

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

LEONEL LACERDA ALVES

**ANÁLISE DA UTILIZAÇÃO DE PROCEDIMENTOS DE
CONTROLE INTERNO NOS SETORES DE CONTABILIDADE E
TESOURARIA EM UMA PREFEITURA MUNICIPAL**

BELO HORIZONTE

2012

LEONEL LACERDA ALVES

ANÁLISE DA UTILIZAÇÃO DE PROCEDIMENTOS DE
CONTROLE INTERNO NOS SETORES DE CONTABILIDADE E
TESOURARIA EM UMA PREFEITURA MUNICIPAL

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Contábeis da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal de Minas Gerais como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Auditoria Externa.

Área de Concentração: Contabilidade e Controladoria

Orientador: Prof. Ms. Carlos Maurício Vieira

BELO HORIZONTE

2012

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por sempre me abençoar e me dar, principalmente, saúde e muita força para percorrer o caminho da vida. Sem esta presença constante nada seria possível.

Ao meus pais, pelo amor, carinho, dedicação, incentivo e apoio proporcionado ao longo da minha vida. Vocês são essenciais para o alcance dos meus objetivos.

Ao meu irmão, por sempre encontrar algum tempo em sua vida para destinar palavras de amizade e apoio, sempre auxiliando nesta caminhada.

A minha namorada, por estar sempre ao meu lado me incentivando, apoiando e compreendendo quando estive um pouco ausente para assistir as aulas da pós-graduação e realização da monografia.

Aos professores, pelos ensinamentos técnicos, palavras de amizade e troca de experiências. Em especial, ao meu orientador, a professora da disciplina métodos e técnicas de pesquisa e aos demais membros da banca avaliadora, pelas fundamentais críticas e sugestões para a melhoria desta pesquisa.

A todos os colegas de turma e funcionários da Universidade Federal de Minas Gerais, pois todos contribuíram de alguma forma nesta fase de minha vida.

Ao meu chefe, por me apoiar e por entender a importância desta pós-graduação para mim, para o órgão onde trabalho e para a sociedade em geral.

Aos entrevistados, por dedicarem parte do seu tempo respondendo a entrevista, contribuindo para a realização desta pesquisa e para o meio científico em geral.

Por fim, agradeço a todos os amigos, familiares e demais pessoas que contribuíram de alguma forma para esta conquista.

RESUMO

Este trabalho objetiva analisar os procedimentos de controle interno utilizados nos setores de contabilidade e tesouraria em uma prefeitura municipal, descrever os procedimentos de controle interno utilizados nos referidos setores, verificar se os procedimentos de controle interno utilizados nos setores estão previstos em normas internas, verificar a percepção dos funcionários do setor quanto à eficácia dos procedimentos de controle interno existentes, bem como verificar a percepção dos funcionários dos setores quanto à importância dos procedimentos de controle interno para a prática da gestão pública. A metodologia utilizada foi a pesquisa qualitativa quanto a abordagem, descritiva quanto aos fins e, quanto aos meios, foi realizada uma pesquisa de campo em uma prefeitura municipal localizada no estado de Minas Gerais. Os resultados da pesquisa mostraram que, nos setores pesquisados, existem poucos controles internos eficazes e, na maioria das vezes, possuem muitas falhas, deixando os setores susceptíveis a erros ou até mesmo fraudes. Por não existir organogramas, manuais ou reuniões frequentes para esclarecer os procedimentos internos, muitas vezes os funcionários não tem onde se embasarem para realizar suas tarefas e cada um as realiza conforme vai aprendendo com colegas de trabalho ou até mesmo sozinhos no dia a dia. Em relação a percepção dos funcionários acerca dos controles internos existentes, eles percebem que existem aspectos a serem melhorados e que erros podem ocorrer a todo momento por falta de controles eficazes. Por fim, todos os funcionários entrevistados demonstram compreender que é fundamental a manutenção de bons controles para se evitar erros ou fraudes na gestão da coisa pública.

Palavras-chave: auditoria interna, controle interno, gestão pública.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	6
1.1. Contextualização	6
1.2. Problema de pesquisa	6
1.3. Objetivos de pesquisa	7
1.3.1. <i>Objetivo geral</i>	7
1.3.2. <i>Objetivos específicos</i>	7
1.4. Justificativa.....	7
1.5. Objeto de estudo	8
1.6. Estrutura da Pesquisa.....	8
2. REVISÃO TEÓRICA	10
2.1. Definições de controle interno.....	10
2.2. Tipos de controle interno.....	10
2.3. Levantamento e avaliação do sistema de controle interno	11
2.4. Eficácia dos controles internos	12
2.5. Controle na administração pública	14
2.6. Auditoria governamental	15
2.6.1 <i>Objetivo da auditoria governamental</i>	16
2.6.2 <i>Finalidade da auditoria governamental</i>	17
2.6.3 <i>Tipos de auditoria governamental</i>	17
3. METODOLOGIA.....	21
3.1. Abordagem da pesquisa.....	21
3.2. Tipo de pesquisa	21
3.3. Universo	22
3.4. Amostra	23
3.5. Sujeito da pesquisa	23
3.6. Coleta de dados.....	24
3.7. Tratamento dos dados.....	25
4. ANÁLISE DE DADOS	26
4.1. Perfil dos entrevistados.....	26
4.2. Procedimentos de controle interno utilizados nos setores	27
4.3. Verificação das normas internas.....	32
4.4. Percepção dos funcionários em relação aos controles internos existentes	33
4.5. Percepção dos funcionários sobre a importância da manutenção de bons controles.....	34
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	35
REFERÊNCIAS	37

1. INTRODUÇÃO

1.1. Contextualização

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 70, prevê o princípio da economicidade que consiste no alcance dos objetivos com menores custos e, por conseguinte, melhor gestão dos bens públicos.

Segundo Crepaldi (2004), o controle assume fundamental importância quando exercido corretamente e visa alcançar os resultados mais favoráveis com menores desperdícios. Neste sentido, a utilização de bons controles internos se mostra, com o passar dos anos, cada vez mais importante e necessário para qualquer entidade, seja ela pública ou privada.

Os setores de contabilidade e tesouraria podem ser considerados como dos principais setores em uma prefeitura municipal, pois manuseiam informações de extrema relevância para o planejamento e a consecução de uma melhor gestão pública.

Partindo da premissa de que adequados controles internos são essenciais para uma melhor utilização dos recursos públicos e que os setores acima mencionados devem manter bons controles internos para poderem contribuir com informações mais fidedignas, formulou-se o problema de pesquisa.

1.2. Problema de pesquisa

Quais os procedimentos de controle interno utilizados nos setores de contabilidade e tesouraria em uma prefeitura municipal?

1.3. Objetivos de pesquisa

1.3.1. Objetivo geral

Analisar os procedimentos de controle interno utilizados nos setores de contabilidade e tesouraria em uma prefeitura municipal.

