

CENTRO UNIVERSITÁRIO BOM BOSCO-UNDB
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

NATÁLIA SERRA SOUZA

CONTROLE INTERNO: aplicação nos Serviços Sociais Autônomos

São Luís - MA

2020

NATÁLIA SERRA SOUZA

CONTROLE INTERNO: aplicação nos Serviços Sociais Autônomos

Trabalho de conclusão de curso apresentado como requisito integral à obtenção do título de Graduação, em 2020, no Curso de Ciências Contábeis do Centro Universitário Dom Bosco.

Orientador: Prof. Me. Francisco Moreira Soares

São Luís - MA

2020

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Centro Universitário - UNDB / Biblioteca

Souza, Natália Serra

Controle interno: aplicação nos Serviços Sociais Autônomo / Natália
Serra Souza. __ São Luís, 2020.

67 f.

Orientador: Prof. Me. Francisco Moreira Soares.

Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) - Curso de
Ciências Contábeis – Centro Universitário Unidade de Ensino Superior
Dom Bosco – UNDB, 2020.

I. Controle interno. 2. Serviço social autônomo. 3. Entidades
paraestatais. 4. Recursos públicos. I. Título.

CDU 547.47

NATÁLIA SERRA SOUZA

CONTROLE INTERNO: aplicação nos Serviços Sociais Autônomos

Monografia apresentada ao curso de Ciências Contábeis, do Centro Universitário Dom Bosco, como requisito parcial a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Me. Francisco Moreira Soares

Aprovado em: ____/____/2020.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Me. Francisco Moreira Soares (Orientador)
Centro Universitário Dom Bosco

Marcelo Virginio de Melo
Centro Universitário Dom Bosco

Ana Flávia Melo Pascoal
Centro Universitário Dom Bosco

*A Deus, pelo imenso amor e bondade
para comigo. Por me proporcionar trilhar
por caminhos impensáveis.*

AGRADECIMENTOS

A Deus, pela bondade e imenso amor. Pela chuva serôdia que preparou e ainda prepara meu caminho nesta vida, e pela chuva temporã, que muitas vezes me refresca e alivia a alma nos momentos da seca de esperança.

Aos meus pais, Wellington e Lígia, pelo cuidado e amor. Por sempre fazerem o que podem para me ajudar e incentivar. Vocês são especiais demais e eu os tenho cravado em meu coração.

Aos meus tios Edson e Cláudia, por sempre investirem em mim, pelos ensinamentos, disponibilidade e amor que sempre têm para comigo. A Edson pelos conselhos e incentivo. A Cláudia por ser essa amiga e parceira de todas as horas. À mãe que Deus me deu. Que me ajuda a ser uma pessoa melhor a cada dia. Amo demais vocês.

A minha avó, Fausta, que desde pequena me ajuda e acompanha, cuidando sempre da minha saúde. As minhas irmãs Karol, Amanda, Samile, Samara e Samia, e ao meu irmão Gabriel. Vocês fazem parte da minha vida eu os amo com amor incondicional.

Aos meus amigos, especificamente, Filipe, Dorinha, e ao grupo Merenda, vocês me proporcionaram momentos inesquecíveis na faculdade e eu os levarei para toda minha vida, em meu coração.

A Eurico Felício Filho, Skartet Bruno de Sousa, Marcus Aurélio e demais parceiros do BNB, pela oportunidade de crescimento acadêmico e intelectual.

Ao SENAR, pela disponibilidade de recursos e informações que serviram de bases para a elaboração desse projeto, especificamente a Raimundo Coelho de Sousa, Luiz Antônio Batista Figueirêdo e Reginaldo Vieira de Sousa.

Aos meus professores, que muito se esforçaram para uma transmissão de conteúdo eficiente, em especial a Professora Nazaré Barros, pelo seu muito amor a profissão. Ao professor Marcelo Melo, pela sua capacidade de transmitir com eficiência o conhecimento que possui e a Pedro Enrique Gomes, pelo seu carisma e contagiante forma de nos ajudar a entender o universo tecnológico.

Ao meu orientador, professor Francisco Moreira Soares, pelo empenho, determinação e muitas vezes paciência e perspicácia, que foram de fundamental importância para a elaboração desse projeto.

“Um herói pode ser qualquer um. Mesmo um homem fazendo algo tão simples e reconfortante...como por um casaco nos ombros de um menino, para que ele saiba que o mundo não acabou.”
- Bruce Wayne, Vulgo Batman

RESUMO

Os Serviços Sociais Autônomos são entidades que prestam serviços de assistência a categorias específicas da sociedade. Por serem mantidas por meio de dotações orçamentárias e/ou de contribuições parafiscais, é de fundamental importância que haja a efetividade do controle interno para o bom desempenho de suas atividades essenciais. Ainda, diante da conjuntura atual da sociedade em exigir que os recursos públicos sejam refletidos nas ações coletivas, o presente estudo é um esforço que visa responder ao seguinte problema de pesquisa: como sistema de controle interno, aferido pela auditoria interna, afeta o desempenho das atividades nos Serviços Sociais Autônomos? Para isso, esse estudo se propôs a atingir o objetivo geral de analisar de que maneira o controle interno nos serviços sociais autônomos atua no monitoramento e controle dos bens patrimoniais dados em comodato, auxiliando positivamente a gestão de seu patrimônio; e objetivos específicos de: Identificar se há procedimentos para as principais tarefas críticas, se as pessoas conhecem, se estão atualizados, aprovados e se estão em uso; Analisar se os riscos estão mapeados e se há procedimentos definitivos ou compensatórios para minimizar os seus impactos; Constatar se a alta liderança patrocina esse ambiente de controle interno, se há indicadores para medição da performance e se promovem ações para garantir sua manutenção na busca deste objetivo. Primeiramente recorreu-se a uma análise bibliográfica, onde selecionou-se os principais escritores teóricos do tema proposto e seus conceitos. Para que fosse possível a comprovação desses teóricos, optou-se por imergir em um estudo de caso numa entidade que se enquadra como Serviço Social Autônomo, para que se pudesse testar e validar as hipóteses formuladas. A análise foi do tipo qualitativa, em que foram feitas entrevistas com funcionários de setores diversos da entidade selecionada, subsidiados por uma análise documental, para que se pudesse chegar a resultados concretos. Os resultados obtidos validaram as hipóteses propostas, ou seja, que de fato o mapeamento dos processos influencia diretamente na determinação dos riscos, que quanto maior o patrocínio da alta liderança na implantação e aplicação dos procedimentos, melhor será o resultado do controle interno e que a revisão periódica da auditoria influencia na qualidade do controle interno sobre o patrimônio das entidades paraestatais.

Palavras-chave: Serviço Social Autônomo. Controle Interno. Entidades Paraestatais. Recursos Públicos.

ABSTRACT

Autonomous Social Services are entities that aid services to specific categories of society. Because they are maintained through budget appropriations and/or parafiscal contributions, it is of fundamental importance that there is the effectiveness of internal control for the good performance of its essential activities. Furthermore, given the current conjuncture of society in requiring that public resources be reflected in collective actions, this study is an effort that aims to respond to the following research problem: how does the internal control system, measured by internal audit, affect the performance of activities in Autonomous Social Services?? For this, this study aimed to achieve the general objective of nalisarhowinternal control in autonomous social services acts in the monitoring and control of property assets given in commodity, positively assisting the management of itsassets; and specific objectives of: Identify if there are procedures for the main critical tasks, whether people know, if they are up to date, approvedand if they are inuse; Analyze whether risks are mapped and whether there are definitive or compensatory procedures to minimize their impacts; To verify whether the high leadership sponsors this internal control environment, if there are indicators for measuring performance and whether actions are promoted to ensure its maintenance in the pursuit of this objective. Bibliographic analysis was used, where the main theoretical writers of the proposed theme and its concepts were selected. To be possible to prove these theorists, we chose to immerse themselves in a case study in an entity that fits as autonomous Social Service, so that the hypotheses formulated could be tested and validated. The analysis was qualitative, in which interviews were made with employees from different sectors of the selected entity, subsidized by a documentary analysis, so that concrete results could be achieved. The results obtained validated the hypotheses proposed, that is, that in fact The mapping of the processes directly influences the determination of risks, that the greater the sponsorship of the high leadership in the implementation and application of the procedures, the better the result of internal control and that the periodic review of the audit influences the quality of internal control over the equity of the parastate entities.

Keywords: Autonomous Social Service. Internal Control. Parastate Entities. Public Resources.

LISTA DE QUADROS

Quadro 01 – componentes do modelo COSO II	22
Quadro 02 – Questões referentes aos procedimentos iniciais dos contratos de comodatos.....	44
Quadro 03 – Questões relacionadas a atuação do controle interno nos comodatos..	44
Quadro 04 – Atuação da alta liderança nas políticas voltadas ao controle interno.....	45
Quadro 05 – Lista de perguntas feitas no setor de Material e Patrimônio, conforme quadro 02	49
Quadro 06 – Respostas dos entrevistados, conforme perguntas do quadro 05	50
Quadro 07 – Lista de perguntas feitas controle interno, conforme quadro 03	53
Quadro 08 – Respostas do entrevistado, conforme perguntas do quadro 07	53
Quadro 09 – Relação dos contratos de comodatos firmados em 2019	55

LISTA DE SIGLAS

CNA	Confederação Nacional da Agricultura
CONTAG	Confederação Nacional dos Trabalhadores na Agricultura
CGU	Controladoria Geral da União
COSO	<i>Committee on Sponsoring Organizations of the Treadway ommission</i>
MAPA	Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento
MEC	Ministério da Educação
MTPS	Ministério do Trabalho e da Previdência Social
NBC	Norma Brasileira de Contabilidade
OCB	Organização das Cooperativas Brasileiras
SSA	Serviço Social Autônomo
TCU	Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	15
1.1 Problema de Pesquisa	16
1.2 Objetivos	16
1.2.1 Objetivo Geral	16
1.2.2 Objetivos Específicos	17
1.3 Justificativa	17
1.4 Hipóteses	18
1.5 Apresentação do Trabalho	19
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	20
2.1 Conceito e Definição de Controle Interno	20
2.2 Objetivos e Finalidades do Controle Interno	24
2.3 Tipos de Controle Interno	27
2.4 A Auditoria Interna na Regulação do Controle Interno	28
2.5 Entidades Paraestatais: Serviços Sociais Autônomos	30
2.6 Controle patrimonial nos Serviços Sociais Autônomos – SSA	31
2.6.1 Contratos de Comodatos	34
2.7 Estado da Arte	35
2.7.1 “o mapeamento dos processos influencia diretamente na determinação dos riscos”	36
2.7.2 “Quanto maior o patrocínio da alta liderança na implantação e aplicação dos procedimentos, melhor será o resultado do controle interno”	37
2.7.3 “A revisão periódica da auditoria influencia na qualidade do controle interno sobre o patrimônio nos Serviços Sociais Autônomos”	38
3 METODOLOGIA	39
3.1 Tipo de Pesquisa	39
3.2 Local da Pesquisa	40
3.3 Coleta dos Dados	40
3.4 Análise dos Dados	41
4 ANÁLISE DO ESTUDO DE CASO	42
4.1 Unidade de Análise e Questões de investigação	42
4.2 Serviço Nacional de Aprendizagem Rural – SENAR	46
4.2.1 Serviço Nacional de Aprendizagem Rural – SENAR-AR/MA: um breve resumo	46

4.3 Procedimentos adotados: Análise Qualitativa	47
4.3.1 Procedimentos adotados: Coordenação de Material e Patrimônio.....	48
4.3.2 Procedimentos adotados: Controle interno	50
4.3.3 Procedimentos adotados: Alta Liderança	54
4.3.4 Análise documental: Contratos de Comodatos	55
5 RESULTADOS E CONCLUSÃO	57
REFERÊNCIAS.....	61
APÊNDICE A — QUESTIONÁRIO I	64
APÊNDICE B — QUESTIONÁRIO II	65
APÊNDICE C — QUESTIONÁRIO III.....	67

1 INTRODUÇÃO

Diante da conjuntura atual da sociedade em exigir que os recursos públicos sejam refletidos nas ações coletivas, os gestores dos órgãos que administram esses recursos devem buscar meios de controles internos eficientes nas entidades, de modo a diminuir qualquer desperdício ou mal uso desses recursos.

Essa concepção foi evidenciada no Brasil principalmente após a deflagração de casos de corrupção no início de 2014, que envolveu esquemas articulados e complexos para a lavagem de dinheiro público em diversos setores, em que foram acusados e presos diversos representantes do poder público, pelo envolvimento.

O controle interno é bem-conceituado por Garcia (1999), ao dizer que são os procedimentos adotados na organização para o controle e razoabilidade das informações, gerando assim, eficiência na execução dos procedimentos.

Nesse sentido, o controle interno atua de forma a analisar os procedimentos que são desenvolvidos pelos demais setores e verificar se tais métodos são de razoável confiança, ou seja, se nos itens avaliados, há considerável chance de estarem de acordo com as normas internas da organização e da legislação aplicada a este setor.

Os serviços sociais autônomos são todas as entidades que, por meio da sua instituição legal, possuem personalidade jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, que prestam serviços de assistência a categorias específicas da sociedade. Por serem mantidas por meio de dotações orçamentárias ou de contribuições parafiscais, é de fundamental importância que haja a efetividade de um controle interno tanto para o bom desempenho de suas atividades essenciais quanto para a prestação de obrigações que lhe são exigidas.

