

# AUDITORIA INTERNA EM RECURSOS HUMANOS: PROCESSO DE CONTRATAÇÃO DE ESTAGIÁRIOS EM UMA UNIVERSIDADE PÚBLICA

Aline Klozovski Joay\*  
Silvio Roberto Stefano\*\*  
Marcia Aparecida Zampier\*\*\*  
Márcio Luiz Bernardim\*\*\*\*

**RESUMO:** A Auditoria contribui para diversos processos das organizações, atuando como ferramenta de verificação e acompanhamento, prevenindo e corrigindo ingerências e melhorando os procedimentos da área de recursos humanos. O objetivo principal dessa pesquisa foi analisar o processo de contratação de estagiários em uma instituição pública de ensino superior e suas conformidades ou não. Utilizou-se uma pesquisa aplicada quantitativa com dados primários e secundários, do tipo exploratória e descritiva, considerada ocasional única, além de um levantamento bibliográfico. Foi realizado um *check-list* com uma amostra de trinta contratos de estágio selecionados por meio de sorteio simples. Os resultados indicam que a instituição atende à legislação federal, estadual e local vigente. Porém, há algumas divergências no que se refere à periodicidade de realização de relatórios e avaliações de estágio, compatibilidade das atividades descritas no Termo de Compromisso de Estágio com aquelas previstas em projeto pedagógico, número de estagiários de nível superior em relação ao permitido e adaptação de estagiários portadores de deficiência.

**PALAVRAS-CHAVE:** Auditoria; Auditoria de Recursos Humanos; Estágio; Processos de Contratação.

## INTERNAL AUDITING IN HUMAN RESOURCES: THE PROCESS OF CONTRACTING TRAINEES IN A GOVERNMENT-RUN UNIVERSITY

---

\* Especialista em Gestão Contábil, Auditoria e Perícia pela Universidade Estadual do Centro-Oeste (UNICENTRO), Chopinzinho (PR), Brasil.

\*\* Pós-Doutor em Administração pela Universidade do Vale do Itajaí (UNIVALI); Coordenador e Docente do Mestrado Profissional em Administração da Universidade Estadual do Centro-Oeste (UNICENTRO), Chopinzinho (PR), Brasil; E-mail: professor-silvio@hotmail.com

\*\*\* Mestre em Administração pela Universidade Federal do Paraná (UFPR); Docente Assistente A da Universidade Estadual do Centro-Oeste (UNICENTRO), Chopinzinho (PR), Brasil.

\*\*\*\* Doutor em Educação pela Universidade Federal do Paraná (UFPR); Docente da Universidade Estadual do Centro-Oeste (UNICENTRO), Chopinzinho (PR), Brasil.

**ABSTRACT:** Auditing contributes towards several organizational processes and is a tool for verification and follow-up. It prevents and corrects mistakes and improves procedures in human resources. Current paper analyzes the process of contracting trainees in an institution of higher education and its compliances. A quantitative, descriptive and exploratory research was endeavored with primary and secondary data, coupled to a bibliographical survey. A check-list comprising a sample of thirty trainees selected randomly was undertaken. Results show that the institution complies with federal, state and municipal Brazilian law with certain divergences on the periodicity of reports and evaluation of training, compatibility of activities described in the Trainee Terms against that pedagogically projected, number of trainees higher than that permitted and adaptation of trainees with deficiencies.

**KEY WORDS:** Auditing; Auditing of Human Resources; Training Period; Contract Process.

## INTRODUÇÃO

Para que uma organização pública ou privada seja efetiva no alcance dos objetivos pretendidos, é essencial que ela esteja preparada profissionalmente, contando para isso com uma aliada de vital importância: a auditoria. Sua contribuição será tanto maior quanto melhor ela garantir o correto andamento dos diversos processos da organização, atuando como ferramenta de verificação e acompanhamento.

Com relação à administração pública, o conceito amplo de auditoria aborda a obrigação da prestação de contas decorrente de uma responsabilidade delegada, visando relatar de que forma esta foi executada (SILVA, 2009 apud KERBER; SIQUEIRA, 2012).

A auditoria examina as demonstrações e os registros administrativos: “o auditor observa a exatidão, integridade e autenticidade de tais demonstrações, registros e documentos” (HOLMES, 1956 apud SÁ, 2000, p. 24). Esse profissional tem a responsabilidade de averiguar os diversos processos administrativos existentes em uma organização, sejam eles contábeis ou não, podendo ele ser um funcionário da própria organização ou um profissional externo.

Oliveira (2006), ao tratar dos tipos de auditoria, cita a auditoria

independente, a auditoria interna e a auditoria governamental. Especificamente em relação à auditoria interna, Castro (2010, p. 382) a define como um “mecanismo de controle, na medida em que revisa e avalia a eficiência e adequação dos outros controles existentes e auxilia a alta administração na tomada de decisões”. O auditor interno atua como um fiscal das atividades da organização, prevenindo e corrigindo ocasionais erros ou inconsistências que poderiam vir a prejudicar a organização.

Oliveira (2006) menciona ainda a Auditoria Operacional e a Auditoria Administrativa, elencando a Auditoria de Pessoal como integrante da Auditoria Operacional, que busca conhecer o relacionamento da empresa com o seu pessoal, com a legislação e com a sociedade. Neste âmbito, um dos planos de Auditoria de Pessoal sugeridos por Sá (2000) é a indagação sobre a obediência aos critérios técnicos da seleção de pessoal.

Nesse contexto, tem-se como problema de pesquisa: Como o processo de contratação de estagiários na instituição está relacionado com as normas e regras estabelecidas? Para responder essa questão, tem-se como objetivo geral analisar o processo de contratação de estagiários em uma instituição pública de ensino superior e suas conformidades ou não.

Este artigo está estruturado em: referencial teórico, metodologia utilizada para a realização do estudo, análise dos dados e resultados obtidos, considerações finais, com apontamento dos limites do estudo e novas perspectivas de pesquisa sobre o tema.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 AUDITORIA DE RECURSOS HUMANOS

As publicações sobre auditoria nas organizações é um tema muito difundido em estudos internacionais. No Brasil, entretanto, o tema não encontra a mesma relevância e frequência. Na base de pesquisa SPELL® *Scientific Periodicals Electronic Library*, que contém artigos de mais de 90 periódicos com estratos (Qualis/Capes) de B4 a A2 nacionais, em 11 de outubro de 2015, foram encontrados 42 artigos

relacionados a auditoria, estando relacionados às áreas de contabilidade, finanças, recursos humanos, *marketing*, produção/logística e estratégia. Relacionados diretamente com a temática desse artigo foram identificados somente dois artigos. Foram 40 publicações nos últimos cinco anos, número reduzido ao se considerar que nessa base foram publicados 31.499 documentos.

