

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA - UFSC
CENTRO SOCIOECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

LEONARDO VIEIRA GÓSS

**CONTROLE INTERNO DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES: ESTUDO
DE CASO EM UMA REDE DE POSTOS DE COMBUSTÍVEIS DA GRANDE
FLORIANÓPOLIS**

FLORIANÓPOLIS, 2016.

LEONARDO VIEIRA GÓSS

**CONTROLE INTERNO DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES: ESTUDO
DE CASO EM UMA REDE DE POSTOS DE COMBUSTÍVEIS DA GRANDE
FLORIANÓPOLIS**

Trabalho de conclusão de curso submetido ao Departamento de Ciências Contábeis, do Centro Sócio Econômico, da Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito para a obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Luiz Alberton

FLORIANÓPOLIS, 2016.

LEONARDO VIEIRA GÓSS

**CONTROLE INTERNO DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES: ESTUDO
DE CASO EM UMA REDE DE POSTOS DE COMBUSTÍVEIS DA GRANDE
FLORIANÓPOLIS**

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão de curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, obtendo nota média de _____, atribuída pela banca constituída pelos professores abaixo mencionados.

Professor Dr. Marcelo Haendchen Dutra

Coordenador de Monografia do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca:

Prof.º Dr. Luiz Alberton (Orientador)

Professor Marcelo Antonio Pierri Junior
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC

Professor Dr. Marcelo Haendchen Dutra
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC

Florianópolis, 08 de novembro 2016.

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, por sempre me incentivarem a estudar e buscar meus objetivos.

Ao meu irmão Henrique, por estar sempre me apoiando.

A minha noiva Mayara, por me apoiar e entender minha ausência em alguns momentos no decorrer do curso.

Aos diretores da empresa em estudo, pela compreensão e ensinamento para me auxiliarem na conclusão do curso.

Aos meus amigos, por acreditarem na minha capacidade.

Ao meu orientador Luiz Alberton, que se propôs a me auxiliar neste trabalho.

A todos os professores deste curso.

E a todos que de certa forma contribuíram para realização desta monografia.

“O pensamento é a grandeza do homem”.

(Pascal)

RESUMO

VIEIRA GÓSS, Leonardo. **Controle interno de combustíveis e lubrificantes: estudo de caso em uma rede de postos de combustíveis da grande Florianópolis.** 48p. Monografia do Curso de Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2016.

O presente trabalho tem como objetivo geral identificar como os princípios de controle interno sugeridos nas literaturas são atendidos em um Posto de Combustível e a sua relação com as medidas de gestão ambiental. Mediante o cenário atual de crise no País e as fortes concorrências no mercado, as empresas buscam alternativas para que o seu patrimônio seja assegurado, minimizando e identificando possíveis erros e fraudes, fazendo com que seus gestores consigam tomar as decisões com maior confiança e tranquilidade. Assim, foram abordados na pesquisa os conceitos de controle interno, sua importância, características e objetivos. Nesta pesquisa buscou-se identificar os controles internos utilizados nos setores de compra, venda e estoque da empresa, seu cumprimento com os princípios e o levantamento da gestão ambiental, confrontando assim estas análises com as teorias. A metodologia adotada foi um estudo de caso em uma empresa utilizando-se de relatórios e planilhas fornecidas pela empresa e de conversas informais com os diretores da companhia. Como resultado da pesquisa verificou-se um controle interno adequado, porém com algumas inconsistências em relação às teorias, demonstrando que a empresa possui fragilidades em seu controle, podendo gerar perdas no seu patrimônio. O recebimento de combustíveis é a parte com maior problemática da empresa, porém, os demais controles são eficientes, precisando apenas de pequenas modificações. Todos os controles internos necessários para proporcionar uma maior segurança à companhia foram apresentados aos gestores que se propuseram a estudar e verificar quais podem ser implantados na empresa.

Palavras Chave: Controles. Gestão Ambiental em Postos de Combustíveis. Princípios do Controle Interno.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Objetivos do controle interno	20
Quadro 2 - Princípios do controle interno	21
Quadro 3 - Classificação dos resíduos sólidos	29
Quadro 4 - Interação da atividade com o meio ambiente	42
Quadro 5 - Medidas de gestão exigidas pelo órgão fiscalizador	43

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Planilha utilizada para o controle de estoques de combustíveis.....	35
Tabela 2 - Planilha que confronta as medições com o estoque final.....	47

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Processo de compra de combustíveis	33
Figura 2 - Processo de compra de lubrificantes.....	34
Figura 3 - Organograma das atividades desenvolvidas no posto de combustível	41

LISTA DE ABREVIATURAS

- ABNT – Associação Brasileira de Normas técnicas
- AICPA - Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados
- AUDIBRA – Instituto dos Auditores Internos do Brasil
- CONAMA – Conselho Nacional do Meio Ambiente
- FATMA – Fundação do Meio Ambiente
- LI – Licença de Instalação
- LMC – Livro de Movimentação de Combustível
- LP – Licença Prévia
- LO – Licença de Operação
- NBR – Norma Brasileira
- NR – Norma Regulamentadora
- RICMS – Regulamento do ICMS
- UFSC – Universidade Federal de Santa Catarina

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
1.1	TEMA E PROBLEMA	11
1.2	OBJETIVOS	12
1.2.1	Objetivo geral	12
1.2.2	Objetivos específicos	12
1.3	JUSTIFICATIVA	12
1.4	METODOLOGIA	14
1.5	LIMITAÇÃO	15
1.6	ESTRUTURA DO TRABALHO	15
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	17
2.1	CONCEITOS DE CONTROLE INTERNO	17
2.1.1	A importância do controle interno	18
2.1.2	Objetivos e características do controle interno	19
2.2	PRINCÍPIOS DE CONTROLE INTERNO	21
2.3	CONTROLE INTERNO DE DETECÇÃO E PREVENÇÃO	22
2.4	ELEMENTOS DO CONTROLE INTERNO	22
2.5	LIMITAÇÕES DO CONTROLE INTERNO	23
2.6	FRAUDES E DESFALQUES NAS EMPRESAS	24
2.7	LEVANTAMENTO DO CONTROLE INTERNO	25
2.8	MONITORAMENTO DO CONTROLE INTERNO	26
2.9	CONTROLE AMBIENTAL	27
2.9.1	Legislação ambiental aplicável aos postos de combustíveis	28
2.9.2	Classificação dos resíduos sólidos	29
2.9.3	Etapas do plano de gerenciamento de resíduos sólidos	30
3	DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	32
3.1	DESCRIÇÃO DA EMPRESA	32
3.2	IDENTIFICAÇÃO DO CONTROLE INTERNO	32
3.2.1	Compras	32
3.2.2	Estoque	34
3.2.3	Vendas	35
3.3	CUMPRIMENTO AOS PRINCÍPIOS DO CONTROLE INTERNO	36
3.3.1	Compras	36
3.3.2	Estoque	38
3.3.3	Vendas	39

3.4 RESULTADO DA PESQUISA DA PARTE AMBIENTAL DO POSTO	41
3.4.1 Procedimentos operacionais nas atividades do posto de combustível	41
3.4.2 Interação da empresa com o meio ambiente	42
3.4.3 Levantamento das medidas de gestão ambiental do posto	43
3.5 SUGESTÕES DE MELHORIA	45
3.5.1 Compras	46
3.5.2 Estoque	46
3.5.3 Vendas	48
3.5.4 Sugestões nos procedimentos de controle ambiental.....	48
4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	49
REFERÊNCIAS	50

1 INTRODUÇÃO

Com o crescimento da concorrência nos negócios, as empresas passaram a identificar mais seus erros, a fim de minimizá-los, transformando os desacertos em novas metas e objetivos. No entanto, para que se possa ter um controle eficaz, é necessário que estes desacertos sejam vistos pelos diretores da companhia de forma mais rápida e fácil. Sendo assim, a importância do controle interno se mostra relevante quando a administração necessita de relatórios e planilhas que possam refletir a real situação da empresa para as futuras tomadas de decisões.

O controle interno consiste num conjunto de políticas e procedimentos que são desenvolvidas e operacionalizadas para garantir certeza acerca da confiabilidade, que pode ser depositada nas demonstrações financeiras, garantindo que foram preparadas e elaboradas de acordo com os princípios da contabilidade. O sistema de controle pode evidenciar um conjunto de atividades que envolvam recursos da entidade, salvaguardando o equilíbrio das contas, alertando o surgimento de irregularidades e sanando-as em tempo hábil de forma a permitir uma competente gestão (QUEIROZ, 2007).

O controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa (ALMEIDA, 2010).

Controle interno não deve ser confundido com Auditoria Interna. O primeiro refere-se a procedimentos de organização adotados como planos permanentes da empresa (ATTIE, 2010). Enquanto o segundo equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação do controle interno, normalmente executado por um departamento especializado.

Contudo, para obter um domínio do que acontece na empresa é necessário ter um sistema que funcione adequadamente e que gere informações precisas, diminuindo as possibilidades de erros e tentativas fraudulentas.

1.1 TEMA E PROBLEMA

Ao passar dos anos a concorrência entre as empresas passou a aumentar de forma significativa, assim houve uma necessidade constante de uma melhora no desempenho nas organizações, na busca de qualidade, segurança e confiabilidade nas informações.

Um fator importante que determina a continuidade da empresa é o valor de mercado. Este valor surge através da concorrência imposta pelas empresas, que faz com que as

companhias busquem ferramentas para alcançar a eficácia empresarial. Neste contexto de variações que está o mercado, o controle interno, por meio de suas técnicas, é o principal suporte para os gestores tomarem suas decisões.

Na medida em que as organizações crescem, o risco de fraudes e perdas de ativos também aumenta. O controle interno é um instrumento que ampara a gestão empresarial nas tomadas de decisões, mas para que as informações sejam confiáveis, é necessária uma atenção especial na sua elaboração. Contudo, os sistemas de controles internos, constituem-se em ferramentas que podem auxiliar no sucesso da empresa.

O Controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas adotadas pela empresa, para salvaguardar seu patrimônio, conferir exatidão e fidedignidade dos dados contábeis, promoverem a eficiência operacional e encorajar a obediência às diretrizes traçadas pela administração da companhia (ARAÚJO, 1998).

Diante disto, o problema desta pesquisa consiste no seguinte: Como os princípios de controle interno sugeridos nas literaturas são atendidos em um Posto de Combustível e qual sua relação com as medidas de gestão ambiental?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 **Objetivo geral**

Identificar como os princípios de controle interno sugeridos nas literaturas são atendidos em um Posto de Combustível e a sua relação com as medidas de gestão ambiental

1.2.2 **Objetivos específicos**

Para atingir o objetivo geral, fez-se necessário o estabelecimento dos seguintes objetivos específicos:

- Identificar os controles internos existentes;
- Analisar os controles à luz dos princípios de controles internos;
- Identificar os procedimentos de controle e gestão ambiental;
- Apresentar sugestões de melhorias aos controles internos.

1.3 JUSTIFICATIVA

Este trabalho demonstra a importância de um controle interno em uma empresa, principalmente no que diz questão à tomada de decisão. Os controles internos visam aumentar

a eficiência das operações e das informações, buscando assim resultados confiáveis. Mostra-se a importância deste quando ele se torna indispensável para o desenvolvimento de qualquer tipo de entidade. A administração deve utilizar este método como forma de proteger seus ativos.

Para o desenvolvimento desta monografia foi estudado três artigos de controle interno em Postos de Combustíveis. As pesquisas foram realizadas por Adriana Goularte da Silva, Daniela Martins de Jesus e Marina Cabral Ramos.

O objetivo geral desenvolvido no trabalho de Adriana Goularte da Silva foi identificar como o controle interno pode minimizar os riscos de fraude nos estoques em um posto de combustíveis. O objetivo de Daniela Martins de Jesus foi realizar auditoria nos controles internos de um posto de combustível, buscando identificar possíveis problemas ou erros e assim sugerir melhorias na gestão. Já o objetivo geral de Marina Cabral Ramos foi identificar de acordo com a literatura, a adequação dos controles internos utilizados na área financeira de um posto de combustíveis.

A partir dos estudos dos artigos mencionados, a pesquisa realizada nesta monografia busca preencher a lacuna de pesquisa que envolve a identificação dos princípios de controle interno sugeridos na literatura e como são atendidos em um Posto de Combustível, fazendo relação com as medidas de gestão ambiental.