Embora tenham personalidade jurídica de direito privado, ou seja, não se enquadram tanto na administração direta quanto a indireta do estado, por serem mantidos por meio de dotações orçamentárias ou de contribuições compulsórias, estão sujeitos a fiscalização pelo Tribunal de Contas da União – TCU e da Controladoria Geral da União – CGU.

O controle interno nos serviços sociais autônomos apresenta limitações no gerenciamento do seu patrimônio, principalmente no monitoramento e

fiscalização dos bens, na correta escrituração e mensuração, estimativa de vida útil e na má gestão dos recursos públicos destinados a aquisição desses bens.

Saber verificar a atuação do controle interno nos procedimentos adotados pela organização é item essencial para a manutenção e maior clareza nos resultados apresentados. Para tanto, torna-se necessária a análise do controle interno nos sistemas sociais autônomos, buscando, assim, entender o seu impacto nas atividades desempenhadas por essas entidades e propor meios e/ou alternativas que resultem em uma atuação mais efetiva, se for o caso, para como isso contribuir com o desenvolvimento e eficiência dos procedimentos adotados e conseqüentemente, a prevenção de uso inadequado dos recursos por eles administrados.

1.1 Problema de Pesquisa

Diante do contexto supracitado, o presente estudo baseia-se no seguinte problema de pesquisa: como sistema de controle interno, aferido pela auditoria interna, afeta o desempenho das atividades nos Serviços Sociais Autônomos?

Os serviços sociais autônomos são instituições denominadas “entes de cooperação”, que são personalidades jurídicas de direito privado que prestam serviços públicos complementares aos serviços do governo, sem, contudo, serem subordinados destes. Há apenas uma relação de vínculo com o ente público para o ofício das obrigações que lhe são exigidas.

Portanto, o mau uso dos recursos que lhe são disponibilizados pelo governo para a sua atuação, evidencia a necessidade de um controle interno efetivo, que se comprometa em analisar e verificar em quais quesitos está a origem da falta de eficiência e buscar meios de correções dos possíveis procedimentos inadequados a instituição.

Diante dessa situação atual na qual os serviços sociais autônomos se encontram, este projeto se propõe a atingir os seguintes objetivos:

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo geral

Analisar de que maneira o controle interno nos serviços sociais autônomos atua no monitoramento e controle dos bens patrimoniais dados em comodato, auxiliando positivamente a gestão de seu patrimônio.

1.2.2 Objetivos específicos

- Identificar se há procedimentos para as principais tarefas críticas, se as pessoas conhecem, se estão atualizados, aprovados e se estão em uso.
- Analisar se os riscos estão mapeados e se há procedimentos definitivos ou compensatórios para minimizar os seus impactos.
- Constatar se a alta liderança patrocina esse ambiente de controle interno, se há indicadores para medição da performance e se promovem ações para garantir sua manutenção na busca deste objetivo.

1.3 Justificativa

Esta pesquisa se justifica pelo fato de o autor ser observador participante, por identificar oportunidades de aplicação prática dos conhecimentos científicos adquiridos no curso e assim, trazer benefícios para a sociedade e para as organizações que se enquadram neste estudo, por agregar valor para sociedade acadêmica e estudantes desta área do conhecimento.

Os Serviços sociais autônomos são entidades criadas para complementarem a atuação do Estado na prestação de serviços sociais, especificamente os descritos no art. 6º da Constituição Federal, que são : “a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados”. (BRASIL, 1998, Art. 6º).

Nesse sentido, os serviços sociais autônomos representam a execução, de forma complementar, dos direitos sociais previstos no artigo supracitado e por isso, são de essencial importância para a promoção de políticas benéficas a sociedade.

Além disso, por serem incentivados pelo poder público, e pelo pensamento elaborado pela sociedade de que os recursos e incentivos públicos não são geridos de forma eficiente, que há mal uso e conseqüentemente desperdícios, que a alta administração não patrocina formas de controles eficientes, surge a necessidade de ferramentas e meios pelos quais os gestores tenham maior controle dos bens e recursos que são de sua responsabilidade.

As informações geradas pelo controle interno são essenciais na tomada de decisões que impactarão diretamente os envolvidos, pois o correto mapeamento do controle interno no patrimônio das entidades proporciona a geração de informações aos gestores, podendo estes as usarem estrategicamente, para benefício da organização em que forem implementados.

Ainda, entender de que maneira os controles internos direcionados ao patrimônio dos serviços sociais autônomos está sendo desenvolvido e se há efetivamente interesse da alta liderança em patrocinar ações para o seu melhoramento, é essencial para a sociedade, pois há benefícios sociais gerados por meio das atividades desempenhadas por esses órgãos.

Outrossim, por meio desse estudo, buscou-se verificar se a atuação do controle interno no controle do patrimônio influencia na gestão dos recursos públicos, contribuindo assim para a melhoria das atividades desempenhas por essas entidades.

1.4 Hipóteses

Diante das limitações do controle interno na gestão dos bens patrimoniais, acredita-se que seja necessária a adoção de medidas eficientes no gerenciamento e controle desses bens, diminuindo assim, as falhas existentes.

Constituem-se como hipóteses, as listadas abaixo, que foram elaboradas tendo por base a literatura já existente, que serão descritas nos próximos tópicos.

H1) O mapeamento dos processos influencia diretamente na determinação dos riscos;

H2) Quanto maior o patrocínio da alta liderança na implantação e aplicação dos procedimentos, melhor será o resultado do controle interno;

H3) A revisão periódica da auditoria influencia na qualidade do controle interno sobre o patrimônio das entidades paraestatais.

1.5 Apresentação do Trabalho

O presente trabalho é estruturado em seis capítulos. O primeiro refere-se à introdução, que é composta por uma contextualização, pelo problema de pesquisa, objetivos gerais e específicos, justificativa e hipóteses.

O segundo capítulo refere-se ao referencial teórico que descreve o desenvolvimento do projeto, em que buscou-se conceituar o controle interno, seus objetivos, funções, importância e finalidade, de forma a agregar valor ao estudo. Além disso, buscou-se descrever como a auditoria interna influencia no controle interno, por utilizar-se dele para medir o grau de confiabilidade da organização, e ainda, por apontar inadequações dos procedimentos organizacionais em que o controle interno pode atuar para a diminuição e prevenção, possibilitando mais eficiência na organização.

Ainda, conceituou-se, por meio de autores da área, as entidades paraestatais das quais os serviços sociais autônomos fazem parte, e ainda por meio da legislação brasileira sobre sua criação e forma de desenvolver suas atividades, possibilitando mais clareza quanto a sua importância social. No terceiro capítulo, foi descrita a metodologia escolhida para o estudo, contendo tipo de pesquisa, forma de coleta, análise e apresentação dos dados.

Já no quarto capítulo foi aplicada a metodologia descrita no tópico anterior, mais especificamente tratou-se da análise do estudo de caso, com a coleta e explanação dos dados obtidos, tendo como base os conceitos e definições do desenvolvimento, descrevendo a atuação do controle interno da entidade objeto do presente estudo, para se atingir os objetivos propostos.

No quinto capítulo foi descrito os resultados encontrados na pesquisa e a conclusão do estudo, ou seja, se de fato os objetivos foram alcançados e se as hipóteses formuladas foram testadas e validadas.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Por ser um trabalho de graduação, é também uma excelente oportunidade de revisão da literatura que subsidiou a formação ao longo da graduação, o presente tópico baseia-se na descrição de informações e conceitos teóricos sobre a conceituação, objetivos e finalidade o controle interno nas entidades paraestatais, buscando com isso argumentos capazes de fundamentar a importância do controle interno no patrimônio das entidades paraestatais. Para isso, faz-se necessário o entendimento dos assuntos nos tópicos a seguir.

2.1 Conceito e Definição de Controle Interno

O controle interno exerce um papel de considerável importância para a organização por ter a responsabilidade de gerar informações confiáveis em tempo hábil, pois por meio desses dados é possível tomar decisões corretas e assim proporcionar estabilidade nos negócios.

Assim como ratifica Attie (2007, p. 185), "... a partir das quais os empresários, utilizando-se de sua experiência administrativa, tomam decisões com vistas no objetivo comum da empresa, assume vital importância".

Marçola (2014) concorda com esse pensamento ao afirmar que o controle interno é formado por um conjunto de ações que são selecionadas pelos administradores com a finalidade de atenuar os riscos gerados pelos erros que porventura possa ter nos procedimentos adotados e com isso atingir sua função.

O controle interno pode ser compreendido como sendo etapas sequenciadas que compreendem, conforme a lei nº 4.320/64:

- I - A legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
- II - A fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;
- III - O cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços (BRASIL, 1964, Art. 75).

Essas etapas necessariamente deverão ser seguidas para o correto desenvolvimento das práticas e procedimentos da organização, proporcionando com

isso a prevenção e minimização dos erros e ou se já tiverem acontecido, a adoção correta dos procedimentos que atenuem suas consequências.

Além disso, pode ser compreendido sob a ótica de Crepaldi (2013, p. 472) ao afirmar que,

O sistema de uma empresa, que compreende o plano de organização, os deveres e responsabilidades e todos os métodos e medidas adotados na empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a exatidão e fidelidade dos dados contábeis, desenvolver a eficiência nas operações e estimular o seguimento das políticas administrativas prescritas. (CREPALD, 2013, P. 472).

Sob essa visão, o controle interno não é apenas um setor de controle de procedimentos dos demais setores e sim sob a ótica de um sistema de controle integral que visa a monitoração das ações dos demais setores com finalidade de munir seus gestores com informações confiáveis.

Para que o controle interno cumpra sua função, que é verificar se os procedimentos organizacionais pré-estabelecidos estão sendo desempenhados de forma correta, é necessária a adoção de procedimentos.

Para Attie (2007, p. 182), pode ser compreendido sob dois meios de atuação,

O plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger o seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração. (ATTIE, 2007, P. 182).

O plano de organização refere-se ao planejamento daquilo que se tem maior interesse em monitorar, ou seja os pontos considerados críticos dentro da organização. Já os métodos se referem as ações e procedimentos considerados adequados que serão implementados para alcançar a finalidade, que é o controle eficiente.

Já para o Comitê das Organizações Patrocinadoras da Comissão *Treadway* (*Committee on Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - COSO*), que é uma organização voltada para melhoria da aplicação e cumprimento do controle interno nas organizações, a sua definição é mais unificada, como sendo:

[...] um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários, e é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade os seguintes objetivos gerais serão alcançados: (1) execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; (2) cumprimento das obrigações de *accountability*; (3) cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; e (4) salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e danos. (COSO, 2016).

Sob esta ótica, a efetivação de um controle interno eficiente proporciona a efetivação dos processos que são executados à luz dos procedimentos que servem de filtro para os administradores na tomada de decisões e, portanto, deve em todos os momentos, buscar meios que identifiquem as distorções dos demais setores.

Assim como ratifica Ribeiro e Coelho (2018), ao afirmar que um sistema de controle eficiente não somente serve para o cumprimento de obrigações legais mais também serve de auxílio para os seus administradores no aperfeiçoamento dos procedimentos adotados pela organização, possibilitando assim a eficiência nos processos.

O COSO publicou uma metodologia que tem como objetivo orientar as organizações por meio de um modelo estruturado para a gestão de risco, denominado COSO II, em que os componentes e procedimentos do controle interno são sequenciados, permitindo assim, a eficiência dos procedimentos e alcance de metas estipuladas pela própria organização. Esse modelo é estruturado em oito componentes, assim descritos:

Quadro 01 – componentes do modelo COSO II

Componente	Conceito
Ambiente de Controle	Base para os demais componentes de controle, determinando disciplina e estrutura este componente deve influenciar a consciência das pessoas da organização quanto à cultura de controle, adequada designação de autoridade e responsabilidades e alocação de recursos, baseando-se em fatores de ética, integridade, formas de conduta, políticas de recursos humanos, estrutura da organização, atuação e atenção da alta administração.
Fixação de objetivos	Os objetivos são fixados no âmbito estratégico, portanto devem estar alinhados com a missão da organização e estabelecer uma base para os objetivos operacionais, de comunicação e cumprimento de normas. Este componente é pré-requisito à identificação de eventos, à avaliação de riscos e às respostas ao risco, pois, é necessário que objetivos existam para que Revista da Micro e Pequena Empresa, Campo Limpo Paulista, v.12, n.1 p. 3-17, 2018 ISSN 1982-2537 sejam identificadas e avaliadas as circunstâncias e as causas que

