

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

EDUARDO PEREIRA MACHADO

**ANÁLISE DO CONTROLE DOS ATIVOS IMOBILIZADOS NA EMPRESA
BRASILEIRA DE CORREIOS E TELEGRÁFOS: ESTUDO DE CASO EM UMA
UNIDADE VINCULADA A DIRETORIA REGIONAL DE SANTA CATARINA**

**FLORIANÓPOLIS
2012**

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**ANÁLISE DO CONTROLE DOS ATIVOS IMOBILIZADOS NA EMPRESA
BRASILEIRA DE CORREIOS E TELEGRÁFOS: ESTUDO DE CASO EM UMA
UNIDADE VINCULADA A DIRETORIA REGIONAL DE SANTA CATARINA**

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial para a obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Irineu Afonso Frey, Dr.

**FLORIANÓPOLIS
2012**

EDUARDO PEREIRA MACHADO

**Análise do controle dos ativos imobilizados na Empresa Brasileira de Correios e
Telégrafos: Estudo de caso em uma unidade vinculado a Diretoria Regional de Santa
Catarina**

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao curso de graduação de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial à obtenção do título bacharel, sendo submetido à Banca Examinadora constituída pelo professor orientador e membros abaixo mencionados e considerado aprovado em 12 de dezembro de 2012.

Professor (a): Roque Brinckmann
Coordenador (a) de TCC do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca:

Professor Dr. Irineu Afonso Frey.
Orientador

Professor Me. Joisse Antônio Lorandi
Membro

Professor Dr. Darci Schnorrenberger
Membro

AGRADECIMENTOS

A Deus, acima de todas as coisas, pela força nos momentos de dificuldade e por sempre estar a frente da minha vida, guiando meu caminho.

Aos meus pais Nicolau Machado e Denizalda Alice Machado e ao meu irmão Felipe Pereira Machado, que nas suas particularidades, foram força e incentivo, carinho e compreensão durante a minha caminhada nesta graduação.

Aos meus familiares, pela presença em minha vida, pelo carinho e pela família abençoada que somos. De maneira especial a minha tia Vera Lúcia Machado, grande incentivadora na minha vida estudantil acadêmica e a minha avó Maria Leandra Machado, que não cessa de interceder em minha vida, através de suas orações incansáveis.

Aos meus avós Carmo Manoel Pereira (*in memorian*) e Alice Clara Pereira (*in memorian*), pelo exemplo de vida que me deixaram.

Aos docentes da graduação do curso de ciências contábeis, que trabalham com dedicação nesta universidade e neste curso, zelando pela qualidade da educação e excelência do ensino.

Ao meu orientador professor Irineu Afonso Frey, que contribuiu com suas palavras, sabedoria, compreensão, paciência e dedicação, numa parceria solidária de aprendizagem ao longo da elaboração desta monografia.

Aos colegas de graduação e aos colegas de trabalho, pela sua compreensão nos momentos de dificuldade e pelo apoio e a palavra amiga dadas na hora em que mais precisava ouvir.

Agradeço por ultimo, àquela família que sempre esteve e está ao meu lado, em todos os momentos de dificuldade e que sabem cada passo dado em minha vida, aos irmãos que Deus nos concede escolher, meus amigos: Alfredo Kock, Amanda Larini, Angélica Aguiar, Caroline Riffert, Izabelita Costa Carvalho e Priscila Florencio.

RESUMO

MACHADO, Eduardo Pereira. **Análise do controle dos ativos imobilizados na Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos**: um estudo de caso em uma unidade vinculada a Diretoria Regional de Santa Catarina. **60 f.** Monografia (Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2012.

Os controles internos atuam como um ponto de diferenciação entre as empresas aumentando a segurança e a qualidade dos processos nela aplicados. Desta forma, percebe-se a necessidade das empresas em aderir procedimentos internos funcionais e que representem vantagens competitivas. O presente trabalho tem como objetivo identificar e analisar as normas internas utilizadas no Centro de Tratamento de Cartas de Florianópolis, quanto controle dos seus ativos imobilizados, sob a luz de princípios adotados para a elaboração de controles internos. Para controlar os ativos imobilizados as informações registradas devem ser fidedignas e buscar representar de forma adequada a situação patrimonial da entidade, para que se tenha uma efetiva gestão dos mesmos. A metodologia utilizada para a execução deste estudo é descritiva, quantitativa e qualitativa, realizada através de estudo dos manuais aplicados na empresa selecionada, observando a consonância com os pontos apresentados no referencial teórico, fazendo uma análise do descrito para a realização dos controles. Para testar a efetividade dos procedimentos adotados para controles dos ativos da unidade estudada, foi realizada uma verificação dos bens constantes no termo de responsabilidade patrimonial da empresa, através de verificações amostrais, aleatórias e indutivas nos bens que compõe o Ativo Imobilizado. A pesquisa teve como resultados a apresentação dos manuais internos da empresa, adotados como parâmetros para a execução das atividades, comparando-os com os princípios de controles internos. Com base nas amostras, foi realizada uma verificação *in loco* na unidade, confrontando as informações obtidas através das amostras e a existência física dos bens nela apontados. Ao analisar os resultados gerados por este estudo pôde-se identificar que os manuais de procedimento interno referentes à auditoria e aos controles internos da empresa, não estão em consonância com a teoria fundamentada para a análise. Além disso, nas verificações amostrais e indutivas realizadas, foram apontadas algumas divergências nos bens imobilizados, enfatizando que na prática, o controle dos bens diverge do preceito nas normas.

Palavras-chave: Controles Internos. Auditoria. Ativo Imobilizado.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>
AUDIT	Auditoria
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CTC/FNS	Centro de Tratamento de Cartas de Florianópolis
DR/SC	Diretoria Regional de Santa Catarina
ECT	Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos
ERP	<i>Enterprise Resource Planning</i>
GPLAQ	Gerência de Planejamento e Qualidade
IN	Instrução Normativa
MANAUDI	Manual de Auditoria
MANPAT	Manual de Patrimônio
NBC P	Norma Brasileira de Contabilidade Profissional
NBC T	Norma Brasileira de Contabilidade Técnica
PIB	Placa de Identificação do Bem
SFC	Secretaria da Fazenda de Controle Interno
TRP	Termo de Responsabilidade Patrimonial

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Auditoria Interna x Auditoria Externa.	22
Quadro 2 – Componentes da auditoria na ECT.....	43
Quadro 3 – Quantidade de bens x número máximo de detentores.....	46
Quadro 4 – Prazo de registro no ERP.....	49
Quadro 5 – Itens da amostra aleatória de verificação.....	49
Quadro 6 - Itens da amostra indutiva de verificação.....	51

LISTA DE GRÁFICOS E FIGURAS

Figura 1 – Estrutura com auditoria interna.....	23
Figura 2 – Procedimentos de auditoria do imobilizado.....	29
Figura 3 – Estrutura organizacional da ECT.....	39
Figura 4 – Instrumentos do controle interno na ECT.....	42
Figura 5 – Subprocesso de conferência física dos bens.....	48
Gráfico 1 – Representação gráfica da amostra aleatória.....	50
Gráfico 2 – Representação gráfica da amostra indutiva.....	53
Gráfico 3 – Representação gráfica da amostra total.....	53

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 TEMA E PROBLEMA	12
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA.....	13
1.2.1 Objetivo geral.....	13
1.2.2 Objetivos específicos.....	13
1.3 JUSTIFICATIVA	14
1.4 METODOLOGIA	15
1.5 LIMITAÇÃO DA PESQUISA	17
1.6 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO	17
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	19
2.1 AUDITORIA	19
2.1.1 Procedimentos de auditoria	21
2.1.2 Auditoria interna	23
2.1.3 Auditoria externa.....	25
2.1.4 Auditoria no Ativo Imobilizado	28
2.2 CONTROLES INTERNOS	30
2.2.1 Objetivos do controle interno	32
2.2.2 Princípios de controles internos	34
2.2.3 Controles internos do Ativo Imobilizado	35
3 ANÁLISE E DESCRIÇÃO DOS RESULTADOS	38
3.1 BREVE HISTÓRICO DA ORGANIZAÇÃO	38
3.2 ESTRUTURA ADMINISTRATIVA	39
3.3 CONTROLES NA ECT	40
3.3.1 Manual de auditoria	40
3.3.2 Auditoria interna na ECT.....	43
3.3.3 Manual do patrimônio.....	44
3.4 CONTROLE PATRIMONIAL.....	46
3.4.1 Responsabilidade patrimonial.....	46
3.4.2 Inventário Anual.....	48
3.5 A CONFERÊNCIA FÍSICA DOS BENS	49
3.6 ANÁLISE DA PESQUISA	54

4 CONSIDERAÇÕES E RECOMENDAÇÕES.....	56
4.1 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	56
4.2 SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS	57
REFERÊNCIAS	58

1 INTRODUÇÃO

No atual cenário econômico em que se encontra a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT) percebe-se a possibilidade de crescimento no ramo logístico. O surgimento de novas empresas neste setor e o crescimento das já existentes, pode gerar uma maior competitividade entre elas e uma conseqüente redução da fatia de mercado para as empresas que não apresentarem diferenciais quanto à qualidade dos produtos oferecidos e execução dos serviços prestados.

Segundo Almeida (2011), as empresas do setor público possuem um engessamento bastante expressivo quanto à gestão exercida, se comparada a uma empresa do ramo privado. Quando não há possibilidade da realização de investimentos de uma maneira mais flexível e as empresas necessitam desenvolver suas atividades de maneira mais eficaz e eficiente, a adoção de procedimentos de controle na condução de suas atividades, pode contribuir para uma redução nos custos da empresa e impulsionar a melhoria na qualidade de seus produtos e serviços.

De acordo com Puricelli (2004), considerando o aumento da qualidade como um possível fator que contribui para o crescimento de uma empresa dentro do mercado em que atua, os controles internos podem representar uma possibilidade de interação quanto à relação entre as variáveis: redução de custos, ampliação da produtividade e melhoria da qualidade dos produtos e serviços prestados.

De acordo com os autores, a criação de novas empresas ou filiais ou ainda reestruturação física das já existentes não dá garantia de que a execução das atividades apresentará o resultado esperado, porém, trabalhar as metodologias de controle e gestão dessas unidades e dos bens que dela fazem parte, pode possibilitar que a informação captada nos diversos departamentos e encaminhada às gerências apresente uma maior confiabilidade.

Observa-se cada vez mais a necessidade dos gestores públicos adotarem ferramentas gerenciais, que mantenham atualizados os registros referentes ao Ativo Imobilizado. O Ativo Imobilizado necessita de um controle efetivo, pois, para algumas organizações é de grande importância, tanto para o controle da atividade operacional quanto para tomada de decisão por parte dos gestores, que poderão utilizar essas informações para trabalhar as melhorias da qualidade da operação. “O controle do Ativo Imobilizado não deve se ater apenas aos fatos administrativos.” (SOUZA, 2004, p.8).

Nas grandes organizações é possível que se encontre deficiências quanto à gestão do Ativo Imobilizado, por isso, é interessante que haja a conscientização do corpo gerencial e de

seus colaboradores quanto à eficiência sobre o controle deste, perante a representatividade na totalidade de seus ativos e a observância quanto à forma de controle prescrita pelas normativas internas da empresa e pelos princípios de controles internos. A gestão eficiente pode estar na observância, entendimento e prática destas normas que determinam as condutas a serem obedecidas quando do cumprimento das rotinas administrativas para manutenção e controle dos seus bens.

Desta forma, a pesquisa apresentada visa analisar o controle do Ativo Imobilizado no Centro de Tratamento de Cartas de Florianópolis (CTC/FNS), vinculado à Diretoria Regional de Santa Catarina (DR/SC) na ECT, buscando demonstrar a importância de garantir o perfeito registro e monitoramento dos bens móveis da referida entidade, apontando possíveis problemas enfrentados no controle patrimonial, sob a luz das normas internas da empresa e dos princípios de controles internos.

1.1 TEMA E PROBLEMA

Constituído pelos bens e direitos, em sua maioria, destinados a manutenção do exercício das atividades fins de uma empresa, segundo Souza (2004), o Ativo Imobilizado muitas vezes é ponto fundamental quando da adoção de métodos ou procedimentos de controle interno em uma entidade, uma vez que, de certa forma, pode constituir parcela elevada do total de seus ativos.

O controle correto do Ativo Imobilizado, de acordo com Puricelli (2004), supre a necessidade dos gestores públicos em manter um planejamento que possa constatar as necessidades de modificação no patrimônio, reduzindo o risco do desperdício, garantindo uma produtividade mais efetiva. Assim, o controle patrimonial na ECT, pode ser importante quando do atendimento das necessidades internas da empresa, para fins gerenciais.

O controle patrimonial na ECT, de acordo com o predisposto em seus manuais, deve envolver a observância de normas e procedimentos, que devem estar sempre atualizados de acordo com a legislação prevista e mencionada na apresentação de cada manual. O inventário anual que deve ser assinado pelo gestor responsável por cada área e para a realização do controle de cada bem deverá ser afixada uma placa com código de barras, chamada de placa de identificação do bem (PIB).

O tema proposto por esta pesquisa é analisar a forma de controle interno dos ativos imobilizados praticados pela unidade em estudo, na observância dos procedimentos dispostos

e das normas instituídas pela empresa. A finalidade da proposta deste estudo é buscar responder a seguinte pergunta:

Como são previstos e realizados os controles internos para o ativo imobilizado na Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos?

1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

A seguir serão apresentados o objetivo geral e os objetivos específicos, que visam responder questionamento apresentado nesta pesquisa.

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral do estudo realizado é identificar se os controles internos praticados na gestão dos ativos imobilizados do CTC/FNS da DR/SC são realizados conforme os procedimentos descritos nos manuais da empresa.

1.2.2 Objetivos Específicos

Para atingir o objetivo geral deste trabalho, foram definidos os seguintes objetivos específicos:

- a) Identificar através dos manuais de auditoria e do patrimônio, a forma prevista para controle do Ativo Imobilizado;
- b) Correlacionar princípios de controles internos com as normas previstas nos manuais, quanto à forma de controle do Ativo Imobilizado;
- c) Verificar se há concordância entre os princípios adotados pela empresa para o controle interno, com os princípios apontados no estudo;
- d) Verificar a adequabilidade do sistema de controle interno praticado, em relação à observância dos princípios de controles internos;
- e) Demonstrar através de verificação por amostragem no Ativo Imobilizado da unidade pesquisada, a efetividade na forma de controle realizada para a sua gestão.

1.3 JUSTIFICATIVA

A proposição desta monografia está vinculada a averiguação dos controles internos aplicados ao Ativo Imobilizado da unidade em estudo. Para isso, busca-se entender as normativas internas para o controle do Ativo Imobilizado e a efetividade do controle destes itens. No conceito adotado pela *AICPA* (apud *ATTIE*, 2009, p. 148), tem-se que:

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 política traçada pela administração.

Alem de manter um registro para os elementos do Ativo Imobilizado é importante que cada entidade possua normativas internas que apresentem a forma de controles aplicáveis ao seu patrimônio. Estes documentos devem prescrever a forma como a empresa deve proceder com seus controles, para a salvaguarda de maneira correta do patrimônio que a compõe.

Os registros devem ser elaborados prevendo apresentar facilidade de entendimento para quem gerencia os processos, sem comprometer as informações que devem ser prestadas. A administração necessita de informações sobre o patrimônio para elaboração do planejamento e para a tomada de decisão. Nota-se que controle patrimonial é fundamental, por isso, as informações devem buscar fluência e interação entre elas.

Para Pinho (2007, p. 47) o controle interno “reflete o estilo gerencial, a estruturação dos negócios e a cultura organizacional.”, portanto cada entidade deve adotar controles que permeiem suas atividades e que promovam a eficiência operacional e a eficácia organizacional. De acordo com os conceitos adotados pelos autores citados anteriormente, observe-se que os controles internos de cada entidade, são reflexos da sua própria organização interna.

