

Influência do controle externo exercido pelo Tribunal de Contas no controle interno: caso da prefeitura municipal de Viçosa – MG

The influence of external control exercised by the Court of Auditors in internal control: the case of the Cityhall of Viçosa - MG

Cleyde Maria Bitencourt¹

Tainã Rodrigues Gomide Souza Pinto²

Simone Martins³

Walmer Faroni⁴

RESUMO: Este trabalho trata de um estudo de caso sobre a influência do controle externo exercido pelo Tribunal de Contas no controle interno da Secretaria Municipal de Finanças da Prefeitura de Viçosa – MG. O desenvolvimento desta pesquisa foi feito por meio de entrevista com funcionários públicos. Foi utilizada a evocação de palavras com o objetivo de considerar as impressões sobre controle externo. A pesquisa constatou que o conhecimento sobre o controle na administração pública é concentrado numa minoria dos envolvidos, ficando o conhecimento técnico limitado e fora do alcance da parte operacional das atividades.

ABSTRACT: A case study was carried out on the influence of the external control exercised by the Court of Auditors in the internal control of the Municipal Finance Department of the Municipality of Viçosa - MG. The research was developed through an interview with civil servants. The evocation of words was used in order to consider the impressions on external control. The research found that the knowledge about control in public administration is concentrated to a minority of those involved, leaving the technical knowledge limited and out of reach of the operational part of the activities.

1 Universidade Federal de Viçosa. E-mail: cleyde.bitencourt@ufv.br

2 Universidade Federal de Viçosa. E-mail: tainagomide@yahoo.com.br

3 Universidade Federal de Viçosa. E-mail: simmone.martins@gmail.com

4 Universidade Federal de Viçosa. E-mail: walmerfaroni@gmail.com

PALAVRAS-CHAVE: Controle Interno. Controle Externo. Tribunal de Contas.

KEYWORDS: Internal Control. External Control. Court of Auditors.

I. INTRODUÇÃO

A evolução da Administração Pública em nosso país é apresentada sob três modelos diferentes de gestão: patrimonialista, burocrático e gerencial.

A Administração Patrimonialista, própria do absolutismo, marcada pelo regime autoritário, com o poder concentrado nas mãos de poucos, apresentava grandes índices de corrupção, nepotismo e abuso de poder pela não distinção entre a coisa pública e os bens particulares dos soberanos (CASTRO, 2007). O patrimônio particular dos governantes se confundia com o patrimônio do Estado.

A Administração Pública Burocrática surge para combater a corrupção e o nepotismo patrimonialista, agindo de forma impessoal, formalizada, idealizando a carreira pública e a profissionalização do servidor. Embora tenha como interesse ser eficaz no controle dos abusos de poder, esse modelo criou formalidades em demasia, tornando-se incapaz de atender adequadamente ao interesse público e, conseqüentemente, desvirtuando-se da sua principal missão - servir à sociedade (CASTRO, 2007).

A Administração Gerencial veio para solucionar os problemas da burocracia, aumentando a eficiência e a eficácia do gerenciamento da entidade pública, a qualidade da prestação dos serviços e da necessidade da redução dos custos (CASTRO, 2007). Castro (2007) também destaca que o modelo Gerencial mantém preceitos básicos da burocracia, como a admissão de funcionários através de critérios rigorosos, a meritocracia na carreira pública e o aperfeiçoamento profissional, distinguindo-se pelo modo como é feito o controle, pois a Administração Pública Gerencial passa a se concentrar nos resultados, não mais somente nos processos, buscando também a garantia na autonomia do servidor para atingir tais resultados.

A evolução da administração pública e de todas as etapas ocorreu durante esse processo e trouxe uma aproximação da população no que concerne à forma de gestão dos recursos públicos. Conseqüentemente, o cidadão está tendo um interesse maior pela coisa pública, o que inclui conhecer e avaliar os gastos feitos pelos governos e cobrar uma efetiva fiscalização e punição aos causadores de danos ao patrimônio público, classificando o controle social exercido sobre os órgãos públicos.

Esse interesse da sociedade está atrelado às várias crises de credibilidade enfrentadas pelas entidades governamentais, pela falta de transparência, fraudes e manipulação de informações, marcando a administração pública como uma grande linha de corrupção.

Sendo assim, controlar e monitorar as atividades desenvolvidas pelo gestor e comparar se estão condizentes com os interesses da população se tornou uma preocupação não somente da sociedade como também dos

demais órgãos integrantes do governo. O gestor público deve observar o conceito de *accountability*, que remete ao empenho de os membros de um órgão administrativo ou representativo terem que prestar contas a instâncias reguladoras, com a finalidade de evidenciar, de forma transparente e real, os resultados obtidos em função dos recursos públicos utilizados.

Neste contexto, os órgãos de controle são ferramentas de grande importância nas relações entre o Estado e a sociedade, pois garantem que suas atividades sejam conduzidas da melhor forma possível e atendam aos direitos dos cidadãos. As formas de controle estabelecidas pela Constituição Federal de 1988 incluem o controle externo, exercido pelo poder legislativo, auxiliado pelo órgão fiscalizador tribunal de contas, com o objetivo de controlar politicamente a licitude contábil e financeira e verificar a legalidade dos gastos públicos e do emprego de bens, valores e dinheiro na administração pública; o controle interno, que diz respeito à avaliação do cumprimento de metas e à execução dos orçamentos públicos, sendo exercido pelos próprios órgãos da administração pública; e o controle direto ou controle social, representado pelos cidadãos e por associações representativas da comunidade.

Vale ainda destacar que o sistema de controle interno exercido pelos órgãos públicos é considerado um apoio ao controle externo no exercício de sua missão institucional. Dessa forma, as exigências estabelecidas pelo controle externo estão contidas no conjunto de atividades desenvolvidas pelo sistema de controle interno em uma instituição pública. A presente pesquisa objetiva identificar a influência do controle externo exercido pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais no controle interno da Secretaria de Finanças da Prefeitura Municipal de Viçosa/MG.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONTROLE

A palavra controle teve origem no latim *contrarotulus*, que mencionava a relação entre os contribuintes e o cobrador de impostos. Em francês, *contrôle*, o vocábulo está ligado às finanças, denotando registrar, inspecionar, examinar. Com um sentido mais amplo, controle pode ter vários significados, entre eles: dominação, direção, limitação, vigilância, verificação e registro, entre outros (CASTRO, 2010).

Historicamente, a sociedade tem uma visão de controle como um procedimento inconveniente e inoportuno, devido a seu sentido de dominação, o que causa certa rejeição pelos indivíduos, pelos órgãos públicos e pelas empresas. Entretanto, enquanto, por um lado, controle está voltado para correção das ações, por outro lado, refere-se à capacidade de as ações ocorrerem de acordo com o planejado. Portanto, a finalidade do controle é garantir a relação entre determinadas atividades e certas normas ou princípios (ROCHA, 2004).