As organizações devem dar grande importância ao seu quadro de pessoal, pois eles são a principal ferramenta para geração de resultados. Funcionários valorizados, respeitados e motivados são de grande valia e podem trazer muitos benefícios à organização. Nesse âmbito, a Auditoria de Recursos Humanos atua como reguladora e fiscalizadora dos processos relacionados ao quadro de pessoal da empresa, atuando desde as etapas de contratação até o desligamento dos funcionários, analisando os procedimentos internos com relação à legislação trabalhista e previdenciária. Ela trabalha visando o cliente interno, os trabalhadores da instituição, identificando soluções e propondo ações para melhoria do sistema.

A Auditoria de Recursos Humanos, ou Auditoria de Pessoal, trata da auditoria não somente de registros quantificáveis e tangíveis, mas também de aspectos intangíveis, como qualidade de serviços e relacionamento interpessoal. Assim, segundo Soares et al. (2009, p. 4) cabe à Auditoria de Recursos Humanos “[...] uma análise aprofundada sobre o sistema de funcionamento que envolve a área, sob os aspectos: qualidade e serviço, rotinas burocratizadas, a fim de prevenir e ou evitar demandas judiciais e infrações administrativas”. Complementando essa visão, Sá (2000) afirma que na Auditoria de RH busca-se conhecer qual é o comportamento da organização em relação ao seu pessoal, do pessoal em relação à empresa e de ambos em relação à legislação e à sociedade.

A correta averiguação dos fatores relacionados à mão de obra pode evitar problemas futuros. Ao analisar profundamente todas as operações trabalhistas, direitos e deveres tanto do empregado como do empregador, com a posterior elaboração de relatórios e pareceres, o auditor de recursos humanos pode identificar eventuais erros e sugerir ações corretivas (SOARES et al., 2009). Desta forma, o auditor evita que a empresa tenha dispêndios desnecessários decorrentes de ações trabalhistas que poderiam ser evitadas com um bom trabalho preventivo.

A padronização da área de recursos humanos é fundamental para que se

possa comparar e avaliar continuamente os trabalhos de auditoria. As avaliações servem para que a empresa compare sua situação anterior com a atual, percebendo assim possíveis melhorias. Mas como cada empresa tem suas peculiaridades, as ferramentas de avaliação devem ser adaptadas a cada realidade (PETRUF; STEFANO, 2013). Sá (2000) aponta ainda outros itens que compõem o plano de auditoria de pessoal, como a verificação da existência de controle de horas ociosas, se há plano de incentivo, se há suprimento adequado de meios de trabalho, se há controle de horas de intervalo e se há critérios técnicos para a seleção de pessoal, dentre outros. Tais itens são importantes, mas não devem ser tratados como exclusivos, pois a realidade de cada organização é diferente e cada situação exige a adaptação de novos itens e ações.

Tais ações podem ser executadas por meio de entrevistas, questionários, pesquisas internas e externas, testes por amostragem, observação e outros métodos. O auditor de recursos humanos primeiramente faz um *check-list* do que precisa ser examinado, de acordo com a situação e com o que foi acordado com a alta administração da empresa auditada e, depois de executadas as ações planejadas, elabora um parecer técnico com apontamentos, orientações e sugestões para os administradores ou gestores da empresa, organização ou setor auditado.

Como no decorrer dos trabalhos o auditor tem contato com muitas informações pessoais e de cunho sigiloso, torna-se fundamental que o auditor tenha uma postura profissional tanto do decorrer dos trabalhos quanto após encerradas as atividades, tendo o cuidado de evitar que informações pessoais dos trabalhadores da empresa ou organização auditada sejam divulgadas.

## 2.2 AUDITORIA EM ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS

Quando se trata de uma organização pública, tão importante quanto a veracidade das demonstrações financeiras e a prevenção de dispêndios trabalhistas, é a transparência e a ética das ações dos gestores. Sobre isso, Marques e Almeida (2004, p. 87) afirmam que “para as entidades públicas o que interessa, sobretudo, é que a gestão dos fundos públicos tenha sido adequada e que se pautou por critérios de legalidade; aliás, a vertente tradicional do controlo público”.

Além das dimensões clássicas de análise de transações financeiras, contábeis,

orçamentárias e patrimoniais, e do exame da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de projetos, programas e atividades governamentais, Corbari e Macedo (2011, p. 205) destacam que “[...] há outras dimensões a serem observadas, que avaliam aspectos como a qualidade dos serviços, o grau de adequação dos resultados, dos programas às necessidades das clientelas e a justiça na distribuição dos serviços e de seus custos econômicos, sociais e políticos (equidade)”.

A auditoria interna é de essencial importância no apoio aos gestores públicos: “Ao mesmo tempo em que lidam com os números contidos nas demonstrações contábeis, também vão poder dar suporte aos atos praticados pelos dirigentes públicos” (CASTRO, 2008, p. 6).

### 2.3 O ESTÁGIO

O Estágio é um modo de proporcionar ao estudante um contato inicial com o mercado de trabalho, com vínculo e supervisão de uma instituição de ensino. Com o estágio o estudante é capaz de descobrir desde cedo a área de trabalho que mais lhe interessa, e assim desenvolver precocemente habilidades técnicas e comportamentais. Segundo o Art. 1º da Lei nº 11.788, de 25 de setembro de 2008, (BRASIL, 2008):

Estágio é ato educativo escolar supervisionado, desenvolvido no ambiente de trabalho, que visa à preparação para o trabalho produtivo de educandos que estejam frequentando o ensino regular em instituições de educação superior, de educação profissional, de ensino médio, da educação especial e dos anos finais do ensino fundamental, na modalidade profissional da educação de jovens e adultos.