Partindo-se do pressuposto de que cada entidade pode adotar um padrão próprio aos seus controles internos, pode ser que, a eficácia de um sistema de controle seja prejudicada devido à adoção diferenciada de procedimentos de controle numa mesma entidade. Desta forma, destaca-se a necessidade de se estudar os princípios de controles internos e a adequabilidade do controle interno de cada entidade a estes princípios.

Assim, a pesquisa, ao analisar o controle do imobilizado na entidade escolhida, se justifica sob o ponto de vista prático, por demonstrar como essa empresa se utiliza de seus controles internos e sob o ponto de vista teórico, elencando informações importantes

relacionadas ao Ativo Imobilizado da entidade estudada, como a forma de controle relacionada nas normas internas.

O resultado do estudo pode servir como base para que os gestores utilizem as análises feitas na busca por melhorias em seus processos internos e no controle interno do centro estudado, na medida em que esta pesquisa conseguir atingir os seus objetivos. Logo, a identificação dos controles internos no CTC/FNS, busca demonstrar como estes proporcionam melhorias para as atividades da empresa.

1.4 METODOLOGIA

Na graduação, a monografia é apresentada como o resultado conseqüente à realização de experiências e estudos desenvolvidos durante a formação acadêmica, que resulta em um trabalho relacionado à temática escolhida. É uma maneira de sistematizar o conhecimento adquirido pelo aluno, a cerca do estudo realizado.

Beuren et al. (2003, p. 40), descreve a monografia como “o ensaio, em que o educando alicerça as bases para um trabalho mais aprofundado”. A partir da monografia, é possível avaliar problemas e soluções relevantes no ambiente onde foi realizada a pesquisa. Para a realização da monografia, determina-se uma metodologia levantada para a realização dos trabalhos. Conforme Gil (2002, p. 162), na metodologia, “descrevem-se os procedimentos a serem seguidos” e sua organização irá variar conforme as particularidades de cada pesquisa.

Para Beuren, et al. (2003, p. 67), “tanto o problema quanto as hipóteses são definidoras da metodologia da pesquisa a ser adotada no trabalho monográfico. É preciso escolher a tipologia de pesquisa que coaduna com a pergunta formulada”. Na metodologia deverão ser abordadas informações sobre: o tipo de pesquisa, a amostra, a coleta de dados e a análise dos dados coletados.

Beuren et al. (2003, pg. 137), diz que “a coleta de dados por meio de pesquisa documental ou fontes primárias é a que trabalha com informações que não receberam tratamento analítico”. A pesquisa documental visa selecionar, tratar e interpretar as informações, buscando extrair algum sentido e introduzir algum valor, podendo desse modo contribuir para que o estudo alcance seu objetivo. Configura-se como uma técnica para abordar dados qualitativos e quantitativos, utilizada como suporte à construção do diagnóstico de uma pesquisa.

A análise documental neste trabalho, serviu para selecionar e interpretar os dados obtidos na empresa e a forma de controle interno adotado, separando as informações necessárias para a contribuição à pesquisa. Durante a execução da pesquisa, as dúvidas que surgiram, foram sanadas através de consultas à coordenadores da Gerência de planejamento e controle de qualidade (GPLAQ) do CTC/FNS.

Adotando, ainda, a concepção de Silva (2003), pesquisas de procedimento de análise documental, explicam e discutem determinado assunto com base em referências já publicadas. O procedimento de análise documental utiliza material que pode ser revisado. Na classificação proposta pelo autor, enquadram-se as normas internas adotadas pela ECT e os princípios de controles internos.

Foram selecionados os manuais da empresa que continham as informações sobre o patrimônio e os controles internos, sendo realizada uma leitura total dos módulos, capítulos e anexos, com a finalidade de encontrar as os procedimentos para controle do imobilizado. Desta forma são atendidos os objetivos que visam correlacionar os princípios propostos para estudo, com as normas vigentes nos regulamentos internos da ECT.

No que concerne à abordagem do problema, são utilizadas metodologias de natureza predominantemente qualitativa e quantitativa. Os aspectos quantitativos da pesquisa aplicam-se para a avaliação dos resultados obtidos na verificação realizada nos itens selecionados e os qualitativos quanto à qualidade da análise efetuada. Deste modo, percebe-se que o método aplicado, coaduna com os objetivos da pesquisa, no que consiste avaliar os procedimentos manualizados para controle interno dos imobilizados e sua consonância com princípios de controles internos.

A realização da conferência nos itens do imobilizado será feita com base amostral, definido de duas formas. A primeira através de critério definido de maneira indutiva e a segunda de maneira aleatória. A primeira amostra, com característica indutiva, foi obtida através do sistema de *Enterprise Resource Planning* (ERP), utilizado na unidade. Foram selecionadas todas as transferências de equipamentos operacionais realizadas no ano de 2011 e com base nestas informações, foi levantado o grupo de equipamentos com o maior número de transferências entre centros diferentes. O equipamento com o maior número de transferências foi o escolhido como o objeto da amostra.

Com as amostras definidas, fez-se a comparação entre as unidades físicas do equipamento selecionado na amostra, com as unidades físicas existentes na unidade e efetivamente registradas no Termo de Responsabilidade Patrimonial (TRP) da unidade. O

TRP é o documento oficial adotado pela empresa, que faz o arrolamento de todos os bens imobilizados pertencentes a ela, correlacionando suas especificações técnicas, número de controle, quantidade e valor dos bens, descritos unitariamente. A segunda amostra será obtida de maneira aleatória e seguirá os padrões de comparação iguais ao da primeira amostra, onde novamente verifica-se no CTC/FNS a existência das unidades físicas do bem e se estas estão de acordo com as suas especificações técnicas.

1.5 LIMITAÇÃO DA PESQUISA

Este estudo se limita a avaliar as normas instituídas pela ECT para o controle dos ativos imobilizados pertencentes ao patrimônio da empresa, quanto a sua consonância com o disposto pelos princípios dos controles internos e a avaliar quanto ao cumprimento da normalização, por parte da unidade vinculada a estrutura organizacional, na diretoria regional de Santa Catarina. Por se tratar de um centro cujas atividades desenvolvidas possuem características muito específicas, pode não servir como parâmetro para analisar as unidades das demais diretorias regionais da ECT ou outras unidades de captação, tratamento ou distribuição.

Outro ponto que deve ser levado em consideração como limitação é o fato de que os manuais de procedimentos internos, de acordo com o código de ética da empresa, não podem tramitar fora do ambiente interno. A falta deste material nos anexos, poderá gerar desconfiança por parte do leitor, por não ter como conferir o conteúdo analisado para confrontação com a teoria apresentada.

1.6 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

A monografia apresentada encontra-se dividida em quatro capítulos identificados da seguinte forma:

No primeiro capítulo evidencia-se o contexto no qual está inserido o estudo, bem como importância do mesmo. Este capítulo é composto do tema e problema, objetivos da pesquisa, justificativa do estudo, metodologia, limitações da pesquisa e estrutura do trabalho.

No segundo capítulo, aborda-se a fundamentação teórica para a realização do estudo, trazendo as definições, conceitos, objetivos e outros aspectos de controles internos e de auditoria.

O terceiro capítulo apresenta o estudo de caso realizado acerca do Ativo Imobilizado de um determinado setor na ECT, vinculados a DR/SC, identificando os controles internos adotados e sua adequabilidade aos princípios de controles internos quanto ao prescrito nas normas internas. É apresentada também a análise das verificações realizadas na forma indutiva e amostral no Ativo Imobilizado.

No quarto e último capítulo, são apresentados os resultados e as conclusões quanto aos objetivos e quanto às sugestões para trabalhos futuros, seguidos das referências utilizadas para a elaboração e fundamentação do estudo.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo serão apresentadas as fontes literárias utilizadas para a realização da pesquisa, de maneira que se trace o perfil teórico, com a finalidade de fornecer estruturação conceitual, bem como confirmação da teoria na monografia. A fundamentação deste estudo é concebida através da conceituação de auditoria, considerando suas classificações e da conceituação de controles internos e tipos de controles internos que são realizados nos processos e atividades que envolvem o Ativo Imobilizado.

2.1 AUDITORIA

O surgimento da necessidade de uma confirmação precisa dos registros contábeis e o avanço da política de capitalismo, cada vez mais acirrada, fez com que as empresas sentissem a necessidade de aprimorar os controles e procedimentos internos por ela adotados, com o interesse de reduzir seus custos e tornar os negócios mais competitivos. Para que fossem investidos capitais de terceiros que possibilitassem o avanço das empresas, tornou-se necessário à aplicação de algum método que demonstrasse a veracidade das informações prestadas nos demonstrativos das empresas.

Para Sá (2009, p. 21) “a auditoria tem seu surgimento histórico na civilização Suméria há aproximadamente 6.500 anos (4.500 a.c).” Para Almeida (2007, p.1) independente do surgimento histórico da auditoria, “o grande marco que define a evolução da auditoria dentro da contabilidade, foi à evolução do sistema capitalista”. Isso ocorreu pela necessidade de ampliação das empresas e pelo acirramento da concorrência. Era necessário operar de forma mais lucrativa, para que os investimentos fossem realizados.

Franco (2009, p.39) afirma que, “por ser o primeiro país a possuir grandes companhias de comércio e a instituir a taxação de impostos, baseados nos lucros destas empresas, o grande precursor mundial da auditoria foi a Inglaterra.”

Baseado nos conceitos explorados pelos autores, a auditoria aparece como conseqüência da necessidade de confirmação dos registros contábeis, em virtude do aparecimento das grandes empresas e da taxação do imposto de renda, baseado nos resultados apurados em demonstrativos apresentados por estas empresas. Sua evolução ocorreu paralelamente ao desenvolvimento econômico, que gerou as grandes empresas formadas por

capitais de muitas pessoas, que tem na confirmação dos registros contábeis a proteção do seu patrimônio.

As empresas partiam para as tentativas de obtenção de entrada de capital através de empréstimos. O investidor por sua vez, necessitava de informações acerca da saúde da empresa, para análise da possibilidade de ceder tal investimento. Para a comprovação da situação real da empresa tomadora do empréstimo, aparece a auditoria, com a responsabilidade de verificar as demonstrações por ela apresentadas, com o intuito de fornecer informações confiáveis aos emprestadores.

No contexto apresentado pelas ideias de Sá (2009, p. 23), “inicialmente a auditoria era limitada a verificação de registros contábeis, visando apenas observar a exatidão dos mesmos, através da confrontação da escrita com as provas do fato”. A auditoria sob esta ótica, examina os registros contábeis e os demonstrativos gerados a partir destes registros, através da observação exata e fidedigna.

Franco (2009) aponta a auditoria com uma conceituação um pouco mais voltada ao gerenciamento empresarial, apresentando-a não apenas como uma forma de provar os fatos registrados, mas, como uma provedora de informações e confirmações internas e externas, que obedecendo a normas apropriadas de procedimentos e os princípios fundamentais e normas de contabilidade, aplicadas de maneira uniforme, fornecem informações precisas para a busca no aprimoramento dos controles internos.

O objeto da auditoria, para Franco (2009, p. 31) “é o conjunto de todos os elementos de controle do patrimônio administrado, exercendo ação preventiva, saneadora ou moralizadora, para verificar a veracidade destes elementos”. É a auditoria quem dá credibilidade às demonstrações contábeis e às informações nelas contidas.

Neste aspecto a auditoria não é apresentada especificamente para a descoberta de fraudes, erros ou irregularidades praticadas dentro das empresas, mas como uma forma de fiscalizar a confiabilidade dos meios de controles praticados pela administração das empresas para o seu patrimônio. É através dela que há a possibilidade de melhora efetiva dos controles internos dos bens que constituem o patrimônio da empresa.

Atualmente recomenda-se que a auditoria seja indispensável, pois, é fonte de confirmação da eficiência dos controles internos para a administração das empresas e apresenta uma série de vantagens para a manutenção e o aprimoramento dos controles internos adotados por elas. Das principais vantagens apresentadas pelos autores citados anteriormente como referências, pode-se destacar:

- a) Fiscalização da eficiência dos controles internos;
- b) Segurança de registros contábeis mais corretos;
- c) Dificulta desvios de bens patrimoniais;
- d) Aponta falhas no controles internos.

Sob os aspectos apresentados, têm-se que a auditoria analisa e averigua todos os eventos ligados ao controle patrimonial e as alterações sofridas no patrimônio de uma entidade. Uma vez traçado os objetivos da auditoria, para que estes sejam atingidos é necessário utilizar procedimentos de auditoria para a realização dos exames no objeto escolhido.

2.1.1 Procedimentos de auditoria

Segundo a NBCT 11 (CFC, 2003, p.1) “os procedimentos de auditoria são o conjunto de técnicas que permitem ao auditor obter evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis auditadas.” Dentre as técnicas compreendidas, destaca-se, segundo Almeida (2007), as duas mais comuns para a verificação do Ativo Imobilizado:

- a) Inspeção ou Exame Físico ou Contagem Física: Trata da verificação de existência física dos bens declarados, através da verificação visual, apuração da quantidade física real e comprovação das condições de utilização do bem.
- b) Inspeção de documentos e de registros auxiliares: Consiste na verificação dos documentos que registram a existência do bem no patrimônio da entidade.

A auditoria poderá apresentar diversas formas, cada uma delas com características diferenciadas e peculiares, podendo ser classificadas da seguinte forma, de acordo com Franco (2009. p.205):

- 1) De acordo com a extensão do trabalho: auditoria geral, auditoria parcial e auditoria limitada.
- 2) De acordo com a profundidade dos exames: auditoria integral e auditoria por testes.
- 3) De acordo com a natureza: auditoria permanente, auditoria eventual ou especial e auditoria de balanços com fins específicos.
- 4) De acordo com as relações do auditor com a entidade auditada: auditoria externa e auditoria interna.

Para Peter e Machado (2007, p.75)

a aplicação de provas seletivas, pressupõe aprofundado conhecimento das situações a serem auditadas. Podem ser direcionadas, quando o auditor define parâmetros e restringe seus exames a determinados itens por ele selecionados ou onde os eventos

a serem auditados são selecionados de forma aleatória, seguindo algum critério predeterminado.

Deste modo, dentro da auditoria, que aponta também como um de seus objetivos apurar desvios e má versações do patrimônio, é possível a aplicação de dois tipos de amostragens, com base nas conceituações de provas seletivas apresentadas por Peter e Machado (2007). Os tipos de amostragem se classificam como:

- a) Amostragem aleatória simples, onde o tamanho das amostras e as estimativas são estabelecidas de acordo com o tamanho da população, nível de confiabilidade desejável e índice de precisão.
- b) Amostragem exploratória, sendo sua indicação realizada para casos de pesquisa de fraudes, suspeitas de quebra relevantes nos controles internos e burlagem de normas estabelecidas. Deve ser aplicada quando houver evidências de alguma irregularidade que exija uma investigação mais profunda.