De acordo com Silva (2010, p. 26) “O controle dos estoques tem que ser eficiente para mantê-lo sempre correto e organizado só assim será possível garantir a qualidade dos produtos oferecidos e salvaguardar o ativo da entidade.”

A importância dos controles internos se desenvolve a partir de seus princípios. Segundo Jesus (2014, p.27) “é de grande importância que estes princípios sejam seguidos para o desenvolvimento de um sistema de controle interno adequado que auxilie a empresa a alcançar seus objetivos”.

Ramos (2010, p.14) afirma que “as empresas atualmente estão se tornando mais conscientes das vantagens de prevenir atos que podem causar danos irreversíveis às empresas. O controle interno deverá ser preventivo e praticado permanentemente. Para atingir os seus objetivos é essencial à empresa um controle interno planejado e organizado”.

Segundo Attie (2010, p. 151), “a importância do controle interno fica aparente a partir do momento em que se torna impossível conceber uma empresa que não disponha de controles que possam garantir a continuidade do fluxo de operações e informações propostas”.

A importância do sistema contábil e dos controles internos, segundo Oliveira *et al.* (2013, p. 72) pode ser resumida da seguinte forma:

- a) tamanho e complexidade da organização: quanto maior é a entidade, em geral, mais complexa é a organização estrutural. Para controlar as operações eficientemente, a administração necessita de relatórios e análises concisos, que reflitam a situação em cada momento das atividades da organização;
- b) responsabilidades: a responsabilidade pela salvaguarda dos ativos da companhia e pela prevenção ou descoberta de erros ou fraudes é da administração. A manutenção de um sistema de controle interno adequado é indispensável para a execução correta desta responsabilidade;
- c) caráter preventivo: um sistema de controle interno que funciona adequadamente constitui a melhor proteção, para a companhia, contra as fraquezas humanas. As rotinas de verificação e revisão são características de um bom controle interno, que reduzem a possibilidade de que erros ou tentativas fraudulentas permaneçam encobertos por muito tempo e permitem à administração ter maior confiança nas informações e demais dados gerados pelo sistema.

O tema desenvolvido na pesquisa é a verificação e análise dos controles internos em uma rede de Postos de Combustíveis da Grande Florianópolis em relação aos estoques de combustíveis e lubrificantes. Diante da análise de estudos similares verificou-se que são abordados os controles internos em todos os setores da empresa ou limita-se a outros setores que não sejam combustíveis e lubrificantes. Assim, o presente estudo busca suprir esta lacuna, demonstrando de forma ampla os controles internos em combustíveis e lubrificantes em uma rede de Postos de Combustíveis.

1.4 METODOLOGIA

A metodologia desenvolvida nesta monografia será uma pesquisa de estudo de caso de natureza descritiva, e abordagem qualitativa do problema. Para Menezes e Silva (2000, p. 20) a abordagem do problema de forma qualitativa “não requer os usos de métodos e técnicas estatísticas. O ambiente natural é a fonte direta para a coleta de dados e o pesquisador é o instrumento chave”.

A metodologia científica define como serão analisadas e organizados os dados da pesquisa. Através da metodologia são adotados os procedimentos da pesquisa, buscando a solução dos problemas e objetivos.

A metodologia pode ser entendida de acordo com Barros e Lehfeld (2000, p. 1) “corresponde a um conjunto de procedimentos utilizados por uma técnica, ou disciplina, e sua teoria geral. O método pode ser considerado como uma visão abstrata da ação”.

Segundo Diehl e Tatim (2004, p. 47), por pesquisa entende-se que, “constitui-se num procedimento racional e sistemático, cujo objetivo é proporcionar respostas aos problemas propostos. Ao seu desenvolvimento é necessário o uso cuidadoso de métodos, processos e técnicas”.

Quanto aos procedimentos trata-se de um estudo de caso por apresentar características particulares de empresa estudada, fazendo com que o objeto da pesquisa seja realizado de forma aprofundada, permitindo visualizar o seu resultado em relação aos objetivos propostos.

Chizzotti (1995, p.102) define o estudo de caso como:

uma caracterização abrangente para designar uma diversidade de pesquisas que coletam e registram dados de um caso particular ou de vários casos a fim de organizar um relatório ordenado e crítico de uma experiência, ou avaliá-la analiticamente, objetivando tomar decisões a seu respeito ou propor uma ação.

Para Gil (1996, p. 58) "o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira que permita o seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante os outros delineamentos considerados".

O estudo se desenvolve em uma empresa da Grande Florianópolis que possui 12 filiais e atua no ramo de combustíveis e lubrificantes, o critério da escolha foi em função da acessibilidade das informações. Nela se identificam as particularidades dos controles internos existentes nestes ramos mencionando os principais aspectos a estes controles.

Para dar suporte a pesquisa foi coletado e analisado o material bibliográfico disponível sobre o assunto. A seguir, foi feita uma seleção do material pesquisado, buscando os que mais se aproximam do tema em estudo. Para a coleta dos dados foi obtido todas as informações com os diretores e funcionários da empresa, através de conversas informais, planilhas e relatórios.

As análises dos dados foram feitas através do confronto do estudo do material bibliográfico com os fatos que ocorrem e existem na empresa em relação aos controles de combustíveis e lubrificantes.

1.5 LIMITAÇÃO

A pesquisa fica restrita aos controles internos existentes na empresa Beta, em relação aos seus estoques de combustíveis e lubrificantes. Não são abordados outros tipos de controles internos, tais como os existentes na Loja de Conveniência, tendo em vista que tornaria muito abrangente a pesquisa e dificultaria a conclusão do presente trabalho. As conclusões do trabalho, por se tratarem de um estudo de caso, limitam-se a organização estudada.

1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO

O trabalho está dividido em quatro capítulos. No primeiro, denominado de introdução, apresenta a definição do tema e problema de pesquisa, o objetivo principal e secundários, a

justificativa do estudo, a metodologia da pesquisa utilizada, sua limitação e a forma de como o trabalho foi estruturado.

O capítulo dois aborda a fundamentação teórica da pesquisa, apresentando os principais conceitos de controle interno, sua importância, seus objetivos e suas características. Neste capítulo também foi ressaltado seus princípios, elementos, limitações, formas de detecção e prevenção e seus levantamentos. Por fim, os controles ambientais relacionados aos estoques de combustíveis e lubrificantes, a identificação e prevenção de fraudes através dos controles e a auditoria do controle interno.

No terceiro capítulo é apresentado a descrição e análise dos dados, são divididos em três tópicos: identificação do controle interno na empresa, cumprimentos aos princípios e as sugestões de melhorias.

No capítulo quatro são apresentadas as conclusões do trabalho quanto à problemática, ao alcance dos objetivos e recomendações para trabalhos futuros.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo são apresentados os conceitos, importância do controle interno, seus objetivos e características. Posteriormente são apresentadas as características da gestão e a sua relação com o controle interno e as formas de controle ambientais em relação aos estoques de combustíveis e lubrificantes.

2.1 CONCEITOS DE CONTROLE INTERNO

O conceito de controle interno está relacionado e pode ser confundido com a Auditoria Interna. Segundo Oliveira (1999, p. 53), “o controle pode ser definido, em termos simples, como a ação necessária para assegurar a realização dos objetivos, desafios, metas e projetos estabelecidos”.

Visando atingir os principais objetivos da empresa os controles internos são elaborados pelos diversos níveis da organização. A confiabilidade das informações físicas e financeiras é o principal foco da organização. Além disso, garantir a eficácia e eficiência das operações.

Segundo O Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificado – AICPA (*Apud* ATTIE,2000, p.110):

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 empresa.

A utilização dos controles internos nas empresas tem como principal finalidade controlar as suas atividades conforme o planejamento feito pela alta administração, protegendo seu ativo. Assim, garante que os processos executados sejam realizados de forma eficaz, corrigindo de forma rápida os processos ineficazes.

O Instituto de Auditores Internos do Brasil (AUDIBRA) registra que controles internos devem ser entendidos como qualquer ação tomada pela administração (assim compreendida tanto a alta administração como os níveis gerenciais apropriados) para aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam atingidos. A alta administração e a gerência planejam, organizam, dirigem e controlam o desempenho de maneira a possibilitar uma razoável certeza de realização (INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 1992, p.48).

De acordo com Franco e Marra (2001, p.267), considera-se controle interno

todos os instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que permitem prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e que produzem reflexos em seu patrimônio.

Mattos, Mariano (1999) ressaltam que o controle interno para as empresas compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas para proteger os ativos, verificar a exatidão e fidelidade dos dados contábeis, desenvolver a eficiência nas operações e estimular o seguimento das políticas administrativas prescritas. Afirmam ainda que é desenvolvido com o objetivo de proteger a estrutura patrimonial, fornecer informações úteis e confiáveis e possibilitar o monitoramento do desempenho das atividades da empresa.

Para Almeida (1996, p. 25), “o controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa”.

A Audibra (1995, p.28) registra que:

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

Assim, para que a organização consiga atingir aos seus objetivos e metas é necessário que seus controles internos sejam entendidos e colocados em práticas por todos os setores da empresa.

2.1.1 A importância do controle interno

Uma administração de qualidade requer uma importância sobre seu controle interno. Para que uma empresa tome decisões é importante que as informações sejam totalmente confiáveis, para que não seja tomada nenhuma decisão errada.

Uma organização sem controle é inviável. Cada organização tem sistemas de controle que coordenam o exercício do direito de decisão que está diluído entre certo número de indivíduos. Os sistemas de controle também desempenham outra importante função na organização. Eles medem a eficácia com que as decisões são traduzidas em resultados. Essa segunda característica de controles internos relaciona-se ao alcance de metas da empresa. Nesse aspecto, os sistemas de controle tratam de influenciar o comportamento de indivíduos no interesse da empresa. Ambas as funções estão intimamente ligadas (CREPALDI, 1998, p. 47).

O controle interno tende a favorecer o processo de gestão da empresa, visando à prevenção de erros e fraudes. A fim de assegurar que os objetivos da empresa sejam alcançados. O controle interno é uma ferramenta de planejamento, prevenindo as futuras falhas que possam ocorrer e que atrapalham o desenvolvimento para este alcance. Porém, o controle não está

relacionado somente as áreas financeiras e contábeis da companhia e sim de todas as atividades, tornando-se um mecanismo que interliga todas as áreas da empresa em busca de um objetivo comum. Sá (1998) afirma que quanto maior o controle, mais segurança pode-se ter para execução do trabalho e quanto menor o controle, mais cuidado será exigido na execução das tarefas. Para que o controle interno tenha um bom funcionamento é indispensável a existência de um plano de organização, na qual sejam distribuídas de forma adequada as tarefas e responsabilidades. O fator humano neste plano também tem que estar de forma adequada em relação as regras da empresa.

Para um bom funcionamento do controle interno é indispensável que exista um plano de organização onde sejam adequadamente distribuídas as tarefas e responsabilidades. Nesse plano é necessário que o fator humano também esteja adequado e disposto a seguir as regras adotadas pela administração, com qualidade e responsabilidade.

Crepaldi (2004, p.249) afirma que:

a função da contabilidade como instrumento de controle administrativo é atualmente reconhecida por todos. Um sistema de contabilidade que não esteja apoiado em eficiente controle interno é, até certo ponto, inútil, uma vez que não é possível confiar nas informações contidas em seus relatórios. Informações contábeis distorcidas podem gerar conclusões erradas e danosas para a empresa.

Andrade (1999) afirma que um controle adequado é aquele resultante de estruturas e sistemas capazes de propiciar uma razoável margem de garantia de que os objetivos e metas da empresa ou entidade serão atingidos de maneira eficaz, eficiente e com a necessária economicidade.

2.1.2 **Objetivos e características do controle interno**

O controle, presente em todas as áreas da empresa, possui a função primordial de controlar, fiscalizar e monitorar o desenvolvimento das suas atividades.

Objetivos primordiais dos controles internos são: fornecer à contabilidade dados corretos e conferir a exatidão da escrituração; evitar alcances desperdícios, erros e, se ocorridos identificá-los. Esses objetivos aplicam-se aos controles instituídos no sistema contábil e financeiro. Se instituídos em outras áreas, como administrativa, ou de produção, ou de expedição etc., outros objetivos serão identificados, mas todos eles podem ser resumidos num só: proteger o patrimônio da empresa (FRANCO e MARRA, 1991).