Atualmente, o dispositivo que dispõe sobre o estágio de estudantes é a Lei nº 11.788, de 25 de setembro de 2008 (BRASIL, 2008), que revogou a Lei nº 6.494, de 07 de dezembro de 1977. No âmbito do Estado do Paraná, o Decreto nº 8.654/2010 (PARANÁ, 2010) dispõe que os Órgãos e Entidades da Administração Pública Estadual Direta e Indireta, inclusive as Instituições Estaduais de Ensino Superior, podem aceitar estagiários na forma que especifica. Este decreto considera o disposto na supramencionada Lei Federal nº 11.788/2008.

Cada instituição ou órgão que concede o estágio, nos termos das

supramencionadas leis, tem sua própria regulamentação de estágio. O Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão - Secretaria de Recursos Humanos, através da Orientação Normativa nº 7, de outubro de 2008 (BRASIL, 2008) estabelece orientação sobre a aceitação de estagiários no âmbito da Administração Pública Federal direta, autárquica e fundacional. O Ministério Público do Estado do Paraná regulamenta o estágio nesta instituição por meio das Resoluções nº 1.952/2009 (PARANÁ, 2009) e CNMP nº 42/2009. É notável a importância do estágio, na medida em que proporciona ao estudante a oportunidade de pôr em prática o que aprendeu na instituição de ensino, por meio de situações reais de trabalho, promovendo assim sua integração social e profissional ao meio em que vive. O estágio também é benéfico à instituição que o oferece, pois tem a oportunidade de moldar o estagiário de acordo com suas características e necessidades, podendo despertar nele o interesse de ingressar na instituição.

### 3 METODOLOGIA

O trabalho seguiu as seguintes etapas: a) Pesquisa bibliográfica, para se levantar o referencial teórico existente, que proporcionou sustentação às conclusões do trabalho; b) Pesquisa de campo, onde foram levantados os dados necessários à pesquisa, que foi realizada no período de maio de 2014; c) Análise dos resultados e elaboração de relatório conclusivo sobre os trabalhos realizados, atividade esta realizada no período de junho de 2014.

A pesquisa foi realizada em uma universidade pública localizada no interior do Estado do Paraná, por meio de uma entrevista aberta com um funcionário da Pró-Reitoria de RH da instituição. Esse profissional, responsável pela contratação de estagiários, forneceu informações a respeito do processo de contratação (etapas de recrutamento e seleção, requisitos para ser estagiário, documentos necessários, regras internas, cumprimento da legislação). Também foram realizados *check-lists* em documentos relacionados à contratação de estagiários, procedimento pelo qual foi analisada a documentação relativa à contratação de cada estagiário, tendo por guia uma lista de aspectos a serem observados em cada conjunto de documentos.

Para a realização do *check-list* fixou-se como população total a quantia de 358, número este correspondente ao número de estagiários ativos no dia 1º de maio de 2014 na instituição pesquisada. Destes, selecionou-se por sorteio simples uma amostra de 30 estagiários.

A amostra foi calculada conforme as proporções de Krainiski (2012), apresentada na Tabela 1 a seguir:

**Tabela 1.** Tamanho de Amostra para Proporções

PRECISÃO	NÍVEL DE CONFIANÇA			
	80%	90%	95%	99%
10%	15	23	30	52
5%	51	77	100	144
3%	113	155	186	233
2%	183	226	254	289
1%	289	313	325	338

Fonte: Elaborado a partir de Krainiski (2012).

Legenda:	
Tamanho da População ==>	O número de indivíduos com chance de entrarem na amostra e em relação aos quais serão feitas inferências.
Proporção Populacional ==>	Proporção de eventos de interesse esperados na população.
Precisão ==>	Margem de erro para estimação da proporção populacional.
Nível de Confiança ==>	Probabilidade de acerto no teste de hipóteses e na estimação por intervalo.

A área da pesquisa foi a Auditoria, especificamente a Auditoria Interna na Área de Recursos Humanos, onde foram analisados os processos de contratação de estagiários na instituição de ensino superior pesquisada.

## 4 ANÁLISE DE DADOS E RESULTADOS

A Universidade Estadual analisada consolidou-se em 1997 e está instalada na região central do Estado do Paraná, contando com mais de cinquenta municípios em sua região de abrangência e compreendendo uma população de mais de 1 milhão de habitantes, com 59 ofertas de cursos de graduação em seis cidades do Estado.

O Programa de Estágio Não Obrigatório na Universidade está regulamentado pela Resolução nº 2-CAD, de 10 de fevereiro de 2009, e Resolução nº 264-CAD, de 08 de setembro de 2011, tendo por base a Lei Federal nº 11.788/2008 (BRASIL, 2008) e o Decreto do Estado do Paraná n. 8.654/2010 (PARANÁ, 2010), que dispõem sobre o estágio de estudantes.

A maioria dos contratos de estágio da instituição inicia-se em meados de fevereiro, coincidindo com o início do período letivo, e encerra-se em meados de dezembro, por ocasião do fim do período letivo. Isto se dá pela impossibilidade de se manter estagiários trabalhando sem supervisão, visto que não há expediente normal fora do período letivo. Alguns são contratados logo nos primeiros dias úteis do ano, e outros poucos são permanentes, devido à natureza dos trabalhos que executam, que não estão diretamente relacionados ao período letivo da instituição.

### 4.1 ASPECTOS LEGAIS

Foram elencados alguns pontos para verificação do processo de contratação de estagiários na referida instituição de ensino superior. Com relação à totalidade dos contratos de estágios realizados na instituição, por meio de consultas ao SGU - Sistema de Gestão Universitária (contém todos os registros relacionados à Gestão de Pessoas e, conseqüentemente, dos estagiários) e por meio de entrevista com o responsável pelo processo de contratação, foram verificados os seguintes aspectos, tendo como referência os dispositivos legais e resoluções mencionados:

#### ***1) Número de estagiários na Instituição concedente, em relação ao número de funcionários.***

Ao consultar a Lei 11.788/2008, que dispõe sobre o estágio de estudantes,

em seu artigo 17º consta que o número máximo de estagiários em relação ao quadro de pessoal das entidades concedentes de estágio deve ser de até 20% do número total de empregados, o mesmo devendo ser respeitado nas eventuais filiais ou estabelecimentos, ou, no caso, dos *campi* da Universidade. Ao verificar este percentual de estagiários em relação ao quadro de empregados, vê-se que esse patamar está sendo ultrapassado, conforme Tabela 2:

**Tabela 2.** Percentual de Estagiários em Relação ao Total de Funcionários

<i>Campus</i>	Total Estagiários	Total Empregados	Percentual
C	108	380	28,42%
I	86	294	29,25%
SC	164	496	33,06%
<b>TOTAL</b>	<b>358</b>	<b>1170</b>	<b>30,60%</b>

Fonte: Dados coletados na pesquisa de campo.