Quadro 1 – Auditoria Interna x Auditoria Externa

Auditoria Interna	Auditoria Externa
Funcionário da empresa	Profissional independente
Atender as necessidades da administração	Atender as necessidades de terceiros.
Desenvolver aperfeiçoamento do controle interno e induzir ao cumprimento de políticas e normas	Determinar a extensão do exame e a fidedignidade das demonstrações financeiras
Subdividido em relação às áreas operacionais e às linhas de responsabilidade administrativa	Subdividido em relação às contas do balanço patrimonial e da demonstração do resultado
O auditor diretamente se preocupa com a detecção e prevenção de fraude	O auditor incidentalmente se preocupa com a detecção e prevenção de fraudes
O auditor deve ser independente em relação ao trabalho que examina, mas, subordinado à administração	O auditor deve ser completamente independente em relação à administração
A revisão das atividades da empresa é contínua	O exame das informações comprobatórias das demonstrações financeiras é periódica

Fonte: Adaptado de Cherman (2005, p.7)

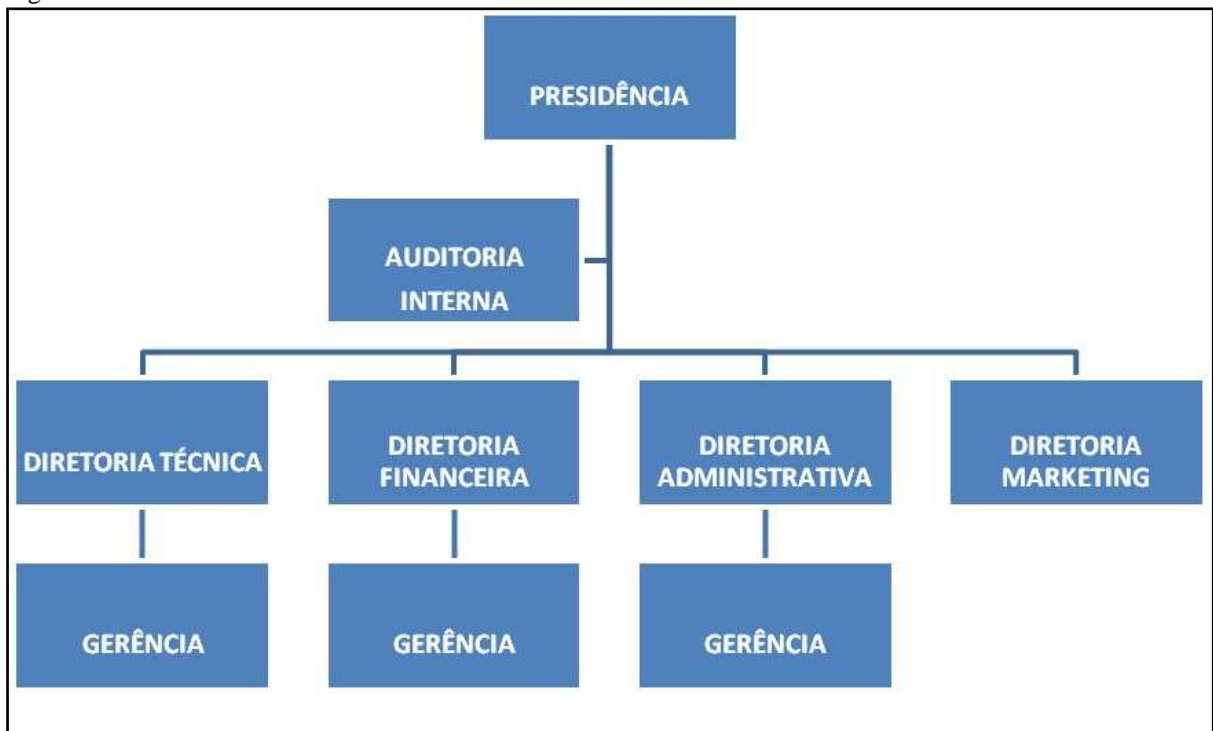
O Quadro 1 apresenta algumas diferenças entre a auditoria interna e a auditoria externa, baseado na visão apresentada por Cherman (2005).

2.1.2 Auditoria interna

Com a expansão das empresas, o decorrente aumento dos procedimentos internos e o aumento na complexidade desses procedimentos, os responsáveis pela gestão empresarial, na impossibilidade da supervisão direta destes, tem buscado maneiras de realizar o acompanhamento dos processos realizados dentro da empresa.

Almeida (2007) aponta que a auditoria interna surge nesse contexto como um órgão de controle independente e visivelmente presente em empresas de grande e médio porte, visto a complexidade das atividades desenvolvidas e a necessidade efetiva do controle destas atividades. Nesta linha de pensamento, a auditoria interna é colocada no mesmo nível hierárquico do conselho de administração ou apenas abaixo da presidência da empresa, trabalhando em conjunto com a mesma e fiscalizando seus atos.

Figura 1 – Estrutura com auditoria interna



Fonte: (LISBOA, 2012, p.1)

Com a existência e a visível segregação entre auditorias externa e interna, há a necessidade da figura de um profissional que atue neste ramo e que seja condizente com a auditoria executada. Almeida (2007) acredita que o surgimento da figura do auditor interno, seja decorrente da figura do auditor externo. O auditor interno surge, portanto, a partir da profissão de auditor externo, que decorre por sua vez é da profissão do contabilista.

Tendo a auditoria interna e o profissional ligado a esta área surgido a partir da auditoria externa e da profissão do auditor externo, há que se apontar a existência de diferenças que tornam relevantes a atividade desenvolvida por estes profissionais dentro das entidades.

Uma das grandes diferenças apresentadas entre auditores externo e interno é o vínculo empregatício do auditor. O auditor interno é o profissional responsável pela auditoria, mas que possui vínculo empregatício direto com a empresa que audita, enquanto que o auditor externo trabalha sem vínculos a empresa auditada.

Para garantir a idoneidade da auditoria interna, o profissional que nela atua deve exercer independência profissional, trabalhando próximo as mesmas condições da auditoria externa. Além das ideias apresentadas por Almeida (2007), Franco (2009) afirma que o auditor interno deve exercer a sua função, baseado em princípios e normas e o seu vínculo com a empresa, não deve tirar sua independência. Franco (2009, p. 219) ressalta que

o vínculo empregatício do auditor interno com a empresa, deve ser meramente circunstancial em virtude de seus serviços serem prestados exclusivamente para a empresa, em tempo integral. Suas funções, entretanto, devem ser exercidas com a mais absoluta independência, sem interferência da administração, que apesar de sua função superiormente hierárquica, deve sujeitar-se também ao seu controle e submeter a seu exame os atos por ela praticados.

“Além disso, não deve desenvolver atividades que possa vir um dia a examinar, para que não interfira em sua independência.” (ALMEIDA, 2007, p. 5). As ideias apresentadas pelos dois autores se complementam. Entre as defesas de Franco (2009) e Almeida (2007), quanto à auditoria interna e a importância do desvinculo do empregado que realiza a auditoria, fica ressaltada a importância para que o auditor interno não seja subordinado àquele cujo trabalho irá auditar

Attie (2009a, p.19) afirma que “a atividade de auditoria deve abranger o estudo dos controles internos aplicáveis às operações e atividades departamentais e a confirmação da fidedignidade dos valores expressos”. Atuando desta forma, a auditoria fornece a equipe de gestão da entidade, informações que possam auxiliar nas atividades pelos quais são responsáveis.

A auditoria interna planeja seus trabalhos, com base em análises da política adotada pela empresa, nos procedimentos internos, nas regras, nos costumes adotados pelos colaboradores e nos sistemas e métodos. Assim, ela buscará “a eficiência, o aprimoramento e a padronização dos controles aplicáveis às operações e atividades pertinentes à empresa” (ATTIE, 2009a, p.19).

A Norma Brasileira de Contabilidade Técnica - NBCT 12 (CFC, 2003, p.3), quanto ao planejamento da auditoria interna, afirma através do artigo 12.2.1.1 que

o planejamento do trabalho de Auditoria Interna compreende os exames preliminares das áreas, atividades, produtos e processos, para definir a amplitude e a época do trabalho a ser realizado de acordo com as diretrizes estabelecidas pela administração da entidade.

Os resultados apresentados no trabalho do auditor prestam suporte à atividade de gestão da entidade, possibilitando a análise dos controles internos, a revisão das operações com base nos problemas apontados e o apontamento das ineficiências ocorridas dentro do processo. O auditor interno deve observar as normas de conduta adotadas na entidade auditada, trabalhando com zelo profissional, lealdade e honestidade, examinando a integridade e fidedignidade das informações prestadas pela contabilidade. Além destes exames dos controles e das informações, Attie (2009a, p. 47) ressalta que

Os auditores internos devem examinar os meios usados para proteger o ativo contra diversos tipos de danos, tais como os que decorrem de roubo, incêndio, atividade incorreta ou ilegal e exposição dos bens às intempéries. Os auditores internos, ao verificarem a existência do ativo, devem empregar procedimentos adequados para este fim.

Destaca-se ainda a importância quanto à frequência dos trabalhos da auditoria interna. Para determinação da frequência para o qual devem ser realizados os trabalhos do auditor interno, Attie (2009a) diz que é necessário observar a relevância e os riscos envolvidos em cada trabalho da auditoria, considerando como mais importantes os itens que forem julgados como de maior urgência e prioridade.

Na auditoria interna “há um controle prévio, concomitante e conseqüente de todos os atos da administração.” (FRANCO, 2009, p. 219). Devido à ligação que possui com a empresa, devido ao vínculo empregatício, o auditor interno pode manter auditorias contínuas e verificações periódicas. Além da vantagem apresentada, o autor traz ainda desvantagens da auditoria interna, ligada aos laços de amizade entre auditor e auditados e o risco dos funcionários ligados à auditoria se restringirem apenas às verificações de suas atividades diárias, o que incorreria em uma auditoria ineficiente.

2.1.3 Auditoria externa

Segundo o conceito de Franco (2009, p. 218), “a auditoria externa é aquela realizada por profissional liberal, auditor independente, sem vínculo de emprego com a entidade auditada e que poderá ser contratado para auditoria permanente ou eventual”. Outro conceito

apresentado, condizente com Franco (2009) é o de Cherman (2005). Ele ressalta a importância para que este profissional “seja totalmente independente da empresa auditada” (CHERMAN, 2005, p.8).

Segundo Franco (2009) e Cherman (2005), inserindo as complementações de Almeida (2007), tem-se a idéia de que o profissional que atua na auditoria externa, tem como objetivo principal emitir um parecer sobre os demonstrativos contábeis da empresa, sem a função de detectar fraudes ou reorganizar o processo produtivo da empresa. Ainda quanto ao escopo do parecer da auditoria externa, a opinião é emitida “sobre as demonstrações contábeis, no sentido de verificar se estas refletem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações e as origens e aplicações de recursos da empresa examinada (ALMEIDA, 2007, p. 26).

Na visão de Franco (2009) o auditor independente poderá realizar a sua atividade de acordo com seus próprios métodos e suas conveniências, desde que obtenha sempre provas que o levem a convicção para a geração dos pareceres e que siga as normas para realização da auditoria. Para Franco (2009, p. 218)

A independência do auditor externo deve ser absoluta e jamais poderá aceitar imposições da empresa quanto ao procedimento que deverá adotar para a realização da auditoria, nem quanto às conclusões a que deve chegar. Somente ele deve julgar a extensão e a profundidade que deve dar ao exame, bem como a procedência e a validade das provas para tirar suas conclusões.

Embora considerada a independência do auditor quanto aos métodos utilizados para a execução da auditoria, destaca-se que a execução desta acontece baseada em procedimentos técnicos que tem como objetivo dar suporte a qualificação da execução dos trabalhos do auditor. Há diferenciação entre os métodos utilizados para a realização da auditoria e as normas para execução da mesma. Segundo Attie (2009, p. 52) os métodos “se relacionam com as ações a serem praticadas, conquanto as normas tratam das medidas de qualidade da execução destas ações e dos objetivos a serem alcançados”.

As normas que estabelecem regras de conduta profissional e os procedimentos técnicos a serem observados quando da realização da auditoria externa, classificam-se em Profissionais e Técnicas. As Normas Brasileiras de Contabilidade Profissionais (NBC P) estabelecem regras de exercício profissional e as NBC T determinam conceitos doutrinários, regras e procedimentos aplicados de Contabilidade.

De acordo com a resolução CFC 980/03 (CFC, 2003, p. 5 e p.8), que deu nova redação à resolução CFC 751/93, a norma que rege a estrutura profissional do auditor independente é a NBCP 1, que versa a seguinte estrutura

NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente

- 1.1 – Competência Técnico-Profissional
- 1.1 – Independência
- 1.2 – Responsabilidade na Execução dos Trabalhos
- 1.3 – Honorários Profissionais
- 1.4 – Guarda da Documentação
- 1.5 – Sigilo
- 1.6 – Utilização de Trabalho do Auditor Interno
- 1.7 – Utilização de Trabalho de Especialistas
- 1.8 – Manutenção dos Líderes de Equipe de Auditoria

Já a norma que rege a estrutura técnica da forma de atuação do auditor independente, a NBC T 11, está disposta da seguinte forma

NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis

- 1.1.1 – Conceituação e Objetivos da Auditoria Independente
- 1.1.2 Procedimentos de Auditoria
- 1.1.3 Papéis de Trabalho e Documentação da Auditoria
- 1.1.4 Planejamento da Auditoria
- 1.1.5 Fraude e Erro
- 1.1.6 Relevância na Auditoria
- 1.1.7 Riscos da Auditoria
- 1.1.8 Supervisão e Controle de Qualidade
- 1.1.9 Avaliação do Sistema Contábil e do Controle Interno
- 1.1.10 Continuidade Normal das Atividades da Entidade
- 1.1.11 Amostragem
- 1.1.12 Processamento Eletrônico de Dados
- 1.1.13 Estimativas Contábeis
- 1.1.14 Transações com Partes Relacionadas
- 1.1.15 Contingências
- 1.1.16 Transações e Eventos Subseqüentes
- 1.1.17 Carta de Responsabilidade da Administração
- 11.18 – Parecer dos Auditores Independentes

A auditoria externa geralmente acontece por obrigações legais ou por imposições de terceiros interessados na empresa. A opinião do auditor sobre a propriedade das demonstrações contábeis e a representação efetiva da situação do patrimônio da empresa, se dá através da emissão de pareceres. Segundo Attie (2009, p.74) “o parecer reflete o entendimento do auditor acerca dos dados em exame, de uma forma padrão e resumida”. O parecer é classificado de acordo com a natureza da opinião expressada em, parecer com ressalva, parecer sem ressalva, parecer adverso e parecer com abstenção de opinião.

Segundo o autor, o parecer com ressalva é emitido quando o auditor conclui divergências entre as informações apresentadas e as informações apuradas, mas a magnitude dessas divergências não requer parecer adverso. Já o parecer sem ressalva indica convencimento do auditor, de que as demonstrações, atos e fatos analisados, estão de acordo com os princípios fundamentais da Contabilidade.

Attie (2009) explica ainda que o parecer adverso é emitido pelo auditor quando verificada demonstrações contábeis que são emitidas de forma incorreta, incompleta ou não

baseada nos princípios fundamentais da contabilidade, numa proporção onde o parecer com ressalva seja insuficiente para prestação da informação. Por último, o parecer com abstenção de opinião é elaborado quando não há comprovações suficientes que fundamente a opinião do auditor.

Analisando os pontos colocados entre auditoria externa e interna, percebe-se que há uma complementação de um para com outra. Não se pode afirmar que uma se sobrepõe à outra, quanto à efetividade dos serviços prestados, mas que, auditorias externa e interna se complementam no sentido de que a auditoria interna visará com maior ênfase o cuidado na manutenção e correção dos controles internos, enquanto que a auditoria externa entrará com profissionais sem vínculo com a empresa, na emissão de seus pareceres e verificação dos fatos apontados.