O *International Organization of Supreme Audit Institutions* – INTOSAI, em Declaração de Lima, disserta que o controle é um mecanismo regulador com a finalidade de apontar as irregularidades normativas e as violações aos princípios da legalidade, rentabilidade, utilidade e racionalidade das operações financeiras.

Relacionando controle com a área da contabilidade pública, a Constituição Federal de 1988 no art. 70 menciona que:

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.

A Lei Complementar nº 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal, dispõe sobre a transparência da gestão fiscal, controle das despesas com pessoal, emissão de relatórios periódicos, prestação de contas, entre outros, consolidando, assim, o princípio de controle relacionado às finanças e ao equilíbrio do orçamento público.

Meirelles (1999, p. 575) descreve que “controle, na administração pública, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, Órgão ou Autoridade exerce sobre a conduta funcional do outro”.

Lima (2007) classifica o controle quanto ao objeto, quanto ao momento de sua realização e quanto ao posicionamento do órgão controlador. Quanto ao objeto, o autor classifica o controle em: de legalidade, que averigua a conformidade dos procedimentos com as normas e padrões estipulados anteriormente; de mérito, que avalia a conveniência e a oportunidade das ações administrativas; e de gestão, que analisa os resultados alcançados e os processos e recursos utilizados, comparando com as metas estabelecidas. Quanto ao tempo de sua realização, o controle pode ser: prévio ou *ex-ante*, que é uma ação preventiva, vista em auditoria interna e sistemas de controle interno das organizações, orientado os gestores com os procedimentos e corrigindo as falhas; concomitante ou *pari-passu*, que é exercido por provocações externas, via de regra, como por meio de denúncias, representações, auditorias, solicitações de órgãos de controle e Ministério Público; e subsequente ou *a posteriori*, que tem ação corretiva, sendo representado por avaliações periódicas, como a prestação de contas. E quanto ao posicionamento do órgão controlador, o controle pode ser classificado em: interno, quando o agente controlador é integrante da própria administração objeto do controle, ou externo, quando agente controlador é externo à organização, sendo representado por outra instituição.

2.1.1 CONTROLE INTERNO

O controle interno é uma ferramenta estratégica de natureza preventiva,

cujos fortalecimento proporciona redução de fraudes e irregularidades na gestão (LIMA, 2007).

De acordo com o Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados – AICPA (*apud* Attie, 1992, p. 112):

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

O Institut Français des Experts Comptables – IFEC (in Sá, 1993, p. 110) também traz uma definição semelhante para controle interno, dissertando que:

é formado pelo plano de organização e de todos os métodos e procedimentos adotados internamente pela empresa para proteger seus ativos, controlar a validade dos dados financeiros pela Contabilidade, ampliar a eficácia e assegurar a boa aplicação das instruções da direção.

Reforçando essa acepção, o Conselho Federal de Contabilidade – CFC (Lima, 2007, p. 320) expõe que o controle interno envolve “o conjunto integrado de método e procedimentos adotados pela entidade na proteção do seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis, e da eficácia operacional”.

As definições citadas acima destacam a importância do controle interno como forma de proteger o patrimônio da entidade, de controlar e verificar os dados financeiros e contábeis, buscando, assim, a eficiência e a eficácia dos procedimentos internos da organização.

Desta forma, o controle interno pode ser subdividido em controles contábeis, que são os que objetivam proteger os ativos e produzir dados contábeis confiáveis, e em controles administrativos, que auxiliam a administração na condução ordenada dos negócios da empresa e asseguram que os objetivos sejam alcançados.

Tendo como referência os conceitos supracitados, é relevante destacar que o controle interno não é um complexo burocrático de rotinas e procedimentos que devem ser desenvolvidos e implantados como apontado em livros e normas. “A filosofia do administrador irá determinar a capacidade de implantar sistemas de controle que apresentem condições favoráveis para a empresa, atendendo suas particularidades” (BORDIN E SARAIVA, 2005). A responsabilidade do administrador e o risco para o patrimônio da entidade são dois fatores principais para a valorização do controle interno (CASTRO, 2010).

2.1.1.2 CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 74, delibera sobre o controle interno em entidades públicas, deixando a cargo dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manter de forma integrada o sistema. Neste artigo também são definidas as finalidades desse controle, sendo elas: avaliar o cumprimento das metas e a execução dos programas; comprovar a legalidade e avaliar os resultados; controlar as operações de crédito, avais e garantias; e apoiar o controle externo.

O controle interno é entendido como “o conjunto de métodos e procedimentos adotados pela entidade para salvaguardar os atos praticados pelo gestor e o patrimônio sob sua responsabilidade, conferindo fidedignidade aos dados contábeis e segurança às informações deles decorrentes” (CASTRO, 2011, p. 293). Desde modo, o objetivo do controle interno é ser exercido, concomitantemente, como ferramenta de suporte ao administrador público e instrumento de proteção e defesa do cidadão.

Entretanto, tal acepção não é suficiente para o entendimento do controle interno em se tratando de administração pública, em razão de suas particularidades, principalmente aquelas referentes aos respaldos jurídicos.

As normas gerais de direito financeiro para a elaboração e o controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e Distrito Federal estão estabelecidas na lei nº 4.320, de 1964, em seu art. 75, que direciona o foco do controle compreendendo a legalidade dos atos administrativos, a conduta dos agentes e os cumprimento das ações e o alcance dos resultados.

Dessa forma, o sistema de controle interno da administração pública, de acordo com as Diretrizes da Organização Internacional de Entidades de Fiscalização Superiores - INTOSAI para Padrões de Controles Internos para o Setor Público (2004) (in DAVIS e BLASCHEK, 2012), pode ser considerado como:

um processo fundamental efetuado por todos em uma entidade, projetado para identificar riscos e fornecer garantia razoável de que, ao se buscar cumprir a missão da entidade, os seguintes objetivos gerais serão atingidos: executar operações de forma organizada, ética, econômica, eficiente e eficaz; estar em conformidade com as leis e os regulamentos aplicáveis; salvaguardar recursos contra perda, abuso e dano; e cumprir as obrigações de accountability.

2.1.2 CONTROLE EXTERNO

De acordo com Fernandes (2005, p. 99), controle externo pode ser conceituado como um “conjunto de ações de controle desenvolvidas por uma estrutura organizacional, com procedimentos, atividades e recursos próprios,

não integrados na estrutura controlada, visando à fiscalização, verificação e correção de atos”.

Guerra (2005, p. 108) reforça a questão do controle externo como verificação e controle das ações por um órgão externo, definindo-o como “aquele desempenhado por órgão apartado do outro controlado, tendo por finalidade a efetivação de mecanismos, visando a garantir a plena eficácia das ações de gestão dos interesses da sociedade, por órgão de fora de suas partes”.