Porém, a Resolução Conjunta SEAP/SEPL/SEFA nº 0003/2011 (SEAP/SEPL/SEFA, 2011), de 19 de outubro de 2011, em seu anexo único, fixa o número de vagas para a Universidade.

**Tabela 3.** Vagas para Estagiários

	Ensino Médio (carga diária de 4h)	Ensino Superior (carga diária de 4h, 5h ou 6h)	TOTAL
<i>Campus C</i>	7	103	110
<i>Campus I</i>	15	76	91
<i>Campus SC</i>	15	161	176
TOTAL Estagiários	37	340	377*
<b>Resolução Conjunta SEAP/SEPL/SEFA nº 0003/2011</b>	<b>80</b>	<b>298</b>	<b>378</b>

Fonte: Dados coletados na pesquisa de campo.

\*O Total de Estagiários em 377, divergente da tabela anterior, que apresenta um total de 358, deve-se a uma incongruência interna nos relatórios, que foram retirados de fontes diferentes dentro do SGU.

Analisando a Tabela 3, vê-se que a Universidade respeita o limite total de estagiários na instituição, que é de 378, porém, há mais estagiários do Ensino Superior do que o limite estipulado pela referida Resolução Conjunta.

**2) Número máximo de estagiários supervisionados por um mesmo supervisor.**

A Lei nº 11.788/2008 em seu Art. 9º, inciso III, bem como o Decreto nº 8.654/2010, em seu Art. 13º, § 5º e a Resolução nº 2-CAD, de 10 de fevereiro de 2009, em seu Art. 19º, estipulam que o Supervisor de Estágio da Instituição Concedente pode ter no máximo 10 estagiários sob sua supervisão. Em consulta ao SGU e de acordo com informações da PRORH, verificou-se que não há casos de supervisor com mais de 10 estagiários sob sua responsabilidade.

**3) Reserva de 10% das vagas para portadores de necessidades especiais.**

A Lei nº 11.788/2008 em seu Art. 17º, § 5º, bem como o Decreto Estadual nº 8.654/2010, em seu Art. 30º, e a Resolução nº 2-CAD, de 10 de fevereiro de 2009, em seu Art. 13º, asseguram às pessoas portadoras de necessidades especiais o percentual de 10% das vagas de estágio oferecidas pela Instituição Concedente de Estágio. Não foi verificada a ocorrência de pessoa com deficiência atuando como estagiário no corrente ano.

**4) Celebração de convênio entre a Universidade e a Instituição de ensino à qual pertence o estudante/estagiário.**

A Lei nº 11.788/2008, em seu Art. 8º, faculta às instituições de ensino a celebração de convênio de concessão de estágio com entes públicos e privados, porém a Resolução nº 2-CAD, de 10 de fevereiro de 2009, em seu Art. 18º, obriga as Instituições de Ensino conveniadas a assinar Termo de Convênio com a Universidade. A Universidade celebra Termo de Convênio com todas as Instituições de Ensino cujos estudantes estagiam nesta instituição.

**5) Existência de Instituição que atue como agente de integração entre as instituições de ensino e concedente.**

A Lei nº 11.788/2008, em seu Art. 5º, faculta às instituições de ensino e instituições cedentes que recorram a agentes de integração públicos ou privados,

mediante condições acordadas em instrumento jurídico apropriado, inclusive contratação por meio de licitação, no caso de entidades públicas. A Universidade não se utiliza de nenhum agente de integração, sendo ela inteiramente responsável pelo processo de recrutamento, seleção e contratação de estagiários.

### **6) Lotação de estagiário em setor onde já atue cônjuge e/ou parente de até quarto grau.**

A Resolução nº 2-CAD, de 10 de fevereiro de 2009, em seu Art. 27, proíbe a lotação de estagiário em setores onde já atue cônjuge e/ou parente até o nível de quarto grau. Quanto a esse aspecto, não há uma verificação formal, mas se é constatado que o estagiário tem este impedimento, ele não será lotado no referido setor.

### **7) Atualização da Legislação Interna - Regulamentos**

Atualmente, o processo de cadastro de estagiários e a seleção por parte dos setores interessados em contratar um estagiário é automatizado, realizado diretamente pelo *site* da Universidade e pelo SGU.

### **8) Recessos Remunerados**

A Lei nº 11.788/2008, em seu Art. 13, § 1º e § 2º, e o Decreto Estadual nº 8.654/2010, em seu Art. 18, asseguram ao estagiário período de recesso de 30 dias por ano, ou proporcional a este, em caso de estágio de menor período, gozados preferencialmente em período de férias escolares. A Resolução nº 2-CAD, de 10 de fevereiro de 2009, em seu Art. 18, assegura tal direito nos mesmos termos, porém não menciona serem remunerados. Na Universidade, de acordo com informações fornecidas pela PRORH, todos os estagiários têm recesso remunerado, usufruído geralmente em época de férias escolares.

## **4.2 ANÁLISES DOCUMENTAIS**

Foram selecionados 30 estagiários para que fossem analisadas questões relativas ao seu processo de contratação. Para tal, foi elaborado um *check-list* cuja

análise encontra-se na sequência. A análise foi feita em documentos arquivados nas pastas individuais de cada estagiário, em informações obtidas no SGU e com funcionários da PRORH - Pró-Reitoria de Recursos Humanos, responsáveis pela contratação dos estagiários.

### ***a) Documentos de cada estagiário disponíveis para consulta***

A Lei n. 11.788/2008, em seu Art. 9º, inciso VI, especifica que a instituição concedente do estágio deve manter à disposição da fiscalização os documentos que comprovem a relação de estágio. Nesta auditoria interna observou-se que os documentos relativos à contratação dos estagiários estão disponíveis para consulta, em arquivo específico organizado em pastas individuais para cada estagiário.