Segundo Mattos e Mariano (1999), os objetivos do controle interno são descritos no Quadro 1.

Quadro 1 - Objetivos do controle interno

OBJETIVOS DO CONTROLE INTERNO	DESCRIÇÃO
Proteger os ativos da empresa	Ressalta que a proteção dos ativos compreende a adoção de medidas que protejam os ativos de qualquer situação que possa lhe causar danos. Contabilmente a proteção dos ativos é relacionada contra possíveis cálculos incorretos, contabilizações inadequadas, desvios de ativos, baixas de ativos não autorizados, entre outros.
Obtenção de informações apropriadas	: A obtenção das informações tem que ser de forma tempestiva e o controle interno tem que estar bem estruturado para alcançar este objetivo. Uma informação incorreta, devido a registros contábeis errados, faz com que a tomada de decisão seja errônea, acarretando em consequências graves para a empresa, mostrando que é de suma importância as informações serem registradas de forma correta.
Obtenção da eficiência operacional	A obtenção da eficiência operacional da empresa se tem origem com um eficiente controle interno, ou seja, a obtenção do objetivo a ser alcançado com a maior eficiência possível. Em uma empresa que não exista uma forma de controle, possivelmente ocorrerão desperdícios de desvios, assim dificilmente alcançara seus objetivos.

Fonte: Adaptado de Mattos e Mariano (1999)

Segundo Attie (2009, p. 187), são características de um eficiente sistema de controles internos:

- Plano de organização que proporcione segregação de funções apropriada das responsabilidades funcionais;
- Sistema de autorização e procedimentos de escrituração adequados, que proporcionem controle eficiente sobre o ativo, passivo, receitas, custos e despesas;
- Observação de práticas salutaras no cumprimento dos deveres e funções de cada um dos departamentos da organização;
- Pessoal com adequada qualificação técnica e profissional para a execução de suas atribuições.
- Percebe-se a existência da relação entre o controle interno e a gestão qualidade quanto ao processo decisório dentro da empresa, buscando benefícios financeiros e econômicos para a empresa como um todo.

Assim, torna-se necessário que as funções do controle interno sejam elaboradas de forma eficiente para que o objetivo maior seja alcançado, a segurança do patrimônio, gerando resultados confiáveis como ferramentas de apoio à contabilidade. A consistência de um sistema de controle interno faz com que a companhia evite perdas, desvios e desperdícios, assegurando de forma razoável o cumprimento de todas as suas normas internas. A partir disto, os

cumprimentos destas normas e dos princípios do controle tornam-se um dos maiores objetivos da empresa.

2.2 PRINCÍPIOS DE CONTROLE INTERNO.

Visando preservar o patrimônio da entidade, existem regras que resguardam este patrimônio. Os princípios de controle interno visam à redução dos riscos, decorrentes das falhas nos mecanismos de controle interno dentro de uma companhia.

Para Attie (2010) os princípios de controle interno são demonstrados no quadro 2.

Quadro 2 - Princípios do controle interno

PRINCÍPIOS DE CONTROLE INTERNO	CONCEITOS
Responsabilidades	Determina quem faz o quê nas atividades da empresa.
Segregação de funções	Separa atividades complementares entre diferentes responsáveis.
Manual da organização	Definição do manual da organização: quando viável é importante.
Qualificação pessoal	Seleção e contínuo treinamento: sem pessoal não há controle.
Rodízio de atividade	Evita problemas de afastamentos, demissões.
Registros contábeis	Confronto periódico com vistas a garantir a confiabilidade dos dados.
Controles físicos	Limitar o acesso aos ativos.
Informes e relatórios	Comprovação da veracidade dos informes e relatórios contábeis.
Prevenção e fraudes	Prevenção de fraudes, possibilitando descobri-las o mais rápido possível.
Localização, erros e desperdícios	Localização de erros e desperdícios, promovendo uniformidade e a correção ao registrarem as operações.
Estimulação eficiência operacional	Estimular a eficiência do pessoal, mediante o controle que se exerce através dos relatórios.
Salvaguarda ativos	Salvaguardar os ativos de maneira geral.

Fonte: adaptado de Attie (2010)

Os princípios correspondem às medidas que devem ser adotadas pela empresa, com o objetivo de reduzir os erros que possam vir a prejudicar o patrimônio da companhia. Estes princípios são de fundamental importância para a detecção e prevenção futuros erros e fraudes no processo de controle.

2.3 CONTROLE INTERNO DE DETECÇÃO E PREVENÇÃO

A utilização do Controle Interno segundo Mosimann e Fisch (1999) pode ser preventiva ou detectiva. A preventiva atua como uma forma de prevenir problemas guiando a execução do processo ou na segregação de responsabilidades. Já a detectiva auxilia o processo detectando erros e fraudes.

Segundo Attie (1986), os controles chamados detectivos são aqueles que têm como objetivo detectar a ocorrência após o fato ter ocorrido. Já os controles de prevenção são aqueles que têm como objetivo principal evitar a ocorrência do fato irregular.

Attie (1986) afirma ainda que a utilização dos controles preventivos tem como principal vantagem a redução de custos, pois assim evita a repetição de um processo já finalizado. Afirma também que este controle é mais eficaz do que os controles detectivos.

Crepaldi (2004), cita alguns exemplos de controles de prevenção: análise das demonstrações financeiras, confirmação de limite para crédito a clientes antes de aprovar o faturamento, determinação de uma pessoa em particular para classificação contábil e averiguação por parte de um funcionário da portaria das faturas e mercadorias para expedição.

Portanto, os controles de prevenção e detecção são controles distintos e possuem funções diferentes, e dependendo do interesse da empresa, podem ser aplicadas em conjunto.

2.4 ELEMENTOS DO CONTROLE INTERNO

Os elementos do controle representam a estruturação do sistema de controles internos e influenciam diretamente no desempenho das atividades. Para Attie (1984, p. 63), “o controle interno engloba: o plano organizacional, os sistemas administrativos, as políticas administrativas e a eficiência do pessoal da empresa”.

Os controles contábeis compreendem o plano de organização e os procedimentos de registros relacionados com a salvaguarda dos ativos e fidedignidade dos registros financeiros, sendo conseqüentemente destinados a propiciar segurança mínima nas transações (BASSO, 2005).

De acordo com Crepaldi (2000. P.205), “Os controles administrativos compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que têm ligação direta com a eficiência das operações e com a política da empresa”. Basso (2005) enfatiza que os controles administrativos estão relacionados com os processos decisórios, mediante os quais a administração autoriza as transações.

Almeida (1996, p. 50) cita exemplos de controles administrativos:

- a) análises estatísticas de lucratividade por linha de produtos;
- b) controle de qualidade;
- c) treinamento pessoal;
- d) estudos de tempos e movimentos;
- e) análise das variações entre os valores orçados e os incorridos; e
- f) controles dos compromissos assumidos, mas ainda não realizados economicamente.

Assim, os elementos do controle interno além de influenciarem diretamente no desempenho das atividades da organização, representam também as políticas e práticas adotada pela empresa, evidenciando as rotinas, procedimentos e responsabilidade das pessoas envolvidas no processo.

2.5 LIMITAÇÕES DO CONTROLE INTERNO

O controle interno é o primeiro passo para a empresa tentar alcançar seus objetivos. Mas devido às limitações, como falhas, má intenção da administração e julgamento, mesmo as companhias com alto rigor em seus controles estão sujeitas a estas limitações. Segundo Boynton, Jonhson e Kell (2002) “as limitações inerentes aos controles internos são: erros de julgamento por informações inadequadas, falhas devido à falta de entendimento, conluio de indivíduos com intuito de alguma vantagem e atos praticados pela administração com objetivos ilegítimos”.

Crepaldi (2007, p. 284) afirma que:

as principais limitações do controle interno são quanto a conluio de funcionários na apropriação de bens da empresa, instrução inadequada dos funcionários com relação às normas internas e negligência dos funcionários na execução de suas tarefas diárias.

Segundo Franco e Marra (2001, p. 284), limitações dos controles internos compreendem:

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

A não eficiência dos controles internos podem ocasionar informações incorretas e consequentemente tomadas de decisões equivocadas. Para tanto, Boynton, Jonhson e Kell (2002) afirmam que os erros de julgamento podem comprometer a eficácia dos controles. Estes erros podem ocorrer em razão de informação inadequada, por restrições de tempo ou outros motivos, tais como: deficiência na compreensão das instruções, por falta de cuidado, distração, cansaço, ou mesmo por inexperiência de substitutos temporários, por novas tecnologias empregadas e pela complexidade dos sistemas informatizados.

A implantação do sistema de controle interno, em sua maioria, pode ser limitada pela falta de conhecimento e informações da importância desta ferramenta. Observa-se que mesmo com um sistema de controle interno eficaz não existe a garantia de que todos os procedimentos serão realizados com segurança, devido às limitações dos controles internos.

2.6 FRAUDES E DESFALQUES NAS EMPRESAS

Segundo Crepaldi (2004), as fraudes são problemas comuns e crescentes em todas as empresas, decorrente do enfraquecimento dos valores éticos, morais, sociais e da ineficiente dos controles internos. Normalmente os funcionários que cometem desfalque nas companhias são pessoas observadoras que buscam adquirir um conhecimento sobre a rotina da empresa. A melhor forma de reduzir as fraudes é prevenindo, adotando medidas de controle mais rígidas e eficazes.

Segundo Crepaldi (2004, p. 257), os fatores que motivam as pessoas a cometer fraude são classificados em três aspectos:

- Oportunidade para cometê-la e escondê-la;
- Pressão por dificuldades financeiras; e
- Racionalização do entendimento sobre a falta cometida.

Attie (2009) cita três erros que podem ser identificados como não intencionais:

- a) De interpretação como, por exemplo, a aplicação errônea dos princípios contábeis geralmente aceitos na contabilização de transações;
- b) De omissão por não aplicar uma norma ou procedimento; e
- c) Decorrentes da má aplicação de uma norma ou procedimento.

Segundo Crepaldi (2004), os desfalques nas empresas podem ser de dois tipos, temporários e permanentes.

- a) Desfalques temporários: sucede quando um funcionário se apodera de um bem da empresa e não altera os registros da contabilidade.

b) **Desfalques Permanentes:** acontece quando um funcionário desvia um bem da empresa e modifica os registros contábeis.

A auditoria interna pode ser utilizada para a avaliação dos sistemas de controles da empresa. Conforme Dias (2006), a auditoria é uma atividade que visa a avaliação dos sistemas de controle envolvidos, atentando para a eficácia obtida por suas áreas produtivas.

Segundo Dias (2006, p.2), “o serviço do auditor, na avaliação dos controles internos, vem sendo considerado por muitos como uma forma de fiscalizar o trabalho feito pelos colaboradores da empresa, meramente com o intuito de procurar erros e identificar possíveis problemas e seus culpados.”

De acordo com Paula (1999, p. 36) “o Auditor, na análise do controle interno, deve indicar qualquer desvio nas atividades que possa vir a compreender o cumprimento das políticas traçadas e recomendar a adoção de procedimentos pertinentes para evitar ou corrigir tal distorção.”

Para Almeida (2009, p. 70),

Não adianta a empresa implantar um excelente sistema de controle interno sem que alguém verifique periodicamente se os funcionários estão cumprindo o que foi determinado no sistema, ou se o sistema não deveria ser adaptado às novas circunstâncias.

A presença da auditoria na empresa pode diminuir a ocorrência de fraudes e erros, porém, conforme Franco (1989, p.26),

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

A auditoria interna então passa a ser um auxiliador dos gestores para a melhoria da empresa. Para Attie (1987, p.26), “cabe à auditoria interna convencer a alta administração e seus executivos que pode auxiliá-los na melhoria de seus negócios, identificando áreas problemáticas e sugerindo correção, para obter destes o apoio necessário ao desenvolvimento de prestação de serviço a toda empresa”.