1.3.2. Objetivos específicos

- Descrever os procedimentos de controle interno utilizados nos setores de contabilidade e tesouraria em uma prefeitura municipal;
- Verificar se os procedimentos de controle interno utilizados nos setores de contabilidade e tesouraria em uma prefeitura municipal estão previstos em normas internas;
- Verificar a percepção dos funcionários do setor quanto à eficácia dos procedimentos de controle interno existentes;
- Verificar a percepção dos funcionários do setor quanto à importância dos procedimentos de controle interno para a prática da gestão pública;

1.4. Justificativa

Procedimentos adequados de controles internos são extremamente importantes para qualquer administração e há anos é destacada pela literatura. Boynton, Johnson e Kell (2002) expõem que desde o ano de 1947, quando uma publicação do *American Institute of Certified Public Accountants* – AICPA, que em português significa Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, já destacava o termo *Internal Control* (ou Controle Interno) e apontavam alguns fatores que contribuíam para a crescente importância dada aos controles internos.

No referido documento destaca-se que a gestão das entidades estava cada vez mais complexa para a administração e, portanto, havia a necessidade de se recorrer a vários relatórios e análises para controlar de forma mais eficaz as transações. Por meio de conferências e revisões é possível maior proteção contra fraquezas humanas e redução da possibilidade de ocorrências de erros e irregularidades (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002).

Após mais de seis décadas já passadas, a importância dos controles internos tem ganhado maiores proporções para a administração, auditores independentes e para sociedade em geral, pois podem garantir melhores resultados aos usuários.

Segundo Franco e Marra (2001), a contabilidade é o principal meio de controle de que dispõe uma administração. Neste sentido, esta pesquisa também contribuirá para a área contábil e o meio científico em geral.

1.5. Objeto de estudo

Baseado no exposto anteriormente, o objeto de estudo é o controle interno existente nos setores de contabilidade e tesouraria em uma prefeitura municipal. Destaca-se, principalmente, os controles existentes e a possível previsão destes procedimentos de controle em normativos internos, bem como a percepção dos funcionários do setor em relação à eficácia dos procedimentos existentes e a percepção dos funcionários em relação à importância de que bons controles internos podem contribuir para uma melhor utilização dos recursos públicos e o bem de toda uma sociedade.

1.6. Estrutura da Pesquisa

Esta pesquisa está estruturada em cinco capítulos, sendo o primeiro capítulo dedicado aos aspectos introdutórios: contextualização, definição do problema de pesquisa, objetivo geral e objetivos específicos, justificativa do tema, objeto de estudo e a estrutura da pesquisa.

Em seguida, no segundo capítulo, é apresentada a revisão teórica de renomados pesquisadores que contribuirão para um melhor entendimento do tema e o alcance da resposta ao problema e aos objetivos da pesquisa.

No terceiro capítulo, apresenta-se a metodologia a ser utilizada na pesquisa com destaque para a abordagem de pesquisa, tipo de pesquisa, universo, amostra, sujeitos, coleta e tratamento dos dados.

No quarto capítulo, aborda-se a análise de dados da pesquisa a partir das informações coletadas. Em consonância com os demais capítulos será possível, enfim, alcançar a resposta ao problema e atingir os objetivos da pesquisa.

Por fim, no quinto e último capítulo, são apresentadas as considerações finais que encerrarão esta pesquisa, mas ao mesmo tempo abrirá um leque de possibilidades de pesquisas futuras a respeito de controles internos.

2. REVISÃO TEÓRICA

2.1. Definições de controle interno

Segundo o *American Institute of Certified Public Accountants* – AICPA, citado por Jund (2007, p. 377), “o controle interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas coordenadas, adotados numa empresa para proteger seus ativos, verificar a exatidão operacional e promover a obediência às diretrizes estabelecidas”.

Franco e Marra (2001) definem controles internos como sendo todos os instrumentos destinados a vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que possibilitem prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que produzem reflexos no patrimônio de uma entidade.

Crepaldi (2004) corrobora esta definição e complementa que, na prática, o que se visa é conhecer a eficiência da “vigilância” e da “proteção” aos bens, para se saber se o que se investe e o que se obtém de recursos está realmente oferecendo lucratividade, economicidade ou adequado alcance dos fins almejados.

Conforme exposto por Jund (2007), um adequado sistema de controle interno deve possuir alguns objetivos básicos que atendam aos interesses da gestão, tais como: garantir informações adequadas que possibilitem uma melhor tomada de decisão; estimular o respeito e a obediência às políticas da administração; proteger os ativos e promover a eficiência e a eficácia das operações.

2.2. Tipos de controle interno

Os tipos de controles internos podem assumir natureza contábil ou administrativa. Alguns exemplos de controles contábeis são: sistemas de conferência, aprovação e autorização; segregação de funções; controle sobre ativos e auditoria interna. Controles administrativos são

as análises estatísticas, controle de qualidade; treinamento de pessoal; estudos de tempos e movimentos; análise das variações entre valores orçados e os incorridos; controle dos compromissos assumidos, mas ainda não realizados economicamente; dentre outros (ALMEIDA, 2003).

Segundo Crepaldi (2004, p. 247), “os controles contábeis compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos utilizados para salvaguardar o patrimônio e a propriedade dos itens que o compõem”. São exemplos de controles contábeis: segregação de funções, sistema de autorização e o sistema de registro.

Já os controles administrativos compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos utilizados que proporcionam eficiência às operações, dando ênfase à política de negócios, bem como a seus registros financeiros (CREPALDI, 2004).

2.3. Levantamento e avaliação do sistema de controle interno

De acordo com Almeida (2003) e Crepaldi (2004), as informações sobre o sistema de controle interno são levantadas, principalmente, das seguintes formas: leitura de manuais internos, conversa com funcionários e inspeção física desde o início de uma operação até o seu efetivo registro.

A avaliação do sistema de controle interno compreende determinar os erros ou irregularidades que poderiam acontecer; verificar se o sistema atual de controles detectaria de imediato esses erros ou incoerências; analisar as fraquezas ou falta de controle; emitir relatório-comentário dando sugestões de melhoria do sistema de controle interno (CREPALDI, 2004).

É importante salientar que se deve certificar de que o sistema de controle interno levantado é o que realmente está sendo utilizado, pois ocorre muitas vezes de se ter um excelente sistema de controle interno descrito em manuais e, na prática, as coisas ocorrem de forma bem diferente (ALMEIDA, 2003).

2.4. Eficácia dos controles internos

Para que os controles internos sejam eficazes é necessária a adoção de regras, diretrizes e sistemas que visem o atingimento de objetivos específicos, tais como: relação custo-benefício, qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários, delegação de poderes e determinação de responsabilidades, segregação de funções, instruções devidamente formalizadas, controle sobre as transações, aderência às diretrizes e normas legais etc.

Conforme exposto por Peter e Machado (2003), a relação custo-benefício consiste em reconhecer que o custo de um controle não deve exceder aos benefícios que possa proporcionar. Também é necessário uma definição precisa de critérios, mensuração, padrões de comparação e de outros elementos que permitam a identificação e análise de desvios.

Almeida (2003) acrescenta que os controles mais sofisticados (normalmente mais onerosos) devem ser estabelecidos para transações de valores relevantes. Por outro lado, os controles menos rígidos devem ser implantados para as transações menos importantes.