A Lei nº 4.320, de 1964, no art. 81 cita a respeito do controle externo na administração pública, destacando que o controle da execução orçamentária, feito pelo Poder Legislativo, objetiva “verificar a probidade da administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da Lei de Orçamento”. O artigo subsequente, parágrafo 1º, acrescenta que as contas do Poder Executivo, além de serem submetidas ao Poder Legislativo, deverão ter parecer prévio do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

Tendo como referência conceitos citados por Pardini (1997), algumas observações são feitas a respeito da atividade do controle externo, corroborando que:

Controle externo sobre as atividades da Administração, em sentido orgânico e técnico, é, em resumo, todo controle exercido por um Poder ou órgão sobre a administração de outros. Nesse sentido, é controle externo o que o Judiciário efetua sobre os atos dos demais Poderes. É controle externo o que a administração direta realiza sobre as entidades da administração indireta. É controle externo o que o Legislativo exerce sobre a administração direta e indireta dos demais Poderes. Na terminologia adotada pela Constituição, apenas este último é que recebe a denominação jurídico-constitucional de controle externo (CF arts. 31 e 70 a 74), denominação esta repetida especificamente em outros textos infraconstitucionais, como, por exemplo, a Lei nº 8.443/92 (PARDINI, 1997).

Assim, por consistir em um controle feito por um Poder ou órgão público sobre as atividades desenvolvidas por outro Poder, podem ser citadas como exemplos de controle externo a apreciação das contas do Executivo e do Judiciário pelo Legislativo, a auditoria do Tribunal de Contas sobre as despesas do Executivo e a anulação de um ato do Executivo por decisão do Judiciário (MEIRELLES, 2005).

Por conseguinte, o controle externo sobre a administração pública é exercido pelo Legislativo, pelo Judiciário e pelo Tribunal de Contas. Também se deve destacar o controle exercido pela população sobre os órgãos públicos, que é considerado controle social.

O controle legislativo é delimitado pela Constituição, sendo aque-

le feito pelas casas parlamentares: no âmbito federal, é de competência do Congresso Nacional; nos estados, é feito pelas Assembleias Legislativas; no Distrito Federal, pela Câmara Legislativa; e nos municípios, é feito pelas Câmaras Municipais (CASTRO, 2007).

Di Pietro (2007) diz que o controle legislativo pode ser dividido em duas modalidades: o controle político e o controle financeiro. O controle político se refere à adequação das questões administrativas, convergindo a conduta do agente ao interesse da população. Já o controle financeiro refere-se à fiscalização contábil, financeira e orçamentária das entidades públicas, tendo, em caso de determinadas irregularidades, auxílio do Tribunal de Contas (CASTRO, 2007).

Na administração pública, o controle judicial é aquele feito pelo Poder Judiciário, que abrange os atos administrativos do órgão controlado, como determinado na Constituição (CASTRO, 2007).

Conforme Di Pietro (2007, p. 689), “de nada adiantaria sujeitar-se a Administração Pública à lei se seus atos não pudessem ser controlados por um órgão dotado de garantias de imparcialidade que permitam apreciar e invalidar os atos ilícitos”. Logo, há a necessidade de um órgão que fiscalize a legalidade dos atos praticados - o Poder Judiciário.

Assim, o Poder Judiciário é como um sistema de equilíbrio entre os poderes, com o intuito de avaliar a constitucionalidade e a legalidade dos atos.

De acordo com a Constituição de 1988, qualquer cidadão pode propor ação popular no sentido de revogar um ato que seja danoso ao patrimônio público. Sendo assim, o controle social representa a participação direta do cidadão no controle das atividades do Governo, visando à preservação do interesse de toda a população e exercendo seu direito de cidadania. (BOBBIO, 2004, p. 283)

Para Bobbio (2004, p. 283), Controle Social é:

O conjunto de meios de intervenção, quer positivos quer negativos, acionados por cada sociedade ou grupo social a fim de induzir os próprios membros a se conformarem às normas que a caracterizam, impedir e desestimular os comportamentos contrários às mencionadas normas, restabelecer condições de conformação, também em relação a uma mudança do sistema normativo.

A sociedade pode exercer seu direito de controle social mediante denúncias nas entidades fiscalizadoras, entretanto, vale ressaltar que as informações referentes à máquina pública não são de fácil entendimento pela população em geral, o que limita a participação popular. Além disso, há o fato de não ser uma ação característica do povo brasileiro, que não tem grande interação popular nas questões públicas (RIBEIRO, 2002).

Uma das formas mais promissoras e efetivas de controle social, de acordo com Lima (2007, p. 19), “são os conselhos de controle e acompanhamento de programas de governo, a exemplo dos Conselhos de Saúde, Conselhos de Alimentação Escolar, Conselhos do FUNDEF, Conselhos de Assistência Social etc.”

2.1.2.1 CONTROLE PELO TRIBUNAL DE CONTAS

O controle externo pelos tribunais de contas é considerado um controle técnico, pois analisa as questões relacionadas à legalidade contábil e financeira (FARIAS, 2011).

Lima (2007, p. 10) cita duas características do sistema de Tribunal de Contas como as mais marcantes, sendo elas: “o caráter colegiado de suas decisões e o seu poder coercitivo de impor sanções, pecuniárias ou não”.

A Constituição estabelece que o controle externo exercido pelo Congresso Nacional é aquele que faz a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial das entidades públicas, verificando a legalidade, a legitimidade, a economicidade, a aplicação das subvenções e a renúncia de receitas. Além disso, diz que o Congresso Nacional terá o auxílio do Tribunal de Contas da União para desenvolver o controle, enumerando uma série de competências para o Tribunal de Contas.

A fiscalização feita pelo Tribunal de Contas ocorre por meio de auditorias e inspeções da execução das atividades públicas, apontando, em um parecer prévio das contas do governo, se há irregularidades.

O Tribunal de Contas da União - TCU refere-se à fiscalização dos gastos públicos no âmbito federal. Já nos âmbitos municipal e estadual, a responsabilidade é dos Tribunais de Contas dos Estados – TCEs, entretanto há exceções em relação aos estados e municípios, pois existe, em alguns casos, além de um Tribunal de Contas do Estado, um Tribunal de Contas do Município – TCM, este último encarregado da fiscalização de todas as cidades do estado. Assim, os Tribunais de Contas analisam as contas públicas de acordo com a atuação (Portal do Tribunal de Contas do Brasil, 2012).

2.2 TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De acordo com a Resolução 12/2008 – Regimento Interno do TCEMG, o Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais é composto por sete Conselheiros, de acordo com a Constituição Mineira: três são escolhidos pelo Governador do Estado, com aprovação da Assembleia, e quatro, pela própria Assembleia Legislativa.

Quanto à sua estrutura organizacional, agregam-se ao TCEMG, a Auditoria, o Ministério Público, o Tribunal Pleno, as Câmaras, a Presidência, a Vice-Presidência, a Corregedoria, a Ouvidoria, a Escola de Contas e Capacitação Professor Pedro Aleixo e os Serviços Auxiliares, conforme descrito no art. 5º da Lei Complementar nº. 102, de 17 de janeiro de 2008,

Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais.

Há ainda a possibilidade de instalar unidades regionais em cada macrorregião do Estado no intuito de auxiliar o desenvolvimento das funções no tribunal.