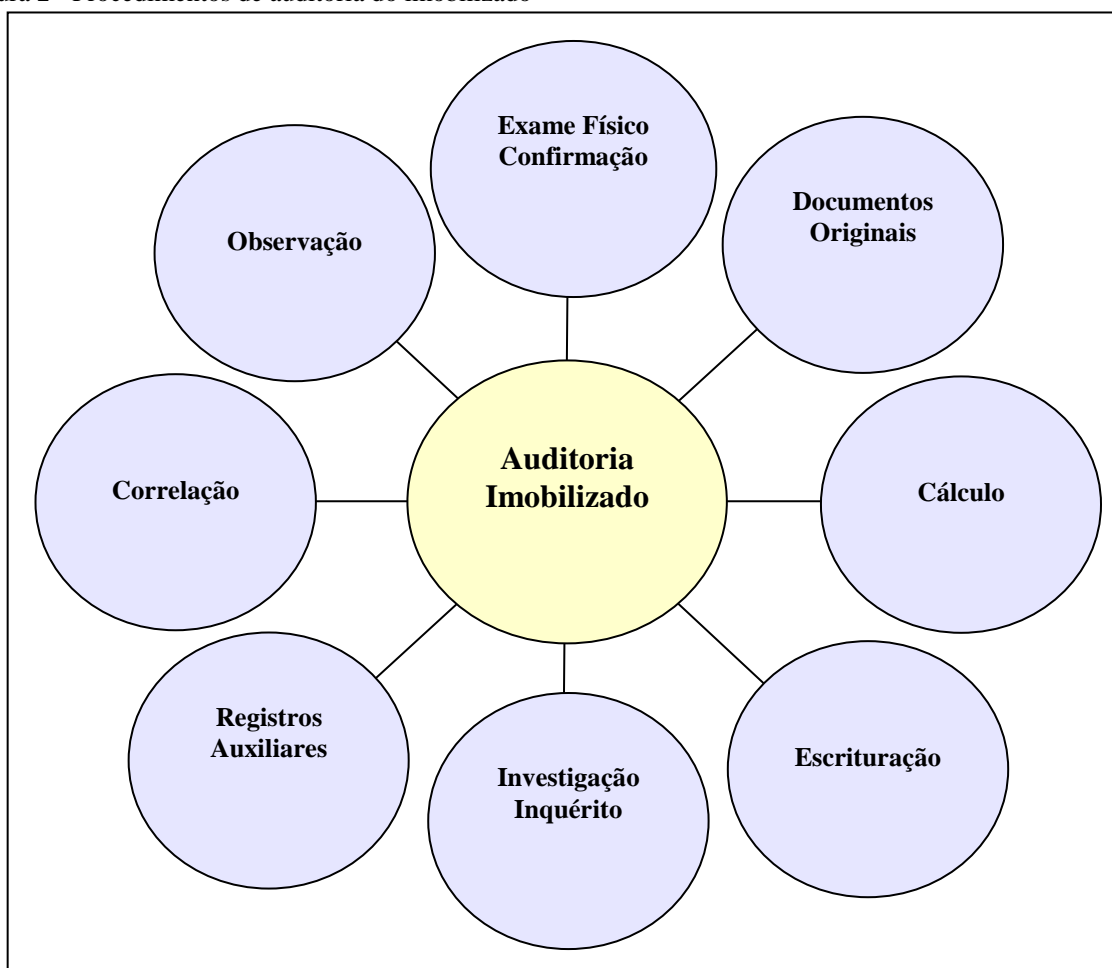
2.1.4 Auditoria no Ativo Imobilizado

Segundo Futida (2012, p.1) ativos imobilizados são itens tangíveis que “são utilizados na produção ou destinados a aluguel, usados na administração e na prestação de serviços e que se espera que sejam usados por mais de um ano e possuam valor relevante.”

Os bens do Ativo Imobilizado muitas vezes podem representar uma alta parcela do total do ativo de uma empresa. Esse tipo de bem tem permanência prolongada na companhia, e são utilizados na produção dos bens ou na prestação dos serviços por ela realizados. De acordo com Attie (2009), estão entre os principais objetivos da auditoria dos ativos imobilizados: verificar a existência real de um bem e as suas condições de utilização, verificar a efetividade da propriedade do bem, pela entidade e determinar se a classificação do bem é evidenciada corretamente.

Uma vez apontados os objetivos principais para se realizar uma auditoria no Ativo Imobilizado, para que estes sejam atingidos, o auditor deverá utilizar técnicas ou procedimentos para a realização dos exames no objeto escolhido para a auditoria. Os procedimentos de auditoria são técnicas que o auditor utiliza para obter evidências sobre as demonstrações financeiras. Dentre as técnicas compreendidas, as mais comuns para a verificação do Ativo Imobilizado seguem exemplificadas na Figura 2:

Figura 2 - Procedimentos de auditoria do imobilizado



Fonte: Adaptado de Attie (2009, p. 429)

Attie (2009) chama a atenção para o fato de que antes da execução dos procedimentos de auditoria nos ativos imobilizados é necessário levar em conta a confiabilidade dos controles internos praticados sobre este item. Para tanto, cita como exemplos de confirmações dos controles internos que dão confiabilidade à auditoria destes itens, por exemplo, a verificação da existência de contagens físicas periódicas e o cuidado com os sistemas e formas utilizados para baixas e transferências.

O autor acredita que numa auditoria, pela facilidade de acesso aos itens do imobilizado e aos documentos de inventário e registro dos bens, a adoção de procedimentos como a contagem física dos bens e a inspeção de documentos originais e auxiliares são os mais adequados para se chegar aos objetivos de verificação deste item. Reunindo os conceitos apresentados por Attie (2009), Almeida (2007) e Franco (2009), pode-se classificar estas duas formas em: Inspeção ou Exame Físico ou Contagem Física; e inspeção de documentos e de registros auxiliares.

2.2 CONTROLES INTERNOS

A Controladoria, conforme uma das definições dadas por Mossimann, Alves e Fisch (1999), é apresentada sobre duas possibilidades que se excluem mutuamente por apresentarem categorias lógicas diversas. Para eles a controladoria apresenta-se através de conceitos relativos a gestão econômica, sendo visualizada sob dois enfoques. O primeiro como órgão administrativo cujo funcionamento é definido através do modelo de gestão empresarial e o segundo como uma área de conhecimento humano.

Na primeira possibilidade, a controladoria aparece como setor da empresa, com funções definidas, tornando-se parte da sua estrutura organizacional. Ela é parte de um organograma funcional, devendo obedecer a determinados princípios. Segundo Mossimann, Alves e Fisch (1999, p. 99):

A controladoria pode ser conceituada como um conjunto de princípios, procedimentos e métodos das Ciências da Administração, Economia, Psicologia, Estatística, e principalmente da Contabilidade, que se ocupam da gestão econômica das empresas, com o fim de orientá-las para eficácia.

Catelli (2001, p.344), afirma que:

A controladoria enquanto ramo do conhecimento, apoiada na Teoria da Contabilidade e numa visão multidisciplinar, é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção de sistemas de Informações e Modelo de Gestão Econômica, que supram adequadamente as necessidades informativas dos Gestores e os induzam durante o processo de gestão, quando requerido, a tomarem decisões ótimas.

Embora na visão dos autores Mossimann, Alves e Fisch (1999) as duas possibilidades de conceituação de Controladoria sejam mutuamente excludentes entre si, para Catelli (2001), a controladoria constitui ramo do conhecimento, e reconhece que está apoiada na teoria da contabilidade. O que é apresentado em comum na visão dos autores supracitados é a controladoria na sua formatação enquanto modelo de gestão e apoio na geração de informações, fidedignas, que são utilizadas como base para a tomada de decisão junto aos gestores das empresas.

As visões de Mossimann, Alves e Fisch (1999), vão ao encontro do que é explorado por outros autores, no que consiste a idéia da necessidade de criação de controles internos nas empresas. Os autores compartilham da idéia de que expansão das empresas, de certa forma, aliada às contínuas mudanças que ocorrem em seu ambiente, tem levado os gestores a realizarem tarefas com preocupação de verificação dos resultados de suas ações. Junto à execução destas tarefas é que se nota a importância dos controles internos.

O controle interno constitui em uma ferramenta utilizada para a mensuração das atividades realizadas que, quando comparado ao planejamento estabelecido, identifica desvios que podem comprometer os objetivos que contribuem com o resultado empresarial. O controle para Crepaldi (2002) deve consistir em buscar padrões capazes de permitir que os recursos obtidos sejam aplicados eficaz e eficientemente, na realização dos objetivos almejados pela organização.

Na visão de Attie (2009) o sentido de controle interno tem uma amplitude muito maior do que a exposta pelo demais autores. Isso se deve ao fato de uma educação efetiva, voltada principalmente a ambientes capitalistas e de investimentos. Dessa forma, o controle interno é formado por uma série de procedimentos que devem ser definidos para garantir a fluidez dos processos. O seu verdadeiro significado só faz sentido quando atinge verdadeiramente o objetivo para o qual foi proposta a sua implantação.

“O controle interno é parte integrante de cada segmento da organização e cada procedimento corresponde a uma parte do conjunto do controle interno” (ATTIE, 2009, p.152). Quanto mais uma empresa está apoiada em um sistema de controle interno eficiente, maior é a garantia de que as informações geradas possam ser consideradas confiáveis.

Uma contabilidade apresentada com dados que não possuem uma forma de controle interno, podem conter distorções. A confiabilidade do fluxo de transformação desses dados em informações contábeis pode ser prejudicada e conseqüentemente a decisão dos gestores, com base nas informações fornecidas, poderá ser vital a entidade. “A importância do controle interno fica patente a partir do momento em que se torna impossível conceber uma empresa que não disponha de controles” (ATTIE, 2009, p.151).

Os controles internos têm particularidades de uso tanto para a contabilidade quanto para a administração. Como segue, poderá ser dividido da seguinte forma, segundo Attie (2009):

- a) Controles contábeis: compreenderão o plano organizacional e todos os sistemas, métodos e procedimentos relativos à salvaguarda dos bens, direitos e obrigações e a fidedignidade dos registros financeiros;
- b) Controles administrativos: compreenderão o plano organizacional e todos os sistemas, métodos e procedimentos relativos à eficácia e eficiência da operação e da obediência ao conjunto de políticas e instruções da administração.

2.2.1 Objetivos do controle interno

Segundo Attie (2009, p.155),

o controle interno tem quatro objetivos básicos: a salvaguarda dos interesses da empresa; a precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais; o estímulo à eficiência operacional; e a aderência às políticas existentes.

Oliveira et al. (2008) apresenta alguns dos objetivos semelhantes aos de Attie (2009), porém, complementa trazendo outros três objetivos que considera como fundamentais para que haja sentido na adoção de controles internos. Para Oliveira et al. (2008), os controles internos também têm como objetivos, evitar a ocorrência de fraudes e erros e servir de ferramenta para a localização dos mesmos, além de garantir o processamento correto de todas as transações e provisões da entidade.

Cherman (2005) também aponta a proteção dos ativos e a produção de dados contábeis confiáveis como dois dos objetivos dos controles internos e destaca que estes dois objetivos estão diretamente ligados aos controles internos contábeis enquanto que os demais objetivos dos controles internos estão ligados aos controles administrativos.

“O objetivo do controle interno relativo à salvaguarda dos interesses remete-se à proteção do patrimônio contra quaisquer perdas e riscos devido a erros ou irregularidades.” (ATTIE, 2009, p.155). As principais práticas que levam à salvaguarda dos interesses são conforme Attie (2009), a segregação de funções, sistema de autorização e aprovação, determinação de funções e responsabilidades, rotação de funcionários, manutenção de contas de controles, diminuição de erros e desperdícios e contagens físicas independentes.

Com relação ao objetivo relacionado à precisão e confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais, tem-se que estes devem gerar informações adequadas, oportunas e compreensíveis. Attie (2009, p.157) diz que “uma empresa necessita constituir, para si, sistemas que lhe garantam conhecer os atos e eventos ocorridos em cada um dos seus segmentos.”

Como meios que possibilitem prover o suporte necessário para o cumprimento deste objetivo, Attie (2009) apresenta: a utilização de documentação confiável, a compreensão do plano de contas, o registro das transações no período de competência e o uso adequado das tecnologias. Cherman (2005) apresenta a auditoria interna como uma das formas de cumprimento deste objetivo, visto que, a aplicação da auditoria de forma correta, dará sustentação para a confiabilidade na informação prestada.

No objetivo relacionado ao estímulo à eficiência operacional Attie (2009) destaca que o intuito principal do objetivo é a promoção da eficiência operacional, dando provimento dos meios necessários para que as tarefas sejam executadas, de maneira que se obtenha entendimento, aplicação e ação tempestiva e uniforme. Oliveira et al. (2008), ressalta quanto ao estímulo à eficiência operacional que o mesmo deve ser feito, “mediante a vigilância exercida pelos relatórios.” (OLIVEIRA et al., 2008, p.135).

Cherman (2005) e Attie (2009) apontam como meios que possibilitam o estímulo à eficiência operacional: a seleção e treinamento adequado do quadro efetivo, o desenvolvimento de um plano de carreiras, avaliação através de relatórios de desempenho, mensuração e estudo dos tempos e movimentos, observação da obediência as instruções internas. Attie (2009), ressalta ainda que não é necessário apenas para as empresas que haja sistemas eficientes e relatórios com riqueza de informações, se o recurso humano utilizado não for capacitado para trabalhar de acordo com as políticas determinadas.

Atender aos desejos da administração, definidos através das suas políticas, segundo Attie (2009), é o preceito principal do objetivo de controle ligado à aderência das políticas existentes. “A empresa tem seu objetivo maior assegurado pelo fato de poder continuar operando indefinidamente, gerando resultados favoráveis que possibilitem sua permanência e expansão de suas atividades.” (ATTIE, 2009, p. 159).

Crepaldi (2011, p. 64), colabora afirmando que “é conveniente documentar a definição de linhas e instruções de operação mediante manuais de organização, organogramas e descrições dos cargos.” Os principais meios que embasam este objetivo, segundo Attie (2009), Cherman (2005) e Crepaldi (2011) são: a supervisão efetiva quando busca um melhor rendimento das pessoas, um sistema de revisão e aprovação que permita analisar valores orçados e executados, análises estatísticas de lucratividade e a existência da auditoria interna.

Com base nos objetivos do controle interno apontados pelos autores, nota-se que estes visam prover uma segurança adequada às atividades desenvolvidas ao longo da organização. Seus meios compreendem a forma pela qual estes objetivos serão alcançados. Com relação à conjugação dos objetivos do controle interno,

A natureza do sistema de controle interno, à luz da empresa, deve basear sua fundamentação nos conhecimentos de administração de empresas, teoria de organização, sistemas, administração de pessoal, contabilidade, e assim por diante. A implantação dos próprios procedimentos de controle precisa levar em conta o custo de implementação e o benefício que pode trazer. Embora o cálculo do benefício apresente dificuldade prática de aplicação, devido ao fato de que nem sempre é possível estimar os benefícios que o controle propiciará no futuro, é preciso levá-lo em consideração principalmente nos casos em que a implantação de

novos controles pode ter efeito relevante sobre os custos da empresa. (ATTIE, 2009, p.160)

O autor lembra durante o transcrever dos objetivos, que o controle interno deve representar um benefício para a entidade. Sua implantação, portanto, necessita de análise que averigue se o custo não será superior ao efeito positivo ocasionado por sua existência.

2.2.2 Princípios de controles internos

Sabe-se que a implantação e elaboração dos controles internos levam em consideração os procedimentos e rotinas da empresa que o aplica na sua utilização. Segundo Almeida (2007), é responsabilidade da administração de uma empresa, verificar a efetividade da implantação e do cumprimento do sistema de controles internos nela existentes. A administração deve estar atenta para que o sistema esteja sempre atualizado e adaptado as circunstâncias em que empresa está inserida.

Cherman (2005) e Almeida (2007) trazem a necessidade quando da implantação de um controle interno que sejam observados alguns princípios, denominados por estes como princípios fundamentais dos controles internos. Segundo os autores, estes princípios classificam-se em: a) responsabilidade ou responsabilidade dos funcionários; b) rotinas internas; c) acesso aos ativos; d) segregação de funções; e) confronto dos ativos com os registros; f) amarrações do sistema; g) auditoria interna; h) controle custo/benefícios.

Quanto ao princípio da responsabilidade, os autores compartilham a idéia de que este princípio baseia-se em determinar as atribuições aos funcionários, de maneira clara e objetiva, descritas em manuais e normativos internos da instituição. “Ao definirmos atribuições os erros e irregularidades são localizados mais facilmente, e as responsabilidades por omissão, detectadas.” (CHERMAN, 2005, p. 15).