Componente	Conceito
	afetariam a sua realização, àquelas que seriam toleráveis e, para aquelas que não são toleráveis pela organização, para que sejam adotadas medidas necessárias para administrar tais riscos.
Identificação de eventos	Faz-se necessário que sejam identificados os eventos que se ocorrerem afetarão a organização e, identificar ainda, se estes eventos representam oportunidades (que devem ser canalizadas ao processo de fixação de estratégias e objetivos) ou se podem ter algum efeito adverso para que a organização programe sua estratégia e alcance seus objetivos (riscos). Para a identificação de eventos devem ser considerados internos e externos a organização (incidentes e ocorrências).
Avaliação de risco	Nesta etapa devem ser considerados três fatores: a) os objetivos da organização; b) a identificação e a análise de riscos na informação financeira; e c) a avaliação de risco de fraude. A identificação e análise de riscos (internos e externos) são relevantes ao alcance dos objetivos da organização, portanto, nesta avaliação, devem ser observados: a severidade, a frequência com que estes ocorrem, o grau de impacto, determinando, a partir daí, como a organização administrará tais riscos.
Resposta ao risco	Após uma avaliação de riscos pertinente e eficaz, é necessário que se determine como tais riscos serão respondidos, incluindo as alternativas de evitá-los, reduzi-los, compartilhá-los ou aceitá-los. Nesta etapa, ao considerar a resposta ao risco, a administração o efeito sobre a probabilidade de sua ocorrência e seu impacto, assim como os custos e benefícios dessa resposta, selecionando uma resposta que mantenha os riscos residuais dentro de das tolerâncias desejadas.
Atividades de controle	Políticas e procedimentos que asseguram que os planos e direcionamento indicados pela administração sejam atingidos e ocorram em toda a organização, em todos os níveis, em todas as funções, incluindo a segurança física e lógica dos sistemas. Ajudam a assegurar a adoção de medidas contra os riscos avaliados anteriormente
Informação e comunicação	Independentemente do tamanho, todas as organizações devem identificar, capturar e comunicar informações pertinentes em tempo hábil permitindo às pessoas a realização de atividades e cumprimento de suas responsabilidades. Este papel é cumprido pelo sistema de informações que produzem relatórios contendo dados e informações operacionais, financeiras e de conformidade que possibilitam a condução e o controle da organização. Estas informações são geradas tanto de maneira interna como externamente e que assim também são divulgadas. Os sistemas de informações das organizações devem permitir o fluxo adequado em toda a organização, dos níveis hierárquicos inferiores para os superiores e vice-versa

Componente	Conceito
	e com órgãos externos. A comunicação envolve, ainda, o fornecimento de entendimento claro dos papéis e responsabilidades que cabem aos controles internos sobre a elaboração e apresentação de relatórios financeiros.
Monitoramento	Responsável para verificar e avaliar a efetividade dos controles internos, o monitoramento inclui: a) acompanhamento; b) avaliações; e c) relato de deficiências. O acompanhamento contínuo deve ser efetuado nas operações, nas atividades regulares de gerenciamento e supervisão e em outras atividades decorrentes da realização de tarefas por parte das pessoas da organização, pode ser efetuado, também, por avaliações pontuais e temporárias, revisões eventuais e auditoria interna. Quando constatadas ineficiências, irregularidades ou erros, tais eventos devem ser informados ao supervisor responsável ou, dependendo da situação, à alta administração. Este componente envolve a avaliação de desempenho e de tempestividade dos controles internos, bem como suas ações corretivas e de adequação quando constatadas

Fonte: Roncalio (2009) e COSO (2013), apud Nascimento et al (2018).

Percebe-se, portanto que sob a ótica do COSO II, controles internos devem ser voltados para o gerenciamento de riscos da organização, partindo das análises e rotinas da empresa, e com isso identificar os riscos e criar meios preventivos e/ou atenuantes e assim monitorar os procedimentos para garantir a eficiência, possibilitando maior continuidade nas organizações por ter a capacidade na tomada de decisões estratégicas voltadas ao êxito organizacional.

Quanto mais eficientes forem os controles internos, mais claras serão as informações geradas e os administradores terão mais clareza para tomar as decisões corretas e ou identificar e evitar a geração de informações distorcidas.

2.2 Objetivos e Finalidades do Controle Interno

O controle interno é essencial para as organizações pois, por meio dele, é feita a monitoração e controle do correto desenvolvimento das atividades praticadas pelos demais setores, e por objetivar:

Comprovação da veracidade das informações e relatórios contábeis, financeiros e operacionais gerados pela entidade; prevenção de fraudes e, em caso de ocorrência, possibilidade de descobri-las o mais rapidamente possível, para a determinação de sua extensão e responsabilidade; localização de erros e desperdícios, promovendo, ao mesmo tempo, a uniformidade e a correção ao se registrarem as ocorrências; estimular a

eficiência do pessoal, mediante a vigilância que se exercer por meio de relatórios; salvaguardar os ativos e de maneira geral obter um controle eficiente sobre todos os aspectos vitais do negócio da entidade. (BASSO, 2005, p. 164).

Por meio disso, os gestores identificam os pontos frágeis da empresa, ou seja, os mais propícios ao fornecimento de informações equivocadas, e com isso podem traçar meios pelos quais essas fragilidades serão corrigidas.

Para Oliveira e D'Ávila (2002, p. 84), o objetivo do controle interno é mais complexo, não sendo apenas um sistema de informações e sim uma ferramenta de monitoramento e controle que visa,

Verificar e assegurar os cumprimentos, às políticas e normas da companhia, incluindo o código de ética nas relações comerciais e profissionais; obter informações adequadas, confiáveis, de qualidade e em tempo hábil, que sejam realmente úteis para as tomadas de decisões; prevenir erros e fraudes. Em caso de ocorrência deles. Possibilitar a descoberta o mais rápido possível. Determinar sua extensão e atribuições de corretas responsabilidades; registrar adequadamente as diversas operações, de modo a assegurar a eficiente utilização dos recursos da empresa; assegurar o processamento correto das transações da empresa. Bem como a efetiva autorização de todos os gastos incorridos no período. (D'ÁVILA, 2002, P. 84).

Sob essa visão, é possível perceber a afinidade do controle interno, não apenas quanto ao cumprimento de obrigações legais, ou seja, as instituídas pelas normas vigentes aplicadas a ele, mais também para o cumprimento das políticas da própria empresa, auxiliando-a na correta execução de seus valores e características individuais.

Chiavenato (2011, p.167), corrobora com o pensamento de que o controle interno tem a função de planejar e organizar a direção que a organização deve seguir e para isso traça suas metas. Para ele, o controle interno tem função,

Restritiva e coercitiva, no sentido de coibir ou restringir desvios indesejáveis, pode ser, também, um sistema automático de regulação em manter automaticamente um grau constante de fluxo ou de funcionamento de um sistema, e, por fim, como função administrativa, o controle como parte do processo administrativo como de planejamento, organização e a direção. (CHIAVENATO, 2011, P. 167).

O controle interno intensifica seus procedimentos para evitar as falhas nos procedimentos e para isso usa de meios que monitoram e regulam as ações dos

demais setores da empresa. Caso julgue necessário, usa medidas mais restritivas para atingir seus objetivos.

Um dos principais objetivos do controle interno é identificar as falhas e erros nos procedimentos feitos, seja pela má transmissão da informação, seja pela simulação, e ao final, conforme Attie (2010, p.159), “visam à configuração de segurança adequada praticadas ao longo de toda a empresa, de forma vertical e horizontal.”.

Essas incompatibilidades são medidas pelo controle interno de duas maneiras: intencionais (erros), muitas vezes cometidos pelo desconhecimento de quem está gerando a informação, e intencionais (fraudes), que são cometidos intencionalmente, ou seja, por vontade daquele que está gerando as informações equivocadas, ciente da não fidedignidade destas, conforme ratifica a norma contábil 240, definindo a fraude como “ato intencional de um ou mais indivíduos da administração, dos responsáveis pela governança, empregados ou terceiros, que envolva dolo para obtenção de vantagem injusta ou ilegal.” (NBC TA - R1, 2016, item 11).

Nesse sentido, ao identificar indícios de situações que propiciem erros ou falhas, cabe ao setor interno a seleção dos meios pelos quais essas incompatibilidades serão corrigidas, preservando o fornecimento de informações equivocadas na organização e garantindo o cumprimento da legislação.

Por meio dos objetivos, o controle interno visa a sua finalidade, que é facilmente entendida sob a ótica dos Artigos 70 e 74 da carta magna, ao se tratar da fiscalização contábil, financeira e orçamentária da administração direta e indireta, nesta entende-se como pertencentes as entidades paraestatais, ao descrever que:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

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

I - Avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

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

- III - Exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- IV - Apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional (BRASIL, 1988, Art. 70-74).

Um controle interno eficiente reflete na gestão da organização, pois com a identificação e controle das distorções e de possíveis impactos para a organização, há continuidade no desenvolvimento das atividades desempenhadas, eficiência no uso dos recursos e assim maior credibilidade para com os seus parceiros.

2.3 Tipos de Controle Interno

O controle interno é formado por um conjunto de procedimentos adotados pelas entidades para obter maior eficiência e exatidão nos resultados apresentados. Existem diversas formas de controles e procedimentos adotados.

Almeida (2010, p. 57), corrobora com esse pensamento ao dizer que o controle interno é definido como:

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. Os dois primeiros objetivos representam controles contábeis e o último, controles administrativos. (ALMEIDA, 2010, P. 57).

Nesse sentido, o controle interno se divide para melhor se especificar e garantir sua eficiência quando aplicado aos setores da organização, em relação ao objeto submetido, em controle administrativo e contábil.

Para Attie (2011, p. 192-193), quanto aos seus tipos, os controles internos são:

- a) controles contábeis: compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos diretamente relacionados, principalmente com a salvaguarda do patrimônio e a fidedignidade dos registros contábeis. Geralmente incluem os seguintes controles: sistema de autorização e aprovação; separação das funções de escrituração e elaboração dos relatórios contábeis daquelas ligadas às operações ou custódia dos valores; e controles físicos sobre estes valores;
- b) controles administrativos: compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que dizem respeito à eficiência operacional e à decisão política traçada pela administração. Normalmente, se relacionam de forma indireta aos registros financeiros. Com frequência abrangem análises estatísticas, estudos de tempo e movimentos, relatórios de desempenho, programas de treinamento e controle de qualidade. (ATTIE, 2011, P. 192-193).

Para Crepaldi (2011), os controles contábeis compreendem a revisão, monitoramento e quaisquer outros procedimentos que visem a salvaguarda e o registro correto do patrimônio da entidade. Já os controles administrativos proporcionam maior eficiência nas informações relativas à política de negócios da empresa.

Ainda, quanto as suas aplicações, eles podem ser manuais ou sistematizados. Os formatos sistematizados podem ser por meios digitais de monitoramento e controle das informações que se deseja revisar e os manuais servem para constatar se as informações inseridas nos sistemas condizem com a realidade da entidade.

Os sistemas de controle ou as formas que serão selecionadas para a intensificação e eficiência do controle da empresa serão selecionados de acordo com a matéria a ser controlada e o que os gestores identificarem como procedimentos eficientes para aquela entidade. Não há um padrão.

2.4 A Auditoria Interna na Regulação do Controle Interno

Há diversos meios pelos quais uma organização pode obter opiniões sobre os seus demonstrativos, no que se refere a razoabilidade. Um deles é por meio da auditoria interna, que pode ser compreendida de acordo com a NBC T1 01 de 2003, item 12.1.2.1, por consistir em:

Exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos. (NBC T1 01, 2003, ITEM 12,1.2.1).

Esses procedimentos visam a correta avaliação das entidades, no que se refere a comparabilidade entre o que está escriturado e a realidade da empresa, na efetividade do controle interno quanto ao monitoramento e controle dos demais setores, para por meio de avaliações, emitirem opinião sobre o nível de razoabilidade nos demonstrativos da empresa auditada.

Para Attie (1998, p. 25), “a auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado, com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado”.

As informações geradas pela auditoria são úteis para a tomada de decisões estratégicas e de controle, pois seus objetivos são estabelecidos com intuito de verificar a correta geração das informações durante um espaço de tempo determinado.

Já para Batista (2011), a auditoria interna objetiva o fortalecimento do controle interno na identificação do andamento da adesão aos procedimentos, no que se refere a adesão aos procedimentos necessários, dos sistemas contábeis e no cumprimento das políticas adotadas pela própria instituição.

Nesse sentido, entende-se que a auditoria interna seja parte integrante do controle interno, para a promoção da fidedignidade das informações geradas por este, adotando medidas capazes de promover a padronização nos procedimentos.

Para que seja possível alcançar a finalidade da auditoria é necessária a adoção de métodos. O planejamento da auditoria é a fase inicial, onde são estabelecidos seus objetivos, que compreendem a especificação daquilo que a organização objeto da auditoria deseja verificar em estar conforme as normas internas da organização e a legislação aplicada.

Além disso, é necessária a análise dos “papeis de trabalho”, que de acordo com a norma citada anteriormente são “elaborados em meio físico ou eletrônico, que devem ser organizados e arquivados de forma sistemática e racional”. Esses papeis de trabalho servem de base para análises responsáveis por detectar a sua validação e comparabilidade com a realidade da organização.

É correto afirmar que a auditoria consiste em emitir opinião sobre as demonstrações de uma organização. Para tanto, é necessário o uso de procedimentos de auditoria interna, que são exames e investigações tendo por base os papeis de trabalho.

Para Franco e Marra (2009, p. 298), os procedimentos utilizados na auditoria interna são:

Confirmação externa (circularização); inspeção física; contagem dos itens físicos; exame, ou obtenção, de comprovantes autênticos; revisão profunda dos critérios de avaliação e exame de sua conformidade com os princípios contábeis; exame de registros auxiliares e fiscais e sua repercussão nos registros contábeis principais; obtenção de informações de várias fontes fidedignas e cruzamento destas informações; conferência de somas e

cálculos; estudo dos métodos operacionais; avaliação dos controles internos. (FRANCO; MARRA, 2009, P. 298).

Esses procedimentos serão executados conforme os papéis de trabalho analisados e a necessidade de verificação em quaisquer fontes em que o auditor julgar necessárias para então ter fundamentos suficientes à emissão de uma opinião sobre o objeto auditado.

Todos os procedimentos utilizados juntamente com a formação do parecer do auditor, ao final do processo, servem de base para que o controle interno faça os ajustes necessários, quando houver necessidades, e ainda, identificar a efetividade de sua atuação.