2.7 LEVANTAMENTO DO CONTROLE INTERNO

O levantamento dos controles internos pelos auditores faz com que o sistema de controle fique de forma padronizada. Segundo Crepaldi (2004) afirma que as informações obtidas pelo controle interno são registradas pelo auditor independente de uma ou do conjunto de duas ou

três das formas exemplificadas a seguir: Memorando narrativos, questionários padronizados e fluxogramas. Crepaldi (2004, p. 260) afirma ainda que:

Normalmente as empresas de auditoria preparam questionários-padrões de controle interno para serem preenchidos pelos auditores. Esses questionários funcionam como uma guia, a fim de evitar que o auditor omita a avaliação de uma parte das operações da empresa, e também servem para padronizar a forma de descrição do sistema.

Segundo Almeida (1985, p. 33). As informações sobre o sistema de controle interno são obtidas das seguintes formas:

- leitura dos manuais internos de organização e procedimentos;
- conversa com funcionários da empresa;
- Inspeção física desde o início da operação (compra, venda, pagamentos etc.) até o registro no razão geral.

2.8 MONITORAMENTO DO CONTROLE INTERNO

O monitoramento do sistema dos controles internos da empresa faz com que os funcionários estejam mais atentos em suas funções e responsabilidades. Segundo Almeida (1985), não adianta a companhia implantar um excelente sistema de controle interno se não tiver alguém que verifique periodicamente se os funcionários estão cumprindo o que foi determinado no sistema.

Almeida (1985, p. 31) afirma que “os objetivos da auditoria interna são: verificar se as normas internas estão sendo seguidas e avaliar a necessidade de novas normas internas ou de modificação das já existentes. ”

Os auditores internos avaliam se o sistema de controle interno está sendo efetivo, a avaliação faz com que os funcionários cumpram suas funções de acordo com os controles internos implantado na empresa.

De acordo com Crepaldi (2004, p.261), “as avaliações dos controles internos tem como escopo principal determinar a natureza, a profundidade, a extensão dos exames finais de balanço e, escopo secundário, sugerir aprimoramento em relatório específico. ”

Crepaldi (2007, p. 271), afirma que o auditor independente executa os seguintes passos na avaliação do controle interno:

- Levanta o sistema de controle interno;
- Verifica se o sistema levantado é o que esta sendo seguido na prática;
- Avalia a possibilidade de o sistema revelar de imediato erros e,irregularidades;
- Determina o tipo, data e volume dos procedimentos de auditoria.

Sá (2002) avalia o controle interno como um processo auxiliador da auditoria, através do qual, mede-se a capacidade dos meios utilizados pela organização para proteção do seu patrimônio.

A existência de um bom controle interno aumenta a confiança do auditor quanto à exatidão dos registros contábeis e à veracidade de outros documentos e informações internas. Por outro lado, se a avaliação apontar fraquezas no sistema, é preciso intensificar os testes nas áreas onde ocorrem tais fraquezas (ATTIE, 1984, p. 67).

Segundo Basso (2005), o exame do sistema de controle interno obedece às seguintes fases:

- a) Revisão do Sistema: é análise do organograma, de descrição de cargos, dos manuais e dos fluxogramas das operações;
- b) Verificação do Sistema: é a verificação de como o sistema funciona e;
- c) Avaliação do Sistema: é a conclusão sobre a confiabilidade do sistema de controle interno.

Crepaldi (2000, p. 124) esclarece que “o estudo e avaliação do sistema contábil e de controle interno normalmente oferecem base para sugestões construtivas a clientes, com referência a aperfeiçoamento do controle interno”.

Crepaldi (2000, p. 217) observa que a responsabilidade do auditor sobre o controle interno limita-se a:

- a) apreciar de modo inteligente os procedimentos em vigor e determinar se oferecem um razoável grau de confiança;
- b) verificar se o sistema está sendo corretamente aplicado e
- c) reportar as falhas observadas, oferecendo recomendações.

Neste sentido, Attie (2009) ressalta que na identificação de fraquezas do controle interno por parte do auditor, este deve fazer recomendações de melhorias à administração, no intuito de providenciar ações e medidas corretivas nos processos. Desse modo, o auditor também pode ser considerado um assessor importante para aumentar o desempenho organizacional.

Contudo, o controle interno auxilia o processo de auditoria, medindo o nível de proteção que os controles oferecem para o patrimônio da empresa. Através dos objetivos do controle interno são verificados se os mesmos estão sendo elaborados pelos funcionários e caso seja necessário avalia se a necessidade de novos controles. Assim, um sistema de controle interno requer três processos: revisão, verificação e avaliação.

2.9 CONTROLE AMBIENTAL

Neste tópico será abordada a legislação ambiental aplicada atualmente aos Postos de Combustíveis, a classificação dos resíduos sólidos e as etapas de gerenciamento destes resíduos.

2.9.1 Legislação ambiental aplicável aos postos de combustíveis

A preocupação da população com o meio ambiente atualmente vem crescendo de forma significativa. Os resíduos sólidos são os fatores que mais preocupam, principalmente em relação a sua criação e destino final. A correta destinação destes resíduos faz com que evite a proliferação de doenças e também problemas graves de poluição. Contudo, para um melhor controle dos resíduos sólidos é necessário o cumprimento da legislação ambiental.

Desde a Lei Federal nº 6.938/81, regulamentada pelo Decreto Federal nº 99.274/90, a atividade de comércio varejista de combustíveis está submetida à legislação ambiental, sendo citada, também, como atividade sujeita ao licenciamento ambiental pela Resolução do Conselho Nacional do Meio Ambiente - CONAMA nº 237/97 e mais recentemente pela resolução CONAMA nº 273/2000, que trata especificamente da padronização e licenciamento das atividades que possuem reservatórios e armazenamento de combustíveis.

De acordo com a Resolução do CONAMA nº 273/00, em seu Art. 4º, será exigido do posto de combustível, para poder operar, as seguintes licenças ambientais:

- I - Licença Prévia - LP: concedida na fase preliminar do planejamento do empreendimento aprovando sua localização e concepção, atestando a viabilidade ambiental e estabelecendo os requisitos básicos e condicionantes a serem atendidos nas próximas fases de sua implementação;
- II - Licença de Instalação - LI: autoriza a instalação do empreendimento com as especificações constantes dos planos, programas e projetos aprovados, incluindo medidas de controle ambiental e demais condicionantes da qual constituem motivo determinante;
- III - Licença de Operação - LO: autoriza a operação da atividade, após a verificação do efetivo cumprimento do que consta das licenças anteriores, com as medidas de controle ambiental e condicionantes determinados para a operação.

No ano de 2000, a CONAMA publicou a Resolução CONAMA nº 273, com a finalidade de prevenir e controlar a poluição em Postos de Combustíveis, padronizando os procedimentos e o licenciamento das atividades que possuem armazenagem de combustíveis. Esta resolução é considerada uma das leis mais importantes em procedimentos de segurança para estabelecimentos que possuem tanques subterrâneos que armazenam combustíveis. As licenças ambientais só serão liberadas para os Postos de Combustíveis se os mesmos possuírem tanques subterrâneos jaquetados, que apresentam paredes duplas com monitoramento do espaço intersticial.

Segundo CONAMA nº 273/2000 em seu art.8:

Em caso de acidentes ou vazamentos que representem situações de perigo ao meio ambiente ou a pessoas, bem como na ocorrência de passivos ambientais, os proprietários, arrendatários ou responsáveis pelo estabelecimento, pelos equipamentos, pelos sistemas e os fornecedores de combustível que abastecem ou abasteceram a unidade, responderão solidariamente, pela adoção de medidas para

controle da situação emergencial, e para o saneamento das áreas impactadas, de acordo com as exigências formuladas pelo órgão ambiental licenciador.

Fica determinado pela Resolução do CONAMA nº 273/2000, em seu art. 1º que todas as atividades referentes ao setor de armazenamento e distribuição de combustíveis, deverão ser realizadas em conformidade com as normas técnicas expedidas pela ABNT ou pelo órgão ambiental competente.

Segundo a Associação Brasileira de Normas Técnicas - ABNT, os Postos de Combustíveis deverão elaborar seus projetos de construção, modificação e ampliação de acordo com suas normas, além disso, devem ser instalados em área prevista pelo plano diretor da cidade.

No Estado de Santa Catarina todas as atividades relativas ao licenciamento e fiscalização quanto ao cumprimento das normas estabelecidas pelas resoluções CONAMA são de competência da FATMA.

2.9.2 Classificação dos resíduos sólidos

Segundo a Norma Brasileira, NBR – 10.004 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT) de 2004:

resíduos sólidos são resíduos nos estados sólidos e semi-sólidos, que resultam de atividades da comunidade, de origem: industrial, doméstica, de serviços de saúde, comercial, agrícola, de serviços e de varrição. Consideram-se também resíduos sólidos os lodos provenientes de sistemas de tratamento de água, aqueles gerados em equipamentos e instalações de controle de poluição, bem como determinados líquidos, cujas particularidades tornem inviável o seu lançamento na rede pública de esgotos ou corpo d'água, ou exijam para isso soluções técnicas e economicamente inviáveis em face à melhor tecnologia disponível (ABNT, 2004, p.1).

Os resíduos sólidos das atividades comerciais, principalmente dos Postos de Combustíveis, causam um impacto preocupante no meio ambiente. Os riscos podem estar relacionados tanto ao meio ambiente, ocasionando a contaminação do solo e dos lençóis freáticos devido ao vazamento de combustíveis, quanto à segurança e saúde dos funcionários. (SANDRES, 2004).

Segundo a NBR 10004/2004, pode-se classificar os resíduos sólidos em:

Quadro 3 - Classificação dos resíduos sólidos

CLASSIFICAÇÃO DOS RESÍDUOS SÓLIDOS	
Classe I - Perigosos	São resíduos que podem apresentar risco a saúde pública, provocando a mortalidade, incidência de doenças ou acentuado seus índices. Apresentam

	também riscos ao meio ambiente, quando o resíduo for gerenciado de forma inadequada.
Classe II – Não perigosos	Não inertes: resíduos classe II A: Aqueles que não se enquadram nas classificações de resíduos classe I - Perigosos ou de resíduos classe II B - Inertes, nos termos desta Norma. Os resíduos classe II A – não inertes podem apresentar propriedades como: biodegradabilidade, combustibilidade ou solubilidade em água.
	Inertes: resíduos classe II B: Quaisquer resíduos que, quando amostrados de uma forma representativa, segundo a ABNT NBR 10007, e submetidos a um contato dinâmico e estático com água destilada ou deionizada, à temperatura ambiente, conforme ABNT NBR 10006, não tiverem nenhum de seus constituintes solubilizados a concentrações superiores aos padrões de portabilidade de água, excetuando-se aspecto, cor, turbidez, dureza e sabor.

Fonte: Adaptado da NBR 10004/2004.

2.9.3 Etapas do plano de gerenciamento de resíduos sólidos

Conforme Lei nº 12.305 de 2 de agosto de 2010 da Política Nacional de Resíduos (BRASIL, 2010), o plano de gerenciamento de resíduos sólidos tem o seguinte conteúdo mínimo:

- I - descrição do empreendimento ou atividade;
- II - diagnóstico dos resíduos sólidos gerados ou administrados, contendo a origem, o volume e a caracterização dos resíduos, incluindo os passivos ambientais a eles relacionados;
- III - observadas as normas estabelecidas pelos órgãos do Sisnama, do SNVS e do Suasa e, se houver, o plano municipal de gestão integrada de resíduos sólidos: a) explicitação dos responsáveis por cada etapa do gerenciamento de resíduos sólidos; b) definição dos procedimentos operacionais relativos às etapas do gerenciamento de resíduos sólidos sob responsabilidade do gerador;
- IV - identificação das soluções consorciadas ou compartilhadas com outros geradores;
- V - ações preventivas e corretivas a serem executadas em situações de gerenciamento incorreto ou acidentes;
- VI - metas e procedimentos relacionados à minimização da geração de resíduos sólidos e, observadas as normas estabelecidas pelos órgãos do Sisnama, do SNVS e do Suasa, à reutilização e reciclagem;
- VII - se couber, ações relativas à responsabilidade compartilhada pelo ciclo de vida dos produtos, na forma do art. 31;
- VIII - medidas saneadoras dos passivos ambientais relacionados aos resíduos sólidos;
- IX - periodicidade de sua revisão, observado, se couber, o prazo de vigência da respectiva licença de operação a cargo dos órgãos do Sisnama.

