culminando em rendimento abaixo do esperado. Apenas uma unidade cumpre rigorosamente esta determinação e otimiza o tempo na separação por logradouro.

9) Os DAs devem possuir autorização de guarda de mala, pois se trata de uma medida de segurança . As unidades cumprem esta determinação de maneira uniforme.

Gráfico 8- Segurança nos Depósitos Auxiliares



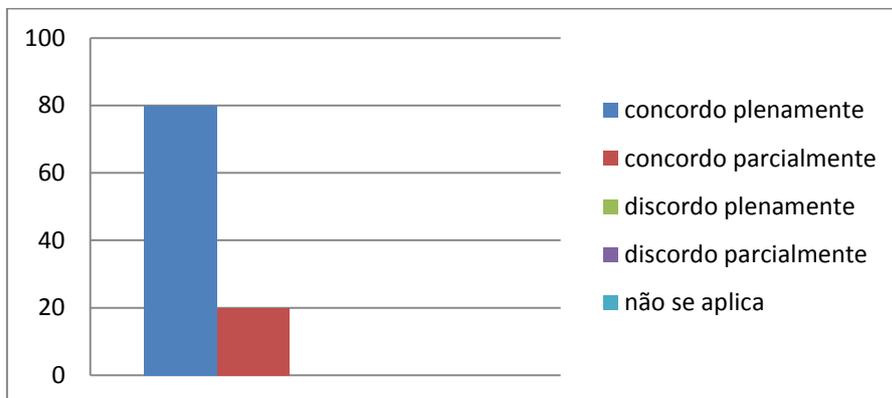
Fonte: Dados da Pesquisa.

Trata-se de uma determinação que é cumprida praticamente por todas as unidades, pois é fundamental para a segurança dos objetos em guarda nos depósitos auxiliares, que são residências ou pontos comerciais credenciados pelos Correios para a guarda de objetos postais até a retirada por funcionário da empresa. Na única unidade que não cumpriu plenamente esta determinação, o respondente disse que brevemente a unidade cumprirá isso na totalidade.

10) A conferência dos objetos qualificados, por parte dos carteiros, no ato do recebimento dos objetos qualificados, é um procedimento necessário para garantir a

segurança, identificando desvios e erros, possibilitando a reparação em tempo hábil. Esta prática é realizada corretamente nas unidades.

Gráfico 9-Conferência de Objetos Qualificados

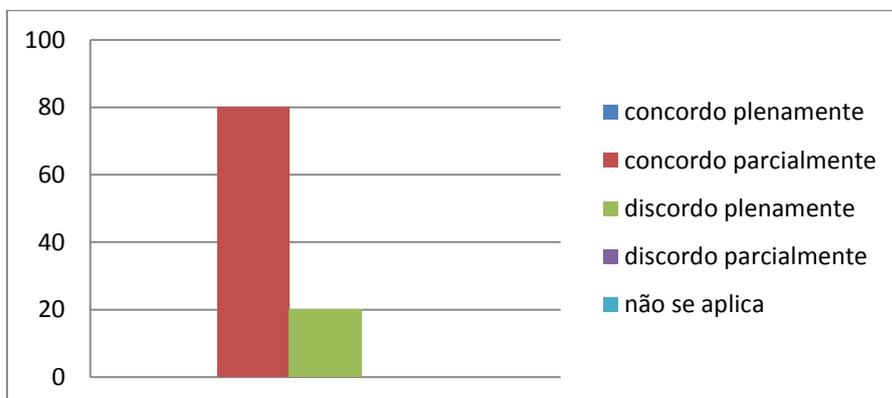


Fonte: Dados da Pesquisa.

Entende-se que esse item é significativo e, por isso, as unidades procuram segui-los na sua totalidade. Apenas uma unidade não está plenamente de acordo com o padrão, porém, o respondente relata que é uma situação transitória e que deve ser resolvida em curto prazo. Os respondentes que concordaram plenamente com aplicação desse item destacam a sua importância para manter a integridade dos objetos postais.

11) É importante que a unidade possua documentos que comprovem o tratamento diferenciado de contratos. De tal modo, os funcionários poderão utilizar essas informações para procederem de forma correta, evitando reclamações e indenizações. Essa orientação não é seguida adequadamente nas unidades da DR Ceará.