2.5 Entidades Paraestatais: Serviços Sociais Autônomos

As entidades paraestatais são instituições criadas pelo Estado para suprir demandas sociais e podem ser facilmente compreendidas como sendo “pessoas jurídicas de Direito Privado que, por lei, são autorizadas a prestar serviços ou realizar atividades de interesse coletivo ou público, mas não exclusivos do Estado” (MEIRELLES e FILHO, 2016, p. 71).

Os serviços sociais autônomos são ramificações das entidades paraestatais e podem ser conceituados de acordo Meirelles, como sendo:

Serviços sociais autônomos são todos aqueles instituídos por lei, com personalidade de Direito Privado, para ministrar assistência ou ensino a certas categorias sociais ou grupos profissionais, sem fins lucrativos, sendo mantidos por dotações orçamentárias ou contribuições parafiscais. São entes paraestatais, de cooperação com o Poder Público, com administração e patrimônio próprios, revestindo a forma de instituições particulares convencionais (fundações, sociedades civis ou associações) ou peculiares ao desempenho de suas incumbências estatutárias. São exemplos desses entes os diversos serviços sociais da indústria e comércio (SENAI, SENAC, SESC, SESI), com estrutura e organização especiais, genuinamente brasileiras. Essas instituições, embora oficializadas pelo Estado, não integram a Administração direta nem indireta, mas trabalham ao lado do Estado, sob seu amparo, cooperando nos setores, atividades e serviços que lhes são atribuídos, por considerados de interesse específico de determinados beneficiários. Recebem, por isso, oficialização do Poder Público e autorização legal para arrecadarem e utilizarem na sua manutenção contribuições parafiscais, quando não são subsidiadas diretamente por recursos orçamentários da entidade que as criou. (MEIRELLES, 2016, p. 206).

São personalidades que prestam serviços de interesse público, portanto, é importante ressaltar que não são empresas estatais nem privadas, pois embora sejam oferecidos serviços de interesse coletivo, não pertencem essencialmente ao estado e possuem personalidade jurídica privada sem, contudo, visarem lucros econômicos, ou como diria Meirelles (1978, p. 33) “é o meio termo entre o público e o privado”.

Portanto, são meios pelos quais há incentivo do estado em financiar tais entidades, pois por meio delas é possível a promoção de medidas específicas voltadas a promoção de iniciativas que visem o crescimento individual ao mesmo tempo em que resulta no desenvolvimento local, o que é de interesse do estado.

Ainda, os serviços sociais autônomos podem ser classificados em dois grupos, assim descritos:

- a) aqueles aos quais foi atribuída capacidade tributária para arrecadar e gerir contribuições sociais, e que atuam em uma nova atividade criada pela iniciativa privada para o desenvolvimento de atividades do terceiro setor; e
- b) aqueles cuja subsistência decorre de repasses governamentais, decorrentes de receita própria, seja em razão de fundos públicos ou de transferência de empréstimos obtidos interna ou externamente, e que são criados a partir de um órgão público preexistente, assumindo-lhe as funções e que, para sua efetiva implementação como instrumentos da atuação do Estado nesta área, devem estar acompanhados de contrato de gestão (RE789.874, 2014, p. 23).

Nesse sentido, há uma diferença no que se refere a autonomia na fonte das receitas dessas instituições e com isso outros tipos de exigências, pois os serviços que compõem o segundo grupo são dependentes dos repasses governamentais para custearem suas atividades, e com isso há certas restrições nas disponibilidades de recursos.

A partir dessas junções pode-se observar a peculiaridade dos serviços sociais autônomos “trabalham ao lado do Estado, sob seu amparo, cooperando nos setores, atividades e serviços que lhes são atribuídos, por considerados de interesse específico de determinados beneficiários.” (MEIRELIS, 2016, p. 481).

2.6 Controle Patrimonial nos Serviços Sociais Autônomos – SSA

O patrimônio de qualquer organização é essencial para o controle das origens e distribuição dos recursos nela ocorridos, e pode ser entendido de acordo

com Marion (2009, p.37), “a palavra patrimônio tem sentido amplo: por um lado significa o conjunto de bens e direitos pertencentes a uma pessoa ou empresa; por outro lado inclui as obrigações a serem pagas”.

Por ter sentido amplo, considerar-se-á como item essencial para esse trabalho apenas o patrimônio enquanto o conjunto de bens, que pode ser entendido como “tudo aquilo capaz de satisfazer as necessidades da pessoa física ou jurídica, os quais satisfazem as necessidades e tem valor econômico” (SIGNOR et al, 2016, p.03).

Já de acordo com Ferrari (2009), quando nos referimos ao controle interno na visão do ente público, pode-se compreendê-lo como sendo um meio pelo qual o gestor terá por base, para o correto acompanhamento da legalidade dos procedimentos adotados, evitando com isso, possíveis penalidades.

Os bens patrimoniais são de fundamental importância para as organizações, por constituírem a aplicação de recursos empenhados por esta, e por isso é essencial a adoção de meios eficientes de controle desses bens.

O patrimônio de uma organização pode ser conceituado conforme o entendimento de Silva (2000, p. 241),

O patrimônio do Estado, como matéria administrável, isto é, como objeto da gestão patrimonial desempenhada pelos órgãos da administração, é o conjunto de bens, valores, créditos e obrigações de conteúdo econômico e avaliável em moeda que a Fazenda Pública possui e utiliza na consecução de seus objetivos. (SILVA, 2000, p. 241).

Percebe-se que nessa visão o patrimônio vai além dos interesses internos dos entes que o administram, e sim como objeto a ser utilizado para que o estado desenvolva suas atividades e atinja seus objetivos, que é atender as demandas da sociedade.

É importante esclarecer que este estudo está se baseando no conceito de patrimônio público porque os serviços sociais autônomos são influenciados por recursos públicos, e neste sentido, o conceito mais apropriado é o da visão do ente público.

O controle interno analisa os bens patrimoniais conforme dados disponíveis já escriturados onde são reunidas informações sobre a movimentação,

estado, vida útil e outros fatores, conforme a necessidade da emissão da informação.

Os bens patrimoniais podem ser classificados de duas maneiras. A primeira se refere a vida útil do bem em:

Bens patrimoniais de consumo: são aqueles bens adquiridos para um uso imediato, em um período inferior a um ano. Materiais de limpeza, de escritório, alimentos, peças de máquinas que requerem substituição constante, entre outros estão enquadrados neste tipo de bens patrimoniais.

Bens patrimoniais permanentes: são aqueles bens que têm uma durabilidade maior e que ainda têm a expectativa de gerar recursos para a empresa ao serem vendidos. Este tipo de bem também é conhecido como ativo imobilizado (PORTAL INVESTIDOR, 2019).

Eles são classificados de acordo com o tempo de vida estimado, em de consumo e permanentes. O primeiro se refere aos bens de pouca durabilidade, que por suas características e finalidade, não atingem o tempo necessários para serem considerados bens duráveis. O segundo se refere aos bens em que a expectativa de durabilidade é maior, e normalmente são bens de valores mais elevados.

A segunda classificação é conforme sua natureza, em:

Ativos tangíveis: são todos aqueles bens físicos que a empresa possui. Edifícios, veículos, móveis, máquinas, computadores e muito mais estão nesta categoria.

Ativos intangíveis: softwares, patentes, marcas e direitos autorais fazem parte dos bens patrimoniais de uma empresa, no entanto não têm uma existência física, não podem ser tocados e fazem parte dos ativos intangíveis (PORTAL INVESTIDOR, 2019).

O registro correto dos bens patrimoniais fornece informações da situação desses bens e a partir desses registros o controle obtém os dados necessários e analisa as possíveis modificações quando conflita a realidade e o que está registrado.

Assim, os gestores são munidos de informações exatas sobre a atual situação do seu patrimônio e podem com isso determinar rumos para a empresa, que sejam vantajosos e eficientes, tendo por base a exatidão do controle interno quanto aos procedimentos adotados para o andamento das atividades.

2.6.1 Contratos de Comodatos

Uma das formas utilizadas pelas entidades paraestatais para auxiliar outros setores de seu interesse é por meio dos contratos, que de acordo com o parágrafo único do artigo 02 da lei nº 8.666/93, pode ser conceituado como:

Todo e qualquer ajuste entre órgãos ou entidades da Administração Pública e particulares, em que haja um acordo de vontades para a formação de vínculo e a estipulação de obrigações recíprocas, seja qual for a denominação utilizada (BRASIL, 1993, art. 02).

Um dos tipos de contratos existentes são os por meio de comodatos, que são, de acordo com o código civil, “empréstimo gratuito de coisas não fungíveis. Perfaz-se com a tradição do objeto” (BRASIL, 2002, art. 579).

Os bens fungíveis são os bens que não podem ser substituídos, ou seja, aqueles em que a natureza do próprio bem não o faz se extinguir num dado período. No caso dos comodatos, ao final do contrato, devem retornar aos seus donos formais (RIBEIRO, 2006).

Pela constituição desse contrato, as partes envolvidas adquirem direitos e responsabilidades perante o objeto dado em comodato. Nesse contexto há duas figuras, o comodante, que é aquele que empresta o objeto, e o comodatário, que é aquele que vai receber o empréstimo do bem.

No entanto, os contratos de comodatos são unilaterais, ou seja, as obrigações constantes neles são apenas para os comodatários, ficando os comodantes sem qualquer obrigação em decorrência do empréstimo feito.

Ainda, no contrato deve constar o prazo em que o objeto será emprestado, mas caso não haja a estipulação desse prazo, o comodante não poderá cancelar contrato antes de o bem finalizar a função para o qual foi emprestado, assim como o código civil aponta que:

presumir-se-lhe-á o necessário para o uso concedido; não podendo o comodante, salvo necessidade imprevista e urgente, reconhecida pelo juiz, suspender o uso e gozo da coisa emprestada, antes de findo o prazo convencional, ou o que se determine pelo uso outorgado (BRASIL, 2002, art. 581).

Tratando-se das obrigações das partes, o comodatário é obrigado a gelar pela qualidade do bem que está em sua posse, caso contrário poderá responder pelos danos causados aos bens, assim como descreve o código já mencionado anteriormente,

O comodatário é obrigado a conservar, como se sua própria fora, a coisa emprestada, não podendo usá-la senão de acordo com o contrato ou a natureza dela, sob pena de responder por perdas e danos. O comodatário constituído em mora, além de por ela responder, pagará, até restituí-la, o aluguel da coisa que for arbitrado pelo comodante (BRASIL, 2002, art. 582).

Quando o bem está na posse do comodatário, quaisquer despesas demandadas por ele são de responsabilidade do seu possuidor, não podendo este “jamais recobrar do comodante as despesas feitas com o uso e gozo da coisa emprestada” (BRASIL, 2002, art. 584).

Além disso, o código já mencionado, descreve que caso haja comprovação da omissão do comodatário em salvaguardar os bens em sua posse, este “responderá pelo dano ocorrido, ainda que se possa atribuir a caso fortuito, ou força maior” (BRASIL, 2002, art. 583).

Ao final do contrato, há duas possibilidades, a devolução dos bens aos seus donos formais e ou, em casos em que for permitido legalmente, e ainda, estiver no contrato, os bens podem permanecer na posse de deus comodatários. Nesse último caso, após a extinção do contrato firmado entre o comodante e o comodatário, há procedimentos legais que permitam essa operação.

Por fim, o controle interno no patrimônio das entidades paraestatais é um meio pelo qual se pode monitorar os bens desta, servindo de bases para monitorar e controlar a utilização e conservação desses bens, como será descrito a seguir no estudo de caso.

2.7 Estado da Arte

O estado da arte caracteriza-se pela descrição de pesquisas recentes e relacionadas ao objeto de estudo dessa análise. É também uma forma de abordagem, por meio da analogia, para o reforçamento de estudos relacionados ao

mesmo tema, em que se chegaram as mesmas ou hipóteses similares, para a melhoria e solidez dos trabalhos acadêmicos.

Nesse sentido, estabeleceu-se como critério para a descrição dos estudos recentes relacionadas ao tema, as hipóteses, que também foram baseadas nesses estudos, como será descrito abaixo.

2.7.1 “O mapeamento dos processos influencia diretamente na determinação dos riscos”

Para a hipótese supracitada, pelo autor entender ser um exemplo de notório engajamento com o tema desse estudo, selecionou para compor base de estudos na literatura existente, o seguinte artigo:

“ESTUDO SOBRE A APLICAÇÃO DO MODELO “COSO” NO CONTROLE INTERNO”

Esse artigo, de autoria de Julianna Sumitani Lira, apresentado à Universidade Federal de Mato Grosso, Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, como requisito para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, no ano de 2018, aborda de forma efetiva, por meio da aplicação de modelos de controle interno, especificamente COSO, sobre a influência do mapeamento dos processos na determinação dos riscos de controle interno.

A autora usa como base para o seu estudo, a estrutura do modelo COSO, que é uma organização sem fins lucrativos que atua para desenvolver qualidade nos relatórios contábeis por meio do controle interno, especificamente, ela, ao fazer uso desse modelo, procurou investigar se a aplicabilidade é eficiente para a efetividade dos controles internos na prevenção e diminuição dos riscos de erros e fraudes na organização.

Ao final do estudo, a autora concluiu que de fato, por meio do mapeamento, especificamente fazendo uso de um modelo de mapeamento dos controles internos, é possível a eficiência dos procedimentos abrangidos por esses controles, desde que os procedimentos estipulados no modelo utilizado sejam efetivos, ou seja, que haja harmonia entre os procedimentos e os gestores das organizações que fazem uso desse modelo, permitindo assim o êxito dos objetivos,

que é a eficiência nos procedimentos. Portanto, esse estudo, por discorrer sobre a atuação do controle interno no mapeamento dos seus processos e assim determinar os riscos de forma eficiente, pode ser usado como bases para a presente análise.