Outro fator imprescindível é a competência e integridade do pessoal. Neste sentido, é fundamental que haja uma política de pessoal que contemple seleção e treinamento que visem melhor rendimento e menores custos; rotatividade de funções objetivando reduzir ou eliminar possibilidades de fraudes; e obrigatoriedade de funcionários gozarem férias regularmente também visando evitar a dissimulação de irregularidades (PETER; MACHADO, 2003).

A delegação de poderes e determinação de responsabilidades também é outro ponto de destaque pois, conforme expõem Peter e Machado (2003), será utilizada como um instrumento de descentralização administrativa, cujo objetivo é garantir mais rapidez e objetividade às decisões. Neste sentido, deve ser observada a existência de dois instrumentos imprescindíveis para a validade da delegação: um estatuto e organograma adequados, onde se possa verificar nitidamente a autoridade, responsabilidades e satisfaçam plenamente às necessidades da organização e de manuais de rotinas claramente determinados, que abranjam as funções de todos os setores do órgão.

Almeida (2003) corrobora ao analisar que as atribuições dos colaboradores ou setores internos devem ser claramente definidas e limitadas, preferencialmente por escrito, mediante a existência de manuais internos. As principais razões apontadas pelo autor são: assegurar que todos os procedimentos de controles sejam executados, detectar erros, irregularidades e apurar as responsabilidades por eventuais omissões na realização das transações.

Para auxiliar nos procedimentos de controles internos faz-se necessário também a existência de segregação de funções, onde deve estar previsto a separação entre funções de autorização ou aprovação de operações e a execução, controle e contabilização das mesmas, de modo que nenhuma pessoa detenha competências e atribuições em desacordo com este princípio (PETER; MACHADO, 2003).

A segregação de funções também consiste em estabelecer que uma mesma pessoa não pode ter acesso aos ativos e aos registros contábeis, uma vez que essas funções são incompatíveis dentro do sistema de controle interno. O acesso aos registros contábeis permitiria que uma pessoa pudesse desviar fisicamente o ativo e baixá-lo contabilmente para despesa, o que permitiria ocultar permanentemente essa transação.

Peter e Machado (2003) também destacam que é essencial que as ações, procedimentos e instruções sejam disciplinados e formalizados através de instrumentos eficazes, ou seja, claros, objetivos e emitidos por autoridade competente, garantindo, portanto, um grau de segurança adequado.

O controle sobre as transações é outro fator a se destacar, pois é necessário um acompanhamento dos fatos contábeis, financeiros e operacionais, cujo objetivo é garantir que sejam efetuados mediante atos legítimos, relacionados com a finalidade do órgão e autorizados por quem é de direito (PETER; MACHADO, 2003).

Por fim, a aderência às diretrizes e normas legais, por meio da existência de sistemas estabelecidos para assegurar a observância de diretrizes, planos, normas, leis, regulamentos e procedimentos administrativos (PETER; MACHADO, 2003).

2.5. Controle na administração pública

Desde o período colonial existe uma preocupação com o controle na Administração Pública brasileira. Em 1680 foram criadas as Juntas das Fazendas das Capitanias e a Junta da fazenda do Rio de Janeiro, jurisdicionadas por Portugal, que restringia-se aos aspectos financeiro e orçamentário (PETER; MACHADO, 2003).

Atualmente o que se observa é que os controles formais aplicados às entidades públicas são provenientes de determinações presentes na Constituição da República Federativa do Brasil, leis, decretos e regulamentos que vêm adaptando-se à evolução da própria Administração Pública. Tem-se abandonado um pouco o aspecto corretivo, passando a adotar uma postura preventiva dos procedimentos fundamentando-se no paradigma da administração gerencial (PETER; MACHADO, 2003).

O art. 75 da Lei 4.320 de 17 de março de 1964 determina que:

Art. 75. O controle da execução orçamentária compreenderá:

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.

Segundo Peter e Machado (2003), através do texto da lei nota-se uma grande preocupação com o aspecto legal, com a formalidade e abrangência do controle, compreendendo a execução orçamentário-financeira e o cumprimento das propostas de melhorias ao bem-estar da sociedade, por meio dos programas de trabalho.

Ainda na Lei 4.320/64 são mencionados os fundamentos do controle interno, quando determina que o Poder Executivo exerce o controle sem prejuízo das atribuições de órgãos criados para este fim (PETER; MACHADO, 2003).

Reforçando a necessidade de controle é importante frisar que a Constituição Federal de 1988 define em seu art. 70:

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.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumira obrigações de natureza pecuniária.

No art. 74 da Constituição Federal de 1988 reforça-se o papel do controle, quando afirma que o Controle Interno deverá ser exercido no âmbito de cada poder, conforme exposto a seguir:

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.

§ 1º - Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

§ 2º - Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.

Por meio dos dispositivos legais percebe-se que a ideia principal é prevenir e corrigir possíveis erros ou desvios que ocorram na Administração Pública. O objetivo principal dos controles internos deve ser sempre a prevenção e estar preparados para corrigir eventuais desvios em relação a parâmetros estabelecidos. Neste sentido, quando maior o grau de adequação dos controles internos, menor será a vulnerabilidade desses controles (PETER; MACHADO, 2003).

2.6. Auditoria governamental

A auditoria governamental consiste no conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de

direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal (JUND, 2007).

Ainda segundo Jund (2007), trata-se de uma importante técnica de controle do Estado na busca da melhor alocação de seus recursos, não só atuando para corrigir os desperdícios, a improbidade, a negligência e a omissão e, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências, buscando garantir os recursos pretendidos, além de destacar os impactos e benefícios sociais advindos.

A auditoria governamental apresenta duas vertentes: auditoria tributária e auditoria de gestão pública. A primeira é realizada pelo Governo sobre o patrimônio privado com a finalidade de identificar e corrigir as atitudes contributivas, enquanto a segunda é realizada pelo Estado visando ao controle de sua gestão, observando, além dos princípios de auditoria geral, aqueles que norteiam a Administração Pública: moralidade, publicidade, impessoalidade, economicidade e eficiência (PETER; MACHADO, 2003).

2.6.1 Objetivo da auditoria governamental

O principal objetivo da auditoria governamental é o de garantir resultados operacionais na gerência da coisa pública. Essa auditoria é exercida nos meandros da máquina pública em todas as unidades e entidades públicas federais, observando os aspectos relevantes relacionados à avaliação dos programas de governo e da gestão pública (JUND, 2007).

Peter e Machado (2003) afirmam que a auditoria governamental tem por objetivo examinar a regularidade e avaliar a eficiência da gestão administrativa e dos resultados alcançados, bem como apresentar subsídios para o aperfeiçoamento dos procedimentos administrativos e controles internos das unidades da administração direta e indireta.

2.6.2 Finalidade da auditoria governamental

Jund (2007), Peter e Machado (2003) compartilham do mesmo entendimento e destacam que a finalidade da auditoria governamental é de comprovar a legalidade, legitimidade e avaliar os resultados, quanto à economicidade, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nas unidades da administração direta e entidades da Administração Pública.