O Tribunal de Contas tem jurisdição própria e privativa sobre as matérias e pessoas sujeitas à sua autoridade, conforme estabelecido na Constituição da República, na Constituição Mineira e na Lei Complementar nº 102 de 2008. Portanto, fica sob a jurisdição do Tribunal de Contas do Estado qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiro, bens ou valores públicos estaduais ou municipais ou pelos quais respondam o Estado ou o Município ou ainda qualquer pessoa que assuma obrigações de natureza pecuniária em nome do estado, município ou entidade indireta estadual ou municipal.

Segundo o Regimento Interno do TCEMG, resolução nº 12/2008, estão também sob a ação do tribunal aqueles que estejam sujeitos à sua fiscalização por disposição de lei, ou que tenham alguma irregularidade que resulte em dano ao erário estadual ou municipal. Sujeita-se também à competência do tribunal do estado o responsável pela aplicação de recurso repassado pelo estado ou município e pelas contribuições parafiscais, que preste serviço de interesse público ou social, englobando ainda o dirigente ou liquidante de empresa que, de qualquer modo, venha a integrar o patrimônio do Estado, Município ou outra entidade pública estadual ou municipal.

A Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, Lei Complementar nº. 102, de 17 de janeiro de 2008, em seu art. 3º, elenca as competências do tribunal de contas.

3. METODOLOGIA

A presente pesquisa é caracterizada como descritiva e tem o objetivo de descrever as características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis (GIL, 2010), tendo sido identificadas determinadas formas de controle utilizadas nesse setor, que foram relacionadas entre si.

Quanto ao delineamento da pesquisa, classifica-se, segundo Gil (2010), como um estudo de caso. O estudo em questão foi feito em setores de determinado ente público, neste caso, da Prefeitura Municipal de Viçosa/MG, o que caracterizou uma unidade-caso, que é uma das atribuições fundamentais do estudo de caso.

A pesquisa se classifica como documental visto terem sido feitos estudos em documentos e relatórios da prefeitura (GIL, 2010).

Como forma de coleta de dados, foi empregada a evocação de palavras, que se caracterizou pela utilização um termo indutor para que os indivíduos enumerem palavras ou expressões que lhes venham

imediatamente à mente (SÁ, 2002). Para tanto, adotou-se o seguinte questionamento aos oito funcionários da Secretaria Municipal de Finanças e Controladoria Geral do Município de Viçosa/MG: Quando você ouve a expressão “Controle Externo”, quais são as cinco palavras ou expressões que vêm espontaneamente à sua mente? Após a transcrição desses vocábulos, foi solicitado ao indivíduo que os classificasse em ordem de importância, enumerando, de forma crescente, um para o mais importante até cinco para o menos importante.

Os vocábulos obtidos foram organizados levando em consideração a frequência, que é a quantidade total de vezes que a mesma palavra foi citada nas evocações dos indivíduos, e a ordem média de evocação (OME), que se refere ao posicionamento que a mesma palavra ocupa dentro das evocações. Ao considerar essas duas formas de organização, foram abrangidos critérios de natureza coletiva, que seria a frequência, e de natureza individual, que seria a ordem que cada indivíduo atribuiu às evocações.

Analisando de forma conjunta a frequência e a OME, foram determinados os quadrantes, que foram divididos entre elementos centrais, intermediários e periféricos.

O método de evocação de palavras foi utilizado como base de dados para a categoria “Controle Externo”, tendo sido coletadas as principais impressões e percepções dos funcionários em relação ao controle externo, com a finalidade de constatar se há harmonização de conhecimento a seu respeito. Tendo como referência essas principais impressões, foram criadas quatro subcategorias: Controle Social, Legislativo, Prestação de Contas, Tribunal de Contas.

Em seguida, a próxima etapa da coleta de dados caracterizou a entrevista, que foi orientada por pautas, ou seja, uma listagem de pontos de interesse a serem explorados, conforme roteiro em anexo. As entrevistas foram feitas com os seis funcionários diretamente ligados ao controle e à prestação de contas do município, como os setores de controle interno, de contabilidade e tesouraria. Para que fosse possível verificar as respostas dos entrevistados e cruzar as informações dadas em cada pergunta, eles foram identificados por meio dos códigos E1, E2, E3, E4, E5 e E6.

A coleta de dados também foi feita por consulta a documentos, englobando relatórios de prestação de contas gerados pelos sistemas, leis municipais, relatórios elaborados pelo controle interno e outros documentos rotineiros.

A análise e a interpretação dos dados visaram à sintetização das informações coletadas, tendo sido utilizada, para tal, a análise de conteúdo. Na presente pesquisa, as categorias foram determinadas por revisão da literatura e, por conseguinte, pela análise dos dados transcritos das entrevistas, caracterizando uma análise de conteúdo com grade mista, permitindo maior flexibilidade de análise.

O Quadro 1 apresenta as categorias e subcategorias utilizadas no desenvolvimento deste trabalho.

Quadro 1 - Categorias e Subcategorias

Categorias	Subcategorias
Controle Interno	Desenvolvido pela Controladoria Controle de documentos Controle orçamentário, financeiro, patrimonial e administrativo
Avaliação do Controle Interno	Satisfatório Regular Insatisfatório
Influências sobre o Controle Interno	Acompanhamento/Cobrança Observância das leis/Tribunal de Contas Controle Social Regras e normas Interligação dos Setores
Tribunal de Contas	Órgão fiscalizador Controle das receitas e despesas Exigências legais
Responsabilidade dos funcionários em relação às exigências do Tribunal	Somente da Controladora Somente do Contador Do contador e da controladora Do setor de Controladoria Do setor de Contabilidade Dos setores de Contabilidade e Controladoria
Consciência dos efeitos das atividades exercidas	Tem consciência Não tem consciência A minoria tem consciência

Fonte: Elaborada pela autora.

4. RESULTADOS E DISCUSSÕES

Para chegar à questão proposta pela pesquisa, identificar a influência do controle externo exercido pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais no controle interno da Secretaria Municipal de Finanças da Prefeitura de Viçosa/MG, propôs-se, junto aos entrevistados, o conhecimento em relação ao controle externo, utilizando o método de evocação de palavras, que buscou identificar a percepção dos funcionários da Prefeitura em relação ao controle e o conhecimento em relação ao controle interno, suas influências e a responsabilização e conhecimento dos funcionários sobre o monitoramento dos recursos públicos, tendo sido a análise de conteúdo utilizada para tal procedimento.

A seguir são apresentadas as análises dos dados da evocação de palavras, em que foi criada a primeira categoria, e as análises das categorias criadas pelo método de análise de conteúdo, que corresponde às demais categorias.

4.1 PERCEPÇÃO DOS SERVIDORES EM RELAÇÃO AO CONTROLE EXTERNO

Tendo como referência as informações coletadas pelo método evocação de palavras, pôde-se constatar que a percepção dos entrevistados sobre o controle externo está voltada, principalmente, para o controle social e para o controle legislativo, pela frequência com que essas expressões foram citadas. Uma parte dos entrevistados tem conhecimento técnico, mencionando características voltadas ao conceito e à importância do controle externo.