A necessidade do comprometimento da alta administração com a origem e o destino dos resíduos é essencial para que se obtenha uma política de responsabilidade socioambiental efetiva, fazendo com que a gestão dos resíduos sólidos seja uma questão fundamental.

Após a abordagem dos principais temas de controle interno, encerra-se o capítulo 2, denominado fundamentação teórica, onde foram apresentados conceitos necessários para a compreensão do tema, de maneira objetiva. O próximo capítulo, que apresenta a descrição e análise dos dados, tem como objetivo a identificação do controle interno na empresa, o

cumprimento destes com os princípios, o resultado da pesquisa da parte do controle ambiental da empresa e apresentações de sugestões de melhorias

3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Este capítulo tem como objetivo detalhar e organizar os dados coletados no transcorrer da pesquisa. A análise dos resultados se dá através de informações, planilhas e relatórios obtidos com a direção da empresa.

3.1 DESCRIÇÃO DA EMPRESA

A empresa Beta Ltda. iniciou suas atividades em 12 de maio de 1989, seu primeiro posto estava situado na cidade de Indaial no Estado de Santa Catarina. Alguns anos depois, precisamente em 15 de janeiro de 1992 foi inaugurada a primeira filial na cidade de Florianópolis.

Desde então, a empresa Beta vem crescendo no mercado de varejo de combustíveis e atualmente dispõe de 12 Postos na Região da grande Florianópolis, localizados em pontos estratégicos para melhor atender seus clientes. A empresa conta com uma equipe de 270 colaboradores divididos em suas 12 filiais.

3.2 IDENTIFICAÇÃO DO CONTROLE INTERNO

A partir das informações coletadas com a direção da empresa, são apresentados em tópicos, os controles internos existentes na companhia, os cumprimentos destes com os princípios contábeis e as sugestões de melhorias. Estes tópicos serão divididos em três subtópicos, na qual serão analisados e descritos os processos que envolvem as compras, estoques e vendas. Por fim, serão analisados os resultados da pesquisa da parte ambiental do Posto em relação aos estoques de combustíveis e lubrificantes. Os controles internos da empresa se dão a partir de relatórios gerados pelo sistema e o auxílio de planilhas.

3.2.1 Compras

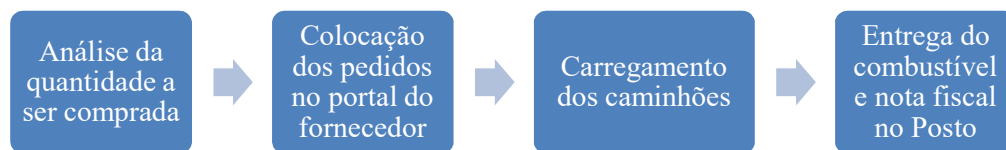
Neste capítulo será identificado o processo de compra de combustíveis e lubrificantes. A demonstração deste processo será realizada de forma explicativa e com a utilização de fluxograma.

a) Combustíveis

As compras de combustíveis são realizadas através de análises de vendas de dias anteriores, em que se confirma uma quantidade necessária a ser adquirida no dia seguinte para que não haja falta e nem sobra desnecessária no tanque. As notas fiscais são recebidas e encaminhadas para central, o funcionário que realiza as compras no Portal do fornecedor fica responsável pela verificação e lançamento das notas.

Os pedidos de compras são sempre realizados no dia anterior a que se deseja adquirir os combustíveis até as 17h00min através do Portal do fornecedor. Os caminhões são carregados na empresa fornecedora do combustível e assim fazem o transporte até o Posto.

Figura 1 - Processo de compra de combustíveis

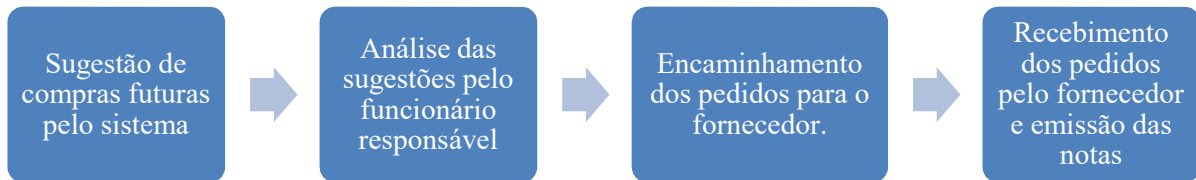


Fonte: Autor (2016)

b) Lubrificantes

A aquisição de óleo lubrificante é feita pela central, que através do sistema faz a programação de compras, na qual são realizadas com o auxílio de relatórios gerados pelo próprio sistema, em que se verifica a média de vendas anteriores de um período de dez dias. O sistema sugere uma quantidade de compra necessária para suprir as futuras vendas em um período também de dez dias, estas sugestões serão analisadas pelo funcionário responsável e caso seja necessário o mesmo fará alterações. Após analisadas as sugestões de compras, elas são encaminhadas automaticamente aos fornecedores que emitem as notas fiscais e entregam o produto.

Figura 2 - Processo de compra de lubrificantes



Fonte: Autor (2016)

3.2.2 Estoque

Neste tópico será identificado o processo de estoque de combustíveis e lubrificantes. A demonstração deste processo será realizada de forma explicativa e com a utilização de tabela.

a) Combustíveis

Como toda entrega de produtos é de fundamental importância a conferência da nota fiscal com o produto que está sendo entregue, principalmente em relação à quantidade. O recebimento do combustível é feito através de caminhões tanques que fazem o transporte da revendedora até o Posto. Os frentistas são encarregados de receber a Nota Fiscal e entregar ao gerente, mas devido à grande confiança e anos de trabalho na empresa dos motoristas dos caminhões não são dadas as devidas importâncias no recebimento das Notas Fiscais.

Segundo Jesus (2014, p.40) “o estoque de combustível é medido diariamente, pela parte da manhã, antes de serem ligadas as bombas”. Já na empresa em pesquisa as medições são realizadas todos os dias as 00:00 horas. Nos Postos que funcionam 24 horas a medição é feita sem que as bombas sejam desligadas, assim podem haver pequenas diferenças nas medições com o saldo final devido a acontecer algum abastecimento no momento.

O controle de estoque dos combustíveis é feito através de uma planilha, na qual consta um saldo inicial, a quantidade de entrada e as vendas do dia, gerando assim um saldo final. Este saldo é confrontado com a medição diária, em que é realizada todos os dias as 00:00 horas, caso haja muita divergência é realizada uma nova medição no dia seguinte somando as vendas e diminuindo as possíveis compras do dia. Feito este procedimento e persistindo o problema, é repassada aos responsáveis esta situação para que seja tomada as providencias e assim identificar o real problema. Na tabela 1 verifica-se a planilha utilizada pela empresa.

Tabela 1 - Planilha utilizada para o controle de estoques de combustíveis

		GASOLINA "C"		GASOLINA ADT.		ÁLCOOL		DIESEL		DIESEL S-10	
DIA	SEM	COMPRAS		COMPRAS		COMPRAS		COMPRAS		COMPRAS	
		ESTOQUE	VENDAS	ESTOQUE	VENDAS	ESTOQUE	VENDAS	ESTOQUE	VENDAS	ESTOQUE	VENDAS
Saldo		10.004		9.165		4.927		5.087		10.124	
		17.000									
01	SEX	19.490	7.514	7.245	1.920	4.759	168	3.985	1.102	8.270	1.854
02	SÁB	15.113	4.377	5.430	1.815	4.552	207	3.750	235	7.761	509
03	DOM	10.123	4.991	3.838	1.592	4.399	153	3.686	65	7.539	222

Fonte: Empresa Beta (2016).

O preenchimento desta planilha é feito através do relatório de vendas diárias que o sistema disponibiliza, três funcionários da administração estão autorizados a preenchê-la e utilizá-la, porém não possui nenhuma senha de bloqueio.

b) Lubrificantes

O controle de estoque dos lubrificantes é feito de forma automatizada. As entradas no sistema destes produtos ocorrem através do lançamento da Nota Fiscal e a saída no momento da venda com a emissão do cupom fiscal para o cliente. Podem ocorrer transferências entre os Postos, caso isto ocorra é emitido uma Nota Fiscal de transferência, na qual dá a saída em um Posto e por consequência entrada em outro.

Durante o mês o Diretor Comercial, responsável por este controle, solicita aos Postos a contagem de alguns produtos, normalmente os que possuem maiores movimentações de estoque, esta solicitação é feita de forma esporádica, sem data marcada. Além disto, mensalmente e feito o inventário nos estoques dos lubrificantes, porém com uma data predefinida. Segundo o Diretor do Posto, na grande maioria dos Postos a perda está dentro do percentual de 1% aceitável, quando ocorre desse percentual ser maior do que o normal é feito uma verificação para identificar o que ocasionou este problema.

3.2.3 Vendas

Neste tópico é identificado o processo de venda de combustíveis e lubrificantes. A demonstração deste processo será realizada de forma explicativa.

a) Combustíveis

Quando o funcionário coloca a mangueira do combustível na bomba, depois de abastecer o veículo, é gerada uma pendência na tela do caixa, na qual só será baixada mediante pagamento. No momento do abastecimento dos veículos, é fornecida uma comanda aos clientes, em que são preenchidos com a quantidade de litros abastecidos e assinatura do funcionário para que seja efetuado o pagamento no caixa, após o pagamento a comanda é carimbada com um “pago” e o cliente devolve ao frentista. Os gerentes não estão autorizados a fornecer descontos

aos clientes em venda de combustíveis. Os clientes que possuem cadastros, por meio de contratos assinados entre as partes, possuem um desconto estabelecido pelos diretores, na qual é fornecido automaticamente pelo sistema no momento do pagamento através de seu cadastro. O percentual de desconto depende da tratativa feita na negociação do contrato.

b) Lubrificantes

A venda dos óleos lubrificantes é feito de forma que o funcionário responsável pela troca de óleo lança os produtos que o cliente deseja no sistema pelo código de barras, através de um computador que fica na parte interna da troca de óleo, gerando uma pendência no Caixa da Loja de Conveniência. O cliente é direcionado ao caixa e é entregue a ele uma comanda constando o produto e a quantidade adquirida pelo cliente. Quando efetuado o pagamento, a comanda é carimbado com um “pago” e entregue ao trocador de óleo para que seja feito o serviço.

3.3 CUMPRIMENTO AOS PRINCÍPIOS DO CONTROLE INTERNO

Neste tópico é abordado o confronto do que atualmente ocorre na empresa em relação aos controles internos de combustíveis e lubrificantes com os princípios demonstrados na fundamentação teórica em relação às compras, estoques e vendas.

3.3.1 Compras

Neste tópico será confrontado os princípios do controle interno do que atualmente ocorre na empresa em relação aos controles de compras.

- Responsabilidade: cada funcionário deve ter suas atribuições bem claras e definidas por escrito, porém, os funcionários responsáveis pelas compras de combustíveis e lubrificantes não possuem suas atribuições por escrito. Mesmo não possuindo por escrito, as atribuições são bem claras e definidas, assim erros e irregularidades são localizados e as responsabilidades detectadas.

- Segregação de funções: este princípio está de acordo na empresa em relação ao setor de compras de combustíveis e lubrificantes, sendo que o mesmo funcionário não controla todas as etapas da transação ou processo. Com isto, verificou que os funcionários responsáveis não possuem acesso ao recebimento das mercadorias, aos pagamentos dos produtos aos fornecedores e nem aos inventários realizados. Ou seja, estão limitadas somente as compras.