### ***b) Termo de Compromisso de Estágio***

A Lei n.º 11.788/2008, em seu Art. 3º, inciso II, e Art. 7º, inciso I, obriga a instituição concedente a celebrar Termo de Compromisso de Estágio assinado pelas três partes: Instituição de Ensino, Instituição Concedente e Estagiário. O Decreto Estadual n.º 8.654/2010, em seu Art. 7º, além de estipular que estas mesmas três partes devem assinar o Termo de Compromisso de Estágio, especifica os itens que deverão constar no Termo. A Resolução n.º 2-CAD, de 10 de fevereiro de 2009, em seu Art. 10º, também determina que o Termo deve ser assinado entre as mesmas três partes já mencionadas. Tal Resolução apresenta um modelo do Termo de Compromisso de Estágio, em 03 páginas, a ser celebrado entre Universidade, Instituição de Ensino e Estagiário.

Dos 30 estagiários analisados, 29 tinham o Termo de Compromisso de Estágio disponível para consulta, todos assinados pelas 03 partes, porém, em 07 destes faltava a rubrica de uma das partes nas folhas 01 e 02 do termo. O Termo de Compromisso ausente, conforme explicação da PRORH, teve uma alteração e estaria tramitando pelos órgãos/pessoas responsáveis para recolhimento de assinaturas.

Dos 29 Termos de Contrato de Estágio analisados, com relação aos itens constantes no Decreto Estadual n.º 8.654/2010, Art. 7º, verificou-se que no modelo de Termo de Compromisso de Estágio utilizado para formalizar a relação de estágio constam integralmente todos os itens requeridos, com exceção dos itens VI (o Termo

não menciona especificamente o sigilo do estagiário quanto às informações a que tiver acesso) e VII (não menciona a periodicidade de 06 meses no envio de relatórios à instituição de ensino). O item X refere-se ao Convênio que os órgãos públicos estaduais devem celebrar com a Central de Estágio do Estado do Paraná, mas tal fato não se aplica à Universidade, pois ela não precisa estar vinculada à Central de Estágios do Estado, tendo autonomia para celebração de contratos diretamente com os estagiários e instituições de ensino.

O Decreto Estadual nº 8.654/2010, em seu Art. 8º, determina, ainda, que o Termo de Compromisso de Estágio deva ser emitido com base no período letivo do estudante, se o mesmo for semestral ou anual, e o Art. 10º, inciso XVII, obriga a Unidade Concedente do Estágio a solicitar semestralmente a declaração de matrícula atualizada aos estagiários. Na Universidade os contratos geralmente são celebrados tendo por data final o último dia útil do mês de novembro ou início de dezembro (a menos que este período extrapole o limite máximo de 02 anos de estágio), seja o período de aulas do aluno semestral ou anual, e o atestado de matrícula é sempre exigido quando da assinatura do contrato. No caso de período letivo semestral, a cada início de novo semestre dentro de um contrato ativo é solicitado que o estudante traga um novo atestado de matrícula.

### ***c) Manutenção de cópia de documentos pessoais - RG, CPF***

A Lei nº 11.788/2008, em seu art. 9º, inciso VI, especifica que a instituição concedente deve manter à disposição da fiscalização documentos que comprovem a relação de estágio. Para a assinatura do Termo de Compromisso de Estágio, indispensável para o início das atividades, a PRORH requisita do estagiário a apresentação de alguns documentos, que são: documento de identidade, CPF e um atestado de matrícula da sua instituição de ensino para provar que é estudante regularizado. Verificou-se que seis pastas individuais não continham cópia dos documentos pessoais (RG e CPF) exigidos no ato da contratação, mas constatou-se que esses documentos encontram-se em outros arquivos, que concentram os contratos anteriores destes mesmos estagiários com a Universidade.

***d) Atestado de Matrícula apresentado pelo estudante/estagiário atualizado***

A Lei nº 11.788/2008 em seu Art. 3º, inciso I, e o Decreto Estadual nº 8.654/2010, Art. 3º, especificam que o estudante deve estar regularmente matriculado para que possa realizar o estágio na Instituição Concedente, e esta comprovação se dá por meio da apresentação de atestado de matrícula emitido pela instituição de ensino.

Das 30 pastas individuais analisadas, todas continham atestado de matrícula atualizado/recente apresentado pelo estagiário no ato da contratação, informando também o período em que o curso é realizado (matutino, vespertino ou noturno). Destes atestados, 12 informavam que o referido estudante não possui nenhuma disciplina em dependência, 05 informavam que o estudante tinha alguma disciplina em dependência (porém sem informar o horário em que estas dependências são cursadas) e 13 não informam se o estudante possui ou não alguma disciplina em dependência.

***e) Indicação de supervisor de estágio por parte da Universidade***

A Lei nº 11.788/2008, Art. 9º, inciso III, o Decreto Estadual nº 8.654/2010, Art. 12º e a Resolução nº 2-CAD, de 10 de fevereiro de 2009, no Art. 19º, determinam que a Instituição Concedente indique um orientador de estágio para acompanhamento das atividades do estagiário. Das 30 pastas individuais analisadas, 29 continham indicação do supervisor de estágio por parte da Universidade (esta como instituição concedente do estágio), definida no Termo de Compromisso de Estágio e assinada por este. Uma análise ficou prejudicada devido à ausência do Termo de Compromisso de Estágio, conforme relatado no item b.

***f) Indicação de Orientador de estágio por parte da instituição de ensino***

A Lei nº 11.788/2008, Art. 7º, inciso III, o Decreto Estadual nº 8.654/2010, Art. 14º, inciso VI, e a Resolução nº 2-CAD, de 10 de fevereiro de 2009, Art. 18º, inciso VIII, determinam que a Instituição Concedente indique um orientador de estágio para acompanhamento das atividades do estagiário.

Da amostra analisada, 29 continham indicação do orientador de estágio por parte da instituição de ensino, definida no Termo de Compromisso de Estágio e assinada por este. Uma análise ficou prejudicada devido à ausência do Termo de

Compromisso de Estágio, conforme citado no item b.