É pertinente considerar os seguintes aspectos: observância da legislação específica e normas correlatas; execução dos programas de governo, contratos, convênios, acordos, ajustes e outros instrumentos; cumprimento dos princípios fundamentais de planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle; desempenho administrativo e operacional das unidades da administração direta e entidades supervisionadas; controle e utilização dos bens e valores sob uso e guarda dos administradores ou gestores; exame e avaliação das transferências e a aplicação dos recursos orçamentários e financeiros das unidades; e verificação, avaliação dos sistemas de informações e a utilização dos recursos computacionais das unidades da administração direta e supervisionadas (PETER; MACHADO, 2003).

2.6.3 Tipos de auditoria governamental

Segundo Jund (2007), a auditoria governamental classifica-se como auditoria de avaliação de gestão, auditoria acompanhamento de gestão, auditoria operacional, auditoria contábil e auditoria especial.

A auditoria de avaliação de gestão consiste em emitir opinião com vistas a certificar a regularidade de contas, verificar a execução de contratos, acordos, convênios ou ajustes, a probidade na destinação dos recursos públicos e na guarda ou administração de valores e outros bens da União ou a ela confiados (JUND, 2007).

Já a auditoria de acompanhamento de gestão é realizada ao longo dos processos de gestão, com a finalidade de se atuar em tempo real sobre os atos efetivos e os efeitos potenciais

positivos e negativos de uma unidade ou entidade, evidenciando melhorias e economias existentes no processo, ou prevenindo ao desempenho da sua missão institucional (JUND, 2007).

Conforme expõe Jund (2007), a auditoria contábil abrange o exame de registros, documentos e coleta de informações e confirmações, mediante procedimentos específicos, pertinentes ao controle do patrimônio de uma unidade, entidade ou projeto.

A auditoria contábil objetiva obter elementos comprobatórios suficientes que permitam opinar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e se as demonstrações deles originárias refletem, adequadamente, em seus aspectos mais relevantes, a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nela abrangidas (JUND, 2007).

Ainda segundo Jund (2007), a auditoria contábil tem por objeto, também, verificar a efetividade e a aplicação de recursos externos, oriundos de agentes financeiros e organismos internacionais, por unidades ou entidades públicas executoras de projetos celebrados com aqueles organismos, com vistas a emitir opinião sobre a adequação e fidedignidade das demonstrações financeiras.

Por outro lado, a auditoria operacional objetiva avaliar as ações gerenciais e os procedimentos relacionados ao processo operacional, ou parte dele, das unidades ou entidades da administração pública, programas de governo, projetos, atividades, ou segmentos destes, com a finalidade de emitir uma opinião sobre a gestão quanto aos aspectos de eficiência, eficácia e economicidade, procurando ajudar a administração na gerência e nos resultados, por meio de recomendações que visem aprimorar os procedimentos, melhorar os controles e aumentar a responsabilidade gerencial (JUND, 2007).

Jund (2007) complementa que a auditoria operacional é um tipo de auditoria que consiste em assessorar o gestor público, objetivando melhorias nas práticas dos atos e fatos administrativos, sendo desenvolvida de forma tempestiva no contexto do setor público, atuando sobre a gestão, seus programas governamentais e sistemas informatizados.

Outro tipo de auditoria é a auditoria especial cujo objetivo é o exame de fatos ou situações consideradas importantes, de natureza incomum ou extraordinária, sendo realizadas para atender determinação expressa de autoridade competente. Neste tipo classifica-se os demais trabalhos de auditorias não inseridos em outras classes de atividades (JUND, 2007).

Outros autores, como Peter e Machado (2003), apontam mais alguns tipos de auditoria governamental além dos já citados por Jund (2007), a saber: auditoria de programas, auditoria de sistemas, auditoria de qualidade e auditoria integral.

A auditoria de programas objetiva acompanhar, examinar e avaliar a execução de programas e projetos governamentais específicos, bem como a aplicação de recursos descentralizados, compreendendo, entre outros, os seguintes aspectos: análise da realização físico-financeira em face dos objetivos e metas estabelecidos; análise de demonstrativos e relatórios de acompanhamento produzidos com vistas à avaliação dos resultados alcançados e à eficiência gerencial; verificação de documentação instrutiva e comprobatória; e análise da adequação dos instrumentos de gestão para consecução dos planos, programas, projetos e atividades desenvolvidas pelo gestor (PETER; MACHADO, 2003).

Já em relação a auditoria de sistemas, Peter e Machado (2003) afirmam que o objetivo é garantir a adequação, privacidade dos dados e informações provenientes de sistemas eletrônicos de processamento de dados, observando as diretrizes estabelecidas e a legislação específica.

Outro tipo destacado por Peter e Machado (2003) é a auditoria de qualidade, que consiste em permitir a formação de uma opinião mais concreta sobre o desempenho gerencial dos administradores públicos, servindo como estímulo a adoção de uma cultura gerencial voltada para o atingimento de resultados dentro dos princípios da qualidade, identificando os pontos fortes e fracos da organização.

A auditoria de qualidade utiliza-se de alguns critérios sob a ótica dos quais busca avaliar a organização, quais sejam: liderança, planejamento estratégico, foco no cliente e no cidadão, informações e análise, gestão e desenvolvimento de pessoas, gestão de processo e resultados institucionais (PETER; MACHADO, 2003).

Por fim, destaca-se também a auditoria integral cujo tipo envolve o exame de controles, processos e sistemas utilizados para gerenciar os recursos da organização, quais sejam: dinheiros, pessoas, ativos físicos e informações, fundamentando-se em princípios da gestão pública (PETER; MACHADO, 2003).

3. METODOLOGIA

A metodologia é a parte da pesquisa científica que consiste em relatar o método que foi de fato utilizado para atingir os objetivos (ROESCH, 1999). Portanto, neste capítulo são apresentados os procedimentos metodológicos adotados na pesquisa.

3.1. *Abordagem da pesquisa*

Quanto à abordagem, o presente estudo trata-se de uma pesquisa qualitativa que, segundo Beuren (2008), permite que as informações obtidas sejam tratadas com foco na análise e interpretação de aspectos mais profundos.

A abordagem qualitativa, por não utilizar instrumentos estatísticos como ferramenta principal na análise do problema proposto, permitirá compreender características não observadas por outro tipo de pesquisa (SILVA, 2006).

3.2. Tipo de pesquisa

3.2.1 Tipo de pesquisa quanto aos fins

Esta pesquisa classifica-se como descritiva, uma vez que o objetivo principal será descrever e analisar os procedimentos de controle interno utilizados nos setores de contabilidade e tesouraria em uma prefeitura municipal.

A pesquisa descritiva permite observar, registrar, analisar, classificar e interpretar características de determinada população ou fenômeno, sem que haja a manipulação por parte do pesquisador (ANDRADE, 2006).

Reforçando a opção pela natureza descritiva nesta pesquisa, destacam-se as palavras de Beuren (2008, p. 82), onde é afirmado que “fica evidente a importância da pesquisa descritiva em Contabilidade para esclarecer determinadas características e/ou aspectos inerentes a ela.”