Com relação as rotinas internas, os autores destacam que de acordo com este princípio, todas as rotinas internas da entidade deverão ser estabelecidas através de manuais ou instruções internas. Cada atividade desenvolvida pelos colaboradores deve conter instruções de como serem realizadas.

Para o princípio do acesso aos ativos, os autores apontam que a empresa deve manter o controle físico de seus ativos e restringir ou limitar o acesso dos funcionários a estes ativos. Cherman (2005, p. 15) lembra que “o acesso pode ser de forma direta (fisicamente) ou indireta (por documentos que autorizam a sua movimentação).”

De acordo com os autores, o princípio da segregação de funções estabelece que uma mesma pessoa não poderá ter acesso aos ativos e aos registros contábeis. Para Almeida (2007) o acesso aos ativos e aos registros contábeis, pela mesma pessoa, abrirá possibilidades para a realização de uma fraude. Se um funcionário tem acesso aos ativos e aos respectivos registros, na visão de Cherman (2005, p.15) ela poderia “desviar o ativo e baixá-lo contabilmente para despesa ou provisão” e então tomar este bem como usufruto a si mesmo.

O confronto dos ativos com os registros, para Cherman (2005) deverá ser realizada periodicamente para evitar desfalques e nada mais é do que confrontar o que está registrado efetivamente para o ativo com as quantidades existentes na forma descrita. Já as amarrações do sistema, para o mesmo autor é um princípio que facilita a transparência, pois, estabelece que uma área deverá controlar as atividades desenvolvidas por outra área.

Por último, o princípio da auditoria interna, que na visão de Cherman (2005) e Almeida (2007) é necessário, pois de nada vale a entidade ter um sistema de controle que possa ser excelente no ato da sua implantação, se de fato não há um controle para verificar se atinge os objetivos atrelados a ele. Quanto ao controle custo/benefícios, Cherman (2005, p. 16) diz que “o custo do controle interno não deve exceder os benefícios que dele se obtém.” Quanto maior a relevância dos valores envolvidos, maior deve ser a rigidez do sistema implantado.

2.2.3 Controles internos do Ativo Imobilizado

Segundo Marion (2003) o ativo imobilizado tem natureza permanente no que diz respeito a sua usabilidade e é comumente utilizado para o desenvolvimento das operações e negócios da entidade, sendo em poucos casos destinados a venda. Segundo o autor, estes bens são classificados pelas empresas conforme sua necessidade de registro, por grupamentos de conta de acordo com a forma o qual os bens estão classificados.

Quando os bens possuem uma mesma natureza e são adquiridos pela empresa por longo período de tempo, acabam por serem registrados na mesma conta, dessa forma, é facilitado o lançamento da depreciação, pois acredita-se que a taxa que deprecia o bem, nestes casos, será igual ou muito semelhante a ambos.

Segundo Oliveira et al. (2008) quando se trata de ativos imobilizados faz-se necessário, em muitos casos, o controle interno destes bens, na entidade, para que haja confirmação do lançamento devido destes registros, conforme a legislação vigente. Controlar

o patrimônio não está restrito à apenas evidenciar o bem e atribuir-lhe o devido valor mensurado, é preciso também conhecer sua vida útil, estado de conservação, e possível manutenção ou troca. Um controle patrimonial adequado dá possibilidade para a empresa proceder com suas atividades sem que haja imprevistos, por problemas apresentados pelo bem.

Iudícibus (2007), diz que, para controle do registro contábil é necessário que o imobilizado seja segregado em contas, de acordo com a sua classe para o registro mais apurado do custo. Além do registro contábil, para uma forma mais efetiva de gestão dos imobilizados torna-se necessário a aplicação de outras formas de controle, conhecidas como controles extracontábeis. Estes controles servirão identificação dos bens, nos diversos centros de custos.

Crepaldi (2002, p.399) destaca,

alguns pontos de controle interno podem ser comumente encontrados na área do imobilizado: contagens físicas periódicas, balancete periódico entre as fichas individuais do imobilizado com os registros contábeis, sistema de autorização para aquisições e vendas de bens do imobilizado e sistema de comunicação para os casos de transferências, obsolescência ou baixas de bens do Ativo Imobilizado.

Os registros podem ser realizados de forma manual ou utilizando sistemas informatizados de controle patrimonial, dependendo do volume de bens existentes na companhia. É muito comum em empresas de grande porte, a utilização de sistemas de *Enterprise Resourcing Planning* (ERP). Esses sistemas possibilitam aos gestores, acesso de forma integrada para conferência e transações com os ativos imobilizados.

A utilização de registros extracontábeis não possui caráter de obrigatoriedade, mesmo porque não há uma legislação prevista para tal, porém, quanto a sua eficiência, possui bastante utilidade para controlar com o patrimônio da entidade. De acordo com Tung (1993, p. 333), “o êxito no controle do imobilizado é vital para o desenvolvimento da empresa”. Segundo o autor, a administração dos bens do Ativo Imobilizado é composta de três fases.

A primeira fase é o planejamento e nela deve ser elaborado o plano de investimentos que a unidade fará em ativos imobilizados a curto e longo prazo. A segunda fase consta em manter o controle de uma forma adequada para que o imobilizado tenha tratamento em função das legislação vigente no país e de acordo com as normativas da empresa. A terceira fase engloba a realização de análises e estudos sobre os programas de investimento em ativos imobilizados, bem como sobre o andamento das obras, o resultado dos projetos em função do orçamento, do cronograma e das estimativas estabelecidas inicialmente.

A aquisição de ativos imobilizados tem como objetivos, repor equipamentos quando já não há mais capacidade produtiva, ampliação da capacidade produtiva já existente ou a criação de novos empreendimentos. Na visão de Tung (1993), o objetivo mais comum, ainda sim, é a reposição do bem.

Chegando ao final de seu período de vida útil, o bem já não atinge toda a sua capacidade produtiva prejudicando diretamente o ciclo de produção e para que o mesmo não incorra em prejuízo, esse ativo deverá ser descartado pela entidade, perante critérios preestabelecidos em normas regulamentadoras. Com base na discussão apresentada pelos autores, percebe-se a importância da eficácia e eficiência dos controles internos, bem como do processo de auditoria, para que assim verifique-se a efetividade destes controles.

3 ANÁLISE E DESCRIÇÃO DOS RESULTADOS

Neste capítulo serão apresentados os dados obtidos na pesquisa realizada no Centro de Tratamento de Cartas de Florianópolis, uma unidade vinculada à estrutura organizacional da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, buscando demonstrar o processo de controles internos nos ativos imobilizados. Apresenta-se um breve histórico da organização, sua estrutura administrativa, a forma de controles internos existentes na ECT e as normativas internas da empresa.

3.1 BREVE HISTÓRICO DA ORGANIZAÇÃO

No final da década de 1960, com o crescente desenvolvimento dos setores produtivos do Brasil, a reorganização do serviço postal era apontada como necessária, buscando uma modernização que apresentasse infraestrutura compatível com as necessidades dos usuários. Em 20 de março de 1969, pela Lei nº. 509 foi instituída a ECT, como empresa pública vinculada ao Ministério das Comunicações.

No decorrer do ciclo de desenvolvimento ocorrido na década de 1970 a ECT consolidava seu papel como agente da ação social do governo, promovendo bem-estar da sociedade e encurtando as distâncias entre o Brasil. Para a empresa, a década foi marcada pelo lançamento do sedex.

Com a sanção da Lei 12.490/11 (BRASIL, 2011), a empresa teve seu campo de atuação ampliado, podendo atuar no exterior e nos segmentos postais de serviços eletrônicos, financeiros e de logística integrada; constituir subsidiárias, adquirir controle ou participação acionária em empresas já estabelecidas.

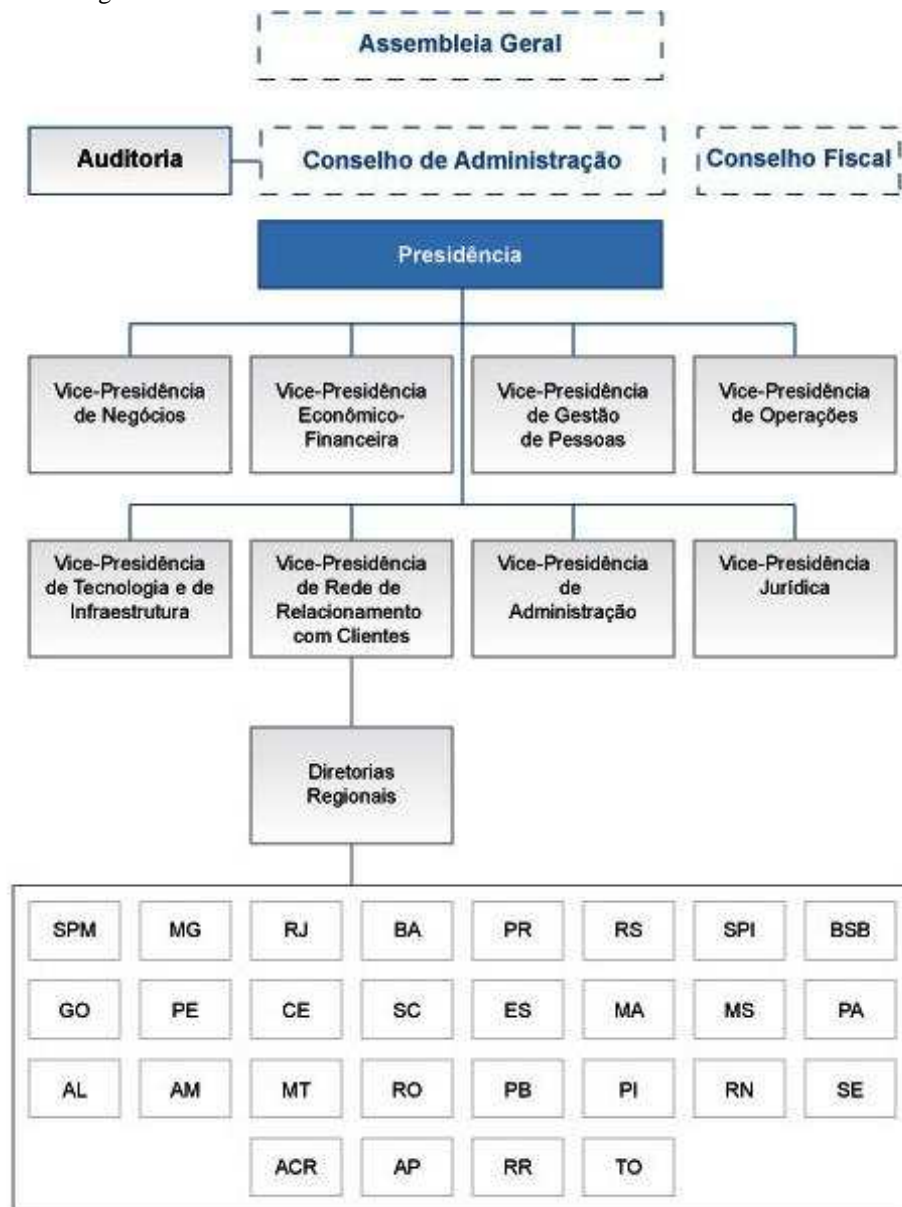
Na sua composição, a ECT conta atualmente com um quadro funcional de 116.582 mil colaboradores, 9.948 mil unidades operacionais que em 2011 distribuíram em torno de 8,92 bilhões de objetos, frota de 16.975 mil veículos leves e pesados, 14 linhas de rede postal noturna e uma receita arrecada em 2011 de R\$ 14,63 bilhões.

O Centro de Tratamento de Cartas de Florianópolis (CTC/FNS), localizado na cidade de São José, opera desde 2002 com a missão de encurtar as distâncias entre seus clientes, no estado de Santa Catarina. A unidade recebe e realiza do tratamento diário de aproximadamente 900.000 cartas simples e registradas, realizando a triagem e encaminhamento destas a todos os municípios do estado.

3.2 ESTRUTURA ADMINISTRATIVA

A estrutura organizacional da ECT é representada pela figura da Administração Central, que compreende o Conselho Fiscal, o Conselho de Administração, a Auditoria (AUDIT) e a Assembléia Geral. A Diretoria Executiva da empresa é constituída pela Presidência e por oito Vice-Presidências.

Figura 3 - Estrutura organizacional da ECT



Fonte: CORREIOS (2012, p.1)

As diretorias regionais atuam sobre cada estado, dentro do seu limite geográfico, com exceção do estado de São Paulo que se divide em duas diretorias: São Paulo Metropolitana

(com atuação na capital e grande São Paulo) e São Paulo Interior (responsável pelo restante dos municípios) e da diretoria regional de Brasília que abrange o Distrito Federal e alguns municípios do interior do estado de Goiás.

Nessa estrutura organizacional, temos a figura da auditoria. A ela compete dar segurança à administração da ECT, na busca pela consecução dos seus objetivos organizacionais, oferecendo-lhe informações relevantes acerca do estado dos controles internos da empresa, obtidas por meio de auditorias internas e externas.

3.3 CONTROLES NA ECT

Todas as atividades previstas a serem realizadas na ECT, são baseadas nas informações dispostas nos manuais e regulamentos internos da empresa, que tem como base os conceitos aplicados à administração, advindos do sistema de produção Toyota. A contabilidade na ECT é respaldada pelas normas internas previstas nos manuais de: Auditoria (MANAUDI) e Patrimônio (MANPAT).

3.3.1 Manual de auditoria

O Manual de Auditoria (MANAUDI), implantado na ECT, tem como função, definir os procedimentos a serem observados pela empresa, pela AUDIT e seus órgãos regionais, nas atividades de controles internos, de auditoria interna e de auditoria independente.

Compete a AUDIT a elaboração e atualização do MANAUDI e ao Presidente do Conselho de Administração a sua aprovação. De acordo com o MANAUDI (ECT, 2012, p.1), as bases utilizadas para referencia do manual são “as resoluções 780/95 e 820/97 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e a instrução normativa (IN) 01/01 da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC)”

De acordo com manual, seu conteúdo versa as definições de controles internos e auditoria interna. Segundo o MANAUDI (ECT, 2012, p. 1), assim conceituam-se:

- a) Controles Internos: formas de controle adotadas pela administração da Empresa com objetivo de assegurar, com razoável certeza, a consecução dos seus objetivos o emprego eficiente, eficaz e econômico dos seus recursos, o cumprimento das leis, regulamentos, normas, a fidedignidade de seus dados e informações contábeis e a proteção dos seus ativos.
- b) Auditoria Interna: realizada por um órgão de auditoria pertencente à estrutura organizacional da própria empresa, que tem por objetivo avaliar a efetividade dos controles internos adotados.

O MANAUDI (2012) discorre que os controles internos são necessários porque a empresa cresce em tamanho e complexidade além da capacidade de controle individual das pessoas, possui obrigações estatutárias, legais e normativas que devem ser cumpridas e recebe o impacto de riscos, tanto em decorrência de fatores internos quanto externos.

Os controles internos são necessários, portanto, para que as operações ocorridas dentro da ECT sejam executadas de acordo com os objetivos estratégicos organizacionais, respeitando as obrigações legais, identificando e avaliando os riscos e mantendo-os em níveis aceitáveis em relação aos objetivos a serem atingidos.