**g) *Elaboração de plano de atividades do estagiário***

A Lei nº 11.788/2008, Art. 7º, parágrafo único, determina a elaboração do plano de atividades do estagiário, elaborado de comum acordo pelas 3 três partes e que será incorporado ao termo de compromisso de estágio. O Decreto Estadual nº 8.654/2010, no Art. 3º, §4º e Art. 6º, e a Resolução nº 2-CAD, de 10 de fevereiro de 2009, no Art. 5º, §2º, estipulam que apenas serão aceitos estagiários de cursos cujas áreas estejam diretamente relacionadas com as atividades desenvolvidas pelo órgão ou entidade nos quais se realiza o estágio. A Resolução nº 2-CAD, de 10 de fevereiro de 2009, no seu anexo I, que contém o modelo do Termo de Compromisso de Estágio a ser celebrado entre as partes, tem um campo específico para preenchimento das atividades que o estagiário desenvolverá.

Das 30 pastas analisadas, 29 continham o plano de atividades do estagiário, expresso no Termo de Compromisso de Estágio assinado pelas três partes envolvidas. Uma análise ficou prejudicada devido à ausência do Termo de Compromisso de Estágio, conforme mencionado no item b.

**b) *Adequação das atividades desenvolvidas pelo estagiário à área de seu curso, de acordo com o projeto pedagógico do curso***

Comparando-se as atividades a serem desenvolvidas pelo estagiário descritas no Plano de Estágio integrante do Termo de Compromisso de Estágio com as atividades previstas no projeto pedagógico do respectivo curso de cada aluno, obteve-se as seguintes constatações:

- 18 contratos são de alunos da própria Universidade, e destes, por meio de consulta aos Projetos Pedagógicos arquivados na PRORH e também disponíveis para acesso pela *Internet*, constatou-se que apenas 13 descrições de atividades estão de acordo com as previstas no Projeto Pedagógico do respectivo curso do aluno; 04 apresentam divergências na descrição das atividades em relação àquelas previstas no Projeto e em 01 (um) caso não foi encontrado no Projeto Pedagógico do curso a permissão para que o estudante realize estágio não obrigatório.

- 02 contratos são de alunos estudantes de ensino médio e, nestes casos, a PRORH considera um ofício encaminhado pelo Governo do Estado, que permite que estudantes de Ensino Médio realizem estágio não obrigatório, porém neste ofício não há descrição das atividades que o estagiário poderá desempenhar.
- 10 contratos são de estudantes de outras Instituições de Ensino Superior e, nestes casos, a PRORH considera para análise da adequação das atividades ao Projeto Pedagógico, ofícios encaminhados pelas respectivas Instituições de Ensino afirmando que seus estudantes podem realizar estágio não obrigatório; estes ofícios não contêm o Projeto Pedagógico do curso e apenas em alguns contêm a descrição das atividades que o estagiário poderá desenvolver. Assim, conclui-se que destes 10, apenas 02 têm as atividades descritas no Plano de Estágio compatíveis com aquelas descritas na documentação encaminhada pelas instituições.

### ***t) Jornada de atividades compatível com o horário escolar***

A Lei nº 11.788/2008, em seu Art. 10º, o Decreto Estadual nº 8.654/2010, no Art. 6º, e a Resolução nº 2-CAD, de 10 de fevereiro de 2009, no Art. 12º, determinam que a jornada do estagiário deverá ser compatível com as atividades escolares.

Com relação à documentação constante nas pastas individuais dos estagiários, contrapondo-se o horário de estágio constante no Termo de Compromisso de Estágio e o período de aula constante no Atestado de Matrícula apresentado no ato da contratação, 29 dos 30 estagiários analisados têm horário de estágio compatível com o horário escolar, embora os alunos que eventualmente têm alguma disciplina em dependência não tenham o horário das mesmas mencionados no atestado de matrícula, conforme já mencionado no item d. Com relação às disciplinas em dependência de alguns alunos, quando tal informação consta no Atestado de Matrícula, a PRORH pede ao departamento do curso ao qual pertence o aluno que apresente uma certidão atestando que as dependências que o aluno cursa não prejudicam o andamento do estágio, porém, tal certidão não menciona horários de realização das dependências e eventuais ajustes no horário de realização do estágio. Uma análise ficou prejudicada devido à ausência do Termo de Compromisso de Estágio, conforme item b.

O Decreto Estadual nº 8.654/2010, no Art. 6º, § 4º, estipula que deve haver um intervalo de no mínimo uma hora entre a jornada diária de estágio e o início ou término das aulas do estagiário. Na Universidade, de acordo com informações da PRORH, tal horário sempre é respeitado, embora no atestado de matrícula apresentado pelos estagiários não conste o horário exato de início e término das aulas, e os horários de estágio constantes no Termo de Compromisso de Estágio podem ser ajustados informalmente de comum acordo entre estagiário e o setor onde ele trabalha para melhor adequação às atividades escolares do estagiário.

***j) Prazo máximo de estágio (não superior a 24 meses, já incluso estágio eventualmente já realizado em outros órgãos do Estado)***

O Decreto Estadual nº 8.654/2010, no Art. 4º, § 5º e a Resolução nº 2-CAD, de 10 de fevereiro de 2009, no Art. 14º, determinam que o prazo máximo de duração do estágio em Órgãos e Entidades da Administração Pública Estadual Direta e Indireta, inclusive as Instituições Estaduais de Ensino Superior, como a Universidade, não poderá ultrapassar a 24 meses.

Em consulta ao sistema interno da Universidade, o SGU, que faz o gerenciamento das informações relativas à Gestão de Pessoas, constatou-se que todos os 30 estagiários analisados não têm tempo de estágio superior a 24 meses na Universidade. Porém, quanto ao tempo de realização de estágio em outros órgãos do Estado do Paraná, é feita uma verificação por meio de pedido enviado à Central de Estágio do Estado somente nos casos em que o candidato a estagiário declara que já fez estágio em outros órgãos do Estado.

O mesmo Decreto no Art. 6º, § 5º, estipula em 12 meses o limite máximo de atividade na mesma área de aprendizagem ou experiência prática, porém na Universidade geralmente o estagiário fica todo o período de estágio lotado no mesmo setor/departamento, de acordo com informações do setor responsável pelas contratações.

***k) Fornecimento de bolsa auxílio mensal, com base em valor/bora definido em Lei***

A Lei nº 11.788/2008, em seu Art. 12º, o Decreto Estadual nº 8.654/2010, no Art. 22º, e a Resolução nº 2-CAD, de 10 de fevereiro de 2009, no Art. 16º, inciso

I, determinam que, no caso de estágio não obrigatório, o estagiário deverá receber bolsa auxílio.