3.2.2 Tipo de pesquisa quanto aos meios

Quanto aos meios, foi realizada uma pesquisa de campo em uma prefeitura municipal, coletando dados diretamente no local de ocorrência, que posteriormente foram analisados a fim de compreender e explicar o problema pesquisado.

Os resultados coletados por uma pesquisa de campo costumam ser mais fidedignos, por serem realizados no local onde ocorrem os fenômenos pesquisados, permitindo ao pesquisador um maior contato com os fenômenos e assimilação dos mesmos. Por haver maior participação do pesquisador, a probabilidade é maior de os sujeitos apresentarem respostas mais confiáveis (GIL, 2002).

3.3. Universo

O universo desta pesquisa consiste em prefeituras municipais localizadas no estado de Minas Gerais. Segundo Beuren (2008, p. 118), “população ou universo da pesquisa é a totalidade de elementos distintos que possui certa paridade nas características definidas para determinado estudo.”

Pode-se destacar a definição de Marconi e Lakatos (2002, p. 41) em que universo é classificado como o “conjunto de seres animados ou inanimados que apresentam pelo menos uma característica em comum.”

3.4. Amostra

Amostra é uma parcela do universo previamente selecionado, portanto, um subconjunto do universo ou população (BEUREN, 2008; MARCONI; LAKATOS, 2002). A amostra desta pesquisa classifica-se como não probabilística por acessibilidade, sendo composta por uma prefeitura municipal situada no estado de Minas Gerais.

A amostragem não probabilística permite ao pesquisador utilizar-se do raciocínio na construção de amostras segundo seus critérios (BEUREN, 2008). Conforme Richardson (1999), a amostra não probabilística subdivide-se em acidental ou intencional, sendo a segunda relacionada intencionalmente de acordo com características formuladas pelo pesquisador.

O município que serviu como amostra desta pesquisa está localizado a pouco mais de 80 km da capital mineira Belo Horizonte, possuindo pouco mais de 9.500 habitantes segundo o censo realizado em 2010 pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). As principais atividades econômicas que se destacam na cidade são a extração mineral realizada pela empresa Vale, extrativismo vegetal realizada pela empresa Cenibra, além de outras atividades da agricultura e pecuária.

3.5. Sujeito da pesquisa

Segundo Vergara (2007, p. 53), “sujeitos da pesquisa são as pessoas que fornecerão os dados de que você necessita.” Nesse sentido, os sujeitos da pesquisa são compostos por funcionários responsáveis pelos setores analisados, uma vez que são os responsáveis pela utilização dos controles internos existentes.

3.6. Coleta de dados

Conforme Marconi e Lakatos (2002), a entrevista objetiva a compreensão das perspectivas e experiências dos entrevistados, permitindo explorar mais amplamente a questão.

Partindo do exposto pelas autoras acima, optou-se pela realização da coleta de dados por meio de entrevistas semi-estruturadas, com o intuito de verificar e analisar as práticas utilizadas, a percepção dos entrevistados em relação aos controles internos existentes e suas perspectivas. O roteiro de entrevista foi dividido em cinco blocos.

O Bloco I apresenta a identificação do respondente e das características do setor onde trabalha.

O Bloco II é composto por questões com o objetivo de descrever os procedimentos de controle interno utilizados nos setores de contabilidade e tesouraria em uma prefeitura municipal, atendendo ao primeiro objetivo específico proposto neste trabalho científico.

O Bloco III é composto por questões com o intuito de verificar se os procedimentos de controle interno utilizados nos setores de contabilidade e tesouraria em uma prefeitura municipal estão previstos em normas internas, atendendo ao segundo objetivo específico.

O Bloco IV é composto por questões com o objetivo de verificar a percepção dos funcionários do setor quanto à eficácia dos procedimentos de controle interno existentes, atendendo ao terceiro objetivo específico.

O Bloco V é composto por questões com o intuito de verificar a percepção dos funcionários do setor quanto à importância dos procedimentos de controle interno para a prática da gestão pública, atendendo ao quarto objetivo específico.

3.7. Tratamento dos dados

A partir da gravação das entrevistas e transcrição dos dados coletados, foi realizada a análise de dados por meio da técnica de análise de conteúdo. Através das informações obtidas foi possível interpretá-las tendo como base o referencial teórico, contribuindo para o alcance dos objetivos propostos.

Essa técnica é adequada para a pesquisa, visto que permite extrair os conteúdos de depoimentos obtidos junto aos entrevistados dos temas de interesse e interpretar seus significados.

Segundo Beuren (2008), a análise de conteúdo tem como objetivo estudar a comunicação entre os homens, dando maior ênfase na comunicação, o que privilegia a análise de dados qualitativos.

4. ANÁLISE DE DADOS

Com o objetivo principal de analisar os procedimentos de controle interno utilizados nos setores de contabilidade e tesouraria em uma prefeitura municipal, neste capítulo foram abordados os resultados encontrados por meio das entrevistas semiestruturadas realizadas com os funcionários dos respectivos setores.

Inicialmente, descreve-se os procedimentos de controle interno utilizados nos setores de contabilidade e tesouraria, visando compreender quais são as rotinas utilizadas e os controles existentes. Com isso, pode-se atender ao primeiro objetivo específico nesta pesquisa.

Em seguida, verifica-se se os procedimentos de controle interno utilizados nos setores de contabilidade e tesouraria estão previstos em normas internas, bem como a existência de organogramas e segregação de funções. Neste sentido, atende-se ao segundo objetivo específico do presente trabalho.

Uma vez levantados os principais controles existentes e a previsão destes controles em regimentos internos, verificou-se a percepção dos funcionários dos setores quanto à eficácia dos procedimentos de controle interno existentes, com o intuito de entendermos o terceiro objetivo específico.

Por fim, verificou-se a percepção dos funcionários do setor quanto a opinião dos mesmo em relação a importância de bons controles para uma melhor gestão dos recursos públicos, atingindo o quarto objetivo específico.

4.1. Perfil dos entrevistados

Visando saber as características dos sujeitos de pesquisa e compreender melhor a vinculação de cada sujeito com o seu respectivo setor, inicialmente foi questionando algumas informações básicas sobre cada um dos entrevistados.

Os colaboradores entrevistados do setor de tesouraria, aqui denominados ENTREVISTADO 1, ENTREVISTADO 2 e ENTREVISTADO 3, possuem idade média de 35 anos e experiência na prefeitura analisada. Um dos entrevistados já trabalha no referido órgão há 2 anos, outro há 6 anos e outro há 7 anos.

Todos os entrevistados do setor de tesouraria nunca trabalharam anteriormente na área pública e todos eles continuam exercendo a mesma função durante todos estes anos como funcionário público. Dois dos entrevistados possuem relação de trabalho com sua área de formação, uma vez que um é técnico em contabilidade e o outro é graduado em ciências contábeis.

Em relação aos funcionários do setor de contabilidade, aqui denominados ENTREVISTADO 4, ENTREVISTADO 5 e ENTREVISTADO 6, possuem idade média de 30 anos e dois deles possuem experiência na prefeitura analisada. Um dos entrevistados já trabalha no referido órgão há 5 anos e outro há 6 anos. Um deles trabalha há 1 ano na prefeitura.