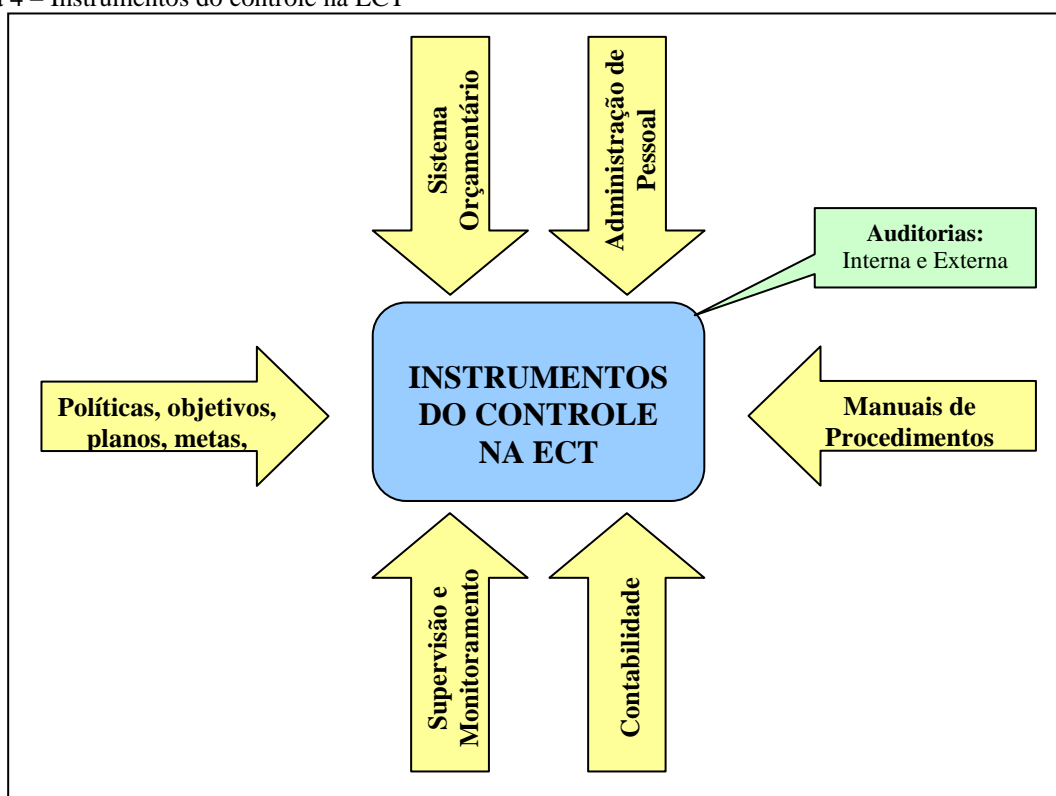
A ECT define os seus controles internos com base nas regulamentações internas, mas, enfatiza no MANAUDI (ECT, 2012) que devem ser utilizados alguns princípios na elaboração de controles. Os princípios gerais a serem adotados na elaboração de controles, de acordo com o MANAUDI (ECT, 2012, p. 2) são:

- a) **Princípio da tempestividade:** o controle deve detectar desvios reais e potenciais dos planos suficientemente cedo para permitir uma ação corretiva tempestiva;
- b) **Princípio da eficiência:** o controle é eficiente quando detecta e esclarece as causas dos desvios reais ou virtuais dos planos com um mínimo de custos ou conseqüências fortuitas;
- c) **Princípio da redundância:** a eficácia do controle é diretamente proporcional à independência das fontes dos dados e informações disponíveis sobre o objeto a ser controlado;
- d) **Princípio da responsabilidade:** a responsabilidade fundamental pelo exercício do controle repousa sobre o empregado encarregado de executar os planos; o estabelecimento, a manutenção e o aprimoramento dos controles é de responsabilidade dos gestores da Empresa;
- e) **Princípio do controle direto:** quanto maior a qualidade dos administradores e de seus subordinados, menor será a necessidade de serem diretamente controlados pelos seus superiores;
- f) **Princípio do reflexo dos planos:** quanto mais controles forem idealizados para tratarem e refletirem a natureza e a estrutura específica dos planos, maior será a sua eficácia em servir aos interesses da Empresa;
- g) **Princípio do reflexo da estrutura organizacional:** quanto mais os controles forem idealizados para refletir a posição na estrutura organizacional onde se situa a responsabilidade pela ação, mais eles irão facilitar a correção dos desvios dos planos;
- h) **Princípio da individualidade:** controles eficazes devem ser consistentes com a posição, responsabilidade operacional, capacidade de compreender e necessidades do indivíduo que executa os controles;
- i) **Princípio da padronização:** um controle eficaz requer padrões objetivos, precisos e adequados ao objeto controlado e aos objetivos do controle;
- j) **Princípio do ponto crítico:** um controle eficaz exige atenção àqueles fatores críticos à avaliação do desempenho comparado com um plano individual;
- k) **Princípio da exceção:** quanto mais concentrado nas exceções mais eficientes serão os resultados do controle;
- l) **Princípio da flexibilidade:** para os controles continuarem eficazes a despeito de fracassos ou de modificações imprevistas nos planos, é necessário que sejam idealizados com flexibilidade;
- m) **Princípio da ação:** o controle só se justifica se os desvios reais ou virtuais dos planos forem corrigidos por meio de ações decorrentes do exercício das funções administrativas de planejamento, organização, direção e controle.

Consta ainda no MANAUDI (ECT, 2012a) que os objetivos determinados para os controles internos, visam assegurar, a fidedignidade dos dados e informações geradas pela empresa, a salvaguarda dos ativos, o emprego eficiente, eficaz e econômico dos recursos, a consecução dos objetivos da organização e a observância das normas, leis e regulamentos.

Os controles internos são estabelecidos com o propósito de assegurar a certeza das informações prestadas, mas são passíveis de erros. Dentro da própria organização, poderão ocorrer erros humanos, conluios para burlar os controles e imprecisão da informação que irão distorcer as informações prestadas. Para garantir a fidedignidade dos controles são elaborados alguns instrumentos para o controle, conforme dispostos através da figura 4.

Figura 4 – Instrumentos do controle na ECT



Fonte: Adaptado do MANAUDI (ECT, 2012a, p. 5)

Ao analisar a Figura 4, entende-se que, dentro da estrutura da ECT, os controles devem ser documentados de modo que, todos os empregados sejam orientados sobre riscos, necessidade de proteção dos ativos e sobre suas responsabilidades. A supervisão adequada deve existir assegurando que as conferências internas sejam efetivamente realizadas. A auditoria interna não é o controle interno da empresa, mas é parte desse controle. Como componente do sistema de controles, ela tem por função avaliar permanentemente esse sistema, assegurando a empresa em manter-se na direção dos seus objetivos.

O manual determina ainda que, a responsabilidade pelo planejamento, estabelecimento, operação, manutenção e aprimoramento do sistema de controles internos é dos gestores da empresa, em todos os seus níveis, a quem recai, também, a responsabilidade pela prevenção, detecção e correção de erros e irregularidades dentro desse sistema.

3.3.2 Auditoria interna na ECT

A auditoria interna na ECT tem como fundamentação base as diretrizes contidas no estatuto da ECT (Decreto 83.726/79); IN 01/01 da SFC e Resoluções 780 e 781/95, do CFC.

Segundo o MANAUDI (2012a), a auditoria interna tem por objetivo contribuir para o fortalecimento do sistema de controles internos da empresa, que visa assegurar a consecução dos objetivos organizacionais, através da identificação das atividades, processos, ativos, órgão, da realização de exames nos controles da organização, da comunicação à administração das fraquezas de controle identificadas, da comunicação à administração das irregularidades e do acompanhamento da implementação das recomendações formuladas.

Ainda conforme o manual, o objeto alvo da auditoria interna são todas as áreas da empresa cobertas por suas atividades, visto que seu objetivo é assessorar a administração da empresa por meio do fornecimento de informações acerca do estado do sistema de controles internos, sabendo que o sistema de controles internos, por sua vez, está presente em toda a organização.

Devido à complexidade dos processos e atividades desenvolvida pela ECT, a auditoria interna não tem como cobrir de maneira permanente todas as áreas da organização. “Por isso, os recursos de auditoria devem ser concentrados em segmentos que representem maior risco para a consecução dos objetivos organizacionais” (ECT, 2012b, p.2). Veja no Quadro 2, os componentes que integram a auditoria interna na ECT:

Quadro 2 – Componentes da auditoria na ECT

Tipos	Pré-requisitos	Processo	Perfil do Auditor	Conduta
Governamental Independente Interna	Acesso Comunicação Controle Documentação Independência Mandato Recursos Relacionamento	Acompanhamento Planejamento Relatório Trabalho de Campo	Competência Impessoalidade Objetividade Sigilo Zelo profissional	Confidencialidade Integridade Objetividade Postura Zelo Profissional

Fonte: Adaptado de MANAUDI (ECT, 2012b, p.2)

Nos tipos de auditoria existentes na ECT, a auditoria interna será sempre executada pela AUDIT, a qual é subordinada ao Presidente do Conselho de Administração. A auditoria independente será executada por empresa privada de auditoria, contratada através de competência exclusiva do Conselho de Administração. Já a auditoria governamental, será sempre executada pela Controladoria Geral da União, por meio da SFC e pelo Tribunal de Contas da União.

Os pré-requisitos compreendem um conjunto de itens que deverão ser observados pelos auditores e pela ECT, para o cumprimento pleno das auditorias. O processo descreve as etapas que deverão ocorrer na auditoria e o perfil do auditor e as formas de conduta descrevem o comportamento que o auditor deverá ter, durante o processo de auditoria. Além de pautada nas normativas internas, a auditoria interna deverá seguir as transcrições das resoluções CFC nº 986/2003, CFC nº 1024/2005 e IN 01/01, da SFC.

3.3.3 Manual do patrimônio

O MANPAT é apontado como base para avaliação do sistema de gestão e controle dos ativos imobilizados, cuja finalidade, segundo o manual é “estabelecer normas e procedimentos a ser observados na gestão de bens móveis, imóveis, de marcas, patentes e outros direitos que compõem o patrimônio da ECT” (MANPAT, ECT, 2012, p. 1).

De acordo com o MANPAT um bem móvel, também chamado de bem patrimonial móvel é “o bem material suscetível de remoção por força alheia ou por movimento próprio, que não sofre, com seu uso, alteração de sua substância (natureza e características físicas originais) ou de sua destinação econômico-social” (MANPAT, ECT, 2012, p. 4).

Para ser classificado como um bem móvel e constar no hall de bens de uma unidade, o referido deverá possuir um valor superior a R\$ 326,61 (trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos) ou vida útil superior a um ano. Mobiliário, equipamentos e veículos, independentemente de valor, serão considerados sempre como bens móveis.

A inclusão de bens móveis no patrimônio da ECT, no Ativo Imobilizado, ocorrerá sempre na Sessão de Patrimônio, pertencente à Gerência de Administração. Esta unidade receberá uma cópia de contrato de compra de bens móveis e para realizar o devido registro. O registro deverá ocorrer da seguinte forma, conforme o MANPAT (2012):

- a) analisar os itens que estão sendo adquiridos, os locais de entrega, os órgãos destinatários dos bens.
- b) solicitar as providências cabíveis, caso identifique alguma pendência.
- c) separar a PIB para afixação no bem;

- d) proceder à incorporação desse bem ao patrimônio da ECT
- e) afixar a respectiva PIB, aplicando-a diretamente no bem.
- f) emitir, no ERP, a distribuição para registrar a unidade organizacional à qual cada bem recebido foi alocado.

Após estes procedimentos, a unidade gestora do patrimônio pertencente a DR/SC encaminhará os bens e as respectivas guias de transferência para a unidade de destino. A função exercida pela unidade recebedora será a de realizar a conferência dos bens encaminhados e sua inserção no patrimônio da unidade, através do sistema ERP.

Cada unidade detentora do patrimônio poderá realizar apenas, o recebimento dos bens, a movimentação dos bens entre outras unidades da mesma regional e o encaminhamento do bem a área do patrimônio para a sua devida exclusão. Além disso, a unidade gestora do patrimônio poderá emitir listas com a carga patrimonial, para conferência a qualquer momento, porém, a lista de conferência anual é emitida apenas pela sessão de patrimônio.

No MANPAT (2012) encontram-se os conceitos e definições do Termo de Responsabilidade Patrimonial (TRP), que se destina a formalizar a responsabilidade dos detentores pelo uso, guarda, conservação e controle físico dos bens patrimoniais móveis da ECT, segundo os níveis de competência estabelecidos.

Anualmente, na segunda quinzena de janeiro, a área de administração de bens encaminha a todos os detentores duas vias dos TRPs atualizados, com todas as alterações, baixas e inclusões ocorridas no período, para que seja feita a conferência de todos os bens sob sua responsabilidade. A todos os bens pertencentes ao patrimônio da ECT, deverá ser feita a aplicação de uma placa de identificação do bem (PIB), que se caracteriza pela sua aplicação através de colagem ou rebitamento, a qual conterá o número de registro patrimonial e um código de barras.

O MANPAT (2012) dispõe que, a afixação das PIB deverá ocorrer, em local de fácil visualização para efeito de identificação por meio de leitor óptico. Devem ser evitadas áreas que possam curvar ou dobrar a plaqueta, que possam acarretar sua deterioração ou não ofereçam boa aderência. Não devem ser afixadas plaquetas, também, sobre nenhuma indicação considerada importante para identificação do bem.

A exclusão de bens do patrimônio de uma unidade dar-se-á somente mediante, alienação (por venda, por permuta ou por doação), desmonte, alijamento e imputação de prejuízos. Efetivamente, os bens só são excluídos do patrimônio quando tornam-se inservíveis, por causa do longo tempo de uso, obsoletos ou desnecessários em virtude a modernização dos processos.

3.4 CONTROLE PATRIMONIAL

Todo bem móvel tem de ser obrigatoriamente registrado no Ativo Permanente da ECT e recebe o tratamento contábil previsto para bens de sua respectiva natureza. Caberá a cada gestor de unidade organizacional, de qualquer nível que seja, prestar contas dos bens móveis colocados pela ECT à disposição da unidade o qual gere. Sob esse aspecto, o gestor atua como o detentor de bens.

Nos órgãos que disponham de estrutura formal para execução de atividades de suporte administrativo, os detentores de bens são os empregados formalmente designados para exercer função de confiança de coordenação, chefia ou supervisão desses órgãos de suporte administrativo.

Mediante proposta do titular do órgão à autoridade competente para a emissão das respectivas portarias, outros empregados do próprio órgão, de preferência ocupantes de função de confiança/gratificada, poderão ser designados formalmente como detentores de parte dos bens do órgão se:

- a) houver bens em endereços diferentes daqueles onde funciona o órgão;
- b) o órgão dispuser de elevada quantidade de bens, com observância das informações constantes na tabela que segue abaixo:

Quadro 3 – Quantidade de bens x número máximo de detentores

QUANTIDADE DE BENS DO ÓRGÃO	NÚMERO MÁXIMO DE DETENTORES NO ÓRGÃO
de 300 a 500	até 2
de 501 até 1.000	até 3
mais de 1.000	1 para cada 500 bens ou fração

Fonte: MANPAT (ECT, 2012, p.1)

Anualmente deverá ser feita a conferência física dos bens móveis para confirmar e/ou atualizar os registros existentes no ERP e os valores contabilizados no Ativo Imobilizado da ECT. A conferência física será feita com base no Termo de Responsabilidade Patrimonial (TRP). O TRP é documento emitido pelo ERP, contendo o rol de bens móveis disponibilizados pela ECT para uma de suas unidades organizacionais.

3.4.1 Responsabilidade patrimonial

A responsabilidade patrimonial, embora vinculada a todos os gestores de unidade organizacional, em qualquer nível hierárquico, tem seu principal controle (inventário anual)

realizado pela figura do detentor de Bens. O detentor de bens é o responsável pela guarda, conservação, uso adequado e controle físico dos bens móveis distribuídos a determinada unidade organizacional.