Em consulta ao SGU, e por meio de consultas aos Termos de Compromisso de Estágio, constatou-se que todos os estagiários recebem a bolsa auxílio mensal com valor pago por hora trabalhada conforme definido no Decreto Estadual nº 6.271, de 24 de outubro de 2012 (PARANÁ, 2012), que é de R\$ 5,29 por hora para estagiários de nível superior (28 dos 30 casos analisados) e R\$ 4,11 por hora trabalhada para estagiários de Ensino Médio (2 dos 30 casos analisados).

#### ***l) Fornecimento de auxílio transporte***

A Lei nº 11.788/2008, Art. 12, o Decreto Estadual nº 8.654/2010, Art. 16, e a Resolução nº 2-CAD, de 10 de fevereiro de 2009, Art. 16, inciso II, determinam que, no caso de estágio não obrigatório, o estagiário deverá receber, além da bolsa auxílio mensal, o auxílio transporte, cujo valor na Universidade é previamente fixado pelo Conselho de Administração - CAD. Em consulta ao SGU, constatou-se que todos os estagiários recebem uma bolsa auxílio transporte mensal no valor de R\$ 36,00, fixado pela Resolução nº 3-CAD, de 06 de março de 2009.

#### ***m) Contratação de seguro contra acidentes pessoais***

A Lei nº 11.788/2008, Art. 9º, inciso IV, o Decreto Estadual nº 8.654/2010, Art. 17, e a Resolução nº 2-CAD, de 10 de fevereiro de 2009, Art. 21, inciso V, determinam que o estagiário deve ter contratado em seu nome um seguro contra acidentes pessoais. No Termo de Compromisso de Estágio de 29 dos 30 contratos analisados consta o número da apólice do seguro ao qual pertence cada estagiário e a identificação da Seguradora. Uma análise ficou prejudicada devido à ausência do Termo de Compromisso de Estágio, conforme item b. Verificando-se os relatórios enviados pela empresa seguradora, foi constatado que todos os estagiários analisados estão devidamente segurados.

#### ***n) Elaboração de relatórios semestrais com as atividades desenvolvidas e a avaliação do estagiário***

A legislação determina que a Instituição Concedente deve enviar à

Instituição de Ensino, com periodicidade mínima de seis meses, relatório de atividades, com vista obrigatória ao estagiário. A Universidade deve proporcionar à Instituição de Ensino, observados os requisitos legais, subsídios que possibilitem o acompanhamento periódico da orientação, da supervisão e da avaliação do estágio.

Analisando o tempo de estágio dos estagiários analisados, constatou-se que 22 deles possuem menos de 06 meses de tempo de estágio e, portanto, não há obrigatoriedade da elaboração de relatórios e avaliações. Dos 08 restantes, 06 têm entre 06 e 12 meses de estágio, e possuem 01 (um) relatório/avaliação juntado aos seus documentos arquivados; 02 têm mais de 18 meses de estágio, e devem possuir 03 relatórios/avaliações, porém, só foram localizados 02 relatórios/avaliações juntados aos seus documentos arquivados.

É prática na Universidade elaborar os relatórios/avaliações de todos os estagiários uma vez por ano, emitindo os relatórios e avaliações de uma só vez para todos os estagiários e encaminhando-os para que cada estagiário, juntamente com seu supervisor, os preencham. Caso o estagiário tenha seu contrato rescindido antes da época de elaboração dos relatórios e avaliações, estes são feitos no ato do desligamento.

Dessa forma, na auditoria realizada na amostra sorteada, foi possível identificar conformidades na legislação nacional e estadual, bem como com a legislação interna da Universidade. Pequenos ajustes devem ser realizados para aperfeiçoar o processo de recrutamento e seleção de estagiários.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A Auditoria de Recursos Humanos é de fundamental importância para garantir o correto funcionamento de uma instituição, atuando como instrumento de verificação e acompanhamento de processos, contribuindo para a prevenção e correção de eventuais ingerências e melhorando o gerenciamento dos diversos procedimentos relacionados à área de Recursos Humanos, dentre eles a contratação de estagiários, assunto que foi objeto deste estudo.

Foram encontradas algumas dificuldades durante a realização dos trabalhos,

com relação ao sistema interno de Gestão de Pessoas - SGU, quanto à divergência de dados de alguns relatórios e dificuldade ou impossibilidade de encontrar relatórios específicos. Porém, houve fácil acesso às informações e documentos e ampla cooperação dos funcionários do setor.

Nesta auditoria foram analisados itens relacionados à contratação de estagiários, tendo por base a legislação federal (Lei nº 11.788/2008), estadual (Decreto Estadual nº 8654/2010) e o regulamento interno da Universidade (Resolução nº 2-CAD, de 10 de fevereiro de 2009 e Resolução nº 264-CAD, de 08 de setembro de 2011). Desta análise, concluiu-se que os aspectos relacionados à supervisão (indicação de orientador e supervisor no Termo de Compromisso de Estágio e número máximo de estagiários orientados por um mesmo supervisor), disponibilidade de documentos, prazo máximo de estágio na instituição, recesso, pagamento de bolsa auxílio e auxílio transporte, seguro, celebração de convênio com as instituições de ensino, agentes de integração e possibilidades de extinção de contrato estão de acordo com as normas vigentes.

Porém, foram encontrados alguns aspectos divergentes da legislação corrente, como a realização de avaliações e relatórios que, por lei, devem ser feitos semestralmente. Também há divergências em alguns Planos de Atividades incorporados aos Termos de Compromisso de Estágio, quando cotejados com os Projetos Pedagógicos do respectivo curso do estagiário, existindo assim a necessidade de reelaboração da descrição de atividades ou realocação do estagiário para outro setor cujas atividades sejam compatíveis com aquelas descritas nos Projetos Pedagógicos de seu curso.

Os atestados de matrícula não apresentam os horários de realização de disciplinas em dependência, quando ocorrem, impossibilitando a conferência de compatibilidade desses horários com os horários de realização dos estágios. Mesmo em relação aos alunos que não são dependentes, nos atestados há apenas a indicação do período das aulas, mas não do horário em que começam e terminam. Sugere-se que nestes casos seja requisitado um documento que contenha estes horários, como complementação à documentação apresentada, não apenas na assinatura dos contratos, mas também com periodicidade semestral, conforme exige a lei.