2.7.2 “Quanto maior o patrocínio da alta liderança na implantação e aplicação dos procedimentos, melhor será o resultado do controle interno”

“CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA COMO FERRAMENTA PARA ECONOMICIDADE DE PROCESSOS”

O controle interno nas organizações, sejam elas quais forem, se aplicado de forma contínua e efetiva, proporciona maior economicidade nos processos por exatamente objetivar processos sem erros e falhas.

Nesse sentido que a autora Shirley Aparecida Cardin et al, da obra supra, apresentada em 2017 no Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia–XII, formula seu estudo. E um dos pilares estabelecidos pela autora é descrever a importância da atuação dos gestores e da alta liderança no patrocínio, permitindo, dessa forma, com a implementação e aplicações dos seus procedimentos, que eles gerem informações úteis à organização. Informações estratégicas que podem ser usadas para garantir maior aproveitamento das atividades desenvolvidas e efetividade dos procedimentos adotados.

Para tanto, foram elaboradas perguntas feitas a um funcionário da controladoria do município objeto do estudo, com ênfase no controle interno como ferramenta de auxílio para os gestores, possibilitando maior economicidade de processos de aquisições, e de como as informações por ele geradas proporcionam maior solidez nos processos e a prevenção de desperdícios. Ao final do estudo verificou-se que de fato os controles internos possibilitam, por meio da aplicação de seus procedimentos, maior economicidade nos processos de aquisições, semelhantemente pode-se inferir que quanto mais os gestores priorizarem a implementação e utilização dos controles internos, bem como de sua efetiva continuidade, melhores e mais eficientes serão os controles da organização e de forma contínua e estruturada. Outrossim, o estudo em questão, pelos resultados encontrados a partir do argumento de que quanto mais a alta liderança das

organizações, pelo seu poder de decisão, propiciarem controles internos efetivos, melhor será a aplicabilidade e conseqüentemente os resultados por ele alcançados, tornando-se, portanto, um bom exemplo para sustentação da hipótese relacionada a ele.

2.7.3 “A revisão periódica da auditoria influencia na qualidade do controle interno sobre o patrimônio nos Serviços Sociais Autônomos”

“APOORTE DO CONTROLE INTERNO: na auditoria interna sobre as organizações”

É fato que a auditoria interna contribui de forma considerável para ajustar os controles internos, por meio de seus procedimentos. Nesse sentido, a autora do trabalho de conclusão de curso apresentado pela Katia Sanfelice Dutra, como requisito para obtenção de título de bacharel em Ciências Contábeis na Universidade Norte do Paraná com título acima, no ano de 2019, corrobora com o mesmo pensamento, e ainda, busca, por meio do controle interno e sua relação com a auditoria interna, apresentar uma visão para a auditoria como meio preventivo.

A autora buscou descrever a importância da auditoria interna para o controle interno, como forma de complemento para uma efetiva utilização dos procedimentos de controle interno. E ainda, por considerar que com o atual cenário competitivo entre as organizações, quanto mais eficientes forem os controles internos, ou seja, quanto mais alinhados com a legislação brasileira e as políticas organizacionais, os controles internos estiverem, maior será o poder de competição nesse mercado. E ainda, com controles internos eficientes, as empresas identificam, evitam e podem fazer ajustes em procedimentos que julguem necessários, permitindo também maior economicidade na organização que o adotar.

Ao final do estudo, a autora obteve conclusão semelhante a que formulou-se como hipótese para esse estudo, que de fato a auditoria interna periódica influencia na qualidade dos controles internos, e ainda mais, se houver harmonia entre controle interno e auditoria interna a organização poderá implementar medidas que tornem os seus procedimentos mais eficientes e transparentes, e portanto mais benéficos para a organização.

3 METODOLOGIA

Para Rodrigues (2007, p.02), a metodologia é “um conjunto de abordagens, técnicas e processos utilizados pela ciência para formular e resolver problemas de aquisição objetiva do conhecimento, de uma maneira sistemática. Possibilitando, assim, que os impasses por ela resolvidos, tenham resposta claras e passíveis de testes, o que a torna como ferramenta válida para análises lógicas.

Nesse sentido, será usada a metodologia abaixo descrita:

3.1 Tipo de Pesquisa

Para que fosse possível a realização desse estudo, utilizou-se a revisão da literatura existente, por meio de artigos científicos, livros e ainda das legislações que se relacionam com o tema proposto, visto que esse estudo visa analisar a atuação do controle interno nos sistemas sociais autônomos que possuem regulamento próprio, pela sua natureza. Sendo, portanto, feito um aparato dos pensamentos de autores da área, seus conceitos e entendimento sobre o objeto desse projeto, visando com isso, esclarecer as ideias já concebidas e assim relacioná-las como o tema proposto.

Sendo assim, é eficiente quando busca-se encontrar meios comprovados, por meio de pesquisas científicas, para a resolução de problemas propostos. A pesquisa científica, por sua vez é “uma atividade voltada para a solução de problemas, através do emprego de processos científicos” (RODRIGUES, 2007, p. 03).

Para o desenvolvimento da pesquisa, quanto aos seus procedimentos, foi adotado o estudo de caso sob os moldes de Danton (2002, p. 18), como “parte de uma lógica dedutiva. O caso é tomado como unidade significativa do todo”, em que buscou-se identificar, por meio de entrevistas com o superintendente e funcionários da entidade em que esse projeto foi baseado, como o controle interno atua no monitoramento e fiscalização dos bens patrimoniais dados em comodatos.

Quanto aos seus objetivos, foi adotada a pesquisa exploratória, que permitirá o levantamento das informações colhidas por meio de entrevistas com funcionários da entidade objeto do presente estudo.

Ainda, optou-se por utilizar a pesquisa documental para se obter informações complementares sobre os contratos de comodatos, que é facilmente entendida sob a ótica de Sá-Silva, Almeida e Guindani, (2009, p. 02;) ao descrever que “O uso de documentos em pesquisa deve ser apreciado e valorizado. A riqueza de informações que deles podemos extrair e resgatar justifica o seu uso em várias áreas”, tornando-se eficiente para a resolução do problema proposto.

3.2 Local da Pesquisa

Para a realização dessa análise, foi selecionado para compor objeto de estudo, o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural – SENAR AR – MA, localizado em São Luís, referente aos dados do ano de 2019.

3.3 Coleta dos Dados

Utilizou-se como meio para a coleta de dados, entrevistas, que conforme Marconi e Lakatos (1999, p. 94), são “Encontro entre duas pessoas, a fim de que uma delas obtenha informações a respeito de um determinado assunto”. Essas entrevistas são do tipo estruturadas, ou seja, com roteiro previamente estabelecido, por escrito, realizadas com os principais gestores e superintendente da entidade e foram aplicadas diretamente com os envolvidos, pelo fato de o autor ter relacionamento com os requeridos. Ainda, foi feita a coleta de dados complementares para subsidiar a análise dos contratos de comodato referentes ao ano de 2019 e assim complementar o estudo, utilizando-se a amostra não probabilística, considerando-se maior facilidade para o pesquisador.

Quanto aos seus objetivos, a pesquisa é tanto quantitativa quanto qualitativa, pois os dados colhidos foram analisados no intuito de verificar se na sua essência refletem os procedimentos teóricos utilizados atualmente e ainda, se estão de acordo com as normas da própria entidade.

3.4 Análise dos Dados

Os dados coletados por meio da pesquisa documental foram analisados sob três questionamentos a respeito dos bens que estão em comodato:

- a. Se eles atingem a vida útil esperada;
- b. Se ao final dos contratos, os bens retornam com suas características preservadas; e
- c. Se há fiscalizações sobre o uso correto desses bens nos sindicatos;

Ainda, as entrevistas com os ocupantes dos cargos de liderança da entidade e que fazem parte do processo dos comodatos, foram descritas para subsidiar as informações dos documentos analisados, permitindo assim a análise integral das informações necessárias a este estudo.

Os dados analisados serão apresentados por meio de um quadro com as informações colhidas, onde será inserido o número de contratos de comodatos vigente firmados entre o SENAR e os sindicatos vinculados, se foi constatada alguma irregularidade no cumprimento do contrato e qual punição foi aplicada, se os bens dos contratos vigentes estão conservados, ou seja, se estão de acordo com a sua vida útil e como é feita a inspeção desses bens pelo controle interno.

Ao final dessa pesquisa, buscou-se identificar meios pelos quais o controle interno nas entidades paraestatais, dos quais os serviços sociais autônomos fazem parte, seja efetivo no controle dos recursos que lhe são pertinentes, possibilitando assim, maior eficiência na gestão dos recursos públicos. E ainda, que, por meio dessa análise, outras mais surjam, possibilitando a efetiva diversificação de interpretações sobre o caso.

4 ANÁLISE DO ESTUDO DE CASO

Nas organizações, o controle interno é formado pelo conjunto de métodos e procedimentos que objetivam a proteção dos ativos, pois é responsável pela implementação de medidas que auxiliam os gestores na eficiência dos procedimentos a serem adotados (CREPALDI E CREPALDI, 2017)

Nesse sentido, esta pesquisa realizou um estudo de caso com uma entidade classificada como serviço social autônomo, para a análise do controle interno, especificamente nos contratos de comodatos, com foco de como a atuação do controle interno afeta no desempenho das atividades desempenhadas por essas entidades.

Este tópico apresentará informações por meio de documentos coletados e entrevistas da entidade objeto do presente estudo, bem como de percepções do próprio pesquisador como observação participante, que atua como estagiário na organização.

4.1 Unidade de Análise e Questões de investigação

Pelo estado do Maranhão compor berço da produção rural, essa análise torna-se uma excelente fonte de informações e de representatividade para os produtores rurais e para as entidades das quais esses produtores são assistenciados, e ainda, aos trabalhadores beneficiados.

A entidade objeto na presente análise atua no intuito de prestar assistência aos produtores rurais do Maranhão, por meio de capacitação dos trabalhadores rurais desses produtores, proporcionando maior eficiência nas atividades desempenhadas.

A escolha da entidade para compor a presente análise foi estabelecida conforme a atuação desta no ambiente rural, especificamente na promoção de assistência aos produtores rurais. Nesse sentido, tendo por base o problema fundamental da análise do presente estudo, que é: **como sistema de controle interno, aferido pela auditoria interna, afeta o desempenho das atividades nos Serviços Sociais Autônomos?**

Primeiramente foi feito um Levantamento das entidades localizadas em São Luís Maranhão, que atuassem na promoção de atividades que proporcionassem melhorias ao setor rural. A partir disso, selecionou -se o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural-SENAR, do qual se extraiu os resultados para presente estudo.

Para que o estudo de caso proporcionasse maior objetividade e análise no contexto geral da entidade, e ainda, para que os objetivos propostos do presente estudo fossem alcançados, foram feitas cinco entrevistas com quatro funcionários e uma estagiária da entidade, de diferentes setores que se relacionam diretamente com o controle interno no monitoramento e controle das atividades nos Serviços Sociais Autônomos.

As entrevistas foram baseadas nos objetivos que se pretendiam alcançar no presente estudo, que são: Identificar se há procedimentos para as principais tarefas críticas, se as pessoas conhecem, se estão atualizados, aprovados e se estão em uso; Analisar se os riscos estão mapeados e se há procedimentos definitivos ou compensatórios para minimizar os seus impactos; Constatar se a alta liderança patrocina esse ambiente de controle interno, se há indicadores para medição da performance e se promovem ações para garantir sua manutenção na busca deste objetivo.

No intuito de analisar a opinião dos diferentes setores que se relacionam com um controle interno e suas atividades, optou-se por entrevistar quatro funcionários de setores distintos e comparar essas respostas de acordo com os objetivos que pretendia-se atingir, e a partir disso, chegar a um resultado concreto.

Tendo por base o problema fundamental da análise do presente estudo, que é: como sistema de controle interno, aferido pela auditoria interna, afeta o desempenho das atividades nos Serviços Sociais Autônomos, preliminarmente foi descrito no tópico anterior, os estudos recentes de teóricos sobre o controle interno, seus tipos, objetivos de finalidade, e ainda, sobre a legislação o que cria em regulamenta os Serviços Sociais Autônomos e suas atividades.

Nesse sentido, foram elaboradas questões da pesquisa e ainda, com base na estatística, a medição da eficiência das atividades e temas debatidos em cada questão, possibilitando resultados objetivos e passíveis de comparação. Os quadros descritos abaixo descrevem as perguntas feitas nas entrevistas. Cada quadro representa as entrevistas feitas aos três setores em que a análise foi

abrangida (Coordenação de Material e Patrimônio; Controle interno; Superintendência), sendo dois funcionários e uma estagiária do primeiro setor, um do segundo e um do terceiro. Em cada setor foi formulada a mesma entrevista. Essas perguntas, como já descrito anteriormente, são do tipo fechadas, ou seja, foram formuladas anteriormente à entrevista, e foram feitas na ordem disposta nos quadros abaixo.