- Manual da organização (Rotinas Internas): a empresa não possui um manual de rotinas internas, na qual poderiam conter: formulários internos e externos, com instruções para preenchimento e destinação; e evidências que os procedimentos foram executados, registrando quando e por quem foi feito. O único controle de rotina interna que a empresa possui é os registros no sistema dos documentos, em que tem horário e usuário que efetuou o registro.
- Qualificação de pessoal: os funcionários responsáveis pelas compras não recebem treinamento. Um treinamento cuidadoso oferece como resultados: melhor rendimento, custos reduzidos e empregados mais atentos e ativos.
- Rodízio de atividade: não há um rodízio por parte da empresa dos funcionários desta área. Este princípio bem executado reduz a possibilidade de fraudes e contribuir para o surgimento de novas ideias.
- Registros contábeis: as ativos da empresa são confrontadas periodicamente com os registros da contabilidade, porém, esta função não faz parte das responsabilidades do setor de compras e sim da alta administração.
- Controles físicos: o acesso ao ativo da empresa pelos funcionários de compras de lubrificantes e combustíveis está limitado as compras destes ativos. A empresa limita o acesso dos funcionários a seus ativos e estabelece controles físicos sobre esse. O acesso aos ativos da empresa representa: Manuseio de numerários; Emissão de cheques sozinhos; Manuseio de cheques assinados; Custódia de ativos.
- Informes e relatórios: a empresa proporciona conhecer os atos e eventos ocorridos nos segmentos do setor de compras, de forma que seus efeitos sejam levados em tempo hábil aos conhecimentos dos administradores, possuindo uma informação exata, confiável e oportuna. Para tanto, os dados devem ser verídicos e informados tempestivamente.
- Prevenção de fraudes: este princípio tem por objetivo prevenir o acontecimento de fraudes e caso ocorra detectá-la e forma rápida. Neste sentido, através de análises periódicas e inventários se detecta alguma fraude no setor de compras.
- Localização de erros e desperdícios: o setor responsável pelas compras da empresa analisa relatórios semanais para que seja efetuada a nova compra, este relatório é bem analisado e precisa que as notas fiscais dos fornecedores estejam lançadas corretamente, assim localizam erros e eventuais desperdícios.
- Estimulação eficiência operacional: um dos objetivos do controle interno é a estimulação da eficiência operacional, que através disto estimula-se os funcionários, porém os dados da eficiência destes controles não são passados para os funcionários, somente se houver algum erro.

- Salvaguarda dos ativos: as instituições utilizam os controles para proteger os ativos em geral. Desta forma mostra-se que os controles no que diz respeito às compras de combustíveis e lubrificantes estão eficientes.

3.3.2 Estoque

Neste tópico são confrontados os princípios do controle interno do que atualmente ocorre na empresa em relação aos controles de estoque.

- Responsabilidade: cada funcionário deve ter suas atribuições bem claras e definidas por escrito, porém, os funcionários responsáveis pelos controles de estoque de combustíveis e lubrificantes não possuem suas atribuições por escrito. O fato de cada setor participar de uma parte do controle de estoque essas responsabilidades não serem documentadas por escrito, atrapalha quando se tem que localizar os responsáveis por erros e irregularidades.

- Segregação de funções: este princípio está de acordo em relação ao setor de estoque de combustíveis e lubrificantes, sendo que o mesmo funcionário não controla todas as etapas da transação ou processo, devido ao fato de que o controle dos estoques engloba diversos setores da empresa e cada um deles possuem suas responsabilidades.

- Manual da organização (Rotinas Internas): um manual de rotinas internas propriamente ditas não existe, mas os inventários executados pelo responsável possuem evidências que os procedimentos foram executados, pois é gerado, por exemplo, nota fiscal de perda quando isto ocorre, na qual consta quem e quando foi feito.

- Qualificação de pessoal: os funcionários responsáveis pelos estoques de lubrificantes e combustíveis não recebem treinamento, somente quando ingressaram na empresa, posteriormente não é feita nenhuma qualificação em busca de melhor rendimento, reduzir os custos da empresa e focar os empregados na proteção dos ativos.

- Rodízio de atividade: não há um rodízio por parte da empresa dos funcionários desta área. Este princípio bem executado reduz a possibilidade de fraudes e contribuir para o surgimento de novas ideias.

Registros contábeis: os ativos da empresa são confrontados periodicamente com os registros da contabilidade, porém, esta função não faz parte das responsabilidades do setor de estoques da empresa e sim da alta administração.

Controles físicos: o acesso ao ativo da empresa pelos funcionários responsáveis pelos estoques de lubrificante e combustível está limitado ao manuseio e preservação destes bens. Por se tratar de um controle que engloba diversos setores da companhia, se estabelece controles físicos sobre estes estoques.

- Informes e relatórios: a empresa proporciona conhecer os atos e eventos ocorridos nos segmentos que englobam os setores da empresa em relação aos seus estoques, de forma que seus efeitos sejam levados em tempo hábil aos conhecimentos dos administradores, possuindo uma informação exata, confiável e oportuna. Para tanto, os dados devem ser verídicos e informados tempestivamente. Normalmente estes conhecimentos chegam através dos inventários feitos periodicamente.

- Prevenção de fraudes: com a intenção de prevenir possíveis fraudes ocasionados pelos responsáveis de controlar os estoques da empresa, são analisados relatórios de vendas, são feitas medições diárias nos estoques de combustíveis, inventários periódicos nos produtos lubrificantes. Os administradores esporadicamente solicitam a contagem dos produtos com maiores movimentos para verificar se os inventários estão realmente sendo feitos de forma correta, porém necessitam muito da confiança das pessoas envolvidas neste ciclo.

- Localização de erros e desperdícios: a localização de desperdícios ou eventuais erros são analisados pela alta administração juntamente com os gerentes de cada filial, através de relatórios, planilhas e através de problemas que ocorrem esporadicamente.

- Estimulação eficiência operacional: um dos objetivos do controle interno é a estimulação da eficiência operacional, que através disto estimula-se os funcionários, porém os dados da eficiência destes controles não são passados para os funcionários, somente se houver algum erro.

- Salvaguarda dos ativos: proteger seus ativos é o que toda empresa busca, para isto utiliza-se um forte controle para que isto ocorra. Assim mostra-se que os controles no que diz respeito aos combustíveis e lubrificantes sempre buscam a eficiência, porém por englobar diversos setores e torna-se muito complexo, ainda há margens para desvios em seus ativos.

3.3.3 Vendas

Neste tópico são confrontados os princípios do controle interno do que atualmente ocorre na empresa em relação aos controles de vendas.

- Responsabilidade: as atribuições de cada funcionário de vendas da empresa são claras e definidas, porém não são determinadas por escrito. Os frentistas são responsáveis pelas vendas de combustíveis e o trocador de óleo pelas vendas dos lubrificantes. Mesmo as responsabilidades não sendo escritas, os erros e irregularidades são localizados de forma eficaz.

- Segregação de funções: de acordo com este princípio a empresa age de forma correta. Os funcionários responsáveis pelas vendas de combustíveis e lubrificantes não controlam todas as etapas e transações do processo. Estes funcionários recebem as mercadorias através dos pedidos

do setor de compras, as conferem e estocam. Porém, não possuem acesso aos pedidos de compras, pagamento das notas de mercadorias e os inventários.

- Manual da organização (Rotinas Internas): a empresa não possui um manual de rotinas internas. Os controles executados neste caso são por protocolo de recebimentos das mercadorias e através de câmeras caso seja necessário. Cada funcionário possui um código de cadastro no sistema, que no momento da venda é colocado para posterior análise de vendas por funcionários.

- Qualificação de pessoal: os funcionários responsáveis pelas vendas de lubrificantes e combustíveis recebem treinamento periodicamente, em busca de melhor rendimento, reduzir os custos da empresa e focar os empregados na proteção dos ativos.

- Rodízio de atividade: não há um rodízio por parte da empresa dos funcionários desta área. Este princípio bem executado reduz a possibilidade de fraudes e contribuir para o surgimento de novas ideias.

- Registros contábeis: os ativos da empresa são confrontados periodicamente com os registros da contabilidade, porém, esta função não faz parte das responsabilidades do setor de vendas e sim da alta administração.

- Controles físicos: o acesso ao ativo da empresa pelos funcionários desta área de lubrificante e combustível está ligado diretamente, pois são estes que oferecem e vendem os produtos aos clientes. O acesso aos combustíveis fica um pouco mais restrito aos funcionários, devido que para ter acesso é preciso acionar a bomba de combustível, o que gera pendência na tela do caixa. Já aos lubrificantes, o acesso é fácil, ficam expostos nas prateleiras, protegidos com vidro, na qual a chave somente o trocador de óleo que possui. A empresa limita o acesso dos funcionários a seus ativos e estabelece controles físicos sobre esse.

- Informes e relatórios: a empresa proporciona conhecer os atos e eventos ocorridos nos segmentos que englobam o setor de vendas, de forma que seus efeitos sejam levados em tempo hábil aos conhecimentos dos administradores, possuindo uma informação exata, confiável e oportuna. Para tanto, os dados devem ser verídicos e informados tempestivamente.

- Prevenção de fraudes: com a intenção de prevenir possíveis fraudes ocasionados pelos responsáveis do setor de vendas da empresa, são analisados relatórios de vendas, são feitas medições diárias nos estoques de combustíveis, inventários periódicos nos produtos lubrificantes.

- Localização de erros e desperdícios: a localização de desperdícios ou eventuais erros são analisados pela alta administração juntamente com os gerentes de cada filial, através de relatórios, planilhas e através de problemas que ocorrem esporadicamente.

- Estimulação eficiência operacional: a estimulação dos funcionários de vendas ocorre através de percentual de comissões sobre as vendas. Este estímulo faz com que a empresa busque melhores resultados, sempre motivando seus funcionários a venderem mais e melhor.

- Salvaguarda dos ativos: as instituições utilizam os controles para proteger os ativos em geral. Desta forma mostra-se que os controles no que diz respeito as vendas de combustíveis e lubrificantes sempre buscam a eficiência, porém ainda se mostram um pouco frágil.

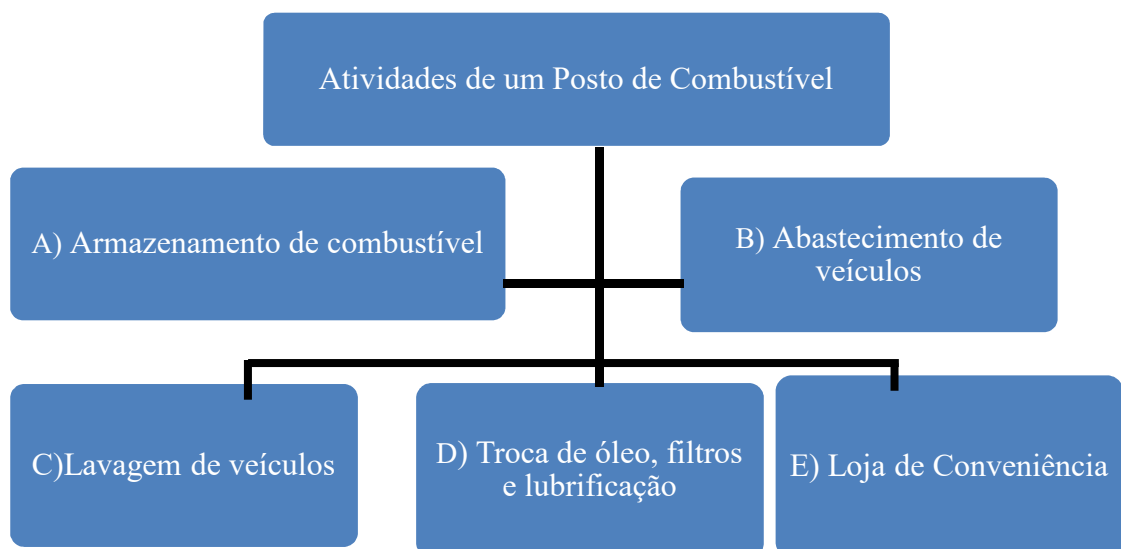
3.4 RESULTADO DA PESQUISA DA PARTE AMBIENTAL DO POSTO

Neste capítulo serão demonstrados os procedimentos operacionais nas atividades da empresa Beta, sua interação com o meio ambiente e suas medidas de gestão de resíduos.

3.4.1 Procedimentos operacionais nas atividades do posto de combustível

A empresa Beta realiza em todas as suas filias as atividades de Pista (troca de óleo, lubrificação, filtros) e de loja de conveniência, porém somente algumas possuem a lavagem de veículos. A atividade principal da entidade é armazenagem e abastecimento de combustíveis, na qual são exercidas por todas as filiais.

Figura 3 - Organograma das atividades desenvolvidas no posto de combustível



Fonte: Adaptado de Lorenzetti e Rossato (2010).