Três dos autores citaram o controle social e o legislativo como uma das primeiras palavras que vieram à sua cabeça ao ouvir sobre o controle externo, demonstrando a ideia de que este se refere somente ao controle exercido pela sociedade e pelo poder legislativo. Portanto, esses entrevistados desconsideraram os demais órgãos relacionados à sua fiscalização e ao conceito básico de controle externo, que está relacionado a uma estrutura não integrada, visando à fiscalização, à verificação e à correção de atos (FERNANDES, 2005).

O enfoque desse trabalho é o controle externo exercido pelo tribunal de contas, entretanto, o controle externo, na percepção dos entrevistados, obteve, principalmente, um aspecto social, ou seja, foram apreciadas principalmente as intervenções feitas pela população, considerando os vereadores como representantes da população no governo municipal. Apesar dessa consideração, outras expressões vinculadas ao controle externo exercido pelo tribunal de contas, como o monitoramento das contas públicas, as prestações de contas, a obediência à legislação e o próprio tribunal de contas, foram questões levantadas pelos funcionários.

Deste modo, nota-se um leque maior de impressões sobre o controle externo, o que mostra um maior conhecimento, fato observado em dois dos entrevistados, que destacaram o controle das contas públicas e das atividades desenvolvidas por meio de uma estrutura não agregada à entidade pública a ser monitorada.

Uma consideração interessante e importante feita pelo E04 foi a expressão “possibilidade de consertar”, que fez referência à oportunidade dada ao órgão público de corrigir e acertar os erros, o que o desvincula de o controle externo atualmente ser considerado um “carrasco”. Essa é uma característica funcional do Tribunal de Contas, que, entre as diversas outras funções básicas, compreende também a educativa, que provê melhorias para a gestão pública.

Contraopondo a essas duas questões levantadas, um dos entrevistados, E05, não tem noção sobre o que seja o controle externo, tanto

sobre seu conceito como sobre quem o exerça diante das suas atividades. Esse entrevistado não conseguiu fazer nenhuma relação coerente sobre o controle externo.

4.2 CONTROLE INTERNO

A categoria “Controle Interno” teve a finalidade de identificar o conhecimento dos entrevistados sobre os procedimentos de monitoramento das atividades desenvolvidas internamente por eles.

Os funcionários destacaram os métodos de controle interno utilizado, todavia a maioria dos entrevistados aponta somente os processos de acordo com a atividade desenvolvida em seu setor, não abrangendo como um todo. Deste modo, foram construídas três subcategorias: Controle de documentos, desenvolvido pela Controladoria, e Controle Orçamentário, Financeiro, Patrimonial e Administrativo.

Notou-se que a maioria dos entrevistados acha que o controle interno é somente função do setor de controladoria. É o que destaca E03 na frase a seguir: “o controle interno em si, vamos colocar assim, tem a própria secretaria que faz todo o procedimento lá”. Logo, percebe-se que este entrevistado se isenta da responsabilidade de controle interno.

Com maior falta de informação, é mencionado por E02 que “eu praticamente não trabalho com controle aqui”. Esta fala confirma o conhecimento limitado sobre controle interno e o coloca como função de outro setor, neste caso, a controladoria.

Porém, ao questionar os funcionários sobre as atividades de controle desenvolvidas pela Controladoria Geral do Município, eles percebem que os procedimentos de controle são feitos por todos os setores, cada qual com determinada finalidade, segundo sua função, e que a controladoria é o setor que monitora todos esses procedimentos. Desta forma, foram apontadas as relações entre o setor trabalhado e as atividades desenvolvidas pelos demais setores. Consequentemente, é constatado que o controle interno é um trabalho em conjunto, não somente de um setor.

Apesar de a maioria dos entrevistados conseguir identificar os procedimentos de controle interno que atingem suas atividades, percebe-se que o conhecimento básico sobre o conceito de controle interno não está enraizado. Ou seja, não são levantadas questões sobre os métodos adotados que visem a salvaguardar o patrimônio, conferir dados contábeis confiáveis, buscando a eficiência e a eficácia operacional da máquina pública (CASTRO, 2010).

Em contrapartida a esses casos, dois dos entrevistados mostraram conhecimento técnico em relação aos procedimentos de controle interno, destacando não somente a parte orçamentária e financeira, que foram as questões mais apontadas pelos demais entrevistados, pelo fato de estarem diretamente relacionados aos setores analisados na pesquisa, mas desta-

cando também o controle patrimonial e o controle administrativo.

O controle interno na administração pública tem algumas peculiaridades, conforme foi observado na fala dos entrevistados, e isso ocorre em função dos regulamentos feitos pela legislação aplicável. Dessa forma, define-se o controle interno como um processo feito por todos da entidade, visando a identificar riscos e prover garantias, com a finalidade de cumprir os objetivos gerais da entidade, estar em conformidade com as leis, salvaguardar os recursos públicos e executar a obrigação de prestar contas (INTOSAI, 2004).

4.3 AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO

No que diz respeito à categoria “Avaliação do Controle Interno”, exercida pela Prefeitura Municipal de Viçosa/MG, foram classificadas três subcategorias: Satisfatório, Insatisfatório e Regular.

Para Both (2007), a avaliação está acoplada ao processo em que se relaciona a qualidade do desempenho com a quantidade de atividades propostas. Levando isso em consideração, o objetivo dessa categoria é medir a qualidade dos métodos de controle interno na opinião dos atores da pesquisa, ou seja, se ele está sendo eficiente e eficaz para o bom funcionamento das atividades do dia a dia.

A maioria dos entrevistados classifica o controle interno como regular, ou seja, mediano, com exceção de E05, que afirma ser o controle interno satisfatório. Todavia, na fala de E05, nota-se que este entrevistado não tem conhecimento básico de controle interno e considera apenas a organização e um bom sistema de informática como fator relevante. Além disso, E05 somente considera os documentos de curto prazo, sem considerar arquivos mais antigos.

Com relação aos demais entrevistados, percebe-se uma harmonia em relação à avaliação do controle interno, pois concordam com a necessidade de melhorar para um bom desenvolvimento das atividades.

Outra observação em comum feita pelos entrevistados foi sobre o maior envolvimento dos Secretários Municipais nas solicitações requisitadas, ou seja, que eles tenham controle sobre a legalidade e sobre a possibilidade de execução dessa solicitação, respeitando os procedimentos do regimento interno.

Uma evidência feita por E04 e também questionada por E01 e E03, foi o fato de a secretaria de finanças e a controladoria ficarem responsáveis pela maior do processo dos estágios da despesa: fixação, empenho, liquidação e pagamento. Por conseguinte, assumem a obrigação de controlar as despesas, principalmente sobre a abordagem orçamentária e financeira. Entretanto, os entrevistados destacam que o controle das despesas é uma ação conjunta entre os setores da prefeitura, não somente de alguns setores.