Para que fosse possível obter maior clareza mais respostas das entrevistas, optou-se por delimitar as entrevistas com base nos objetivos propostos, como descrito abaixo:

Quadro 02 – Questões referentes aos procedimentos iniciais dos contratos de comodatos

<ul style="list-style-type: none"> • Quais os procedimentos utilizados para viabilizar o processo de transferência desses bens dados em comodatos?
<ul style="list-style-type: none"> • De que maneira é estabilizada a relação do setor de material e patrimônio, que possui vínculo direto com os presidentes dos sindicatos, no repasse das informações necessárias para melhoria e conservação dos bens?
<ul style="list-style-type: none"> • Qual o meio utilizado pela coordenação de material e patrimônio para monitorar os bens dados em comodato, quanto ao cumprimento das regras de uso e conservação que estão constantes nos contratos firmados?
<ul style="list-style-type: none"> • Há a atuação da alta liderança no monitoramento dos procedimentos anteriormente citados?
<ul style="list-style-type: none"> • De que maneira a alta liderança poderia atuar para propiciar mais eficiência no desempenho das atividades desempenhadas pelo setor de material e patrimônio no que concerne aos bens dados em comodatos?

Fonte: próprio autor, 2020.

Quadro 03 – Questões relacionadas a atuação do controle interno nos comodatos

<ul style="list-style-type: none"> • Quais são os riscos gerados pelo processo da transferência dos bens por meio do comodato (cite pelo menos dois)? Eles são mapeados pelo controle interno?
<ul style="list-style-type: none"> • Quais procedimentos são aplicados para o monitoramento e controle desses bens dados em comodato
<ul style="list-style-type: none"> • De que maneira o controle interno atuaria em caso de descumprimento dos itens constantes nos contratos, especificamente quanto a conservação, utilização e manutenção desses bens?
<ul style="list-style-type: none"> • Depois de decorrido o tempo máximo para a validade dos contratos, como é controlado e monitorado, pelo controle interno, o processo de retorno desses bens e seu estado de conservação?
<ul style="list-style-type: none"> • Há a atuação da alta liderança no monitoramento dos procedimentos anteriormente citados?

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"> • De que maneira a alta liderança poderia atuar para propiciar mais eficiência no desempenho das atividades desempenhadas pelo controle interno no que concerne aos bens dados em comodatos? |
|--|

Fonte: próprio autor, 2020.

Percebe-se que nos dois quadros supra as duas últimas perguntas foram elaboradas diretamente relacionadas sobre o terceiro objetivo específico do presente estudo, que é : “constatar se a alta liderança patrocina esse ambiente de controle interno, se há indicadores para a medição da performance e se promovem ações para garantir a sua manutenção na busca desse objetivo”. Para que a pesquisa obtivesse resultados concretos, essas perguntas foram direcionadas ao setor de material de patrimônio e ao controle interno. Já as demais perguntas feitas são relacionadas aos 2 primeiros objetivos específicos, que este trabalho se propôs atingir.

Quadro 04 – Atuação da alta liderança nas políticas voltadas ao controle interno

<ul style="list-style-type: none"> • Quais são as medidas em que a alta liderança do SENAR pode contribuir para o bom desempenho das atividades desenvolvidas pelo controle interno? (cite pelo menos duas).
<ul style="list-style-type: none"> • Existem indicadores para medir a eficiência desse controle interno pela alta liderança? Quais são as respostas a esses resultados?
<ul style="list-style-type: none"> • Em relação aos contratos de comodatos, qual a atuação da superintendência desde manifestada a necessidade do firmamento dos contratos até a sua finalização?
<ul style="list-style-type: none"> • Quais objetivos sociais se pretendem atingir, na visão da entidade, com esses contratos de comodatos?
<ul style="list-style-type: none"> • Na visão de gestor, como são visualizados os ganhos sociais oriundos da utilização dos bens dados em comodato para os sindicatos que os recebem?

Fonte: próprio autor, 2020.

As entrevistas feitas como o gestor e funcionários da entidade pesquisada serviram para a coleta de dados relacionados à atuação do controle interno, nas suas diferentes visões, na atuação da alta liderança para a promoção de controles internos eficientes, que são fundamentais para a melhoria das atividades desempenhadas nas entidades paraestatais.

Nesse sentido, optou-se por fazer as entrevistas em dias diferentes e individualmente, e em locais previamente escolhidos. No início, antes de

efetivamente as perguntas serem propostas, o entrevistador esclareceu que as informações seriam apenas de cunho acadêmico, e seriam complementadas com análises documentais em que fossem possíveis se verificar se de forma prática, as ações e procedimentos descritos nas entrevistas são realizadas, e em todo tempo preservando-se o sigilo dos entrevistados. Não havendo ressalvas destes, as perguntas foram propostas.

4.2 Serviço Nacional de Aprendizagem Rural – SENAR

O Serviço Nacional de Aprendizagem Rural – SENAR, é uma entidade de direito privado que compõe os serviços sociais autônomos. Foi criado pela lei nº 8.315 de 1991 para realizar assistência a produtores rurais em todo território nacional na formação profissional rural e promoção social do trabalhador rural, e assessorias voltadas a área rural, dentre outros.

A entidade supracitada é administrada e organizada pela Confederação Nacional da Agricultura – CNA e ainda, dirigida por um colegiado com representantes do governo, a saber: um representante do Ministério do Trabalho e da Previdência Social – MTPS; um representante do Ministério da Educação - MEC; um representante do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento – MAPA - ; um representante da Organização das Cooperativas Brasileiras – OCB; - um representante das agroindústrias; cinco representantes da Confederação Nacional da Agricultura – CNA; e cinco representantes da Confederação Nacional dos Trabalhadores na Agricultura – CONTAG .

Este projeto tem como objeto analisar como o controle interno de uma entidade que compõe os Serviços Sociais Autônomos afeta no desempenho de suas atividades, especificamente no controle dos bens dados em comodatos. Para aprofundamento do estudo de caso, teremos como exemplo o SENAR-AR/MA, para que a coleta e análise dos dados sejam visualizados com maior clareza.

4.2.1 Serviço Nacional de Aprendizagem Rural – SENAR-AR/MA: um breve resumo

O SENAR localizado no estado do Maranhão, com sede na cidade de São Luís, começou a desenvolver suas atividades em 1993 e desde então atua na

capacitação de profissional rural, na promoção social do trabalhador rural e na assistência na área rural, assim como previsto na lei que o criou.

É administrado por um conselho formado por representantes das classes produtoras, representantes da classe rural e a administração central do SENAR. Como possui vínculo com a CNA, a nível federal e as Federações de Agricultura, a nível estadual, é presidida pelo presidente da Federação da Agricultura e Pecuária do Estado do Maranhão – FAEMA.

Sua missão é vai de encontro ao estabelecido na lei que o criou, assim como descreve: “Realizar a Educação Profissional, a Assistência Técnica e as atividades de Promoção Social, contribuindo para um cenário de crescente desenvolvimento da produção sustentável, da competitividade e de avanços sociais no campo” (PORTAL SENAR-AR/MA, 2020).

Para atingir sua missão, estabeleceu como objetivos: “organizar, administrar e executar em todo o território nacional o ensino de formação Profissional Rural – FPR e a Promoção Social – PS do produtor e trabalhador rural e sua família.” (PORTAL SENAR-AR/MA, 2020). E para isso, desenvolve suas ações por meio de ações sociais, banco do nordeste, ações do governo do estado do Maranhão e principalmente por meio das parcerias com os sindicatos rurais do estado do Maranhão.

4.3 Procedimentos adotados: análise qualitativa

Como descrito nos tópicos anteriores, os controles internos formam a junção e procedimentos que são aplicados na organização, com vistas ao monitoramento e controle desta. Sendo assim, ele atua nos diversos setores que compõem a organização. No Serviço Nacional de Aprendizagem Rural não é diferente e principalmente nos processos que se relacionam as parcerias por meio dos comodatos entre o Senar e os sindicatos rurais no Maranhão.

4.3.1 Procedimentos adotados: Coordenação de Material e Patrimônio

Como qualquer contrato regido pelo Código Civil (lei nº 10.406/2002), o comodato possui determinadas regras, e principalmente pelo SENAR ser uma entidade paraestatal, e com isso utilizar-se de recursos públicos por meio das dotações orçamentárias e contribuições parafiscais, ainda mais essas regras pré-estabelecidas nos contratos devem ser seguidas, regras essas que são unilaterais, por exigirem na sua totalidade de cumprimento pelos seus comandantes.

No processo inicial, esses contratos exigem determinados procedimentos, que são essenciais ao correto andamento desses contratos. Ao ser questionado sobre esses processos iniciais, o coordenador do setor de material e patrimônio descreveu que esse processo inicial se dá:

Criando-se um processo administrativo, contendo os seguintes documentos: Solicitação dos bens patrimoniais pelo sindicato dos produtores rurais, Carta sindical, Ata de posse do presidente, documentos de identificação do presidente, comprovante de residência e comprovante de endereço do sindicato. A partir daí juntam-se ao processo a autorização do superintendente e o contrato de comodato contendo a lista de bens móveis em duas vias assinadas pelo superintendente e o presidente do sindicato.

Tais procedimentos, segundo ele, são essenciais a qualquer contrato de Comodato que o SENAR firma com os seus sindicatos, e garantem formalidade e legalidade ao processo. Ainda, para que se mantenha um bom andamento dos processos é essencial o diálogo entre as partes. Nesse sentido, o Reginaldo descreveu como é estabelecido esse processo nas relações interpessoais entre o SENAR e o sindicatos rurais, e especificamente a coordenação de material e patrimônio, que é o setor demandado nesse primeiro momento. Ele disse que é por meio de contato telefônico ou reunião presencial para debater os termos de uso contidos no contrato e, ao final, a entrega dos bens devidamente identificados através de etiqueta contendo o número de patrimônio.

Além disso, o coordenador, o assistente nível I e a estagiária do referido setor foram questionados quanto ao meio utilizado para monitorar os bens dados em comodato, quanto ao cumprimento das regras de uso e conservação que estão constantes nos contratos firmados. E sobre isso eles disseram que se dá por meio

de conferência *in loco* dos bens três vezes ao ano juntamente com a pessoa responsável pelos bens no sindicato.

Foi também perguntado ao o coordenador do setor de material e patrimônio se há a atuação da alta liderança no monitoramento dos procedimentos executados pelo setor de Material e Patrimônio e ele respondeu que sim, no entanto também respondeu que essa atuação poderia ser mais efetiva nas relações interpessoais com os presidentes dos sindicatos, ou seja, “no pronto atendimento aos presidentes de sindicato”, segundo ele.

Já o assistente nível I, sobre a mesma pergunta, falou que o monitoramento dos bens em regime de comodato é de responsabilidade da Coordenação de Material e Patrimônio juntamente com a Assessoria de Planejamento que monitora todos os bens imobilizados, no que se refere a parte contábil, depreciação etc. A alta liderança tem conhecimento dos procedimentos, mas atua indiretamente no monitoramento. E ainda, classificou essa atuação como “ruim”, assim como será descrito no quadro abaixo.

O quadro abaixo mostra o resultado da entrevista feita no setor de material e patrimônio, onde foram entrevistadas três pessoas – Gestor do setor, Assistente nível I – Estagiária do setor – onde foi pedido que eles dessem pontuações, tendo por base as perguntas feitas nas entrevistas, onde deveriam pontuar da seguinte forma:

P = Péssimo;

R = Regular;

N = Normal;

B = Bom;

MB = Muito Bom;

Quadro 05 – Lista de perguntas feitas no setor de Material e Patrimônio, conforme quadro 02

Como você classificaria a execução dos procedimentos desenvolvidos pelo setor, quanto a eficiência?
Como você classificaria relação entre o setor de Material e Patrimônio com os representantes dos sindicatos?
Como você classificaria, quanto a eficiência, os meios utilizados pelo setor para monitoramento dos bens em comodatos?
Como você classificaria a efetividade da atuação da alta liderança da entidade nas atividades desenvolvidas pelo setor?
Como você classificaria o desempenho atual do setor de material e patrimônio?

Fonte: próprio autor, 2020.

Com a aplicação das perguntas acima citadas, obteve-se os seguintes resultados:

Quadro 06 – Respostas dos entrevistados, conforme perguntas do quadro 05

CARGO	Parâmetro	Pergunta 01					Pergunta 02					Pergunta 03					Pergunta 04					Pergunta 05						
		P	R	N	B	MB	P	R	N	B	MB	P	R	N	B	MB	P	R	N	B	MB	P	R	N	B	MB		
Coordenado de Material e Patrimônio				X						X					X						X						X	
Assistente de Material e Patrimônio				X						X					X						X						X	
Estagiária de Material e Patrimônio				X						X					X						X						X	

Fonte: próprio autor, 2020.

Percebe-se que há homogeneidade nas respostas dadas pelos entrevistados, a não ser pela pergunta quatro, que é: “Como você classificaria a efetividade da atuação da alta liderança da entidade nas atividades desenvolvidas pelo setor?”, onde o assistente do setor respondeu que a atuação da alta liderança é ruim, porque segundo ele, “a alta liderança tem conhecimento dos procedimentos, mas atua indiretamente no monitoramento”. Entretanto, o coordenador e a estagiária pontuaram como uma boa atuação, porque segundo eles, há atuação, dentro das suas áreas de atuação.

4.3.2 Procedimentos adotados: Controle interno

É fato que o sistema de controle interno monitora e controla os Procedimentos executados pelos demais setores, e se tratando dos procedimentos executados pelo setor de material é patrimônio, especificamente nos contratos de comodatos, segue-se esse monitoramento e controle. Todos os procedimentos descritos no tópico anterior, que de acordo com o gestor de material é patrimônio são executados no SENAR, há atuação do controle interno quanto a correta execução, legalidade, e controle dessas atividades.