Todos os entrevistados do setor de contabilidade nunca trabalharam anteriormente na área pública e dois deles continuam exercendo a mesma função durante todos estes anos como funcionário público, enquanto um começou como auxiliar de contabilidade na prefeitura e hoje ocupa o cargo de contador. Os três funcionários possuem relação de trabalho com sua área de formação, uma vez que um é técnico em contabilidade e os outros dois são graduados em ciências contábeis.

4.2. Procedimentos de controle interno utilizados nos setores

A prefeitura municipal pesquisada utiliza-se de diversos procedimentos de controles internos em todos os seus setores, mas muitos deles requerem aperfeiçoamentos e orientações para a correta utilização destes controles.

Todos os funcionários, sempre que começam a trabalhar na prefeitura, cadastram um nome de usuário e uma senha pessoal no sistema de informática. O usuário consiste no nome completo do funcionário e a senha deve possuir, no mínimo, três caracteres. Os novos funcionários

recebem uma orientação da responsabilidade sobre a sua senha e que todos os procedimentos realizados por meio do seu usuário são de inteira responsabilidade daquele usuário, entretanto, nem sempre esse controle demonstra ser totalmente seguro conforme identificado em ambos os setores.

Cada usuário possui certas limitações no sistema de acordo com o cargo e função que executam, mas alguns funcionários saem da sala e deixam seu usuário ativo e outros até emprestam sua senha para outros funcionários executarem algumas funções quando de sua ausência, conforme identificado a seguir:

Cada um possui um senha e cada usuário tem uma classificação para limitar executar determinadas funções no nosso sistema, mas eu sei que tem gente que deixa outra pessoa usar a senha dele, para fazer o seu serviço enquanto o outro saiu de férias, por exemplo (ENTREVISTADO 2).

Diante do exposto nota-se vulnerabilidade no controle de autenticidade na execução das tarefas no sistema, sendo necessária melhor orientação e fiscalizações mais rígidas visando inibir essa prática.

Ainda em relação aos sistemas utilizados, um fator favorável de controle identificado em ambos os setores analisados é a adoção de sistemas integrados. A maioria dos setores do órgão pesquisado utiliza-se de sistemas integrados e que colaboram para a prevenção de erros ou fraudes, uma vez que todas as informações são bem “amarradas” e que passam por diferentes setores. Em todos os setores existem as funções de execução, conferência e aprovação, conforme pode ser observado a seguir:

O nosso sistema é integrado. Exemplo é que a secretaria manda uma requisição para comprar algo que está precisando e a requisição chega aqui para nós no sistema. Isso é compra direta que estou falando. O pessoal de compras recebe a requisição *online* pelo sistema e faz a cotação de preço. Feito isso eles enviam pra gente aqui da contabilidade a requisição de empenho. Nós conferimos com a documentação, dotação e tudo mais. Após empenharmos já está autorizado a buscar o produto ou a empresa entregar para a gente (ENTREVISTADO 6).

Outro momento que pode ser observada a integração dos sistemas é quando do pagamento das despesas, conforme exposto pelo ENTREVISTADO 5.

Quando o pessoal da tesouraria faz o *voucher* para pagamento aí o sistema já lança para nós, automaticamente, no livro razão aqui na contabilidade. É tudo automático (ENTREVISTADO 5).

Em relação as conciliações das contas bancárias pode-se constatar que são sempre realizadas mensalmente por um funcionário da tesouraria encarregado para este fim, mas uma falha no sistema de controle interno verificado é que sempre é a mesma pessoa que realiza as conciliações bancárias e esta pessoa tem acesso ao pagamento das despesas e a lançamentos no livro razão, por exemplo, conforme mencionado no seguinte trecho:

Eu sempre fiz as conciliações bancárias. Sempre, todo mês, eu faço as conciliações e pego conta por conta e verifico, para no final fechar tudo certo (ENTREVISTADO 3).

Um bom controle verificado foi no que diz respeito a emissão dos cheques, onde todos os cheques são emitidos por meio do sistema de informática e são impressos com o número da nota de empenho referente a despesa. Posteriormente, colhem-se duas assinaturas dos responsáveis pela assinatura nos cheques, mediante todos os documentos referentes aquela despesa, conforme demonstrado na seguinte fala:

A gente imprime todos os cheques. Nenhum é feito a caneta e todos tem o número do empenho impresso, que o sistema mesmo já faz. Mesmo quando está sem luz a gente não preenche nenhum cheque a caneta e aguarda um pouco para manter o controle pelo sistema. Depois os dois assinam com todos os documentos anexados e guardamos tudo com um cópia do cheque (ENTREVISTADO 1).

Uma falha identificada neste processo foi em relação a guarda dos cheques, onde em algumas ocasiões guardam-se cheques assinados, mas não preenchidos. As folhas de cheques são guardadas em um cofre, mas o mesmo muitas vezes permanece aberto desnecessariamente e pessoas de outros setores frequentemente circulam próximos a ele. Tal fato pode ser verificado na seguinte citação:

Sim, algumas vezes deixam uma folha de cheque assinada, mas isso é feito raramente. A gente não deixa a folha assinada ali exposta, geralmente fica mais bem guardada com alguém enquanto não a emite. As folhas ficam todas guardadas no cofre e quem tem acesso a senha dele são poucas pessoas. Algumas vezes ele fica aberto quando não precisa, precisamos mudar isto mesmo (ENTREVISTADO 1).

Em algumas funções nota-se a segregação de funções, mas em muitos casos o que se observa é que a segregação de funções não é bem realizada. Em muitas situações encontradas a pessoa que executa é a mesma que libera ou aprova um pagamento, por exemplo.

Temporariamente, eu sou a responsável por assinar os cheques na ausência do prefeito e eu mesma faço algum *voucher* de despesa juntamente com os outros funcionários do setor (ENTREVISTADO 3).

Isso caracteriza, mais uma vez, falhas no controle interno. Peter e Machado (2003) destacam que, para auxiliar nos procedimentos de controles internos faz-se necessário também a existência de segregação de funções, onde é importante estar previsto a separação entre funções de autorização ou aprovação de operações e a execução, controle e contabilização das mesmas.

No que diz respeito aos lançamentos no livro razão, os mesmos são realizados automaticamente quando se registra o *voucher* da despesa. Posteriormente, um funcionário do setor de tesouraria faz a conferência do livro razão, mediante todos os documentos que compõem aquela despesa. Essa conferência mantém-se atualizada mensalmente.

Também mensalmente, um funcionário do setor de contabilidade fica encarregado de emitir os balancetes e fazer novamente uma conferência. Neste sentido, observa-se um bom controle, onde duas pessoas de setores diferentes e com funções distintas analisam os relatórios emitidos.

Todos os balancetes e demonstrativos são baseados em um plano de contas definido pela contabilidade, em leis federais e em modelos definidos pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais.

Neste quesito, percebe-se que os funcionários realizam determinados procedimentos apenas para atender as obrigatoriedades legais, conforme Peter e Machado (2003) expõem que, atualmente, o que se observa é que os controles formais aplicados às entidades públicas são provenientes de determinações presentes na Constituição da República Federativa do Brasil, leis, decretos e regulamentos que vêm adaptando-se à evolução da própria Administração Pública.