Através da Figura 3, a seguir é descrita cada atividade desenvolvida pela empresa Beta:

- a) **Armazenamento de Combustível:** toda filial da empresa Beta possui tanques subterrâneos, cada uma possui uma capacidade e divisões dos tanques distintas. Todos estes tanques estão de acordo com a legislação vigente, são jaquetados, possuem monitoramento intersetorial automático, poços de monitoramento, nas quais são realizadas semestralmente testes para verificar a qualidade da água subterrânea.
- b) **Abastecimento de Veículos:** esta atividade é realizada pelos frentistas e ocorre na pista de abastecimento. São utilizadas para esta atividade as Bombas de abastecimento eletrônicas.
- c) **Lavagem de veículos:** ocorre em local apropriado para lavagem de veículos. Água utilizada para lavagem dos veículos, em algumas filiais, é proveniente da água da chuva. O local é todo cercado por canaletas, que conduzem a água da lavagem diretamente para uma caixa separadora, onde os resíduos químicos são separados da água. Este serviço é bem procurado pelos clientes, apresentando assim fluxo significativo de entrada para a empresa.
- d) **Troca de óleo, filtros e lubrificação:** nesta atividade utiliza-se uma rampa automática, na qual o veículo é erguido para facilitar o serviço. O óleo queimado proveniente da troca de óleo é direcionado de forma estratégica da rampa da troca para um reservatório de forma canalizada, através de tubulações. O local em que ocorre esta atividade também é cercado por canaletas, em que conduzirá os resíduos líquidos para a caixa separadora. Já os resíduos sólidos são armazenados e recolhidos por uma empresa especificada na qual passarão pelo processo de logística reversa.
- e) **Loja de Conveniência:** a empresa Beta somente faz a revenda de lanches nesta atividade, ou seja, não produz alimentos. A produção de alimentos é terceirizada, proporcionando assim maior segurança e satisfação para os clientes. A única atividade realizada pela empresa é a lavagem das louças.

3.4.2 Interação da empresa com o meio ambiente

Segundo Lorenzetti e Rossato (2010), a interação de uma empresa do ramo de combustível com o meio ambiente pode ser observada através do consumo de recursos naturais e da forma como é realizado o descarte dos resíduos e efluentes gerados nas atividades, como demonstra o Quadro 4.

Quadro 4 - Interação da atividade com o meio ambiente

ATIVIDADE DESENVOLVIDA	RECURSOS NATURAIS CONSUMIDOS	RESÍDUOS/ EFLUENTES GERADOS	DESTINO DOS RESÍDUOS/ EFLUENTES
------------------------	------------------------------	-----------------------------	---------------------------------

Armazenamento de combustível	Não consome	Vapores Tóxicos	Lançado diretamente no ar.
Abastecimento de veículos	Água da chuva para limpeza (Algumas filiais)	Efluentes Líquidos	Recolhidos por uma empresa especializada.
		Flanelas utilizadas nos abastecimentos.	Recolhidos por empresa especializada.
Lavagem de veículos	Água da chuva como matéria-prima (Algumas filiais)	Efluentes Líquidos	Recolhidos por uma empresa especializada.
		Flanelas, estopas e esponjas utilizadas nas lavagens.	Recolhidos por empresa especializada.
Troca de óleo, filtro e lubrificação	Água da chuva para limpeza (Algumas filiais)	Efluentes líquidos	Recolhidos por uma empresa especializada.
		Óleo queimado, filtros usados, embalagens de lubrificantes, flanelas e estopas.	Recolhidos por empresa especializada.
Loja de conveniência	Água da chuva para limpeza (Algumas filiais)	Efluentes líquidos	Recolhidos por uma empresa especializada.
Tratamento dos efluentes líquidos	Não consome	Lodo Tóxico	Recolhidos por empresa especializada.

Fonte: Adaptado de Lorenzetti e Rossato (2010).

Conforme demonstrado no Quadro 4, a entidade utiliza-se de empresas especializadas para dar destino aos resíduos e efluentes. Os resíduos gerados pela atividade da empresa são vapores tóxicos, flanelas, estopas, esponjas, efluentes líquidos, óleo queimado, filtros usados, embalagens de lubrificantes e lodo tóxico da caixa separadora. Caso os resíduos não forem destinados corretamente, poderão acarretar em problemas graves para o meio ambiente, além de multas previstas pela FATMA.

3.4.3 Levantamento das medidas de gestão ambiental do posto

Através da pesquisa elaborada na empresa Beta, verificaram-se as medidas exigidas pelo órgão ambiental para concessão e renovação da Licença de Operação. Estas medidas estão sendo todas adotadas pela empresa, podendo assim exercer a atividade de posto de combustível. No quadro 5 é observado as medidas exigidas pelo órgão ambiental.

Quadro 5 - Medidas de gestão exigidas pelo órgão fiscalizador

AS MEDIDAS EXIGIDAS PELO ÓRGÃO AMBIENTAL PARA A CONCESSÃO E RENOVAÇÃO DA LICENÇA DE OPERAÇÃO	
Coleta Semestral	Amostra dos poços de monitoramento para verificação da qualidade da água subterrânea para controle e detecção de vazamentos do sistema de

	abastecimento subterrâneo de combustíveis, devendo ser apresentado laudo anual ao órgão fiscalizador das análises realizadas;
Óleo queimado	Somente poderá ser coletado por empresa licenciada pelo órgão ambiental estadual, com comprovação dessa alienação via nota fiscal; as águas utilizadas, caso devolvidas à natureza deverão passar por processo de desintoxicação em caixa separadora de água e óleo;
Comercialização de lubrificantes	Está condicionada à compra de fornecedores que realizam a coleta das embalagens pós-consumo, ou seja, a logística reversa dos materiais pós-consumo;
Piso da pista de abastecimento	Deve ser impermeável com drenagem conectada a caixa separadora, não sendo permitido abastecimento fora dele;
Abastecimentos dos tanques subterrâneos	Somente poderá ser realizado por veículo licenciado para fontes móveis de poluição no órgão ambiental;
Tanques subterrâneos remanufaturados	Proibida a utilização destes tanques;
Área de lavagem dos veículos	Deve ser drenada e conectada a caixa separadora, sendo seu piso impermeável;
Limpeza e manutenção da caixa separadora	Devem ser realizadas conforme especificações do órgão fiscalizador;
Emissões atmosféricas	Deve ser realizada manutenção nos dispositivos de controle de vapores dos tanques subterrâneos conforme especificações do fabricante e apresentado laudo anual dessas manutenções;
Destinação dos resíduos gerados	Deve ser apresentada, anualmente, comprovação da destinação correta, dos resíduos gerados, como lodo da caixa separadora, embalagens de lubrificantes, óleo queimado, flanelas e estopas;
Funcionários treinados	Deve ser mantido ao menos dois funcionários treinados nas atividades de controle ambiental, prevenção e combate a incêndios e acidentes, com comprovação anual;
Área de preservação	Deverá manter uma área de preservação de 577,50 m ² .

Fonte: Adaptado de Lorenzetti e Rossato (2010)

Como medida de controle ambiental a empresa Beta utiliza para o armazenamento dos combustíveis tanques subterrâneos jaquetados que apresentam paredes duplas com monitoramento do espaço intersticial, além de serem ecológicos e anticorrosivos, conforme a Resolução CONAMA n°273 apresentada na fundamentação teórica. Todas as suas filiais possuem poços de monitoramento na área dos tanques subterrâneos, da onde são retiradas amostras das águas subterrâneas semestralmente verificando seu grau de pureza, assegurando que as águas não serão contaminadas.

O Livro de Movimentação de Combustível (LMC) não é apenas um controle referente aos estoques dos combustíveis, mas também pode ser utilizado como um detector de vazamentos, pois caso tenha mais saída de combustível do que sua própria venda, podem haver vazamentos. Porém, pode existir uma variação de 0,6% de perda devido à evaporação, conforme Portaria N°26/92 do Departamento Nacional de Combustível.

Os frentistas utilizam flanelas para realizar os abastecimentos, na qual limpam o bico da bomba quando é retirada do veículo. Assim, evitam o gotejamento de combustível no piso da pista ou no próprio veículo.

Nas atividades de troca de óleo, filtro e lubrificação, que todo óleo queimado retirado dos veículos são conduzidos a um tanque reservatório de óleo queimado de forma canalizada para posterior retirada da empresa especializada. Os resíduos sólidos como flanela, estopas, embalagens e filtros usados são armazenados para que também uma empresa especializada faça o recolhimento, através da cadeia de logística reversa.

As canaletas estão presentes em todo perímetro do Posto, nas quais são interligas a caixa separadora de água e óleo e servem para a condução dos efluentes líquidos para esta caixa para receberem o devido tratamento.

As atividades diárias que se relacionam com a proteção e preservação do meio ambiente são: captação da água da chuva (Algumas filiais); canalização e tratamento dos efluentes líquidos; canalização dos resíduos do óleo queimado; armazenamento de resíduos sólidos; devolução das embalagens de lubrificantes para os fornecedores; e a destinação correta dos resíduos gerados nas atividades. As medidas de gestão ambiental contemplam o aproveitamento da água da chuva em algumas filiais e o tratamento dos efluentes líquidos.

A partir da Norma Regulamentadora NR 20 - SEGURANÇA E SAÚDE NO TRABALHO COM INFLAMÁVEIS E COMBUSTÍVEIS e curso disponibilizado pela empresa fornecedora de combustível sobre Contaminação em Postos de Combustíveis a companhia realizada o treinamento com seus funcionários com vista aos corretos procedimentos no desenvolvimento das atividades. Os gerentes e supervisores do Posto são treinados por uma empresa especializada em prestar serviços de treinamentos para manutenção, resposta a acidentes e operação. Quanto à ocorrência de acidentes, é acionado a FATMA e a refinaria fornecedora, para que sejam mensurados e controlados plenamente os danos causados.

As medidas de gestão ambiental exigidas pela legislação vigente estão sendo adotadas pela empresa em estudo, tais como: Controle e detecção de vazamentos; tratamento dos efluentes líquidos e o destino final adequado para os resíduos gerados nas atividades. Por fim, nota-se que a empresa possui uma preocupação quando as questões ambientais.

3.5 SUGESTÕES DE MELHORIA

Através das análises feitas na pesquisa, serão elaboradas sugestões de melhorias nos controles internos nos combustíveis e lubrificantes.

3.5.1 Compras

Neste tópico são feitas sugestões de melhoria em relação à pesquisa elaborada no setor de compras da Empresa Beta.

a) Combustíveis

As compras da empresa são realizadas através de análises de dias anteriores para verificar a quantidade que será necessária para os próximos dias. Desta forma é alimentada uma planilha com as compras e venda dos dias. Para um melhor desempenho nesta área é solicitado que o próprio sistema faça esta projeção de compras dos próximos dias da mesma forma que ocorre com os lubrificantes, porém com projeções diárias. Porém sempre coma análise crítica do funcionário responsável e com o auxílio da própria planilha.

Para que isto ocorra de forma correta, é necessário que as notas de entradas de mercadorias sejam lançadas de forma correta e diariamente, as saídas já se dão através da emissão do cupom fiscal no momento da venda, com isto teríamos um saldo final e o próprio sistema solicitaria uma quantidade a ser adquirida para o dia seguinte. Esta quantidade não necessariamente teria que ser cumprida, pois devido às fortes mudanças comerciais, poderia ser comprado menos ou mais combustíveis para determinada filial.

Após a determinação da quantidade a ser comprada, o sistema poderia exportar todas estas informações a serem compradas no dia seguinte automaticamente para o Portal de compras da Companhia que fornece os combustíveis, assim o funcionário responsável por esta área verificaria se está correta e colocaria o prazo de vencimento que a empresa necessita, no caso hoje o prazo máximo é de 5 dias. Para tanto, seria necessário um sistema totalmente confiável e um funcionário atento nos registros das notas fiscais e nas mudanças comerciais.

b) Lubrificantes

As possíveis melhorias que foram solicitadas no setor de compras de combustíveis da empresa é exatamente o que já ocorre nas dos lubrificantes, então a partir desta análise verifica-se que não há melhorias a serem feitas quanto as compras de lubrificantes.

3.5.2 Estoque

Neste tópico são feitas sugestões de melhoria em relação à pesquisa elaborada no setor de estoque da Empresa Beta.

a) Combustíveis

Primeiramente será sugerida uma maior atenção no recebimento dos combustíveis, mesmo ao fato de os motoristas já trabalharem a anos com o Posto o recebimento do

combustível deverá ser feito de forma correta e com a devida atenção. Outro ponto é em relação a planilha utilizada para o controle dos combustíveis, a mesma deverá ter uma senha de acesso, assim limita-se somente aos funcionários autorizados e responsáveis por este setor.