São deveres do detentor de bens móveis, de acordo com o MANPAT (ECT, 2012a, p. 2)::

- a) zelar pelo uso, guarda, conservação e controle físico dos bens móveis disponibilizados pela ECT para a respectiva unidade organizacional, observando que os bens móveis:
- b) realizar o inventário anual de bens móveis, seguindo cronograma divulgado pelo órgão de gestão de bens móveis, e o inventário de substituição de detentor, cada vez que assumir essa condição ou deixá-la;
- c) registrar no TRP da unidade, por meio do ERP, o usuário de cada bem móvel portátil (*notebook*, calculadora e etc.);
- d) cobrar recibo do usuário de bem portátil, para individualizar a responsabilidade pela posse e uso do bem, e arquivá-lo na pasta de documentos relativos aos bens móveis;
- e) registrar no TRP da unidade, no caso de Agência de Correios subordinadora de AGC, por meio do ERP, a AGC que, conforme Termo de Cessão arquivado no órgão regional de comercialização, esteja de posse de determinado bem da carga patrimonial do detentor;
- f) registrar roubo, furto ou danos eventualmente sofridos por bens da ECT na delegacia policial que atende à localidade e obter dela o respectivo Boletim de Ocorrência – BO e/ou emitir COMUNICAÇÃO INTERNA SOBRE OCORRÊNCIA – CISO, no sistema de segurança patrimonial – SEPAT, conforme previsto no MANPAT 5/3.
- g) no caso de extravio ou danificação de bem sob sua responsabilidade, providenciar, dentro do prazo previsto para tanto, reparação do prejuízo conforme lhe faculta o MANPAT 5/2 e 5/3, ou, se não for o responsável pela ocorrência, indicar o real responsável, apresentando informação fundamentada que justifique essa imputação de responsabilidade;
- h) manter arquivo organizado, em pasta específica, todos os documentos relativos aos bens móveis da unidade organizacional, inclusive os recibos referentes aos bens portáteis;
- i) executar os procedimentos relativos à exclusão de bens móveis inservíveis que, em razão de distância, não devam ser executados pelo próprio órgão de gestão de bens, ao qual caberá fornecer todas as orientações e instruções necessárias.

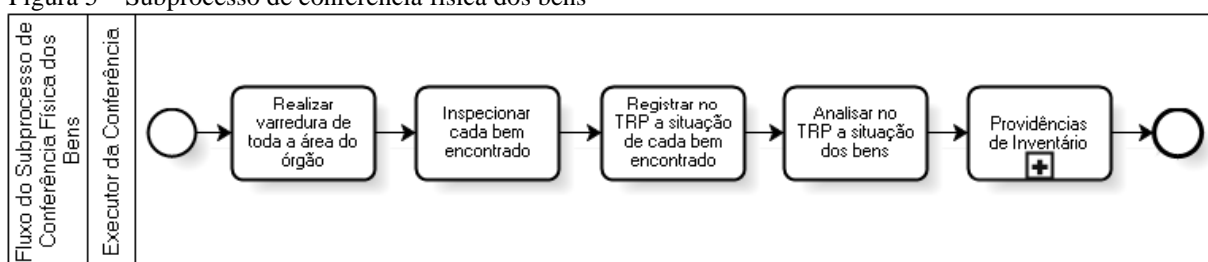
Havendo disponibilidade de recursos humanos, no inventário anual, o órgão de gestão de bens móveis deverá selecionar algumas unidades organizacionais onde realizará a conferência física e demais atividades do inventário, comunicando-as previamente. Nas unidades onde o órgão de gestão de bens não puder realizar o inventário, caberá ao próprio detentor realizá-lo.

A periodicidade dos inventários de bens móveis deve ser realizada de modo obrigatório e deverá ocorrer anualmente para todos os detentores de bens, quando houver substituição de detentor, quanto for criada, transformada ou extinta qualquer unidade organizacional ou em casos de afastamento do detentor atual dos bens.

3.4.2 Inventário Anual

O objetivo do inventário anual é manter atualizados os registros sobre a localização, a responsabilidade e o valor dos bens móveis da ECT, de modo a contribuir para adequada gestão desses ativos. Na figura 5 é apresentado o fluxo do subprocesso de conferência física dos bens por parte do detentor ou executor da conferência.

Figura 5 – Subprocesso de conferência física dos bens



Fonte: MANPAT (ECT, 2012b, p.1)

Quando da realização do inventário anual, o gestor deverá proceder, primeiramente, realizando uma varredura em toda a área da unidade onde ocorrerá a conferência física dos bens, com o intuito de demarcar a área a ser inventariada. Após a delimitação da área, o responsável pela conferência deverá inspecionar cada bem encontrado, conferindo a existência física, confrontando-a com a conferência virtual.

Em seguida o conferente deverá analisar os bens cuja situação apresenta irregularidade junto ao TRP, encaminhando à análise para que sejam providenciadas as correções no inventário. Na identificação de possibilidade de haver extravio de bens, a unidade gestora deverá entrar em contato com a unidade responsável pelo patrimônio na regional e realizar a abertura de apuração de delito interno.

Depois de conferidos todos os procedimentos e confirmada a fidedignidade das informações constantes no documento emitido pelo órgão de gestão de bens móveis, a unidade regional responsável pela gestão do patrimônio terá o prazo máximo de cinco dias corridos para emissão de documento homologando o inventário anual.

Quadro 4 - Prazos de registro no ERP

QUANTIDADE DE BENS NO ÓRGÃO	REGISTRO NO ERP DA ASSINATURA DO TRP EM SITUAÇÃO NORMAL	ACRÉSCIMO EM CASO DE NÃO-CONFORMIDADES		TOTAL
		CI DO ÓRGÃO DE GESTÃO DE BENS MÓVEIS COM ORIENTAÇÕES SOBRE AS NÃO-CONFORMIDADES	REGISTRO NO ERP DA ASSINATURA DO TRP DEPOIS DA CI DO ÓRGÃO DE GESTÃO DE BENS MÓVEIS	
Até 250	Até 10 dias	Até 30 dias	Até 05 dias	Até 45 dias
De 251 a 750	Até 20 dias	Até 30 dias	Até 05 dias	Até 55 dias
De 751 a 1.500	Até 30 dias	Até 30 dias	Até 05 dias	Até 65 dias
Mais de 1.500	Até 45 dias	Até 30 dias	Até 05 dias	Até 75 dias

Fonte: MANPAT (ECT, 2012c, p.1)

A duração o inventário é contada desde a data prevista para o seu início até a data de registro no ERP quando da assinatura do TRP. Essa data será maior no inventário anual quando há muitas unidades realizando inventário simultaneamente, conforme a seguir descrito na tabela apresentada abaixo:

O Quadro 3 apresenta os prazos para as unidades registrarem o TRP no sistema ERP, de acordo com a quantidade de bens constantes no patrimônio individual de cada. Com base na quantidade de bens existentes na unidade é que serão definidos os prazos que pré-determinam as etapas posteriores para a conferência anual dos bens.

3.5 A CONFERÊNCIA FÍSICA DOS BENS

O processo de conferência física dos bens foi efetuado com o intuito de verificar a veracidade do controle interno efetivamente aplicado no Ativo Imobilizado. As amostras escolhidas foram retiradas do total de bens constantes no TRP da unidade em estudo. O TRP do CTC/FNS conta com 1.029 (hum mil e vinte e nove bens) avaliados em R\$ 7.015.907,25.

A primeira amostra foi escolhida com base aleatória, sob o total de itens existentes na lista de TRP. Para gerar a aleatoriedade dos itens, optou-se por utilizar o programa *Microsoft Excel 2003*. Através da barra de fórmulas do Excel, foi selecionada a fórmula =ALEATORIO()*1029. A referida fórmula gerou uma lista com 30 itens aleatórios, dentre os 1.209 existentes. Abaixo, segue o Quadro 1, apresentando a lista dos bens gerados em Excel, contendo o número do item, sua respectiva PIB e a descrição do bem.

Quadro 5 – Itens da amostra aleatória de verificação

ITEM	PIB	DESCRIÇÃO
14	68029308	Armário de Aço - Guarda Roupas
123	68070556	Cabide de Mala 03
127	68070560	Cabide de Mala 03
130	68070563	Cabide de Mala 03

continua...

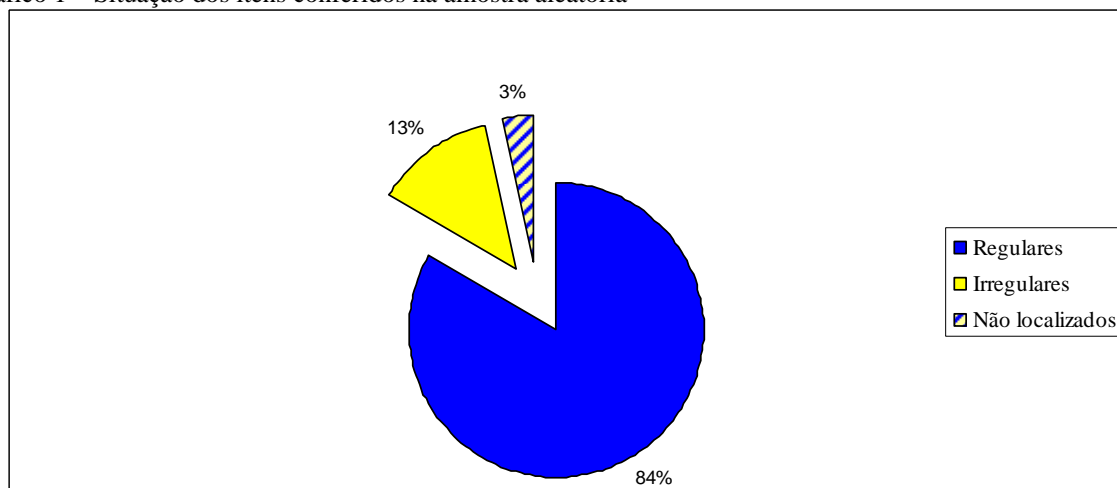
...continuação

ITEM	PIB	DESCRIÇÃO
196	68070616	Cabide de Mala 07
214	68071244	Cadeira Espaldar para Obesos
230	68000398	Cadeira fixa sem braços
235	68075054	Cadeira Giratória
264	68071894	Cadeira Giratória
322	68033169	Cadeira Giratória com braços
329	68033188	Cadeira Giratória com braços
332	68029357	Cadeira Giratória com braços
360	68029393	Carrinho guichê
367	68055345	Carrinho de transporte de caixeta
379	68070648	Carrinho de transporte de caixeta
389	68070659	Carrinho de transporte de caixeta
427	68064690	Carrinho de transporte de objetos
630	68029509	Mesa de abertura
688	68029533	Mesa para churrasco
714	68062273	Microcomputador
726	68062290	Microcomputador
813	68029628	Rack Móvel FS
837	68029664	Rack Móvel FS
865	68029695	Rack Móvel FS
876	68073406	Rack Móvel FS
895	68070918	Suporte de Caixeta
898	68070921	Suporte de Caixeta
979	68070150	Ventilador de coluna
990	68070161	Ventilador de coluna
1012	68070280	Ventilador de parede

Fonte: Dados da pesquisa

Com a lista gerada e definida a primeira amostra dos equipamentos para verificação, os mesmos foram procurados no centro ao qual estavam alocados. O resultado da verificação realizada pode ser acompanhada através do Gráfico 1

Gráfico 1 – Situação dos itens conferidos na amostra aleatória



Fonte: Dados da pesquisa.

O Gráfico 1 ilustra o resultado da verificação realizada nos itens, quanto a amostra aleatória. Observou-se durante a verificação que 84% dos itens verificados estavam regulares, ou seja, continham a PIB e esta correspondia a sua descrição. Quanto ao item 130 da lista, foram verificados todos os itens de mesma descrição e este não foi localizado no centro.

As inconsistências foram encontradas nos itens 329, 360, 427, 1012, onde destaca-se:

O item 329, fisicamente, corresponde a uma cadeira giratória sem braços.

Os itens 360 e 427 apresentam descrições diferenciadas, porém, trata-se do mesmo equipamento

O item 1012, fisicamente, corresponde a um ventilador de coluna.

A segunda amostra foi obtida de acordo com critério definido juntamente com o gestor da unidade onde a conferência estava sendo realizada. A obtenção da segunda amostra se deu através de relatório emitido pelo sistema ERP. Foi selecionado o grupo de todos os bens, de uma mesma descrição com base no bem que teve o maior número de transferências entre centros no ano de 2011. O bem selecionado tem a descrição de manipulador de triagem MT-12. Abaixo segue a tabela com a listagem de todos os bens com esta descrição.

Quadro 6 – Itens da amostra indutiva de verificação

ITEM	PIB	DESCRIÇÃO
573	68029467	Manipulador de Triagem (MT-12)
574	68029468	Manipulador de Triagem (MT-12)
575	68029469	Manipulador de Triagem (MT-12)
576	68029470	Manipulador de Triagem (MT-12)
577	68029472	Manipulador de Triagem (MT-12)
578	68029473	Manipulador de Triagem (MT-12)
579	68029474	Manipulador de Triagem (MT-12)
580	68029477	Manipulador de Triagem (MT-12)
581	68029478	Manipulador de Triagem (MT-12)
582	68029479	Manipulador de Triagem (MT-12)
583	72192497	Manipulador de Triagem (MT-12)
584	68046180	Manipulador de Triagem (MT-12)
585	68046192	Manipulador de Triagem (MT-12)
586	68046195	Manipulador de Triagem (MT-12)
587	68046196	Manipulador de Triagem (MT-12)
588	68046198	Manipulador de Triagem (MT-12)
589	68046201	Manipulador de Triagem (MT-12)
590	68046202	Manipulador de Triagem (MT-12)
591	68046203	Manipulador de Triagem (MT-12)
592	68046204	Manipulador de Triagem (MT-12)
593	68046205	Manipulador de Triagem (MT-12)
594	68046207	Manipulador de Triagem (MT-12)

continua...

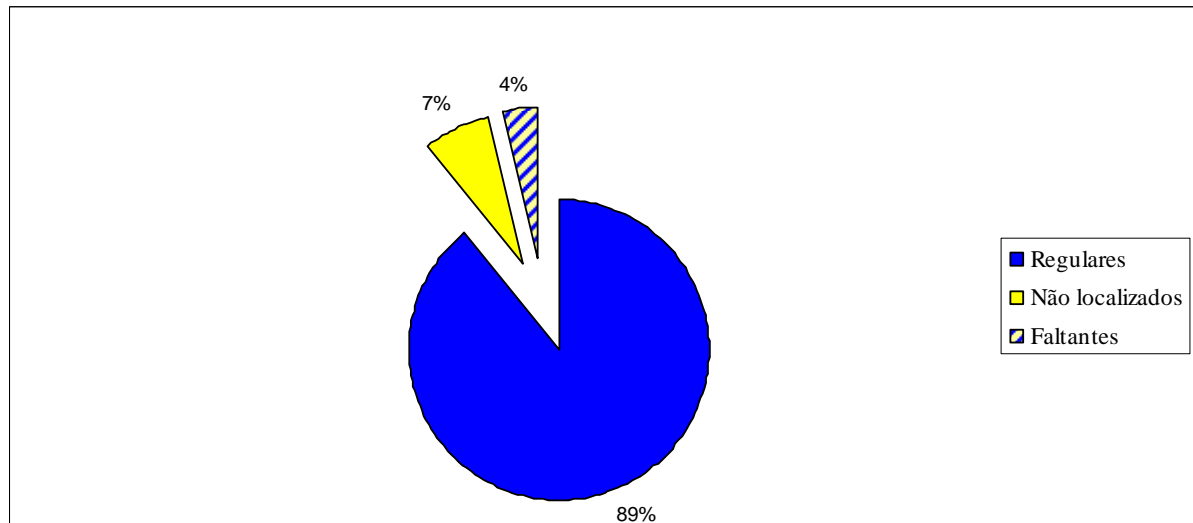
...continuação

ITEM	PIB	DESCRIÇÃO
595	68046209	Manipulador de Triagem (MT-12)
596	68055364	Manipulador de Triagem (MT-12)
597	68064111	Manipulador de Triagem (MT-12)
598	68064112	Manipulador de Triagem (MT-12)
599	68064113	Manipulador de Triagem (MT-12)
600	68064114	Manipulador de Triagem (MT-12)
601	68064115	Manipulador de Triagem (MT-12)
602	68064116	Manipulador de Triagem (MT-12)
603	68064117	Manipulador de Triagem (MT-12)
604	68064118	Manipulador de Triagem (MT-12)
605	68064119	Manipulador de Triagem (MT-12)
606	68064120	Manipulador de Triagem (MT-12)
607	68064121	Manipulador de Triagem (MT-12)
608	68064122	Manipulador de Triagem (MT-12)
609	68064124	Manipulador de Triagem (MT-12)
610	68064125	Manipulador de Triagem (MT-12)
611	68064128	Manipulador de Triagem (MT-12)
612	68064129	Manipulador de Triagem (MT-12)
613	68064130	Manipulador de Triagem (MT-12)
614	68064131	Manipulador de Triagem (MT-12)
615	68064132	Manipulador de Triagem (MT-12)
616	68064133	Manipulador de Triagem (MT-12)
617	68064134	Manipulador de Triagem (MT-12)
618	68073288	Manipulador de Triagem (MT-12)
619	68073289	Manipulador de Triagem (MT-12)
620	68073290	Manipulador de Triagem (MT-12)
621	68073297	Manipulador de Triagem (MT-12)
622	68073303	Manipulador de Triagem (MT-12)
623	68073305	Manipulador de Triagem (MT-12)
624	68073319	Manipulador de Triagem (MT-12)
625	68073320	Manipulador de Triagem (MT-12)
626	68073321	Manipulador de Triagem (MT-12)
627	68073322	Manipulador de Triagem (MT-12)
628	68073326	Manipulador de Triagem (MT-12)

Fonte: Dados da pesquisa.