Em relação a contabilização de ativos obsoletos, depreciados ou sem valor, comprova-se que este controle apresenta muitas falhas. Não se faz, com regularidade, este tipo de conferência e muitos bens sem utilidade ainda podem figurar como ativos em uso, conforme abordado a seguir:

O setor de patrimônio não está fazendo esta conferência não, está meio desatualizado. Tem muita coisa aqui que nós não utilizamos mais e eu acho que está classificado no ativo. (ENTREVISTADO 4).

Em relação ao gozo de férias por parte dos funcionários, muitos não realizam com regularidade e acumulam mais de uma férias. Diante disto, nota-se uma falha no controle interno que pode propiciar fraudes ou falhas por cansaço físico, conforme demonstrado a seguir:

As férias aqui a gente não é obrigado a tirar todo ano não e, as vezes, acumula mesmo. Alguns funcionários são mais exigidos e, as vezes, estão cansados e precisando de férias mesmo (ENTREVISTADO 5).

Sobre o funcionamento de uma auditoria interna trabalhando com efetividade, todos os entrevistados de ambos os setores apontam falhas e asseguram que o setor de controladoria geral deixa muito a desejar e poderia atuar com maior rigor. Os poucos funcionários que trabalham no setor de controladoria geral não estão conseguindo manter o controle do volume de transações e documentos.

Acho pouco o número de pessoas que trabalham lá na controladoria. Deveria ter mais pessoas, pois tem muitos documentos para serem analisados. Tem as obras, por exemplo, que tem maior fiscalização. É um setor importante, mas que eu acho que deixa um pouquinho a desejar e poderia trabalhar com um controle melhor (ENTREVISTADO 1).

Raramente, no intuito de aprimorar os processos e esclarecer divergências, são realizadas reuniões nos setores pesquisados, a seguir demonstrado:

É muito difícil ter. Aqui, quase nunca, tem reuniões para esclarecermos as dúvidas e aprimorarmos em nosso trabalho. Quando muda a gestão muda muito funcionário também e isso atrapalha bastante. Chegam pessoas novas e com outro jeito de trabalhar (ENTREVISTADO 2).

Após a análise das evidências abordadas acima, busca-se a existência de normas ou manuais formalizados que dão respaldo aos controles existentes, abordados no tópico a seguinte.

4.3. Verificação das normas internas

No intuito de atender ao segundo objetivo específico da presente pesquisa, indaga-se aos funcionários dos setores de tesouraria e contabilidade se existem ou não manuais, organogramas ou a definição formalizada das atribuições de cada cargo.

Constata-se, diante do que foi mencionado por todos os entrevistados, que não existem manuais e organogramas demonstrando procedimentos de operações de cada setor ou função, nem mesmo nada a respeito da hierarquia do órgão.

Não, aqui a gente não tem nada sobre isto por escrito. Tem funcionários em nosso setor que estão no cargo de técnicos em contabilidade e outros agentes administrativos. A única coisa que tem formalizada são as atribuições do cargo de acordo com o estatuto (ENTREVISTADO 2).

Desde quando eu entrei aqui nunca teve isto. Deveria ter mesmo. Muitas vezes um funcionário sai de férias ou muda de setor e o outro que irá substituir fica totalmente perdido (ENTREVISTADO 3).

Almeida (2003) destaca que muitas vezes existe um controle interno muito bem elaborado e descrito em manuais mas que, na prática, as coisas ocorrem de forma bem diferente. Isso pode ser identificado por meio da fala de um dos entrevistados:

Aqui não existe manual nenhum mas, para ser sincero, eu acredito que se tivesse ficaria muito bonito na prateleira e, na prática, a maioria não ia seguir (ENTREVISTADO 5).

Diante do exposto pelos entrevistados verifica-se falhas no sistema de controle interno, uma vez que a delegação de poderes e determinação de responsabilidades também é outro ponto de destaque no sistema de controle interno. Peter e Machado (2003), afirma que é importante a utilização de instrumentos de descentralização administrativa, cujo objetivo é garantir mais rapidez e objetividade às decisões.

Neste sentido, deve ser observada a existência de instrumentos imprescindíveis para a validade da delegação: um estatuto, organograma e de manuais de rotinas claramente determinados, que abranjam as funções de todos os setores do órgão (PETER; MACHADO, 2003).

4.4. Percepção dos funcionários em relação aos controles internos existentes

Em relação a percepção dos funcionários acerca dos controles internos existentes todos eles percebem a existência de falhas, principalmente em relação aos controles já enfatizados nos tópicos anteriores.

As principais falhas apontadas são em relação a ausência de sigilo das senhas por alguns funcionários, ausência de segregação para determinadas funções, falta de controles respaldados por manuais, organogramas ou realização de reuniões com periodicidade para identificação de problemas e melhor interação entre os setores, controles de bens em desuso, dentre outras falhas.

Eu noto que tem muitas falhas de controle mesmo. É muita coisa feita sem conferência, por pessoas que não deveriam ser as responsáveis por determinadas operações. A gente vê que tem muita coisa a se melhorar mesmo (ENTREVISTADO 5).

Tem certas coisas que poderiam ser diferentes mesmo. Falta orientação de alguém que entende para nos orientar sobre certas coisas. Às vezes são dicas simples que a gente não faz por gosto, mas acaba fazendo errado (ENTREVISTADO 1).

Neste sentido, faz necessário que os funcionários busquem alternativas para minimizarem estas falhas no controle através de melhorias nos procedimentos e tarefas do setor. Através da iniciativa de cada um pode-se evitar erros, falhas ou fraudes. Alguns funcionários até demonstraram interesse em mudar determinados procedimentos a partir das falhas detectadas, conforme observa-se no seguinte trecho:

É até bom nós observarmos estas falhas mesmo e tentarmos melhorar. Vou conversar mais com a chefia para ver onde é que podemos mudar para evitar esses erros (ENTREVISTADO 4).

Isso corrobora a ideia de Crepaldi (2004) quando o autor afirma que a avaliação dos controles internos compreende determinar erros ou irregularidades que poderiam acontecer, verificar se o sistema atual de controles detectaria de imediato esses erros ou incoerências, analisar as fraquezas ou falta de controle e até mesmo emitir um relatório dando sugestões de melhoria do sistema de controle interno.

4.5. Percepção dos funcionários sobre a importância da manutenção de bons controles

Todos os funcionários foram unânimes em afirmar que a manutenção de bons controles internos pode assegurar fundamentais melhorias na prestação dos serviços públicos, evitando fraudes ou erros na consecução dos trabalhos diários.

Os funcionários demonstraram, inclusive, interesse em ficarem mais atentos para situações que possam contribuir para a existência de erros ou fraudes, buscando evitar que tais situações ocorrem com frequência.

Desta forma, pode-se contribuir de maneira mais eficaz para a gestão dos recursos públicos, exercendo também com mais eficiência a função de funcionário público, conforme exposto nas seguintes falas:

Eu acho fundamental a gente ter um melhor controle de tudo. Pode até achar que é burocracia, mas tem coisas que precisam ter um controle maior para funcionar bem (ENTREVISTADO 4).