Gráfico 10-Existência de Informações sobre Contratos



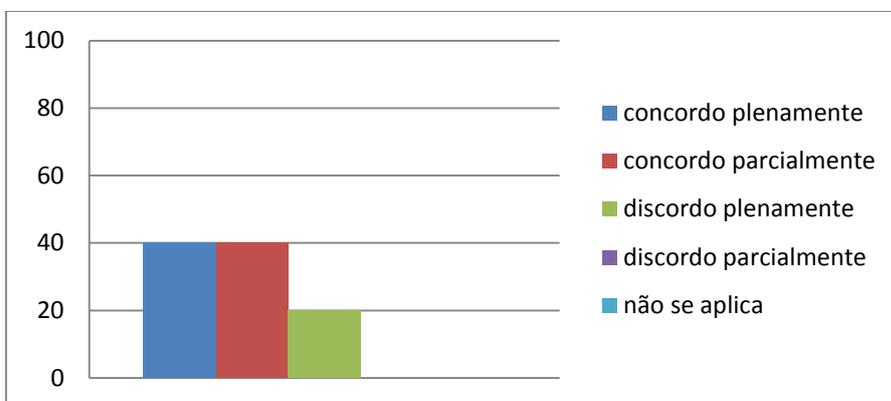
Fonte: Dados da Pesquisa.

A maioria dos respondentes concordou parcialmente. Assim sendo, apenas 20% discordaram plenamente, afirmando que os colaboradores têm pleno

conhecimento dos contratos celebrados pela ECT. Aqueles que discordaram parcialmente relataram que a maioria dos contratos é de conhecimento dos funcionários, porém, alguns com serviços especiais não são de conhecimento geral, o que poderá gerar erros e, conseqüentemente, reclamações por serviços mal executados.

12) A anotação dos motivos por extenso na lista de objetos entregue ao carteiro (LOEC), de forma clara e legível é importante por se tratar de possível informação ao cliente. É um elemento importante da padronização, porém, não é executado de forma plena pelas unidades.

Gráfico11-Anotações na LOEC

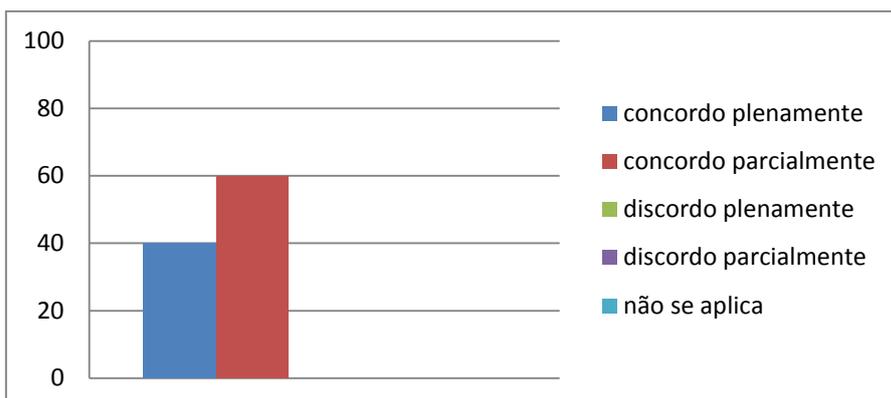


Fonte: Dados da Pesquisa.

O atendimento a esse item é fundamental para esclarecer possíveis questionamentos, sobre o destino de objetos. Para 40% dos respondentes, as unidades não executam de forma adequada esse procedimento, outros 40% dos respondentes entendem que há poucas ocorrências de LOECs com problemas de legibilidade, e apenas 20 por cento dos respondentes acreditam no cumprimento fiel dessa determinação. Logo, entende-se que na maioria das unidades há ocorrências de LOECs com anotações ilegíveis, porém, os respondentes acreditam que isso é um problema que deve a ser sanado com o acompanhamento diário das LOECs.

13) Os carteiros devem realizar as anotações necessárias nos ARs. É uma medida relevante para assegurar qualidade nas informações. As unidades cumprem essa orientação de forma adequada.