Então, por mais que a Secretaria de Finanças, em conjunto com

a Controladoria, sejam os setores com maior conhecimento sobre os estágios da despesa, os demais setores também têm acesso e consciência das informações das despesas incorridas individualmente em sua secretaria. Portanto, a falta de comprometimento do conjunto foi o fato colocado como principal entrave para uma melhor avaliação do controle interno pelos entrevistados.

4.4 INFLUÊNCIAS SOBRE O CONTROLE INTERNO

A categoria “Influências sobre o Controle Interno” foi estabelecida com o objetivo de apontar o que influencia o desenvolvimento dos métodos de controle interno. Deste modo, foram construídas cinco subcategorias mostrando as principais influências sobre o controle interno, sendo elas: Acompanhamento/Cobrança, Observância das leis/Tribunal de Contas, Controle Social, Regras e Normas e Interligação dos setores.

Cinco dos entrevistados destacaram tanto influências internas quanto externas sobre o controle interno. Entretanto, vale ressaltar que E05 não aponta as influências exercidas sobre o controle, ele coloca apenas, de um modo geral, que qualquer um tem o direito de saber o destino do dinheiro público, e que isso acaba interferindo no modo de trabalhar, como pode ser observado na transcrição de sua fala: “então esse controle que a gente tem é importante por causa disso, se alguém vier questionar alguma coisa, a gente tem como comprovar”. Essa falta de detalhamento de E05 vem acoplada à sua falta de informação sobre o controle interno, constatada nas duas análises feitas anteriormente.

Contrapondo a essa questão, nota-se que entre as outras opiniões que tiveram um embasamento melhor sobre as influências sobre o controle interno, E04 coloca um ponto interessante da influência externa sobre o controle interno: “Acaba que quando você não é cobrado em 100%, você também não controla 100%”.

Portanto, não é somente a exigência externa que influencia a forma de controlar internamente, mas também a falta de exigência, e a falta de monitoramento das atividades da máquina pública acaba por interferir no desenvolvimento das atividades. Logo, pode-se concluir que “a cultura da transparência ainda não é um procedimento comum na gestão de recurso público” (E04), e isso acaba por intervir na forma de trabalhar no ente público.

Para Platt Neto (2004), transparência implica três dimensões: a publicidade, que se refere à divulgação das informações à população; a compreensibilidade, que diz respeito à linguagem acessível das informações; e a utilidade para decisões, que faz menção à confiabilidade e à relevância das informações. Apesar de não ser comum a cultura de transparência pública na sociedade brasileira, a legislação traz a importância e a aplicabilidade dessa questão, com maior destaque na Lei Complementar

nº. 101/2000 e na Lei Complementar nº. 131/2009.

Tendo como referência a fala “Eu acho que essa cobrança que eles têm com a gente, a gente acaba trabalhando um pouquinho mais”, de E02, pode-se perceber que a interferência das pessoas na gestão pública acarreta mudanças na forma de se trabalhar, nesse caso, nota-se que pode até acarretar melhoria no desenvolvimento das atividades no dia a dia pela constante cobrança.

Outro fator externo importante que interfere nos processos de controle interno são as questões legais, a obrigatoriedade de os órgãos públicos prestarem contas de suas atividades. Como mencionado por E03, este fator abrange também “as prestações de contas que têm que fazer, tanto para o tribunal, ou mesmo para a câmara, ou para qualquer pessoa que também venha solicitar”.

Assim, é feito um destaque para o controle externo exercido pelo órgão tribunal de contas que aponta principalmente as exigências legais. Conforme destaca Farias (2011), o tribunal de contas analisa a legalidade contábil e financeira do órgão público, sendo considerado um controle mais técnico. E01 assinala que “a influência externa é questão da própria fiscalização, o tribunal fiscaliza e vê se a gente está realmente fazendo o que a lei está pedindo”.

Quanto à influência interna sobre os métodos de controle interno, o ponto mais relevante veio da “interligação realmente de todos os setores, todo mundo tá interligado ali” (E04). Esse fator faz com que um setor trabalhe de determinada forma para que o outro setor consiga alcançar seu objetivo e dar continuidade ao processo. Entretanto, há uma falha nesse ciclo: a repetição. A burocracia que o processo de compra e pagamento de um órgão público tem faz com que estes procedimentos se tornem uma regra a ser seguida sem questionamento, conforme mencionado por E06 na seguinte frase: “é norma mesmo, pois desde que eu entrei sempre incide essa mesma norma”.

Entretanto, essas rotinas e procedimentos não devem ser utilizados como normas e regras inquestionáveis. Os sistemas de controle devem proporcionar condições adequadas para atender as particularidades e necessidades que vierem a surgir de cada setor (BORDIN e SARAIVA, 2005).

4.5 TRIBUNAL DE CONTAS

Com o intuito de identificar se os entrevistados têm conhecimento sobre o que é o tribunal de contas, foi construída a categoria “Tribunal de Contas”. A essa categoria foi dado um enfoque maior às exigências do Tribunal de Contas do Estado em relação à instituição estudada, pelo fato de este tribunal ter uma relação mais próxima com os municípios, pois se refere à fiscalização dos gastos públicos no âmbito municipal e estadual. Para essa análise, foram criadas três subcategorias: Órgão Fiscalizador, Controle das

receitas e despesas e Exigências legais.

De acordo com a Lei Orgânica do TCE-MG, de forma resumida e simplificada, compete ao tribunal de contas: analisar a prestação de contas anual do governador e dos prefeitos; fiscalizar a gestão da receita e despesa no sentido da legalidade, economicidade, legitimidade e razoabilidade; fixar responsabilidade a qualquer irregularidade; analisar a legalidade dos atos relacionados ao pessoal; fazer auditoria; emitir parecer sobre a aplicação dos recursos; aplicar sanções; fiscalizar procedimentos licitatórios, contratos, convênios, concursos, pagamentos; e decidir sobre denúncia encaminhada.

Levando em consideração as entrevistas, percebe-se que uma minoria detém o conhecimento sobre as exigências do tribunal de contas, visto somente dois dos entrevistados terem essa informação. Os demais funcionários já ouviram falar do tribunal de contas, mas não sabem descrever as exigências que ele tem para com a prefeitura, ou seja, esse conhecimento fica limitado a uma parte mais técnica.

O entrevistado E06 relata que tem conhecimento de que o tribunal de contas é um órgão fiscalizador, porém não sabe descrever suas exigências, comentando apenas a relação entre receita e despesa. Ocorre que os entrevistados, de forma geral, sabem da existência de um controle exercido sobre suas atividades, mas somente a minoria tem ciência das exigências a serem cumpridas. Os demais envolvidos ficam com um conhecimento limitado ou somente têm noção, desenvolvendo suas atividades de acordo com o que são encarregados.

Entretanto, vale considerar que a minoria dos entrevistados que têm conhecimento sobre o controle exercido pelo tribunal de contas conhece de forma ampla as exigências do tribunal de contas. E04, por exemplo, cita as exigências feitas pelo tribunal de contas, destacando alguns dos procedimentos de controle a que este órgão se refere, mas destaca que a fiscalização acaba sendo superficial, pois seu acompanhamento é mediante relatórios enviados pelo próprio órgão público a ser fiscalizado, além de a veracidade dessas informações dificilmente ser contestada. Como afirma E04: “se efetivamente recebeu esses recursos? Isso é na administração interna, isso é poder do controle externo como povo, como legislativo”.