Há ainda um maior número de estagiários de nível superior na Universidade

do que aquele permitido em lei, necessitando, portanto, de uma substituição gradativa destes por estagiários de nível médio, para atender à legislação. Também não há na Universidade um suporte adequado a estagiários com deficiência, mesmo havendo poucos candidatos nesta situação, visto que há dificuldade de adequação destes às atividades da instituição.

As verificações de parentesco dos estagiários com funcionários que trabalham no mesmo setor são feitas de modo informal, sendo que deveria haver maior rigor nesse processo para evitar que algum estagiário trabalhe junto ao cônjuge ou parente de até quarto grau. Por fim, o modelo de Termo de Compromisso de Estágio utilizado não contém alguns itens previstos na legislação e, sobre isto, sugere-se que tal modelo seja modificado para que contemple também estes itens.

Pode-se perceber que a Universidade atende à maioria das exigências legais de contratação de estagiários no que diz respeito aos itens pesquisados, e as poucas desconformidades podem ser facilmente corrigidas. Pesquisas posteriores podem ser realizadas em relação a esse mesmo objeto, tais como sobre a manutenção dos estagiários, os controles de horários e pagamentos, a supervisão efetiva e a avaliação de atividades.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. **Lei nº 11.788, de 25 de setembro de 2008.** Dispõe sobre o estágio de estudantes. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2008/lei/111788.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/111788.htm)> Acesso em: 20 abr. 2014.

BRASIL. Secretaria de Estado da Administração e da Previdência. Secretaria de Estado do Planejamento e Coordenação Geral. Secretaria de Estado da Fazenda. **Resolução Conjunta SEAP/SEPL/SEFA nº 0003/2011, de 17 de Outubro de 2011.** Fixa o número de vagas, por Órgão/Entidade, para a atividade de estágio não-obrigatório, supervisionado e remunerado, para o exercício de 2011. Disponível em: <[http://www4.pr.gov.br/gee/documentos/legislacao/Resolucao\\_Conjunta\\_003\\_2011.doc](http://www4.pr.gov.br/gee/documentos/legislacao/Resolucao_Conjunta_003_2011.doc)> Acesso em: 23 maio 2014.

CASTRO, D. P. **Auditoria e controle interno na administração pública: evolução de controle interno no Brasil; do código de contabilidade de 1922 até a criação**

da CGU em 2003. Guia para atuação das auditorias e organização dos controles internos nos estados, municípios e ONGs. São Paulo: Atlas, 2008.

CASTRO, D. P. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público: Integração das áreas do ciclo de gestão: contabilidade, orçamento e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CORBARI, E. C.; MACEDO, J. J. **Controle interno e externo na administração pública.** Curitiba: Ipbex, 2011.

KERBER, C. R.; SIQUEIRA, J. R. M. Auditoria de Avaliação da Gestão: um estudo de caso na marinha do Brasil. **Pensar Contábil**, v. 14, n. 54, p. 27-37, mai./ago. 2012. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/8617/auditoria-de-avaliacao-da-gestao--um-estudo-de-caso-na-marinha-do-brasil>>. Acesso em: 31 mar. 2014.

KRAINSKI, E. T. **Cálculo tamanho amostra.** Disponível em: <[leg.est.ufpr.br/~elias/diversos/calculoTamanhoAmostra.xls](http://leg.est.ufpr.br/~elias/diversos/calculoTamanhoAmostra.xls)>. Acesso em: 07 jul. 2014.

MARQUES, M. C. C.; ALMEIDA, J. J. M. Auditoria no Sector Público: Um instrumento para a melhoria da gestão pública. **Revista Contabilidade & Finanças USP**, São Paulo, n. 35, p. 84-95, maio/ago. 2004. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1519-70772004000200007&script=sci\\_arttext](http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1519-70772004000200007&script=sci_arttext)>. Acesso em: 07 abr. 2014.

OLIVEIRA, J. A. R. **Curso prático de auditoria administrativa.** São Paulo: Saraiva, 2006.

PARANÁ. Ministério Público do Estado do Paraná. **Resolução nº 1.952/2009, de 03 de setembro de 2009.** Aprova o regulamento de Estágios do Ministério Público do Estado do Paraná. Disponível em: <<http://www.ceaf.mppr.mp.br/modules/conteudo/conteudo.php?conteudo=47>> Acesso em: 22 maio 2014.

PARANÁ. **Decreto nº 8.654, de 28 de outubro de 2010.** Dispõe que os Órgãos e Entidades da Administração Pública Estadual Direta e Indireta, inclusive as

Instituições Estaduais de Ensino Superior podem aceitar estagiários, na forma que especifica. Disponível em: <[http://www4.pr.gov.br/gee/documentos/legislacao/decreto\\_estadual\\_8654.pdf](http://www4.pr.gov.br/gee/documentos/legislacao/decreto_estadual_8654.pdf)> Acesso em: 21 maio 2014.

PARANÁ. - **Decreto 6.271 - 24 de Outubro de 2012**. Fixa novos valores para a bolsa-auxílio dos estagiários dos Órgãos da Administração Direta e Indireta do Poder Executivo do Estado do Paraná, inclusive as instituições Estaduais de Ensino Superior. Disponível em: <<http://www.legislacao.pr.gov.br/legislacao/pesquisarAto.do?action=exibir&codAto=79044&indice=1&totalRegistros=1>> Acesso em: 04 maio 2014.

PETRUF, L. F. B.; STEFANO, S. R. Auditoria Interna de Recursos Humanos: Análise em Uma Cooperativa de Crédito. **CAP Accounting and Management**, Pato Branco, v. 7, n. 7, p. 236-249, 2013. Disponível em: <<http://revistas.utfpr.edu.br/pb/index.php/CAP/article/view/1600>> Acesso em: 02 maio 2014.

SA, A. L. **Curso de Auditoria**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

SOARES, J. L. et al. A importância da Auditoria de Recursos Humanos. **Revista Contabilidade & Amazônia**, Sinop, v. 2, n. 1, 9p, 2009. Disponível em: <[http://www.contabilidadeamazonia.com.br/artigos/artigo\\_54artigo\\_05.pdf](http://www.contabilidadeamazonia.com.br/artigos/artigo_54artigo_05.pdf)> Acesso em: 06 abr. 2014.

*Recebido em: 14 de agosto de 2014*

*Aceito em: 19 de outubro de 2015*