Com a lista gerada e definida a segunda amostra dos equipamentos para verificação, os mesmos foram procurados no centro ao qual estavam alocados. O resultado da verificação realizada pode ser acompanhada através do Gráfico 2.

Gráfico 2 – Situação dos itens conferidos na amostra indutiva

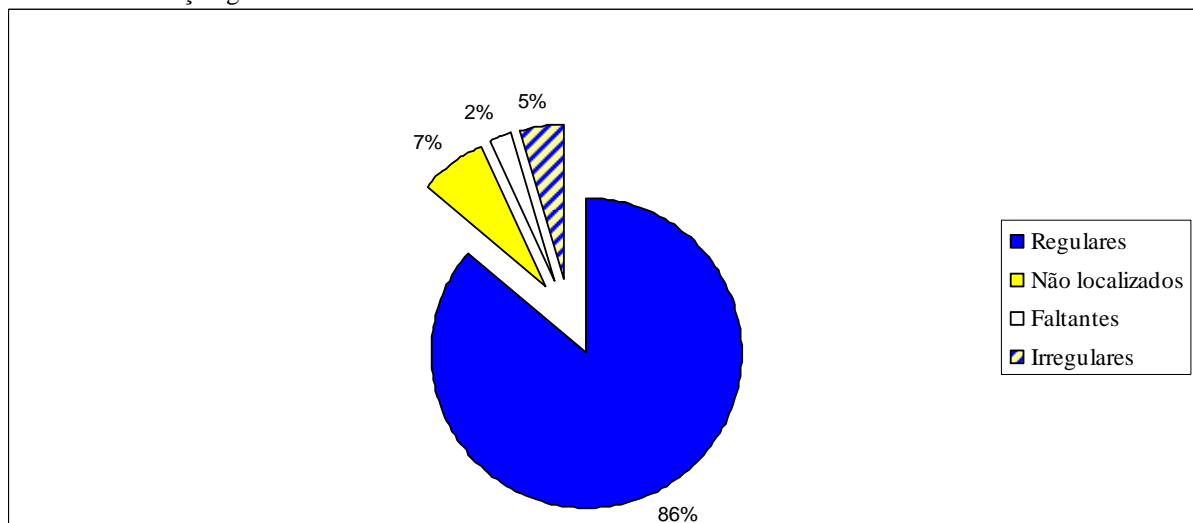


Fonte: Dados da pesquisa.

O Gráfico 2 ilustra o resultado da verificação realizada nos itens, quanto a amostra indutiva. Observou-se que 89% dos itens verificados estavam regulares, ou seja, continham a PIB e esta correspondia a sua descrição. Quanto aos itens 582, 589, 612 e 624 da lista, foram verificados todos os itens de mesma descrição e estes não foram localizados no centro.

Os itens apontados como faltantes, correspondem ao fato de que no TRP da unidade existe um total de 56 bens de mesma descrição, mas, fisicamente há existência de apenas 54. Através da representação do Gráfico 3, são apresentados os dados das amostras aleatória e indutiva de maneira consolidada.

Gráfico 3 – Situação geral dos itens conferidos



Fonte: Dados da pesquisa.

O Gráfico 3 representa a junção das duas amostras e o resultado global da verificação efetuada no conjunto somado dos itens. Observa-se então que 86% dos itens verificados estavam regulares, ou seja, continham PIB e esta correspondia à descrição do bem. Quanto aos itens não localizados para a amostra somaram 7% do total avaliado. Um percentual de 5% da amostra encontrava-se irregular quanto a descrição e PIB e os 2% restantes correspondem a bens faltantes em relação à quantidade sistema e física.

3.6 ANÁLISE DA PESQUISA

Devido às complexas operações realizadas pela ECT e a necessidade de crescimento da empresa, todos os procedimentos estão sujeitos a normas internas, que muitas vezes são baseadas em outras normas ou na legislação federal vigentes. Ainda para auxiliar no desempenho das atividades, a empresa trabalha com controles internos para controlar os processos e atividades desenvolvidas. Esses procedimentos quanto a forma de execução estão descritos nos manuais elaborados pela ECT.

Este estudo foi desenvolvido com base na análise entre a teoria proposta para estudo, que trouxe como fundamento principal os princípios de controles internos em relação às normas internas desenvolvidas pela empresa. Através dos componentes analisados, verificou-se que:

- a) A empresa apresenta manuais que explicam de forma detalhada os procedimentos internos a serem utilizados para os controles do Ativo Imobilizado. Tais procedimentos são encontrados no Manual do Patrimônio (MANPAT);
- b) A empresa apresenta manuais que relacionam de forma especificada como deve ser efetuado o processo de auditoria e controles internos na ECT, através do Manual de Auditoria (MANAUDI). Para o controle do Ativo Imobilizado, não há previsões em ambos os manuais analisados, para a forma de controle evidenciando a utilização dos princípios de controles internos;
- c) Quanto à adequacidade do sistema de controle interno praticado pela unidade, em relação aos princípios de controles internos adotados no referencial teórico do trabalho, foi identificado que apenas o princípio da responsabilidade é comum ao tratado pelos autores e o prescrito nos manuais da ECT. O princípio da Responsabilidade é o único que aparece em comum, entre os princípios de controles internos e os princípios dispostos no MANAUDI.

d) Quanto à efetividade da forma de controle utilizada, pode-se inferir através das verificações físicas realizadas no Ativo Imobilizado, que o sistema de controle interno para estes itens apresenta falhas. Foram apontadas pela amostra realizada, uma margem de erro superior a 10% do total de itens verificados.

O acompanhamento da execução dos procedimentos de controles deve ser o mais efetivo possível para que se consiga apontar desvios e falhas, a fim de dar confiabilidade as operações realizadas. Destaca-se que apesar de existir um controle interno padronizado através de manuais, não é habitual a realização de controle do ativo imobilizado, de modo que permita reduzir os problemas nele encontrados, visto que os inventários são apenas anuais e por contagem de itens.

Ainda que haja a existência de um setor de auditoria interna na organização e que este esteja vinculado na sua estrutura organizacional à parte mais elevada da empresa, infere-se através dos dados das amostras que é possível haver inconsistência quanto aos controles internos adotados ou quanto a sua aplicação efetiva, o que poderia representar tais erros.

4 CONSIDERAÇÕES E RECOMENDAÇÕES

Neste capítulo apresentam-se as conclusões do trabalho, dividindo-se em considerações finais; conclusões quanto aos objetivos e por fim são apresentadas as sugestões para futuros trabalhos.

4.1 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os controles internos aplicados nas empresas, além de atuar como um ponto de diferenciação perante suas concorrentes, aumenta a segurança e a qualidade dos processos aplicados por ela. Desta forma, percebe-se uma necessidade crescente das empresas em aderirem a controles internos, funcionalmente efetivos, para que estes representem diferenciais dentro da sua organização e auxiliem no crescimento e evolução da empresa.

Desse modo, o trabalho realizado na Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, através de um estudo dentro da unidade de tratamento de cartas de Florianópolis, pôde através da pergunta estabelecida como problema demonstrar que o controle interno no Ativo Imobilizado existe nesta organização, sendo em partes benéfico por diminuir os riscos de problemas com os ativos, minimizando o problema de falhas nos procedimentos executados, sendo usado como fator de segurança para empresa.

Outro ponto positivo destacado no trabalho é que todos os procedimentos de controles internos são manualizados e pautados em legislação vigente, porém, foi observado que a efetividade destes controles de alguma forma apresenta falhas que precisam ser identificadas para não gerar problemas futuros com os ativos.

A comprovação destes fatos deu-se devido à análise entre os princípios de controles internos e as normativas internas instituídas pela empresa que ao longo da pesquisa foram sendo apontados para que ao fim a comparação pudesse ser feita. Com a verificação dos itens do Ativo Imobilizado, aliado a análise documental, foi possível desenvolver as respostas quanto aos objetivos específicos do trabalho, que serviram diretamente para a conquista do objetivo geral. Retomando os objetivos específicos traçados para a realização deste trabalho, os mesmos foram alcançados conforme o esperado.

- a) Quanto ao objetivo que visava identificar através dos manuais de auditoria e do patrimônio, a forma prevista para controle do Ativo Imobilizado, foi alcançado a partir da leitura do MANAUDI e do MANPAT;
- b) Quanto ao objetivo que se referia a correlacionar princípios de controles internos com as normas previstas nos manuais, quanto à forma de controle do Ativo Imobilizado, foi alcançado quando se comparou os princípios apresentados na literatura escolhida, cuja base é apontada nas referências deste trabalho, com os princípios descritos nos manuais da ECT;
- c) Com relação a verificar se havia concordância entre os princípios adotados pela empresa para o controle interno, com os princípios apontados no estudo, obteve-se a resposta deste objetivo específico a partir da correlação feita entre os princípios utilizados na construção do referencial teórico deste trabalho, com os indicados nos manuais da empresa;
- d) Para verificar a adequabilidade do sistema de controle interno praticado, em relação à observância dos princípios de controles internos, foi observada a forma como a conferência é realizada na unidade pesquisada;
- e) Quanto a demonstrar através de verificação por amostragem no Ativo Imobilizado da unidade pesquisada, a efetividade na forma de controle realizada para gestão a sua gestão, foram realizadas conferências, através de amostras, no ativo imobilizado da unidade, para que se chegasse a tal resultado.

4.2 SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS

Com a finalidade de contribuir para futuros estudos ao tema abordado, tendo como base os dados apresentados, recomenda-se que pesquisas nesta área sejam contínuas. Assim, apresentam-se como sugestões para próximos trabalhos:

- a) Realizar um estudo comparativo entre os dados apresentados neste trabalho com dados referentes ao controle interno do Ativo Imobilizado de outras empresas do mesmo porte;
- b) Realizar um estudo como este em outros centros da empresa estudada, comparando a forma de aplicação dos controles internos

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ALMEIDA, José Almir Cavalcanti de. **Bens patrimoniais**: controle de bens imóveis de uso especial e aspectos inerentes à contabilização, um estudo de caso da Seção de Patrimônio da Base Aérea de Florianópolis. 127 páginas. Curso de graduação em Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina: Florianópolis, 2011.

ATTIE, William. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. **Auditoria interna**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009a.

BEUREN, Ilse Maria et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2003.

BRASIL. **Lei nº. 12.490**, de 16 de dezembro de 2011. Altera o Decreto Lei nº 509 de 20 de março de 1969, que dispõe sobre a transformação do Departamento de Correios e Telégrafos em empresa pública. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12490.htm>. Acesso em: 28 de nov. 2012

CATELLI, Armando. **Controladoria**. São Paulo: Atlas, 2001.

CHERMAN, Bernardo. **Auditoria**: externa, interna e governamental. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2005.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC P 1**. Brasília: CFC, 2003. In: CFC. **Conselho Federal de Contabilidade**. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_980.doc>. Acesso em: 28 nov. 2012

_____. **NBC T 11**. Brasília: CFC, 2003. In: CFC. **Conselho Federal de Contabilidade**. Disponível em: <http://www.ccontabeis.com.br/pos_grad/auditoria/conteudos/enio_NBC_11.doc>. Acesso em: 20 dez. 2012

_____. **NBC T 12**. Brasília: CFC, 2003. In: CFC. **Conselho Federal de Contabilidade**. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_980.doc>. Acesso em: 28 nov. 2012

CORREIOS. Estrutura Organizacional: apresentação. Disponível em: <<http://www.correios.com.br/sobreCorreios/empresa/quemSomos/estruturaOrganizacional.cfm>>. Acesso em 28 nov. 2012

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil**: teoria e prática. 2. ed. São Paulo, Atlas: 2002.

_____. **Contabilidade Gerencial**: teoria e prática. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS. MANAUDI: Manual de auditoria (Módulo 1; Capítulo 2). Brasília, 2012.

_____. MANAUDI: Manual de auditoria (Módulo 2; Capítulo 2). Brasília, 2012a.

_____. MANAUDI: Manual de auditoria (Módulo 2; Capítulo 3). Brasília, 2012b.

_____. MANPAT: Manual do patrimônio (Módulo 1; Capítulo 1). Brasília, 2012.

_____. MANPAT: Manual do patrimônio (Módulo 2; Capítulo 1). Brasília, 2012a.

_____. MANPAT: Manual do patrimônio (Módulo 5). Brasília, 2012b.

_____. MANPAT: Manual do patrimônio (Módulo 4). Brasília, 2012c.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil:** normas de auditoria, procedimentos e papéis de trabalho, programas de auditoria e relatórios de auditoria. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FUTIDA, T. Honório. **Ativo imobilizado:** conceito e CPC 27. In: Portal Afixcode. Disponível em: <<http://www.afixcode.com.br/ativo-imobilizado-conceito-e-cpc-27/>>. Acesso em 19 dez. 2012.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. **Manual de contabilidade das sociedades por ações.** 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

LISBOA, Ibraim. **A importância da auditoria nas corporações.** In: portal de auditoria. Disponível em: <<http://www.portaldeauditoria.com.br/auditoria-interna/A-importancia-da-auditoria-interna.asp>>. Acesso em: 27 nov. 2012.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MOSSIMANN, Clara Pellegrinello; ALVES, Osmar de Carvalho; FISCH, Silvio. **Controladoria:** seu papel na administração das empresas. Florianópolis: UFSC; ESAG, 1999.

OLIVEIRA, Luis Martins de et al. Curso básico de auditoria. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinicius Veras. **Manual de auditoria governamental.** São Paulo: Atlas, 2009.

PURICELLI, Mariana Nicoletti. **Análise dos procedimentos de controle interno de ativos imobilizados.** 65 páginas. Curso de Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina: Florianópolis, 2004.

SÁ, Antônio Lopes de. **Curso de auditoria.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade:** orientações de estudos, projetos, relatórios, monografias, dissertações, teses. São Paulo: Atlas, 2003.

SOUSA, Alexandre Crispim de. **Análise dos procedimentos de controle do ativo imobilizado em uma instituição financeira.** 43 páginas. Monografia. Curso de Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina: Florianópolis, 2004.

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