Gráfico 12-Anotações Necessárias nos Avisos de Recebimento

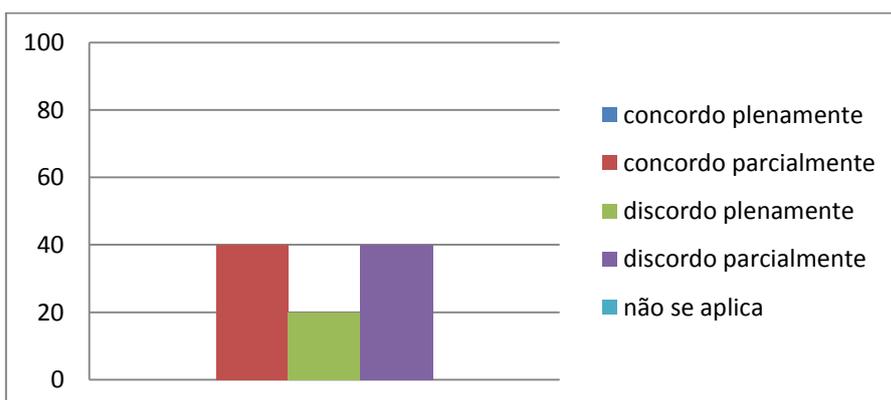


Fonte: Dados da Pesquisa.

Os ARs são documentos que informam ao remetente o nome do receptor e em alguns o número de documento de identificação. Assim, para que o cliente tenha informação de forma clara, é necessário preenchimento correto. Em 60% ou 3 unidades, o preenchimento não está plenamente adequado, porém os respondentes relataram que as unidades estão próximas do esperado e em pouco tempo isso será alcançado.

14) Os objetos simples e qualificados em devolução ao remetente devem ser carimbados, anotados corretamente e devolvidos no mesmo dia. Essas determinações visam a garantir informações fidedignas aos clientes e o cumprimento dos prazos. As unidades operacionais não cumprem essas orientações na sua totalidade.

Gráfico 13- Tratamento dos Objetos em Devolução

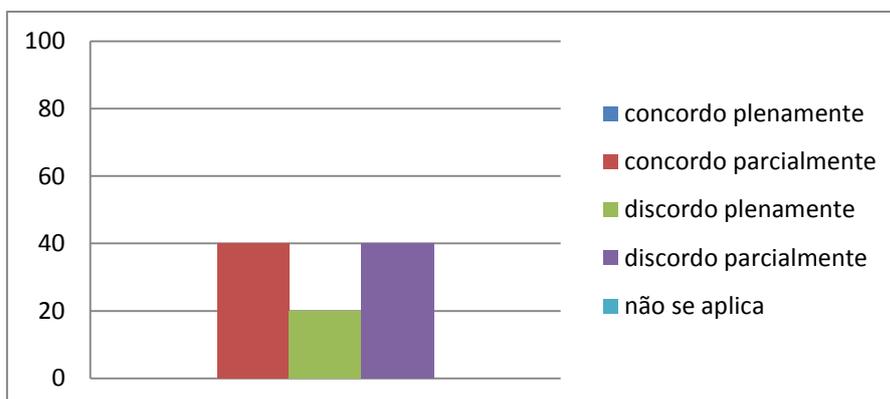


Fonte: Dados da Pesquisa.

Os ARs são documentos importantes e 80% dos respondentes acreditam que as unidades cumprem esse item praticamente sem desvios, as poucas distorções são passíveis de solução por meio de acompanhamento das anotações feitas diariamente. Em algumas unidades, alegou-se falta de tempo e de pessoas para fazer esse trabalho nos ARs e isso tende a ser solucionado pela Empresa.

15) A pesquisa externa e o acompanhamento do distrito devem ser realizados semestralmente. Essas normas são importantes na identificação de erros, garantindo qualidade na prestação de serviços. As unidades não realizam adequadamente esses procedimentos.