Ao ser questionado sobre os riscos gerados pelo processo da transferência dos bens por meio do comodato, e se eles são mapeados pelo controle interno, o analista de controle interno respondeu que:

Os principais riscos mapeados pelo controle interno são:

- a) A não devolução dos bens ao comodante ao final da vigência do contrato de comodato, seja por desvio, roubo ou desaparecimento;
- b) A não utilização do objeto/bem cedido para seu devido fim ou em prol dos interesses da instituição (conforme pactuado em contrato);
- c) Não conservar/manter devidamente os bens cedidos para uso.

Ele ainda falou que as respostas dadas e esses riscos mapeados, após os contratos assinados e os bens repassados aos sindicatos, que são aplicados para o monitoramento e controle desses bens dados em comodato, são feitas por meio de planilha em Excel, da seguinte maneira: “a) As devidas autorizações por quem de direito; b) A identificação do comodatário; c) Os objetos/bens cedidos para uso com seu devido “tombo”; d) A vigência dos contratos de comodato”.

Ele ainda ressaltou, assim como descrito na entrevista anterior que o setor de Material e Patrimônio visita corriqueiramente as instituições comodatárias com intuito de observar *in loco*, os objetos/bens cedidos em todos os aspectos quantitativos e qualitativos, bem como se estão sendo utilizados de acordo com o que foi pactuado. Assim, é possível monitorar constantemente e tomar as devidas providências em tempo hábil, caso seja necessário.

Sabendo-se que na execução dos procedimentos pode haver transgressões contratuais por parte dos comandantes, o analista de controle interno foi questionado de que maneira o controle interno atuaria em caso de descumprimento dos itens constantes nos contratos, especificamente quanto a conservação, utilização e manutenção desses bens, tendo em vista que contratualmente esses bens devem ser conservados. Ele respondeu o seguinte:

Com a devida constatação pelo setor de patrimônio é emitido em processo um relatório/ memorando que demonstra a ocorrência do descumprimento contratual. O controle interno juntamente com a Assessoria Jurídica emite parecer sobre o fato que é despachado para superintendência para decisão final. Caso seja comprovado que o comodatário deu causa poderão ser aplicadas as penalidades cabíveis. Caso não, poderá ser feito um boletim de ocorrência ou um laudo de avaliação dos bens como inservíveis ou até mesmo a devida manutenção dos bens, dependendo de cada caso.

Portanto, percebe-se que o controle interno, para a execução dos procedimentos que lhe são oficializados, utiliza-se de informações do setor de Material e Patrimônio, que é o setor com contato direto com os bens dados em comodatos.

Assim como todo contrato, há a estipulação da vigência, e sobre os comodatos, o Código Civil (lei nº 10.406/2002 Art. 581), descreve que se deve estipular nos contratos prazos, e decorrido o prazo de vigência e ainda da prorrogação do contrato, os bens devem retornar aos seus donos. Nesse sentido, o analista de controle interno foi questionado sobre como é controlado e monitorado, pelo controle interno, o processo de retorno desses bens e seu estado de conservação depois de decorrido o tempo máximo para a validade dos contratos. Ele disse que:

O setor de patrimônio desloca-se à instituição comodataria para recolhimentos dos bens e devida conferência, bem como avaliação do estado dos bens. O controle Interno monitora essa devolução e estando tudo em conformidade, os bens ficam a disposição do SENAR-MA novamente e é arquivado o processo de comodato

Ainda, da mesma maneira que foi perguntado ao setor de Material e Patrimônio, foi questionado com o Controle Interno sobre a atuação da alta liderança do Senar para a melhoria dos procedimentos operacionalizados pelo Controle Interno e o analista de controle interno respondeu que “Sim. Qualquer situação atípica é formalizada e levada ao conhecimento da alta liderança para decisão final. Quando os bens estão em conformidade é também dado conhecimento a alta liderança quando solicitado”, proporcionando, dessa maneira, diálogo e repasses das informações essenciais ao andamento das atividades desenvolvidas pelo SENAR, e que contribuem diretamente para a sua eficiência e economicidade no desempenho de suas atividades.

Também foi perguntado ao entrevistado em questão de que maneira a alta liderança poderia atuar para propiciar mais eficiência no desempenho das atividades pelo controle interno no que concerne aos bens dados em comodatos e ele respondeu que poderia ser por meio da “implantação de uma metodologia de Governança, Risco e *Compliance* – GRC, sendo que essa já está sendo implantada no SENAR-MA”. E que ao final de sua implantação, os procedimentos serão mais eficientes.

Do mesmo modo, no controle interno foi aplicado o questionário com o entrevistado, buscando, assim, identificar, sob a ótica do entrevistado, o quão eficiente são os procedimentos utilizados e se há, assim como no setor de material e

patrimônio, envolvimento efetivo da alta liderança da entidade. Os resultados foram os seguintes:

Quadro 07 – Lista de perguntas feitas controle interno, conforme quadro 03

Classifique a efetividade do mapeamento dos riscos gerados pelo processo de transferência dos bens por meio dos comodatos?
Qual a precisão dos procedimentos de monitoramento e controle dos bens cedidos por meio dos comodatos?
Classifique a atuação do controle interno quanto a sua tempestividade em caso de descumprimento dos itens constantes nos contratos?
Classifique a atuação do controle interno no processo de retorno dos bens, decorrido a validade dos contratos, e seu estado de conservação?
Classifique a efetividade da atuação da alta liderança da entidade nas atividades desenvolvidas pelo setor?
Classifique o desempenho atual do controle interno?

Fonte: próprio autor, 2020.

Como a entrevista ao controle interno se limitou a uma única pessoa, pelo fato de haver somente um funcionário nesse setor, não foi possível comparar as respostas, no entanto foi possível analisar de que maneira o entrevistado vê a atuação da alta liderança no devido setor. Do mesmo modo, foi pedido que o entrevistado pontuasse as questões supra, tendo por base as perguntas feitas na entrevista, onde deveriam pontuar da seguinte forma:

P = Péssimo;

R = Regular;

N = Normal;

B = Bom;

MB = Muito Bom;

Quadro 08 – Respostas do entrevistado, conforme perguntas do quadro 07

CARGO	Parâmetro	Pergunta 01				Pergunta 02				Pergunta 03				Pergunta 04				Pergunta 05				Pergunta 06									
		P	R	N	B	MB	P	R	N	B	MB	P	R	N	B	MB	P	R	N	B	MB	P	R	N	B	MB					
Analista de Controle Interno			X					X					X						X					X						X	

Fonte: próprio autor, 2020.

Percebe-se que o controle interno da entidade monitora os procedimentos realizados pelo setor de material é patrimônio, por meio dá informações que o próprio setor de matéria é patrimônio repasse a ele. Dessa forma, é de fundamental importância que as informações geradas pelo setor de material é patrimônio sejam fidedignas, o que o controle interno seja eficiente em verificar a veracidade das informações.

4.3.3 Procedimentos adotados: Alta Liderança

Esta pesquisa se propôs a analisar a atuação da alta liderança nos controles internos dos Serviços Sociais Autônomos. Para tanto, como forma de complemento à pesquisa e os seus resultados, a presente pesquisa entrevistou o superintendente do SENAR, no intuito de obter informações acerca da sua atuação para a melhoria dos controles internos da entidade, e comparar essas respostas com as entrevistas dos demais funcionários da entidade.

Primeiramente, foi-lhe questionado sobre quais são as medidas em que a alta liderança do SENAR pode contribuir para o bom desempenho das atividades desenvolvidas pelo controle interno, e ele respondeu que essa atuação de dá “Criando os normativos necessários a implementação das ações atinentes ao controle interno; e, seguindo esses normativos, integralmente, de forma a cumpri-los”. Ou seja, é uma atuação voltada à normatização dos padrões para que os procedimentos executados pelo Controle Interno estejam alinhados às normas internas, que por sua vez seguem padrões estabelecidos pelo ordenamento jurídico brasileiro.

Entretanto, ao ser questionado sobre a existência de indicadores para medir a eficiência dos procedimentos utilizados pelo Controle Interno, o superintendente do SENAR respondeu que embora existam, “na maioria não são aferidos. Até porque não há necessidade. Apenas os gestores da instituição se limitam a cumpri-los à risca, sem exceção de algum”.

Ainda, foi-lhe perguntado sobre a atuação da superintendência desde manifestada a necessidade do firmamento dos contratos de comodatos até a sua finalização e, nas palavras dele: “Além de firmá-los no seu estabelecimento, são dispensados todos os zelos necessários (acompanhamento, monitoramento e fiscalização) para que sejam cumpridas todas as cláusulas pactuadas”.

Por se tratar se uma entidade paraestatal, o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural não se fundamenta na lucratividade e sim no ganho social local consequente de suas ações para os produtores rurais. Nesse sentido, o controle interno se torna uma ferramenta eficiente para a melhoria das atividades desempenhadas pela entidade.

Com isso, ao ser perguntado sobre os objetivos sociais que se pretendem atingir, na visão da entidade, com esses contratos de comodato, o entrevistado em questão respondeu o seguinte: “Acima de tudo, melhorar a eficiência do trabalho realizado, utilizando esse instrumento como facilitador do cumprimento de várias etapas do processo, via concurso dos parceiros formais”, e para isso, é essencial a atuação dos setores que são responsáveis por todas as etapas, e pelo controle interno monitorar e controlar os procedimentos utilizados pelos demais setores.

Por fim, foi-lhe perguntado sobre os ganhos sociais oriundos da utilização dos bens cedidos por meio do comodato para os sindicatos que os recebem, e, nas palavras do superintendente do SENAR: “servem para minimizar custos dos Sindicatos na operacionalização de certos trabalhos, que além de trazer inúmeros benefícios para seus pares, ajudam o SENAR a concretizar suas tarefas institucionais”. Permitindo, dessa forma, que o SENAR atue não somente na capacitação da mão de obra rural, que é sua atuação preponderante, assim como também forneça suporte nas atividades administrativas realizadas pelos sindicatos que são parceiros do SENAR na assistência aos produtores rurais.

4.3.4 Análise documental: Contratos de Comodatos

Para desenvolver suas atividades de assistência aos produtores e trabalhadores rurais, como já mencionado acima, o SENAR se media pelas parcerias entre os sindicatos.

Esses sindicatos são meios essenciais para a atuação do SENAR, pois têm relação direta com os produtores e trabalhadores, e assim é possível a aplicação das ações em setores específicos e necessários. Uma dessas parcerias é por meio dos contratos de comodatos, em que os sindicatos utilizam os bens do próprio SENAR para desenvolverem suas atividades.

No ano de 2019, foram firmados sete contratos de comodato entre o SENAR e os sindicatos dos interiores no Maranhão, como descrito no quadro

Quadro 09 – Relação dos contratos de comodatos firmados em 2019

MUNICÍPIO	SITUAÇÃO	QUANTIDADE DE BENS
Sindicato Rural de Carolina	Ativo	7
Sindicato Rural de Pindaré Mirim	Extinto	10
Sindicato Rural de Grajaú	Ativo	15
Sindicato Rural de Lago da Pedra	Ativo	12
Sindicato Rural de Esperantinópolis	Ativo	13
Sindicato Rural de São Vicente Férrer	Ativo	8
Sindicato Rural de São João Batista	Ativo	10
TOTAL		75

Fonte: próprio autor, 2020.

Pode-se observar que a situação do sindicato rural de Pindaré Mirim está como um extinto, ou seja, que houve a interrupção do contrato de comodato. A causa para a extinção contratual foi, assim como descrito em documentos do próprio contrato, devido a constatação, por meio das visitas periódicas no local, de mau uso, da parte do sindicato rural, dos equipamentos que lhe foram cedidos.

Dessa forma, assim como consta no contrato, e como foi respondido pelo analista de controle interno, na entrevista, foram aplicados os devidos procedimentos, tanto do setor de material e patrimônio quanto do controle interno, e ainda, foi informada a alta liderança do SENAR, por meio de reunião, sobre tal situação.

Os demais equipamentos, foi constado nos processos visitas feitas no ano de 2020 nos sindicatos rurais para os quais esses bens foram cedidos, e foi constatado o bom estado de conservação dos equipamentos, que foram comprovados por meio de fotos anexadas aos contratos.

Aproximadamente 80% desses bens são compostos por equipamentos de informática, bens de considerável valor agregado e que exigem manutenção constante, por essa razão há a necessidade de vistorias periódicas que comprovem o adequado uso desses equipamentos.

5 RESULTADOS E CONCLUSÃO

Esta pesquisa procurou analisar de que maneira o controle interno afeta no desempenho das atividades nos Serviços Sociais Autônomos. Utilizou-se como meio para a presente análise o estudo de caso, que de acordo com Yin (2001), por procurar compreender os fenômenos individuais que levaram à análise, torna-se eficiente para a elaboração da pesquisa, sendo, portanto, essencial ao presente estudo.

Os objetivos propostos foram alcançados por meio da análise de um estudo de caso em uma entidade paraestatal onde foram aplicadas, por meio da análise qualitativa, entrevistas com três setores da entidade que possuem relação direta com os objetivos supra. As entrevistas foram complementadas por análise documental em que foram comparadas as respostas dadas nas entrevistas com os procedimentos de fato executados pela entidade.

Diante disso, foi constatado que de fato os riscos estão mapeados e que há procedimentos definitivos ou compensatórios para minimizar os seus impactos. Foi também constatado que a alta liderança patrocina esse ambiente de controle interno, e que há indicadores para medição da performance, no entanto, este último não é utilizado.