Através deste trabalho foi elaborada uma nova planilha que trabalha em conjunto com a já existente. O confronto das medições com o saldo de estoque final de um determinado dia que consta na planilha já existente era realizado mais de forma ineficaz, então esta nova planilha confronta de forma automática a medição e o saldo final. Segue na Tabela 2 a imagem da planilha.

Tabela 2 - Planilha que confronta as medições com o estoque final

Data	Combustível	Saldo Inicial	Entrada/Compra	Saida/Venda	Saldo Final	Medida Tanque	Conciliação
1	Gasolina C	11.552,00	17.000,00	7.513,85	21.038,15	21.000,00	-38,15
	Gasolina Aditivada	9.767,00	-	1.920,06	7.846,94	7.886,00	39,06
	Etanol	4.918,00	-	167,66	4.750,35	4.740,00	-10,35
	Diesel	5.396,00	-	1.101,71	4.294,29	4.306,00	11,71
	Diesel S-10	10.829,00	-	1.854,08	8.974,92	9.002,00	27,08
2	Gasolina C	21.000,00	-	4.376,73	16.623,27	16.684,00	60,73
	Gasolina Aditivada	7.886,00	-	1.814,53	6.071,47	5.100,00	-971,47
	Etanol	4.740,00	-	207,13	4.532,87	4.549,00	16,13
	Diesel	4.306,00	-	235,2	4.070,80	4.063,00	-7,8
	Diesel S-10	9.002,00	-	508,98	8.493,02	8.459,00	-3,4

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Segundo portaria nº 26/92 do departamento nacional de combustível limita em 0,6% (seis décimos por cento) a perda aceitável devida a evaporação. Acima desse limite, o contribuinte deverá justificar a perda, adotando o procedimento previsto no art. 180 do anexo 5 do RICMS/SC-97. as diferenças não justificadas serão consideradas saídas tributáveis não registradas. A partir desta portaria é verificado diariamente as medições de combustíveis, na qual tem que estar com uma diferença de no máximo 0,6% a maior ou a menor.

Na Tabela 2 se verifica que estão todos dentro do padrão aceitável, porém na data 2 o combustível Gasolina Aditivada está com sua medição diferente superior a 0,6% do que a portaria exige. Quando ocorre este problema, é pedido para ser feita uma nova medição no dia seguinte, somando as vendas e diminuindo as entradas até o horário que foi feita a medição. Persistindo o problema, é feita uma verificação para identificar o problema. Nota-se que com esta planilha, os problemas são identificados com maior rapidez, podendo serem resolvidos com maior eficácia.

b) Lubrificantes

A sugestão de melhoria no estoque de lubrificantes pode ser feita através da melhoria no momento da venda destes produtos, na qual se mostra atualmente vulnerável a erros e fraudes.

3.5.3 Vendas

Neste tópico são feitas sugestões de melhoria em relação à pesquisa elaborada no setor de vendas da Empresa Beta.

a) Combustíveis

Hoje as vendas de combustíveis ocorrem de forma que são necessários funcionários para abastecer os veículos, ao contrário do que ocorre em outros países, em que o próprio motorista abastece seus veículos, podendo ser pago no cartão diretamente na bomba antes de abastecer ou em dinheiro na loja de conveniência, na qual possui um funcionário que libera a bomba para vocês mesmo abastecer. Caso necessite de troco, é só retornar à loja e buscar. Isto praticamente acabaria com o problema de abastecer e sair sem efetuar o pagamento.

b) Lubrificantes

As vendas de lubrificantes são muito vulneráveis a erros e fraudes, pois o funcionário responsável pela troca de óleo preenche de forma manual a comanda do cliente com a quantidade, porém não há um controle maior para verificar se realmente é a quantidade correta. O funcionário tem acesso livre aos produtos.

A sugestão de melhoria neste caso seria a seguinte: Todos os produtos serem estocados em prateleiras que possuem um leitor de códigos de barras, assim que a mercadoria é recebida e conferida pelo Trocador de Óleo, é dada entrada pelo código de barras nas prateleiras. Quando a mercadoria for vendida no caixa, uma alavanca libera o produto automaticamente, ou seja, o produto só será retirado da prateleira de estocagem mediante o pagamento.

3.5.4 Sugestões nos procedimentos de controle ambiental

Não tem sugestões para mudança no controle ambiental.

4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Conclui-se esse trabalho apresentando o problema de pesquisa, os objetivos, limitações, e recomendações futuras da pesquisa.

O problema da pesquisa teve a seguinte pergunta: Como os princípios de controle interno sugeridos nas literaturas são atendidos em um Posto de Combustível? A resposta do problema se deu através do confronto dos controles existentes nos estoques de combustíveis e lubrificantes com os princípios, na qual demonstrou em quais pontos a empresa precisa melhorar.

O presente trabalho teve como objetivo geral identificar em que medida os controles internos utilizados no posto de combustível atendem aos princípios de controle interno. Seus objetivos secundários foram identificar os controles através de relatórios, planilhas e informações obtidas com os diretores, analisar estes controles a luz dos princípios de controles internos, testar a efetividade dos controles existentes e sugerir novos controles se forem o caso. Os dados foram apresentados por meio de tabelas e quadros e explicados de acordo com as informações levantadas.

Acredita-se ter alcançados todos os objetivos, pois se chegou aos controles internos existentes em uma rede de Postos de combustíveis da grande Florianópolis, todos estes controles foram analisados através dos princípios de controle interno, e também foi sugerido novas formas de controle. Princípios como Rodízio de Atividade e Manual da Organização não são elaborados pela empresa estudada, porém a Segregação de Funções ocorre de forma correta em todos os setores da empresa.

Com base neste trabalho recomenda-se que seja elaborado um estudo de caso na área ambiental de uma empresa no ramo de combustíveis, verificando se a empresa está de acordo com as normas e legislações existentes, demonstrando de forma abrangente todas as leis relacionadas ao meio ambiente em que a empresa tem que estar de acordo, e analisando os riscos que uma empresa deste ramo está propicia

REFERÊNCIAS

- ANDRADE, Armando. **Eficácia, Eficiência e Economicidade – Como atingi-las através dos Controles Internos**. São Paulo: A. Andrade, 1999.
- ALMEIDA, M. C. **Auditoria: Um Curso Moderno e Completo**. São Paulo: Atlas, 1985.
- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. São Paulo: Atlas, 1996.
- ALMEIDA, Marcelo Cavalcante. **Auditoria**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. São Paulo: Atlas, 2010.
- ARAÚJO, Francisco José de. **A estruturação dos controles internos e a independência da auditoria interna**. Vitória-ES. COBRAI (Congresso Brasileiro de Auditoria Interna), 1998.
- ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. NBR 10004 - Resíduos sólidos: classificação. Rio de Janeiro. 71 p. 2004.
- ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1984
- ATTIE, W. **Auditoria interna**. São Paulo: Atlas, 1986.
- ATTIE, William. **Auditoria Interna**. São Paulo: Atlas, 1987.
- ATTIE, William. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. São Paulo, ed. Atlas, 2000.
- ATTIE, William. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. São Paulo: Atlas, 2009.
- ATTIE, William. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. São Paulo, ed. Atlas, 2010.
- AUDIBRA – Instituto dos Auditores Internos do Brasil. **Normas brasileiras para o exercício da auditoria interna**. 2. ed. São Paulo: Audibra, 1992.
- AUDIBRA- INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. **Revista do Auditor**. São Paulo, ano II, nº 10, Dez.1995.
- BARROS, A. J. S.; LEHFELD, N. P. S.. **Fundamentos de Metodologia: Um guia para a Iniciação Científica**. 2 ed. São Paulo: Markin Books, 2000.
- BASSO, Irani Paulo. **Iniciação à auditoria**. 3. ed. rev. Ijuí: Ed. Unijuí, 2005.
- BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. **Auditoria**; tradução: José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2002.
- BRASIL. PORTARIA Nº 26, DE 13 DE NOVEMBRO DE 1992. Instituir o livro de movimentação de combustíveis (LMC) para registro diário, pelos PR's dos estoques e movimentação de compra e venda de produtos e dá outras providências.
- CHIZZOTTI, Antonio. **Pesquisa em ciências humanas e sociais**. 2.ed. Sao Paulo: Cortez, 1995.

CONAMA. **Resoluções: resolução nº 273 de 29 de novembro de 2000.** [s.l.]:CONAMA2000.Disponível em:<<http://www.mma.gov.br/port/conama/res/res00/res27300.html>>. Acesso em:14 set.2016.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade gerencial: teoria e prática.** São Paulo: Atlas, 1998.

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

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil: Teoria e Prática.** 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CREPALDI, S. A. **Auditoria Contábil: teoria contábil.** 4 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

DIAS, Sergio Vidal dos Santos. **Auditoria de processos organizacionais: teoria, finalidade, metodologia de trabalho e resultados esperados.** São Paulo: Atlas, 2006.

DIEHL, Astor Antônio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em ciências Sociais aplicadas: método e técnica.** São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

FRANCO, H.; MARRA, E..**Auditoria contábil: normas de auditoria, procedimentos e papéis de trabalho, programas de auditoria e relatórios de auditoria.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

FRANCO, Hilário, MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil.** 4ª. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

FRANCO, Hilário, MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil.** 1ªed.-São Paulo: Atlas, 1989.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 3. Ed. São Paulo: Atlas, 1996.

JESUS, Daniela Martins. **Auditoria nos controles internos de um Posto de Combustível de Pato Branco - PR.** 2014. 50f. Trabalho de Conclusão de Curso – Universidade Tecnológica Federal do Paraná. 2014.

Lei nº 12.305, de 2 de agosto de 2010. Institui a Política Nacional de Resíduos Sólidos; altera a Lei no 9.605, de 12 de fevereiro de 1998; e dá outras providências. Disponível em: . Acesso em: 01 jul. 2012.

LORENZETT, Daniel Benitti; ROSSATO, Marivane Vestena. A gestão de resíduos em postos de abastecimento de combustíveis. Revista Gestão Industrial, v. 6, n. 2, p. 110-125. Ponta Grossa, PR, 2010. Disponível em: . Acesso em: 14 set.2016.

MATTOS, C. C; MARIANO , R. P. **Controle interno: uma abordagem teórica.** Contabilidade de vista & revista: 1999.

MOSSIMANN, C. P.; FISCH, S. **Controladoria: seu papel na administração de empresas.** 2 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

OLIVEIRA, D.P.R. **Excelência na administração estratégica: A competitividade para administrar o futuro das empresas.** 4 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

OLIVEIRA, Luís Martins de; JUNIOR, José Hernandez Perez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria Estratégica: Textos e Casos Práticos com Solução. 9. Ed.** São Paulo, 2013.

PAULA, Maria Goreth Miranda Almeida. **Auditoria Interna: embasamento conceitual e suporte tecnológico.** São Paulo: Atlas, 1999.

QUEIROZ, Edgard José Pereira de; QUEIROZ, Dimas Barreto de. **Contabilidade de Custos como instrumento de promoção da eficiência nos serviços públicos municipais.** In: CONGRESSO DE CUSTOS, 14., 2007, João Pessoa, **Anais Eletrônicos...** João Pessoa, 2007.

RAMOS, Marina Cabral. **Estudo do Controle Interno na Área Financeira de um Posto de Combustíveis.** 47f. Trabalho de Conclusão de Curso (monografia) – Curso Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2010.

SÁ, Antônio Lopes de. **Curso de Auditoria.** São Paulo: Atlas, 1998.

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

SANDRES, Gisele C. Contaminação dos solos e águas subterrâneas provocada por vazamentos de gasolina nos postos de combustíveis devido à corrosão em tanques enterrados. 2004. 147 f. Dissertação (Mestrado em Gestão de Segurança no Trabalho) - Universidade Federal Fluminense, Rio de Janeiro, 2004. Disponível em: . Acesso:14 set.2016.

SILVA, Adriana Goularte. **Controle interno: Um estudo de caso em um Posto de Combustíveis.** 2010. 62f. Trabalho de Conclusão de Curso – AJES – Faculdade de Ciências Contábeis e Administração do Vale do Juruena.

SILVA, E. L.; MENEZES, E. M. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação.** Florianópolis. Laboratório de Ensino à Distância da UFSC, 2000.