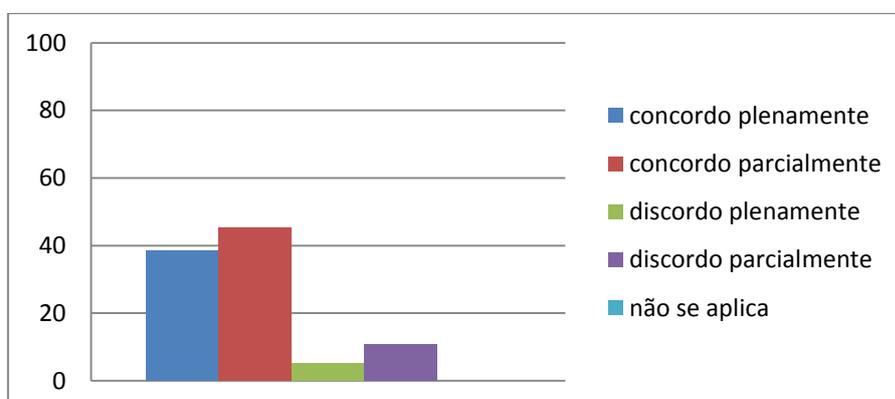
Gráfico 14- Pesquisa e Acompanhamento do Distrito



Fonte: Dados da Pesquisa.

A pesquisa externa e o acompanhamento são importantes para avaliar as áreas percorridas pelos carteiros na prática, e identificar distorções na execução dos serviços e problemas que afetam o bom desempenho dos colaboradores. A maioria dos respondentes relatou que as pesquisas e os acompanhamentos não são feitos de forma adequada por questão de tempo, porém, na medida do possível, realizam-se essas determinações. Apenas um respondente realiza esse item adequadamente. Segundo comentários as distorções são justificadas pela diferença nas áreas cobertas pelas unidades que possuem particularidades que prejudicam o cumprimento desse item.

Gráfico 15-Consolidação dos Resultados



Fonte: Dados da Pesquisa.

Os respondentes, no conjunto das respostas, concordaram plenamente, 38,67%, e concordaram parcialmente, 45,33; logo, se entende que a maioria dos

itens está com alguma restrição, que de acordo com os respondentes que são gerentes de unidades operacionais, são desvios sanáveis e que não prejudicam de forma efetiva o desempenho dos CDDs. As outras opções respondidas correspondem a 5,33 por cento para discordo plenamente e 10,67 por cento para discordo parcialmente.

Desse modo, entende-se que há diferença nos níveis de atendimento ao padrão estabelecido pela ECT. Isso prejudica, mesmo que sensivelmente, a qualidade dos serviços prestados. Quando o padrão é seguido, percebe-se que o desempenho é o que se espera. Os gestores acreditam que o controle interno nos Correios é fundamental para o desempenho operacional satisfatório, a aplicação dos manuais da Empresa contribui de forma efetiva para o alcance dos objetivos operacionais, os desvios identificados são passíveis de correção, neste sentido os gestores creem que brevemente a área operacional melhorará os índices de atendimento as normas contidas nos manuais.

## 5 CONCLUSÃO

O controle interno dos Correios tem papel fundamental na consecução dos seus objetivos. No aspecto operacional, o sistema de controle é uma ferramenta que possibilita o bom desempenho e, conseqüentemente, o alcance dos objetivos determinados pela alta administração.

A pesquisa foi realizada nas unidades operacionais de Fortaleza e constatou a efetividade dos controles internos dentro dos CDDs. Para isso, buscou, primeiramente, conhecer os principais aspectos relacionados ao controle interno adotado na empresa, pois, estes têm impacto direto na qualidade dos serviços prestados pela ECT.

Os objetivos da pesquisa foram alcançados, pois os principais pontos do controle foram identificados por meio de consulta aos manuais de distribuição e auditoria, tendo-se constatado itens fundamentais que estão relacionados de forma direta com aspectos importantes do trabalho dos Correios, tais como o cumprimento de prazos, qualidade na informação e otimização do tempo.