4.6 RESPONSABILIDADE DOS FUNCIONÁRIOS EM RELAÇÃO ÀS EXIGÊNCIAS DO TRIBUNAL DE CONTAS

Para o prosseguimento das atividades, é necessário um trabalho em conjunto, mas para o cumprimento das exigências, é necessário um acompanhamento. Conforme destacado por Peter e Machado (2003), no princípio do controle interno “aderência às diretrizes e normas legais”, há observância das diretrizes, planos, normas, leis, regulamentos e procedimentos administrativos internos.

Nesse sentido, após identificar o conhecimento sobre as exi-

gências do tribunal de contas, foi necessário saber quem é responsável pelo acompanhamento de tais exigências. Para isso, foi criada a categoria “Responsabilidade dos funcionários em relação às exigências do Tribunal de Contas”, que abrangeu seis subcategorias: Somente da Controladora, Somente do Contador, Do Contador e da Controladora, Do Setor de Controladoria, Do Setor de Contabilidade e Dos Setores de Contabilidade e Controladoria.

Com base nos resultados, observou-se que a controladoria é a principal responsável pelo cumprimento das exigências do tribunal de contas. Dois dos entrevistados colocaram somente o setor de controladoria, enquanto outros dois, além da controladoria, citaram também a contabilidade como responsável pela execução dessas exigências.

Os entrevistados que consideram a contabilidade e a controladoria pelo cumprimento das solicitações vistas pelo tribunal de contas referem-se à controladoria como um órgão responsável pela fiscalização e à contabilidade pelo acompanhamento. Como descrito por E03, a “controladoria é fiscalizar e corrigir. Seria controlar”, e a contabilidade é “o acompanhamento das contas e o envio das prestações de contas corretas” (E01).

Dessa forma, considera-se um papel em conjunto entre os dois setores para alcançar o objetivo, que seria o de atender ao controle externo exercido pelo tribunal de contas.

Todavia, outros entrevistados consideraram somente função do controle interno a execução das exigências fiscalizadas pelo tribunal de contas. E04 alega que o setor de contabilidade somente evidencia os fatos ocorridos na gestão pública. Sendo assim, o acompanhamento das atividades, para que ocorram de acordo com as normas, deve ser de competência do setor de controle interno, que trabalha com “atitudes” e “advertências” diante das atividades da máquina pública.

4.7 CONSCIÊNCIA DOS EFEITOS DAS ATIVIDADES EXERCIDAS

Por último, foi perguntado aos entrevistados da pesquisa se os funcionários têm consciência dos efeitos das atividades por eles desenvolvidas no cotidiano, buscando identificar se têm conhecimento da importância do desenvolvimento adequado e em conformidade com a lei de duas funções. Assim, foi construída a categoria “Consciência dos Efeitos das Atividades Exercidas”, com quatro subcategorias: Tem consciência, Não tem consciência, A minoria tem consciência e A maioria tem consciência.

A subcategoria “A minoria tem consciência” foi apontada por quatro dos seis entrevistados, que declararam que somente a minoria dos funcionários tem consciência das consequências de suas atividades. Para estes entrevistados, os funcionários têm responsabilidade no desenvolvimento de suas funções, mas não têm ciência do que poderá ocorrer caso não seja feita da forma correta.

Pode-se perceber que a responsabilidade dos funcionários no desenvolvimento das ações acaba por satisfazer o sistema, ou seja, eles desenvolvem suas funções com dedicação e conforme lhes foram passadas, o que acaba sendo considerado suficiente para que o trabalho seja desenvolvido. Entretanto, é destacado pelos atores da pesquisa que o serviço se torna mecânico. Para eles, muitas vezes as informações e a forma de realizar a atividade são passadas sem que sejam explicados o motivo, a razão, o ciclo das atividades na máquina pública como um todo, ou seja, “o porquê”.

Também é citado que os funcionários que operacionalizam as atividades do dia a dia são os que trabalham mediante repetição, conseqüentemente, de forma mecânica. Porém, há uma minoria mais técnica que tem conhecimento dos efeitos das atividades, neste caso, os funcionários de cargos superiores, ou seja, essa minoria tem ciência do ciclo das atividades da gestão pública, da legislação e das cobranças externas.

Em opinião contrária, outros entrevistados apontam o bom funcionamento das atividades como evidência de que os funcionários do setor estão cientes das conseqüências do mau desenvolvimento de duas atividades. Colocam também que há uma cobrança para que as atividades sejam feitas conforme as regras, o que acarreta atenção e cautela nas atividades efetuadas. Portanto, se a atividade está sendo feita de modo satisfatório, conseqüentemente os funcionários têm conhecimento dessas atividades e de suas conseqüências.

5. CONCLUSÃO

O controle externo desempenhado pelo Tribunal de Contas analisa as questões relacionadas à legalidade e à prestação de contas dos atos da administração pública, no que tange aos gastos com os recursos públicos. Para atender as exigências desse órgão fiscalizador, as atividades desenvolvidas são guiadas pelo sistema de controle interno da entidade pública. Partindo desse ponto, o problema reside em identificar se há influência desse controle exercido pelo tribunal de contas no monitoramento feito internamente nos setores da Prefeitura, mais especificamente, na secretaria de finanças e controladoria.

Com esta pesquisa, foi constatado que o entendimento sobre o controle externo exercido pelo tribunal é restrito a uma minoria dos funcionários entrevistados. Conseqüentemente, essa falta de informação limita o conhecimento sobre as exigências desse órgão e as atitudes a serem tomadas mediante essas cobranças.

Essa falta de conhecimento teórico sobre o controle na administração pública não abrange somente o controle externo, mas também o controle interno. Apesar de se perceber que entre os funcionários existe um conhecimento básico sobre os métodos de controle interno, não há uma informação consistente sobre seu conceito. Logo, a própria avaliação

regular dos entrevistados sobre o controle interno mostra que eles percebem a deficiência da informação nesse sistema de monitoramento.

Entretanto, mesmo com a falta de conhecimento sobre os conceitos, nota-se que a maior influência sobre os procedimentos de controle interno vem das exigências legais, que são monitoradas pelo tribunal de contas. São citadas nas entrevistas as influências das outras formas de controle externo, como o poder legislativo e a população, que são até mais lembradas do que o próprio tribunal de contas, mas sua efetividade não é tão notada nos procedimentos internos utilizados.

Todavia, a limitação do conhecimento sobre controle fez com que os funcionários não destacassem o órgão fiscalizador da legalidade dos atos administrativos como uma grande influência dos procedimentos de controle interno. Porém, ao serem questionados sobre quais fatores influenciam as atividades, foi percebido que os métodos de controle interno são feitos para atender as exigências do controle fiscalizado pelo tribunal de contas.