O gestor público tem condições de trabalhar de forma mais eficaz se manter bons controles dos gastos e das receitas. O dinheiro é público e é necessário ter um bom sistema de controle interno para garantir que os recursos sejam bem empregados (ENTREVISTADO 5).

As afirmações acima vão ao encontro do mencionado por Crepaldi (2004), quando o mesmo afirma que o controle assume fundamental importância quando exercido corretamente e visa alcançar os resultados mais favoráveis com menores desperdícios.

Ainda segundo Crepaldi (2004), a utilização de bons controles internos se mostra, com o passar dos anos, cada vez mais importante e necessário para qualquer entidade, seja ela pública ou privada.

Neste sentido, nota-se a que a opinião dos funcionários entrevistados condiz com a ideia do autor, uma vez que eles percebem a importância destes controles para a boa prática da gestão pública.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A elaboração desta pesquisa teve como principal objetivo analisar os procedimentos de controle interno utilizados nos setores de contabilidade e tesouraria em uma prefeitura municipal, partindo do pressuposto teórico de que é um assunto extremamente relevante e que vem ganhando mais destaque a cada dia.

Além disso, buscou-se descrever os procedimentos de controle interno utilizados nos setores de contabilidade e tesouraria em uma prefeitura municipal; verificar se os procedimentos de controle interno utilizados nestes setores estão previstos em normas internas; verificar a percepção dos funcionários do setor quanto à eficácia dos procedimentos de controle interno existentes; e verificar a percepção dos funcionários do setor quanto à importância dos procedimentos de controle interno para a prática da gestão pública.

Estas considerações abrangem os dois setores, pois conclui-se, por meio das entrevistas, que existem diversos controles que são realizados adequadamente nos setores, mas também existem muitos pontos fracos nos controles existentes e que carecem de melhorias.

Não existe a previsão em normas, manuais ou organogramas que possam auxiliar os funcionários na realização de seus trabalhos, o que é um fator dificultador dos trabalhos e que pode propiciar falhas, erros ou fraudes nos controles internos.

Adicionalmente, todos os funcionários entrevistados tem consciência que os controles existentes apresentam muitas falhas e carecem de melhorias para melhorar a eficácia e eficiência dos controles.

Os funcionários entrevistados também estão cientes da importância fundamental de bons controles para a prática da gestão pública, inibindo erros, fraudes, melhorando o emprego dos recursos públicos e evitando desperdícios.

Os resultados desta pesquisa apresentaram indícios e criaram hipóteses que merecem investigação, dada a possibilidade de conhecer melhor o porquê destes setores e até mesmo de outros setores dos órgãos públicos adotarem este tipo de comportamento com relação aos

controles internos, ao mesmo tempo em que se poderia conhecer as implicações deste comportamento para outros órgãos públicos e para a sociedade em geral.

Em síntese, próximos passos refletem a necessidade de investigar a similaridade de tais procedimentos entre setores diferentes e a real eficiência dos mesmo em tais setores; de avaliar como comportam-se outros setores de órgãos públicos em outras regiões do país; e as razões que levam órgãos públicos a manterem estes procedimentos de controle interno.

Na tentativa de se identificar padrões na adoção dos procedimentos de controle interno, faz-se necessário a avaliação em outros órgãos a nível municipal, estadual e federal, quando se é possível identificar as razões para a adoção de determinados procedimentos ao invés de procedimentos mais eficazes.

Por outro lado, a avaliação da metodologia pela aplicação em outras regiões deve criar um arcabouço suficiente para conhecer como os procedimentos de controle interno existentes influenciam e são influenciadas por aspectos tais como volume populacional, maturidade dos funcionários e do órgão público etc.

Em trabalhos futuros, indicadores quantitativos podem ser adotados para que uma amostra mais ampla seja usada ao mesmo tempo em que são acompanhados no tempo, confrontados com variáveis diversas, internas e externas aos órgãos públicos.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003. 590 p.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico**: elaboração de trabalhos na graduação. 7. ed. 2. reimp. São Paulo: Atlas, 2006. 174 p.

BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. 3. ed. 3. reimp. São Paulo: Atlas, 2008. 195 p.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. **Auditoria**. Tradução de José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2002. 982 p.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Online. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 10 dez. 2011.

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. Online. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm> Acesso em: 10 dez. 2011.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004. 510 p.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001. 607 p

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002. 175 p.

JUND, Sérgio. **Auditoria**. 9. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007. 816 p.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002. 282 p.

PETER, Maria da Gloria Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. **Manual de auditoria governamental**. São Paulo: Atlas, 2003. 241 p.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999. 334 p.

ROESCH, Sylvia Maria Azevedo. **Projetos de estágio e de pesquisa em administração**: guia para estágios, trabalhos de conclusão, dissertações e estudos de caso. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999. 301 p.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses. 2. ed.

São Paulo: Atlas, 2006. 181 p.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 9. ed.
São Paulo: Atlas, 2007. 92 p.

APÊNDICE

Roteiro de entrevista

Bloco I – Caracterização do respondente

- Idade:
- Setor:
- Formação acadêmica:
- Tempo trabalhando na prefeitura:
- Tempo trabalhando na prefeitura na mesma função:
- Tempo trabalhado anteriormente em outros órgãos públicos:

Bloco II – Descrição dos procedimentos de controle interno

- Verificar a existência de senha pessoal e intransferível para cada funcionário acessar o sistema;
- Integração entre os sistemas de informática;
- Existência de conciliações bancárias periódicas;
- Funcionário responsável pelas conciliações bancárias;
- Frequência com que são feitas as conciliações bancárias;
- Descrição nos cheques emitidos informando para qual pagamento ele se destina;
- Cópia dos cheques emitidos anexada aos demais documentos referentes a despesa;
- Verifica a existência de uma ou duas assinaturas nos cheques emitidos;
- Responsáveis pelas assinaturas dos cheques;
- Existência de controle e conferência anterior e posterior a emissão dos cheques;
- Onde são guardados os talões de cheques e quem tem acesso a eles;
- Funcionário responsável pela escrituração do livro razão;
- Existência de verificação e aprovação dos lançamentos do livro razão com base em documentações;

- Manutenção do livro razão sempre atualizado;
- Levantamento de balancetes mensais;
- Existência de plano de contas para a contabilidade;
- Existência de controles para assegurar que não se faça a contabilização ou a permanência de bens obsoletos, depreciados ou sem valor;
- Obrigação dos funcionários gozarem férias anualmente;
- Existência de auditoria interna funcionando com efetividade;
- Verificação de outros controles existentes;
- Existência de reuniões ou treinamentos para aprimorar os processos;

Bloco III – Verificação das normas internas

- Existência de organograma definindo claramente funções e hierarquia;
- Existência de manuais definindo procedimentos básicos de operação;

Bloco IV – Eficácia dos controles internos existentes

- Percepção em relação aos controles internos existentes;
- Apontamento de falhas nos controles internos;

Bloco V – Importância da manutenção de bons controles internos

- Percepção dos funcionários em relação a manutenção de bons controles internos para a prática da gestão pública;