Além disso, comparou-se o controle adotado nas unidades operacionais dos Correios em Fortaleza com a teoria tendo-se identificado o fato de em praticamente todas as unidades os manuais não estão disponíveis de forma adequada. Assim o conhecimento dos funcionários encarregados da área operacional é considerado insuficiente. A Empresa atualiza os manuais constantemente, mas, para alguns gerentes, isso não é feito adequadamente e poderia ser melhorado. A ECT, na visão dos participantes da pesquisa, realiza treinamentos e cursos de forma insuficiente e isso dificulta o interesse dos colaboradores em conhecer melhor o manual de distribuição. Assim sendo é importante que os Correios trabalhem para criar meios de disponibilizar o MANDIZ e incentivar os colaboradores a consultá-lo. Para que o desempenho não seja prejudicado por execução inadequada dos serviços.

Apesar de algumas distorções, constatou-se que o controle interno tem participação relevante no desempenho operacional dos Correios em Fortaleza. Contribuindo de forma efetiva para o funcionamento adequado das unidades operacionais. De acordo com os resultados obtidos, entende-se que o controle interno é a principal ferramenta que orienta os colaboradores nas suas tarefas diárias. A formalização do controle, por intermédio do manual de distribuição,

representa uma importante medida para criar meios de alcançar os objetivos traçados pela administração da Empresa.

Na avaliação de itens importantes na padronização das unidades, identificou-se o fato de que em algumas unidades existem itens em não conformidade com o esperado. Os respondentes da pesquisa em seus comentários relataram que as distorções encontradas são passíveis de atenção da gerencia, porém não prejudicam significativamente o desempenho das unidades. Os gerentes das unidades pesquisadas acreditam que os Correios estão em um processo contínuo de qualificação e alguns desvios dos padrões são considerados normais.

Os respondentes acreditam que, numa empresa de grande porte como os Correios as mudanças podem se processar de forma lenta, mas entendem que brevemente as unidades terão condições de apresentar resultados ainda melhores e destacam que o sistema de controle interno é o principal aliado para isso. Conclui-se, então, que o controle interno dentro da ECT tem relevância reconhecida e é fundamental para o desempenho operacional satisfatório.

As limitações impostas nesta pesquisa representam novas oportunidades de investigação. Recomenda-se, então, para fins de estudos futuros, a adoção das seguintes providências:

- a) replicar esta investigação na busca de maior representatividade nos resultados, tendo em vista a especificidade dos respondentes;
- b) expandir este estudo mediante pesquisa de campo que busque identificar os motivos que justificam a limitações de determinadas práticas constantes do controle interno das áreas pesquisadas;
- c) complementar este ensaio visando obter os motivos que justificam a não adoção de determinadas práticas internas.

Espera-se, portanto, que esta contribuição acadêmica possa subsidiar a compreensão sobre o controle interno da ECT, ainda, ampliar a pesquisa em outras áreas, visando a proporcionar aos gestores de outras áreas.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: Um Curso Moderno**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ATTIE, William. **Auditoria Interna**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ATTIE, William. **Auditoria Conceitos e Aplicações**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BRASIL, **Decreto-lei 9295**, de 27 de maio de 1946. Cria o Conselho Federal de Contabilidade.

\_\_\_\_\_. **Lei 4320**, de 17 de março de 1964. Institui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: < [HTTP://www.planalto.gov.com.br](http://www.planalto.gov.com.br)>. Acessado em 12. 01.2013.

\_\_\_\_\_. **Constituição Federal**, promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: < [HTTP://www.planalto.gov.com.br](http://www.planalto.gov.com.br)>. Acessado em: 12.01.2013.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Cartilha de Governança Corporativa. Disponível em: <[HTTP://WWW.cvm.org.br](http://WWW.cvm.org.br)>. Acesso em: 26.01.2013

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução 986/03 Auditoria Interna**, de 24.01.2003. Disponível em< [HTTP://www.cfc.org.br](http://www.cfc.org.br)>. Acesso em: 05.01.2013.

\_\_\_\_\_. **Resolução 1374/01 Estrutura Conceitual**, de 16.12.2011. Disponível em: < [HTTP://www.cfc.org.br](http://www.cfc.org.br)>:. Acesso em: 09.01.2013.

CORREIOS. **A Empresa**. Disponível em< <http://www.correios.com.br>>. Acesso em 30.01.2013.