Dessa forma, os funcionários não têm conhecimento do motivo pelo qual seguem “regrinhas” para executar suas funções, exercendo-as com base nas ordens dos chefes imediatos, seguindo procedimentos anteriores. Assim, a interligação entre os setores faz com que as necessidades de um façam com que o outro desenvolva suas atividades em conformidade com o processo. Desse modo, o sistema funciona de forma satisfatória para atender as exigências, mesmo que elas não sejam distinguidas por todos os envolvidos.

Um dos fatores que justificam essa falta de conhecimento dos entrevistados é a rotatividade dos funcionários da prefeitura. A maioria dos atores da pesquisa são funcionários com menos de um ano, desenvolvendo funções de gestão e controle de recursos públicos. Também vale ressaltar que se houvesse um treinamento mais adequado para os funcionários, tanto para os recém-chegados como para os que já têm um tempo de serviço, as informações não estariam concentradas nas mãos de uma minoria que tem um conhecimento mais abrangente e teórico.

Enfim, o controle externo pelo tribunal de contas exerce uma grande influência nos procedimentos de controle interno executados na Secretaria de Finanças e na Controladoria Geral do Município de Viçosa/MG. Mas essa influência não é notada com maior ênfase e clareza pelos envolvidos pela falta de conhecimento dos conceitos sobre contabilidade e controle públicos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABREU, G. M. R. *O princípio da precaução e o controle externo pelo tribunal de contas da União em matéria ambiental*. Trabalho de conclusão de curso (Pós-Graduação em Direito Ambiental) Pontifícia Universidade Católica do R. Grande do Sul. Porto Alegre, 2008.

- ATTIE, W. *Auditoria interna*. São Paulo, Atlas, 302 p. 1992.
- BAETA, O. V. *A institucionalização da política de atenção à saúde do servidor público federal: a percepção dos técnicos de nível superior da Universidade Federal de Viçosa – MG*. Dissertação de Mestrado. UFV. 2010.
- BARDIN, L. *Análise de conteúdo*. Lisboa: Edições 70, 1995.
- BONI, V. QUARESMA, S. J. Aprendendo a entrevistar: como fazer entrevistas em Ciências Sociais. *Revista Eletrônica dos Pós-Graduandos em Sociologia Política da UFSC*. Vol. 2 nº 1, 2005.
- BORDIN, P.; SARAIVA, C. J. O controle interno como ferramenta fundamental para a fidedignidade das informações contábeis. *Revista eletrônica de contabilidade - curso de ciências contábeis UFSM. 1º Simpósio de Iniciação Científica do Curso de Ciências Contábeis de Santa Maria*. Edição especial jul/2005.
- BOTH, Ivo José. *Avaliação planejada, aprendizagem consentida: a filosofia do conhecimento*. Curitiba, PR: IBPEX, 2007.
- BRASIL, Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. 292 p. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em 10 de novembro de 2011.
- BRASIL, *Tribunal de Contas da União - TCU*. Disponível em: <www.tcu.gov.br>. Acesso em 22 de novembro de 2011.
- BRASIL, *Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais – TCEMG*. Disponível em: <www.tce.mg.gov.br>. Acesso em 23 de janeiro de 2012.
- BRASIL. *Lei complementar nº 102*, de 17 de janeiro de 2008. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas de Minas Gerais. Disponível em: <http://www.tce.mg.gov.br/IMG/Legislacao/legiscont/Leioorganica/LEI%20ORG%C3%82NICA%20-%20LC%20102-08%20Atualizada_.pdf> Acesso em 26 de janeiro de 2012.
- 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. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em 29 de novembro de 2011.
- BRASIL. *Lei nº 8.443*, de 16 de julho de 1992. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8443.htm>. Acesso em 16 de Janeiro de 2012.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Resolução nº 246*, de 30 de novembro de 2011. Altera o Regimento Interno do Tribunal de

- Contas da União, aprovado pela Resolução TCU nº 155, de 4 de dezembro de 2002.. Brasília, DF, 2011.
- BRASIL. Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. *Resolução nº 12*, de 19 de dezembro de 2008. Institui o Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. Belo Horizonte, MG, 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.
- CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. *Controle Interno da Administração Pública: uma perspectiva do modelo de gestão administrativa*. Tese de Mestrado apresentada na Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2007.
- CHIAVENATO, I. *Administração Geral e Pública*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.
- CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. *Curso de contabilidade aplicada*. 7.ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- DAVIS, M. D.; BLASCHEK, J. R. S. *Deficiências dos sistemas de controle interno governamentais atuais em função da evolução da economia*. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos62006/1.pdf>> Acesso em 09 de janeiro de 2012.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 18.ed.São Paulo: Atlas, 2005.
- FARIAS, L. C. *Os tribunais de contas e o controle externo judiciário*. Disponível em: <http://www.juspodivm.com.br/i/a/%7B50831BF9-182B-4719-BCFF-932A6BA3DA59%7D_controle-externo-judiciario-luciano.pdf> Acesso em 25 de novembro de 2011.
- GARELLI, Franco. Verbete: Controle social. In: BOBBIO, Norberto; MATETUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. *Dicionário de política*. 12. Ed. Brasília: Editora UNB, 1999.
- GASPARINI, Diógenes. *Direito Administrativo*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.
- GIL, A. C. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- GUERRA, E. M. *Os Controles Externo e Interno da Administração Pública*, 2ª edição. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2005.
- INTOSAI, 1977. *The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts*. Vienna: INTOSAI.
- LIMA, L.H. *Controle Externo: teoria, legislação, jurisprudência e questões de concursos*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007. 2ª reimpressão
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 31. ed. São

- Paulo: Malheiros, 2005.
- PARDINI, Frederico. *Tribunal de Contas da União: órgão de destaque constitucional*. Tese apresentada no Curso de Doutorado da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte: Faculdade de Direito da UFMG, 1997.
- PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. *Manual de auditoria governamental*. São Paulo: Atlas, 2003.
- Portal do Tribunal de Contas do Brasil*. Disponível em: <www.controlepublico.org.br>. Acesso em: 16 de Janeiro de 2012.
- PUGLISI, M.L.; FRANCO, B. *Análise de conteúdo*. 2. ed. Brasília: Liber Livro, 2005.
- QUEIROZ, D. T.; VALL, J; SOUZA, A. M. A.; VIEIRA, N. C. F. *Observação participante na pesquisa qualitativa: conceitos e aplicações na área da saúde*. Enferm UERJ, Rio de Janeiro, 2007. Páginas 276-283.
- RIBEIRO, R. J. B. *O controle externo federal no Brasil: uma análise do modelo de gestão frente às demandas do sistema sócio político*. Dissertação de mestrado em administração pública/FGV. 2002.
- ROCHA, L. M. *A função controle na administração pública orçamentária. O novo Tribunal de Contas: órgão protetor dos direitos fundamentais*. 2ª edição, ampliada. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2004.
- SÁ, A.L. *Curso de auditoria*. 7ª ed., São Paulo, Atlas, 568 p. 1993.
- SÁ, C. P. *Núcleo das representações sociais*. Petrópolis, RJ: Vozes, 2002.