Inicialmente foram elaboradas três hipóteses, com base em estudos anteriores em que se chegaram a resultados iguais e/ou semelhantes, tendo por base hipóteses similares. Elas são:

- H1) O mapeamento dos processos influencia diretamente na determinação dos riscos;
- H2) Quanto maior o patrocínio da alta liderança na implantação e aplicação dos procedimentos, melhor será o resultado do controle interno;
- H3) A revisão periódica da auditoria influencia na qualidade do controle interno sobre o patrimônio das entidades paraestatais.

Todas as hipóteses supra foram testadas e validadas, por meio das entrevistas descritas acima, somadas a análise documental também descrita neste tópico. O fato das hipóteses terem sido validadas já era esperado, tendo em vista

que elas, como já descrito, foram elaboradas tendo por base estudos científicos já elaborados, em que, por meio de hipóteses similares se chegaram em respostas similares, o que de fato se confirmou na presente análise.

Foi constatado que de fato “O mapeamento dos processos influencia diretamente na determinação dos riscos”. Isso pode ser observado na entrevista feita com o funcionário do controle interno, em que ele disse que o mapeamento dos riscos é essencial ao correto monitoramento e controle dos eventos negativos que impactam diretamente os bens cedidos por meio dos comodatos.

Também pode-se verificar que tanto na visão do setor de material e patrimônio quanto no controle interno, há o entendimento de que a alta liderança desenvolve um papel importante na normatização de padrões deste e da comunicação com os representantes dos sindicatos àquele, tanto é que nos questionários a essa pontuação foi considerada de boa atuação, guardadas as devidas proporções. Nesse sentido, pode-se de fato concluir que “Quanto maior o patrocínio da alta liderança na implantação e aplicação dos procedimentos, melhor será o resultado do controle interno”.

Na entidade objeto desta análise, há auditoria regularmente, tanto a auditoria interna quanto a externa. Essas auditorias apontam possíveis eventos que foram constituídos por meio de procedimentos indevidos, e faz as devidas observações e indicações, por meio dos pareceres. Isso de fato regula e serve como meio de verificação dos procedimentos da entidade, e que servem de bases para a atuação mais específica do controle interno nos procedimentos considerados pontos críticos, sendo, portanto, validada também a hipótese de que “A revisão periódica da auditoria influencia na qualidade do controle interno sobre o patrimônio das entidades paraestatais”.

Os resultados também mostraram que no caso em que houve descumprimento das cláusulas contratuais, a saber, utilização indevida dos bens, por meio da análise documental, o setor de material e patrimônio, utilizando de meios para vistoriar os locais em que esses bens estavam, foi efetivo e tempestivo nos procedimentos necessários à extinção do comodato e demais meios necessários, e que em todo trâmite o controle interno monitorou esses procedimentos, e ainda, essas ocorrências foram repassadas para a alta liderança

da entidade, proporcionando que os devidos setores fossem eficientes nas suas áreas de atuação.

Percebe-se o alcance dos objetivos por meio dos resultados encontrados na pesquisa, como o mapeamento dos processos pelo controle interno por meio de planilhas em Excel, e as medidas como vistorias e verificações da situação dos bens dados em comodatos, anualmente feitas pelo setor de patrimônio, e ainda, por meio das entrevistas pode-se inferir que de fato a alta liderança promove ações que garantem a manutenção do controle interno eficiente, principalmente com a normatização de regimentos internos.

No entanto, essa análise se limitou a uma única entidade e apenas a cinco funcionários. Também foi levado em consideração apenas um ano como parâmetro para análise documental.

Nesse sentido, recomenda-se para estudos posteriores que sejam consideradas mais entidades, em uma análise de estudos múltiplos de casos, onde se poderia verificar se de fato hipóteses semelhantes as formuladas neste trabalho seriam também validadas em outras entidades, e ainda, analisar a atuação do controle interno não somente nos contratos de comodatos, e sim em outras formas de transferência de bens por essas entidades.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, M. C. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- ATTIE, William. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- ATTIE, William. **Auditoria Interna**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- ATTIE, William, **Auditoria**: conceitos e aplicações. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- ATTIE, William. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- AYRES, L. C. **Controle Interno em Empresas Familiares de Pequeno Porte**: uma aplicação do modelo COSO II. Revista da Micro e Pequena Empresa, v. 12, n. 1, p. 3-17, 2018.
- BASSO, I. P. **Iniciação à auditoria**. 4ª ed. Ijuí: Unijuí, 2005.
- BATISTA, D. G. **Manual de controle e auditoria**: com ênfase na gestão de recursos públicos. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- BRASIL. **Constituição da república federativa do brasil de 1988**. Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 03 maio 2020.
- BRASIL. **Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acessado em: 03 maio 2020.
- BRASIL. **Lei nº 8.666 de 21 junho de 1993**. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8666cons.htm. Acesso em: 01 maio 2020.
- BRASIL. **Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm. Acessado em: 05 maio 2020.
- CARDIN, S. A. **O Controle Interno na Administração Pública como Ferramenta na Economicidade de Processos**. Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia–XII SEGeT. V. 23, 2017. Disponível em: <https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos15/35622398.pdf>. Acesso em: 01 junho de 2020.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 240 (R1)**. Responsabilidade do auditor em relação a fraude, no contexto da auditoria de demonstrações contábeis. Brasília, DF. 2016. Disponível em:

[https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA240\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA240(R1).pdf). Acesso em: 20 junho de 2020.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBCT TI 01**. Da Auditoria Interna. Nº 986. Brasília, DF. 2003. Disponível em: http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_986.pdf. Acesso em: 27 março de 2020.

CHIAVENATO, I. **Introdução a teoria Geral da Administração**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (**COSO**). Disponível em: www.coso.org. Acesso em: 01 setembro de 2020.

CREPALDI, S. A.; CREPALDI, G. S. Auditoria contábil. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2017.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade gerencial: Teoria e Prática**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.

CREPALDI, S. A. **Auditoria contábil: Teoria e prática**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

DANTON, Gian. **Metodologia científica**. Pará de Minas: Virtual Books Online, 2002.

DUTRA, K. S. **APORTE DO CONTROLE INTERNO**: na auditoria interna sobre as organizações. Disponível em:< http://repositorio.pgsskroton.com/bitstream/123456789/29422/1/KATIA_SANFELICE_DUTRA_ATIVIDADE3.pdf>. Acessado em 01 de maio de 2020.

FERRARI, R. **Controle Interno na Administração Pública e a aplicação de verbas na Educação**. Tribunais de Contas: aspectos polêmicos. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

FRANCO, H.; MARRA, E. **Auditoria Contábil**: 4ª ed. atual. São Paulo: Atlas, 2009.

FRAZÃO, M. PORTAL INVESTIDOR. **conheça os tipos de bens patrimoniais existentes em uma empresa e entenda como geri-los**, 2019. Disponível em:< <https://investorcp.com/gestao-ativo-imobilizado/classificacao-de-bens-patrimoniais/>>. Acessado em: 11 maio 2020.

GARCIA, Alexandre, Sanches. **Controles internos**: conceito e aplicação. 1999. Disponível em:< <https://sapientia.pucsp.br/ldap-login>>. Acessado em: 01 de maio de 2020.

LIRA, Gilianna, Sumitani. **Estudo sobre a aplicação do modelo “COSO” no controle interno**. 2018. Disponível em:< https://bdm.ufmt.br/bitstream/1/349/1/TCC_2018_Giulianna%20Sumitani%20Lira.pdf>. Acessado em 15 de maio de 2020.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Fundamentos de Metodologia Científica**. São Paulo: Atlas, 1994.

MARÇOLA, C. **Auditoria interna como instrumento de controle social na administração pública**. Revista do Serviço Público, v. 62, n. 1, 2014.

MARION, J. C. **Contabilidade Básica**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MEIRELLES, H. L. **Direito administrativo brasileiro**. 42. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MEIRELLES, H. L. **A licitação nas entidades paraestatais**. Revista de Direito Administrativo, v. 132, p. 32-40, 1978. Disponível em: https://scholar.google.com.br/scholar?hl=pt-BR&as_sdt=0%2C5&q=A+LICITA%C3%87%C3%83O+NAS+ENTIDADES+PARAESTATAIS*&btnG=&lr=lang_pt. Acesso em: 01 maio 2020.

OLIVEIRA, E. F. M.; D'ÁVILA, M. Z. **Conceitos e técnicas de controles internos de organizações**. São Paulo: Nobel, 2002.

RIBEIRO, L. P. **Trata dos bens fungíveis e infungíveis, consumíveis e inconsumíveis, divisíveis e indivisíveis, bem como dos singulares e coletivos**. 2006.

RIBEIRO, O. M.; COELHO, J. M. R. **Auditoria**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

RODRIGUES, W. C. **Metodologia científica**. Faetec/IST. Paracambi, p. 01-20, 2007.

SÁ-SILVA, J. R.; ALMEIDA, C. D.; GUINDANI, J. F. **Pesquisa documental: pistas teóricas e metodológicas**. Revista brasileira de história & ciências sociais, v. 1, n. 1, p. 1-15, 2009.

SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM RURAL. **O que é o SENAR**. Disponível em: < <http://senar-ma.org.br/>>. Acessado em: 25 de novembro de 2020.

SIGNOR, Camila Bortoluzzi; MEURER, Michele; CRESTANI, Leandro Araujo. **Análise de um patrimônio na contabilidade comercial**. Disponível em: < https://www.fasul.edu.br/projetos/app/webroot/files/control_e_eventos/ce_producao/20161018-224639_arquivo.pdf>. Acessado em 24 de maio de 2020.

SILVA, L.M. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso extraordinário 789.874 de 17 de setembro de 2014**. Min. Rel. Teori Zavaski, Brasília, DF. 2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7273390>. Acesso em: 01 maio 2020.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso: Planejamento e métodos**. 5ª ed. São Paulo, Bookman editora, 2015.

APÊNDICE A — QUESTIONÁRIO I

01. Quais os procedimentos utilizados para viabilizar o processo de transferência desses bens dados em comodatos?
02. Como você classificaria a execução dos procedimentos desenvolvidos pelo setor, quanto a eficiência?
03. De que maneira é estabilizada a relação do setor de material e patrimônio, que possui vínculo direto com os presidentes dos sindicatos, no repasse das informações?
04. Como você classificaria relação entre o setor de Material e Patrimônio com os representantes dos sindicatos?
05. Qual o meio utilizado pela coordenação de material e patrimônio para monitorar os bens dados em comodato, quanto ao cumprimento das regras de uso e conservação que estão constantes nos contratos firmados?
06. Como você classificaria, quanto a eficiência, os meios utilizados pelo setor para monitoramento dos bens em comodatos?
07. Há a atuação da alta liderança no monitoramento dos procedimentos anteriormente citados?
08. Como você classificaria a efetividade da atuação da alta liderança da entidade nas atividades desenvolvidas pelo setor?
09. De que maneira a alta liderança poderia atuar para propiciar mais eficiência no desempenho das atividades desempenhadas pelo setor de material e patrimônio no que concerne aos bens dados em comodatos?
10. Como você classificaria o desempenho atual do setor de material e patrimônio?

APÊNDICE B — QUESTIONÁRIO II

01. Quais são os riscos gerados pelo processo da transferência dos bens por meio do comodato (cite pelo menos dois)? Eles são mapeados pelo controle interno?
02. Classifique a efetividade do mapeamento dos riscos gerados pelo processo de transferência dos bens por meio dos comodatos?
03. Quais procedimentos são aplicados para o monitoramento e controle desses bens dados em comodato?
04. Qual a precisão dos procedimentos de monitoramento e controle dos bens cedidos por meio dos comodatos?
05. De que maneira o controle interno atuaria em caso de descumprimento dos itens constantes nos contratos, especificamente quanto a conservação, utilização e manutenção desses bens?
06. Classifique a atuação do controle interno quanto a sua tempestividade em caso de descumprimento dos itens constantes nos contratos?
07. Depois de decorrido o tempo máximo para a validade dos contratos, como é controlado e monitorado, pelo controle interno, o processo de retorno desses bens e seu estado de conservação?
08. Classifique a atuação do controle interno no processo de retorno dos bens, decorrido a validade dos contratos, e seu estado de conservação?
09. Há a atuação da alta liderança no monitoramento dos procedimentos anteriormente citados?
10. Classifique a efetividade da atuação da alta liderança da entidade nas atividades desenvolvidas pelo setor?
11. De que maneira a alta liderança poderia atuar para propiciar mais eficiência no desempenho das atividades desempenhadas pelo controle interno no que concerne aos bens dados em comodatos?

12. Classifique o desempenho atual do controle interno?

APÊNDICE C — QUESTIONÁRIO III

01. Quais são as medidas em que a alta liderança do SENAR pode contribuir para o bom desempenho das atividades desenvolvidas pelo controle interno? (cite pelo menos duas)?
02. Como você classificaria a efetividade da alta liderança no melhoramento das atividades desempenhadas pelo controle interno?
03. Existem indicadores para medir a eficiência desse controle interno pela alta liderança? Quais são as respostas a esses resultados?
04. Como você classificaria a eficiência atual do controle interno na execução dos seus procedimentos?
05. Em relação aos contratos de comodatos, qual a atuação da superintendência desde manifestada a necessidade do firmamento dos contratos até a sua finalização?
06. Como você classificaria essa atuação da alta liderança nos processos de comodatos?
07. Quais objetivos sociais se pretendem atingir, na visão da entidade, com esses contratos de comodatos?
08. Como você classificaria a importância dos objetivos sociais para os beneficiados?
09. Na visão de gestor, como são visualizados os ganhos sociais oriundos da utilização dos bens dados em comodato para os sindicatos que os recebem?
10. Como você classificaria esses ganhos sociais?