\_\_\_\_\_. **Manual de Auditoria**. Disponível em: <[HTTP://intranetec/mandis](http://intranetec/mandis)>. Acesso em: 13.01.2013

\_\_\_\_\_. **Manual de Distribuição**. Disponível em: <[HTTP://intranetec/mandis](http://intranetec/mandis)>. Acesso em: 15.01.2013.

\_\_\_\_\_. **Manual de Organização**. Disponível em: <[HTTP://intranetec/manorg](http://intranetec/manorg)>. Acesso em: 16.01.2013.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil: Teoria e Prática**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

CURY, Antonio. **Organização e Métodos**. Uma Visão Holística. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

DIAS, Sérgio Vidal dos Santos. **Manual de Controles Internos**. São Paulo: Atlas, 2010.

DIAS, Sérgio Vidal dos Santos. **Auditoria de Processos Organizacionais**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

GIL, Antonio de Loureiro. **Auditoria Operacional e de Gestão: Qualidade da Auditoria**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa**. 2009. Disponível em: <[HTTP://www.ibgc.org.br](http://www.ibgc.org.br)>. Acesso em 21.01.2013.

L. UNKES, Rogério João. **Controle de Gestão: estratégico tático, operacional, interno e de risco**. São Paulo: Atlas, 2010.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MARQUES, Heitor Romero. *et al.* **Metodologia da Pesquisa e do Trabalho Científico**. 2. ed. Campo Grande: Universidade Católica Dom Bosco, 2006.

OLIVEIRA, Luis Martins de; DINIZ FILHO, André. **Curso Básico de Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2001.

PEREIRA, Marco Augusto Assi. **Controles Internos e Cultura Organizacional: como consolidar a confiança na gestão dos negócios**. São Paulo: Saint Paul, 2009.

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. **Manual de Auditoria Governamental**. São Paulo: Atlas, 2003.

PINHO, Ruth Carvalho de Santana. **Fundamentos de Auditoria: Auditoria Contábil: Outras Aplicações**. São Paulo: Atlas, 2007.

SÁ, Antonio Lopes de. **Curso de Auditoria**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SILVA, Karina Lima da. **A Implantação de Controles Internos e do Comitê de Auditoria à Luz das Exigências da Lei Sarbanes-Oxley**- Um Estudo de Caso em uma Empresa Pública Brasileira. 2007. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis)-Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade e Secretariado, Universidade Federal do Ceará.

UMEDA, Massao. **Processo de Promoção de Padronização Interna**. Belo Horizonte: Fundação Cristiano Ottoni, Escola de Engenharia da Universidade Federal de Minas Gerais, 1997.

## APENDICE

### APENDICE A - Questionário aplicados aos gerentes de 5 unidades operacionais

1) O conhecimento dos carteiros com relação ao manual de distribuição é adequado.

- a) Concordo plenamente
- b) Concordo parcialmente
- c) Discordo plenamente
- d) Discordo parcialmente
- e) Não se aplica

Comentários:

2) A Empresa estimula os funcionários a consultarem o manual de distribuição, disponibilizando meios eletrônicos e impressos, proporcionando fácil acesso.

- a) Concordo plenamente
- b) Concordo parcialmente
- c) Discordo plenamente
- d) Discordo parcialmente
- e) Não se aplica

Comentários:

3) A Empresa deveria realizar treinamentos e cursos, com a intenção de conscientizar os colaboradores da importância de seguir os métodos e procedimentos estabelecidos pela administração, criando uma cultura organizacional favorável à padronização dos processos.

- a) Concordo plenamente
- b) Concordo parcialmente
- c) Discordo plenamente
- d) Discordo parcialmente
- e) Não se aplica

Comentários:

4) A Empresa atualiza o manual de distribuição de forma contínua, na busca de melhorar os processos e eliminar itens desnecessários, facilitando o alcance dos seus objetivos.

- a) Concordo plenamente
- b) Concordo parcialmente
- c) Discordo plenamente
- d) Discordo parcialmente
- e) Não se aplica

Comentários:

5) A avaliação da padronização realizada nas unidades é suficiente para identificar o efetivo cumprimento das determinações da Empresa e revelar erros e desvios que podem prejudicar o desempenho operacional.

- a) Concordo plenamente
- b) Concordo parcialmente
- c) Discordo plenamente
- d) Discordo parcialmente
- e) Não se aplica

Comentários:

6) A verificação da carga recebida pelo CDD, com relação a integridade física, mal encaminhamento e falta de objetos é um procedimento importante para garantir o cumprimento de prazos e identificação de falhas na origem. Dessa forma, considera-se um procedimento fundamental.

- a) Concordo plenamente
- b) Concordo parcialmente
- c) Discordo plenamente
- d) Discordo parcialmente
- e) Não se aplica

Comentários:

7) A identificação das caixas utilizadas no recolhimento de objetos simples, após a TD, é fundamental para garantir a organização e o correto encaminhamento destes. A sinalização dentro das unidades operacionais é adequada.

- a) Concordo plenamente
- b) Concordo parcialmente
- c) Discordo plenamente
- d) Discordo parcialmente
- e) Não se aplica

Comentários:

8) As etiquetas de SL devem ser padronizadas para facilitar a visualização do carteiro e evitar a ocorrência de erros, facilitando a separação do distrito. As unidades operacionais cumprem rigorosamente essa determinação.

- a) Concordo plenamente
- b) Concordo parcialmente
- c) Discordo plenamente
- d) Discordo parcialmente
- e) Não se aplica

Comentários

9) Os DAs devem possuir autorização de guarda de mala, pois se trata de uma medida de segurança . As unidades cumprem esta determinação de maneira uniforme.

- a) Concordo plenamente
- b) Concordo parcialmente
- c) Discordo plenamente
- d) Discordo parcialmente
- e) Não se aplica

Comentários:

10) A conferência dos objetos qualificados, por parte dos carteiros, no ato do recebimento dos objetos qualificados, é um procedimento necessário para garantir a segurança, identificando desvios e erros, possibilitando a reparação em tempo hábil. Esta prática é realizada corretamente nas unidades.

- a) Concordo plenamente
- b) Concordo parcialmente
- c) Discordo plenamente

- d) Discordo parcialmente
- e) Não se aplica

Comentários:

11) É importante que a unidade possua documentos que comprovem o tratamento diferenciado de contratos. Dessa forma, os funcionários poderão utilizar essas informações para procederem de forma correta, evitando reclamações e indenizações. Essa orientação não é seguida adequadamente nas unidades da DR Ceará.

- a) Concordo plenamente
- b) Concordo parcialmente
- c) Discordo plenamente
- d) Discordo parcialmente
- e) Não se aplica

Comentários:

12) A anotação dos motivos por extenso na LOEC, de forma clara e legível, é importante por se tratar de possível informação ao cliente. É um elemento importante da padronização, porém, não é executado de forma plena pelas unidades.

- a) Concordo plenamente
- b) Concordo parcialmente
- c) Discordo plenamente
- d) Discordo parcialmente
- e) Não se aplica

Comentários:

13) Os carteiros devem realizar as anotações necessárias nos ARs. É uma medida relevante para assegurar qualidade nas informações. As unidades cumprem essa orientação de forma adequada.

- a) Concordo plenamente
- b) Concordo parcialmente
- c) Discordo plenamente

- d) Discordo parcialmente
- e) Não se aplica

Comentários:

14) Os objetos simples e qualificados em devolução ao remetente devem ser carimbados, anotados corretamente e devolvidos no mesmo dia. Essas determinações visam a garantir informações fidedignas aos clientes e o cumprimento dos prazos. As unidades operacionais não cumprem essas orientações na sua totalidade.

- a) Concordo plenamente
- b) Concordo parcialmente
- c) Discordo plenamente
- d) Discordo parcialmente
- e) Não se aplica

Comentários:

15) A pesquisa externa e o acompanhamento do distrito devem ser realizados semestralmente. Essas normas são importantes na identificação de erros, garantindo qualidade na prestação de serviços. As unidades não realizam adequadamente esses procedimentos.

- a) Concordo plenamente
- b) Concordo parcialmente
- c) Discordo plenamente
- d) Discordo parcialmente
- e) Não se aplica

Comentários: