



FACULDADE DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS - FASA
CURSO: CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ÁREA: AUDITORIA GOVERNAMENTAL

AUDITORIA GOVERNAMENTAL NO COMBATE À CORRUPÇÃO

ADRIANA MARIA SILVA
RA Nº. 20301603

PROF. ORIENTADOR: CARLOS ANTONIO DIAS CHAGAS

ADRIANA MARIA SILVA

**A AUDITORIA GOVERNAMENTAL NO
COMBATE À CORRUPÇÃO**

Monografia apresentada como um dos requisitos para conclusão do curso de Ciências Contábeis do UniCEUB - Centro Universitário de Brasília.

Prof. Orientador: Carlos Antonio Dias Chagas

Brasília/DF, Outubro de 2006.

ADRIANA MARIA SILVA

**A AUDITORIA GOVERNAMENTAL NO
COMBATE À CORRUPÇÃO**

Monografia apresentada como um dos requisitos para conclusão do curso de Ciências Contábeis do UniCEUB - Centro Universitário de Brasília.

Prof. Orientador: Carlos Antonio Dias Chagas

Banca examinadora:

Prof. Carlos Antonio Dias Chagas
Orientador

Prof. Francisco Glauber Lima Mota
Examinador

Prof. João Alberto de Arruda
Examinador

A minha querida mãe, Maria Madalena Silva, exemplo grandioso de mulher.

As amigas Geni Batista de Oliveira e Regina Patrícia de Carvalho da Silva e ao amigo Manoel Tiago Alves de Sousa Leite pela amizade e pelo convívio ao longo desses anos, além das suas contribuições prestadas para a conclusão desta pesquisa.

AGRADECIMENTO

Agradeço ao professor Carlos Antonio Dias Chagas, exemplo de mestre, pela indispensável orientação que me deu para a realização deste trabalho.

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo demonstrar como a Auditoria Governamental pode servir como ferramenta de combate à corrupção e, nesse sentido, avaliar a atuação do auditor e as dificuldades encontradas na sua busca para atingir a eficácia na proteção aos recursos públicos diante do cumprimento do dever de profissional que pratica sua tarefa sem deixar-se atingir pelos defeitos do sistema político e social existentes no país. Com intuito de demonstrar a necessidade de interromper a trajetória de desvios, fraudes e comportamentos antiéticos e corruptos existentes na administração pública, são abordados no trabalho, os sinais típicos da presença da corrupção, sua identificação e as ações para combatê-la. Para auxiliar o governo nesse combate, foram criados Órgãos de Controle, aperfeiçoados de forma sistemática, a fim de cumprirem as determinações constitucionais, que estabelecem que a fiscalização será exercida pelo Congresso Nacional, com o auxílio do TCU - Tribunal de Contas da União, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno, a Secretaria Federal de Controle Interno. O trabalho discute também sobre a eficácia desses Órgãos de Controle e acrescenta sugestões para sua melhoria. A Auditoria Governamental consiste, dessa forma, no Setor Público, numa ferramenta de controle do Estado para melhor aplicação de seus recursos, visando corrigir desperdício, improbidade, negligência e omissão. Sua finalidade é comprovar a legalidade e legitimidade e avaliar os resultados, quanto a economicidade, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nas unidades da administração direta e entidades supervisionadas da Administração Pública, bem como aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado. A atuação da Auditoria Governamental pode ser tão importante para o crescimento da administração pública quanto o combate à corrupção, a partir do momento em que cumprir a sua missão de assegurar a efetiva e regular gestão dos recursos públicos, em benefício à sociedade. Conforme a pesquisa realizada, conclui-se que o cumprimento dessa missão se concretizará a partir da adoção de medidas eficazes no ataque a seus principais focos de concentração, como exemplos, primordialmente a realização da auditoria concomitante e que, além da denúncia, atentar previamente a análise e a investigação; punição dos responsáveis pelo desvio do dinheiro público; modernização dos mecanismos de controle e conseqüentemente a redução na burocracia dos processos existentes; aumento da quantidade dos profissionais da auditoria governamental e valorização quanto à política salarial e qualidade nos meios de trabalho oferecidos a esses profissionais e; por fim, integrar a sociedade no ambiente da gestão dos recursos públicos, tornando sua participação mais atuante quanto a fiscalização e cobrança na reformulação, aperfeiçoamento e modernização dos Órgãos de Controle no País.

Palavras-chave: Administração Pública; Auditoria Governamental; Corrupção; Órgãos de Controle.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CPI – Comissão Parlamentar de Inquérito

CVM – Comissão de Valores Mobiliários

MSCIPEF - Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal

PIB – Produto Interno Bruto

SFC – Secretaria Federal de Controle

TCU – Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
2 ALGUNS ASPECTOS DA CORRUPÇÃO NO BRASIL	9
3 CONTROLE DOS RECURSOS PÚBLICOS	13
3.1 Controle Interno	14
3.2 Controle Externo	14
4 AUDITORIA GOVERNAMENTAL	16
4.1 Finalidades	17
4.2 Objetivo	18
4.3 Objetos de Auditoria	18
4.4 Abrangência de Atuação	19
4.5 Formas de Auditoria	19
4.6 Tipos de Auditoria	20
4.6.1 Auditoria de Avaliação de Gestão	20
4.6.2 Auditoria de Acompanhamento de Gestão	21
4.6.3 Auditoria de Programas	21
4.6.4 Auditoria Operacional	21
4.6.5 Auditoria Contábil	22
4.6.6 Auditoria de Sistema	23
4.6.7 Auditoria Especial	23
5 MEDIDAS DE COMBATE À CORRUPÇÃO	24
5.1 Discussão sobre a Eficácia dos Órgãos de Controle da Administração Pública e Sugestões para sua Melhoria	24
5.2 Análise	32
6 CONCLUSÃO	36
REFERÊNCIAS	37

1 INTRODUÇÃO

No Brasil, a corrupção se encontra em proporções alarmantes na Administração Pública, ignorando todo o aparato institucional mantido com o intuito de controlar os atos governamentais. Sua presença está se tornando rotina no País e criando uma incômoda cultura de valores éticos e morais na sociedade. De acordo com Trevisan et al. (2004, p. 17):

A corrupção corrói a dignidade do cidadão, contamina os indivíduos, deteriora o convívio social, arruína os serviços públicos e compromete a vida das gerações atuais e futuras. O desvio de recursos públicos não só prejudica os serviços urbanos, como leva ao abandono, obras indispensáveis às cidades e ao país. Ao mesmo tempo, atrai a ganância e estimula a formação de quadrilhas que evoluem para o crime organizado, o tráfico de drogas, e de armas, provocam a violência em todos os setores da sociedade. Um tipo de delito atrai o outro, que quase sempre estão associados. Além disso, investidores sérios afastam-se de cidades e regiões onde vigoram práticas de corrupção e descontrole administrativo.

Todos os cidadãos devem mobilizar-se em compromisso no combate a inúmeras modalidades de desvios de recursos públicos e o auditor tem um importante papel social nesse combate, que é garantir a boa aplicação desses recursos, combatendo o desperdício, a improbidade, a negligência e a omissão, e ainda, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências, garantindo os resultados pretendidos, destacando os impactos e benefícios sociais advindos.

A Auditoria Governamental pode servir como ferramenta de combate à corrupção?

O presente trabalho pretende demonstrar a importância da Auditoria Governamental nesse combate e por fim, responder a referida pergunta. E para alcançar o objetivo geral proposto, são evidenciadas como objetivos específicos nos seis capítulos constantes no trabalho: a corrupção na administração pública e as ações para combatê-la, a atuação da auditoria governamental e o atual cenário dos Órgãos de Controle da Administração Pública.

No início do trabalho, discorrido no 2º capítulo, traz uma abordagem sobre alguns aspectos da corrupção no Brasil, seguido no 3º capítulo, da apresentação do funcionamento dos Controles dos Recursos Públicos no País e as conceituações dos Controles Interno e Externo. No 4º capítulo, segue a definição e atuação da Auditoria Governamental e suas finalidades, objetivo, objetos, abrangência, formas e tipos. As medidas de combate à corrupção e a eficácia dos Órgãos de Controle da Administração Pública são discutidas no 5º e último capítulo antes da conclusão, finalizado com uma análise com base na pesquisa exposta ao longo do trabalho.

A metodologia da pesquisa foi realizada utilizando o Dialético como Método da Abordagem, seguido do Comparativo como Método de Procedimento, a Bibliográfica como Tipo de Pesquisa e na sua Classificação foi utilizada a Pesquisa Documental.

Na elaboração do trabalho foram consultados como instrumentos de pesquisa livros, artigos, revistas e entrevistas, destacando previamente na triagem, conteúdos que estavam dentro do contexto e posteriormente, os mais relevantes, segundo o propósito almejado.

2 ALGUNS ASPECTOS DA CORRUPÇÃO NO BRASIL

A corrupção no Brasil é ligada, de certa forma, ao seu descobrimento, vinda da Europa colonizadora. No entanto, a preocupação no presente trabalho prende-se a tempos mais recentes, período em que a retomada do regime democrático e, mais exatamente, a liberdade de imprensa impuseram grandes golpes a esquemas corruptos que se mantinham no anonimato, beneficiados pela censura e outros impedimentos de “ordem legal” próprios dos regimes ditatoriais.

Apesar do reconhecido vínculo entre o autoritarismo e a corrupção, possibilitado pela tônica excludente da sociedade brasileira e pela concentração de poder nas mãos de uma minoria que não permite a fiscalização de seus atos, a incidência de desvios públicos sob as formas mais diversas tem também se repetido com exaustão nestes últimos 15 anos de vigência das liberdades democráticas no Brasil. (RIBEIRO, 2004, p.15)

Os desvios de recursos públicos continuaram a ocorrer mesmo após a redemocratização do país, mas a diferença é que, agora a corrupção encontra-se estampada nas denúncias promovidas pelos órgãos de imprensa e organizações não governamentais.

O Brasil é um dos países que mais arrecada impostos no mundo, e os recursos arrecadados são mais que suficientes para os poderes públicos prestarem um bom serviço à sociedade. A negligência em relação aos serviços básicos sociais e de infraestrutura, observada pelo aspecto de abandono que as cidades adquirem, é um indício não só de incompetência administrativa, como de desvio de recursos públicos. (SPECK, 2002)

“O peso de tal desonestidade é tão grande que nos países onde são mais acentuados os níveis de corrupção são onde existem os maiores pesos de tributos sobre a população”. (SÁ; HOOG, 2005, p.11)

Ribeiro (2004) destaca como aspecto importante a ser considerado, o dos custos econômicos financeiros da corrupção. Apesar da intensidade com que têm sido divulgados casos de corrupção no Brasil, as abordagens desse fenômeno

têm sido predominantemente parciais, na medida em que são evidenciados exclusivamente aspectos relacionados aos personagens envolvidos, às ligações político-institucionais, ao volume de recursos desviados e a inoperância das organizações públicas.

É evidente o aumento da preocupação dos investidores internacionais com as consequências da corrupção e os riscos daí resultantes. A grande incidência nesse fenômeno pode contribuir para o rebaixamento da qualificação de risco do país, contribuindo para a elevação do custo de captação de recursos no exterior, o que, por desdobramento, eleva os juros no mercado interno. Nesse sentido, na medida em que a elevação do custo do dinheiro provoca também a elevação do “custo Brasil”, impõe prejuízos à produção interna e às exportações, concorrendo, inclusive, para o incremento da inflação. (RIBEIRO, 2004, p. 39)

Mas não são apenas fatores como a inibição e o custo dos investimentos externos que produzem perdas relevantes para os países com elevado grau de corrupção, a exemplo do Brasil. O desvio de recursos para bancos estrangeiros, a prioridade na alocação de recursos para obras e outros projetos que viabilizam ganhos ilícitos, em detrimento dos programas de alcance social e a desconfiança dos contribuintes quanto à aplicação dos recursos provenientes dos tributos são exemplos de fatores que contribuem para a redução das receitas públicas.

O custo da corrupção envolve aspectos morais, políticos, administrativos e gera um imenso desgaste social.

Trevisan et al. (2004) afirmam que os cidadãos têm o direito de saber e os políticos têm o dever de demonstrar como o dinheiro público está sendo empregado. Ele diz ainda que para que isso se transforme em prática usual, é necessário o aperfeiçoamento das leis orgânicas dos municípios brasileiros, para tornar mais transparentes as ações das administrações municipais.

A tendência a ver a corrupção exclusivamente como um fenômeno próprio da administração pública perde espaço com a realidade dos fatos, na medida em que a sua existência no setor privado também é comprovada. Ribeiro (2004) observa que existe uma poderosa relação de co-participação entre corrupção

pública e privada e afirma, sem receio, que não existiria corrupção pública se não estivessem em jogo os interesses do setor privado.

Desta forma, não se pode condenar exclusivamente com crítica generalizada, o Estado e os políticos, na medida em que deve se levar em consideração e compreender que, se estes são corruptos, é porque há na sociedade, quem os corrompa.

Em 1993, com o Decreto nº 1.001, foi criada uma Comissão Especial para Investigação de Casos de Corrupção na Administração Pública Brasileira, no âmbito da Presidência da República, voltada para a investigação dos inúmeros casos de corrupção que, àquela altura, alarmavam o país. Resultou desse trabalho a aprovação de um relatório, publicado em dezembro de 1994, no qual eram denunciadas diversas formas de corrupção amplamente praticadas na administração direta e indireta do governo federal, identificadas no processo de investigação, como a seguir discriminadas: (CARVALHOSA, 1995)

- ✓ superfaturamento de obras e serviços;
- ✓ transferência de bens a preços irrisórios;
- ✓ aditamento de contratos sem respaldo legal;
- ✓ omissão na fiscalização de obras e contratos;
- ✓ emissão de declarações e licenças sem legitimidade;
- ✓ fraudes na transferência de recursos através de convênios.

Como se observa, diversas formas de corrupção já foram sucessivas vezes identificadas ao longo de processos investigatórios, sem que, no entanto, tenham sido implementados mecanismos eficazes de proteção aos recursos públicos, repetindo exaustivamente as mesmas práticas e conseqüentemente em triste rotina.

No entanto, não se pode pensar em fatalismo, isto é, a aceitação da corrupção como estigma da classe política, da cultura nacional ou do comportamento do homem em sociedade.

Speck (2002) concorda que nos programas mais desenvolvidos de combate à corrupção, existem várias etapas a serem percorridas para se chegar a uma política sistemática de controle da corrupção.

A vontade política é fundamental na instituição de mecanismos de combate à corrupção sistêmica, que deve ser tratada pelos governos em termos de combate ao crime organizado, sem inibir-se ou temer que a opinião pública confunda tais medidas com esta ou aquela administração eleita. É necessário que essa política seja executada, por meio de órgãos desvinculados das pressões e influências partidárias ou governamentais, e que, por isso, possam implementá-las com inteira independência de métodos, diagnósticos e ação. (CARVALHOSA, 1995)

Diante dessa abordagem, percebe-se que o Brasil precisa urgentemente enfrentar o grave desafio de criar instrumentos de controle eficazes e entidades autônomas e independentes ao combate dessas práticas fraudulentas, protegendo os recursos públicos, evitando o seu desvio para fins privados.

3 CONTROLE DOS RECURSOS PÚBLICOS

A indústria da corrupção movimentava uma parcela expressiva do PIB¹ – foi calculado em cerca de 5% do Produto Interno Bruto Mundial a cada ano, o valor de dinheiro circulante nas esferas da corrupção – e com essa comprovação, surge a questão: como controlar tal fenômeno, que consegue intervir na vida de tantas pessoas?

Nagel (2002) diz que, quase todos os sistemas políticos modernos dispõem de instituições superiores encarregadas especificamente do controle financeiro-patrimonial do Estado. Essas instituições estão historicamente ligadas ao Executivo ou ao Legislativo. No primeiro caso, deveriam auxiliar o governo a evitar desperdícios e desvios de recursos. Isso serviria tanto para aumentar a eficiência das políticas implementadas como para evitar que irregularidades pudessem resultar em escândalos e causar desgaste político.

A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta é prevista no art. 70 da Constituição Federal de 1988, que estabelece a verificação dos recursos públicos quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas. Para desenvolver os trabalhos determinados pela legislação, foram criados Órgãos de Controle, aperfeiçoados de forma sistemática, a fim de cumprirem as determinações constitucionais. A Constituição Federal estabelece que a fiscalização será exercida pelo Congresso Nacional, com o auxílio do TCU - Tribunal de Contas da União, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno, a Secretaria Federal de Controle Interno. Conforme o art. 75 da Constituição, as normas estabelecidas aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios.

¹ Estado de São Paulo de 12.12.2003, caderno de Economia, "Corrupção gira US\$ 1,5".

3.1 Controle Interno

O controle interno é exercido por órgão da administração da entidade auditada ou por seus delegados. É constituído por um plano de organização, de métodos e medidas para proteger seus ativos, verificar a exatidão e a promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas pelo sistema de controle interno de cada Poder. (LIMA; CASTRO, 2003)

Peter e Machado (2003) afirmam que os controles internos devem prioritariamente ter caráter preventivo e estarem voltados, permanentemente, para a correção de eventuais desvios em relação aos parâmetros estabelecidos. Dizem ainda que os mesmos devem ainda prevalecer como instrumentos auxiliares de gestão e estar direcionados para o atendimento a todos os níveis hierárquicos da Administração. O grau de adequação dos controles internos está inversamente proporcional à vulnerabilidade desses controles.

O órgão ou entidade é responsável por manter um sistema de contabilidade adequado que incorpore vários controles internos segundo seu tamanho e natureza. Esses controles internos são a base na qual o trabalho do auditor deverá estar fundamentado. Dessa forma, tais controles internos deverão ser avaliados para determinar a extensão dos testes e os procedimentos a serem aplicados.

3.2 Controle Externo

O controle externo é realizado por auditorias, inspeções e acompanhamento da execução das atividades realizadas pelos órgãos e entidades durante o exercício financeiro, em que os fiscalizados enviarão, anualmente, aos Tribunais de Contas, documentos de comprovação de gestão. (LIMA; CASTRO, 2003)

O controle externo deve ser exercido em uma instância que esteja fora do âmbito do ente fiscalizado, para que tenha maior grau de independência e efetividade em suas ações.

A Lei nº 4.320/64, em seu art. 81, define que o controle externo deverá ser exercido pelo Poder Legislativo: “o controle da execução orçamentária, pelo Poder Legislativo, terá por objetivo verificar a probidade da Administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da Lei do Orçamento”.

A Constituição Federal em seu art. 71 determina o exercício do Controle Externo pelo Poder Legislativo, com o auxílio do TCU, abrangendo a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta.

4 AUDITORIA GOVERNAMENTAL

O nível de problemas que alcança as áreas governamentais no Brasil é preocupante, especialmente dados aos fatores corrupção e falta de meios oferecidos para maior qualidade de trabalho dos auditores na área pública.

“Países avançados colocam seus auditores num pedestal de respeitabilidade e de reconhecimento público que garante a sua honestidade. Uma mãe inglesa e americana sonha com um filho médico, advogado ou contador público. No Brasil, o contador público foi substituído pelo engenheiro” (KANITZ, 1999, p.21)

Segundo Sá (1997), o reduzido número de horas de que quase sempre dispõem os auditores governamentais, as pequenas equipes que possui e os frágeis meios de trabalho que lhe são oferecidos, facilitam a fraude e o abuso de poder pelas autoridades.

Dessa forma, o exercício da Auditoria Governamental encontra dificuldades quanto à sua eficácia, diante do cumprimento com o dever de profissional que pratica sua tarefa sem deixar-se atingir pelos defeitos do sistema político e social existentes no país. Afinal para um auditor, a preocupação contínua será a de sempre cumprir com o seu dever ético perante à sociedade.

A Auditoria Governamental se tornou peça fundamental na busca do equilíbrio das contas públicas e conseqüentemente o atendimento das necessidades coletivas da população.

Cruz (1997) classifica a evolução da Auditoria Governamental em três etapas: fiscalizadora, que tem como foco a fiscalização financeira e patrimonial, bem como os registros dela decorrentes, objetivando certificar a adequação dos controles internos e o apontamento de irregularidades, truques e fraudes detectadas; de gestão, onde o propósito é a vigília da produção e da produtividade (na identificação de desvios relevantes), além da avaliação dos resultados alcançados diante de objetivos e metas fixados para determinado período (padrões de desempenho esperados).

De acordo com Peter e Machado (2003), a Auditoria Governamental contempla um campo de especialização da auditoria, voltada para a Administração Pública (Direta e Indireta), compreendendo a auditoria interna e externa, envolvendo diretamente o patrimônio e/ou o interesse público.

Em suma, no Setor Público, a auditoria consiste numa ferramenta de controle do Estado para melhor aplicação de seus recursos, visando corrigir desperdício, improbidade, negligência e omissão.

4.1 Finalidades

Conforme estabelece o MSCIPEF - Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal aprovado pela Instrução Normativa nº 1/2001 da Secretaria Federal de Controle Interno, a finalidade da auditoria é comprovar a legalidade e legitimidade dos atos e fatos administrativos e avaliar os resultados alcançados, com relação aos aspectos de eficiência, eficácia e economicidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional, contábil e finalística das unidades e das entidades da administração pública, em todas as suas esferas de governo e níveis de poder, bem como a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado, quando legalmente autorizadas nesse sentido e, segundo Peter e Machado (2003, p. 39), considerando os seguintes pressupostos:

- ✓ execução dos programas de governo, dos contratos, convênios, acordos, ajustes e outros instrumentos congêneres;
- ✓ cumprimento, pelos órgãos e entidades, 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 aplicação dos recursos orçamentários e financeiros das unidades da administração direta e entidades supervisionadas;
- ✓ verificação e avaliação dos sistemas de informações e utilização dos recursos computacionais das unidades da administração direta e entidades supervisionadas.

4.2 Objetivo

De acordo com o MSCIPEF, a auditoria tem por objetivo primordial o de garantir resultados operacionais na gerência da coisa pública e será 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.

4.3 Objetos de Auditoria

Segundo o MSCIPEF, são objetos de exames realizados pelo Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, nos órgãos da Administração Direta, entidades da Administração Indireta Federal e entidades privadas:

- I. os sistemas administrativos e operacionais de controle interno administrativo utilizados na gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional e de pessoal;
- II. a execução dos planos, programas, projetos e atividades que envolvam aplicação de recursos públicos federais;
- III. a aplicação dos recursos do Tesouro Nacional transferidos a entidades públicas ou privadas;
- IV. os contratos firmados por gestores públicos com entidades públicas ou privadas para prestação de serviços, execução de obras e fornecimento de materiais;
- V. os processos de licitação, sua dispensa ou inexigibilidade;
- VI. os instrumentos e sistemas de guarda e conservação dos bens e do patrimônio sob responsabilidade das unidades da Administração Direta e entidades da Administração Indireta Federal;
- VII. os atos administrativos que resultem direitos e obrigações para o Poder Público Federal, em especial, os relacionados com a contratação de empréstimos internos ou externos, assunção de dívidas, securitizações e concessão de avais;
- VIII. a arrecadação, a restituição e as renúncias de receitas de tributos federais;
- IX. os sistemas eletrônicos de processamento de dados, suas informações de entrada e de saída, objetivando constatar: a) segurança física do ambiente e das instalações do centro de processamento de dados; b) segurança lógica e a confidencialidade nos sistemas desenvolvidos em computadores de diversos portes; c) eficácia dos serviços prestados pela área de informática; d) eficiência na utilização dos diversos computadores existentes na entidade;
- X. verificação do cumprimento da legislação pertinente;
- XI. os processos de Tomadas de Contas Especial, sindicância, inquéritos administrativos e outros atos administrativos de caráter apuratório;
- XII. os processos de admissão e desligamento de pessoal e os de concessão de aposentadoria, reforma e pensão; e
- XIII. os projetos de cooperação técnica com organismos internacionais e projetos de financiamento ou doação de organismos multilaterais de crédito com qualquer órgão ou entidade no país.

4.4 Abrangência de Atuação

A abrangência de atuação da Auditoria Governamental, conforme estabelece o MSCIPEF, inclui as atividades de gestão das unidades da administração direta, entidades da Administração Indireta Federal, programas de trabalho, recursos e sistemas de controles administrativo, operacional e contábil, projetos financiados por recursos externos, projetos de cooperação junto a organismos internacionais, a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante contratos de gestão, transferências a fundo, convênio, acordo, ajuste ou outro instrumento congêneres.

O MSCIPEF estabelece que estão sujeitos à atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, quaisquer pessoas 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, assumam obrigações de natureza pecuniária, conforme demonstrado a seguir:

As pessoas física ou jurídica, pública ou privada, sujeitam-se à atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal mediante os seguintes processos:

I. Tomada de Contas;

a) os ordenadores de despesas das unidades da Administração Direta Federal;

b) aqueles que arrecadem, gerenciem ou guardem dinheiros, valores e bens da União, ou que por eles respondam; e

c) aqueles que, estipendiados ou não pelos cofres públicos, e que, por ação ou omissão, derem causa a perda, subtração, extravio ou estrago de valores, bens e materiais da União pelos quais sejam responsáveis.

II. Prestação de Contas:

a) os dirigentes das entidades supervisionadas da Administração Indireta Federal;

b) os responsáveis por entidades ou organizações, de direito público ou privado, que se utilizem de contribuições para fins sociais, recebam subvenções ou transferências à conta do Tesouro;

c) as pessoas físicas que recebam recursos da União, para atender necessidades previstas em Lei específica.

4.5 Formas de Auditoria

O MSCIPEF afirma que a Auditoria Governamental pode ser executada das seguintes formas:

I. Direta – trata-se das atividades de auditoria executadas diretamente por servidores em exercício nos órgãos e unidades do

Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, sendo subdivididas em:

- a) centralizada – executada exclusivamente por servidores em exercício nos Órgão Central ou setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.
 - b) descentralizada – executada exclusivamente por servidores em exercício nas unidades regionais ou setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.
 - c) integrada – executada conjuntamente por servidores em exercício nos Órgãos Central, setoriais, unidades regionais e/ou setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.
- II. Indireta – trata-se das atividades de auditoria executadas com a participação de servidores não lotados nos órgãos e unidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, que desempenham atividades de auditoria em quaisquer instituições da Administração Pública Federal ou entidade privada:
- a) compartilhada – coordenada pelo Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal com o auxílio de órgãos/instituições públicas ou privadas;
 - b) terceirizada – executada por instituições privadas, ou seja, pelas denominadas empresas de auditoria externa.
- III. Simplificada – trata-se das atividades de auditoria realizadas, por servidores em exercício nos Órgãos Central, setoriais, unidades regionais ou setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, sobre informações obtidas por meio de exame de processos e por meio eletrônico, específico das unidades ou entidades federais, cujo custo-benefício não justifica o deslocamento de uma equipe para o órgão. Essa forma de execução de auditoria pressupõe a utilização de indicadores de desempenho que fundamentam a opinião do agente executor das ações de controle.

4.6 Tipos de Auditoria

4.6.1 Auditoria de Avaliação de Gestão

Conforme o MSCIPEF, a Auditoria de Gestão objetiva emitir opinião com vistas a certificar a regularidade das contas, verificar a execução de contratos, convênios, acordos ou ajustes, a probidade na aplicação dos dinheiros públicos e na guarda ou administração de valores e outros bens da União ou a ela confiados, compreendendo, entre outros, os seguintes aspectos:

- ✓ exame das peças que instruem os processos de tomada ou prestação de contas;
- ✓ exame da documentação comprobatória dos atos e fatos administrativos;
- ✓ avaliação dos resultados operacionais e da execução dos programas de governo quanto à economicidade, eficiência e eficácia dos mesmos;
- ✓ verificação da eficiência dos sistemas de controles administrativo e contábil;
- ✓ verificação do cumprimento da legislação pertinente.

4.6.2 Auditoria de Acompanhamento da Gestão

Conforme o MSCIPEF, a auditoria de acompanhamento da gestão é “realizada ao longo dos processos de gestão, com o objetivo de se atuar em tempo real sobre os atos efetivos e os efeitos potenciais positivos e negativos de uma unidade ou entidade federal”.

4.6.3 Auditoria de Programas

De acordo com Peter e Machado (2003, p. 43), o objetivo da Auditoria de Programas é acompanhar, examinar e avaliar a execução de programas e projetos governamentais específicos, bem como a aplicação de recursos descentralizados, na compreensão dos seguintes aspectos:

- ✓ análise da realização físico-financeira em face dos objetivos e metas estabelecidos;
- ✓ análise dos demonstrativos e dos relatórios de acompanhamento produzidos com vistas à avaliação dos resultados alcançados e a eficiência gerencial;
- ✓ verificação da documentação instrutiva e comprobatória, quanto à propriedade dos gastos realizados;
- ✓ análise da adequação dos instrumentos de gestão - contratos, convênios, acordos, ajustes e outros congêneres - para consecução dos planos, programas, projetos e atividades desenvolvidas pelo gestor, inclusive quanto à legalidade e diretrizes estabelecidas.

4.6.4 Auditoria Operacional

Segundo o MSCIPEF, Auditoria Operacional consiste em avaliar as ações gerenciais e os procedimentos relacionados ao processo operacional, ou parte dele, das unidades ou entidades da administração pública federal, programas de governo, projetos, atividades, ou segmentos destes, com a finalidade de emitir uma opinião sobre a gestão quanto aos aspectos da eficiência, eficácia e economicidade, procurando auxiliar a administração na gerência e nos resultados, por meio de recomendações, que visem aprimorar os procedimentos, melhorar os controles e aumentar a responsabilidade gerencial. Este tipo de procedimento auditorial consiste numa atividade de assessoramento ao gestor público, com vistas

a aprimorar as 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.

Peter e Machado (2003, p. 44) citam como principais objetivos:

- ✓ identificar procedimentos desnecessários ou em duplicidade e recomendar sua correção; a conformidade às diretrizes, políticas, estratégias e ao universo normativo;
- ✓ avaliar os controles internos;
- ✓ identificar procedimentos desnecessários ou em duplicidade e recomendar sua correção;
- ✓ identificar as áreas críticas e riscos potenciais, proporcionando as bases para sua eliminação ou redução;
- ✓ melhorar o desempenho e aumentar o êxito das organizações por meio de recomendações oportunas e factíveis;
- ✓ avaliar as medidas adotadas para a preservação dos ativos e do patrimônio para evitar o desperdício de recursos;
- ✓ aferir a confiabilidade, segurança, fidedignidade e consistência dos sistemas administrativos, gerenciais e de informação;
- ✓ avaliar o alcance dos objetivos e metas identificando as causas dos desvios; quando houver;
- ✓ identificar áreas que concorrem para aumento e/ou diminuição de custos e/ou receitas;
- ✓ recomendar e assessorar a implantação de mudanças.

4.6.5 Auditoria Contábil

Peter e Machado (2003) destacam a Auditoria Contábil como uma técnica utilizada no exame dos registros e documentos e na coleta de informações e confirmações, mediante procedimentos específicos, pertinentes ao controle do patrimônio de um órgão ou entidade. Afirmam como objetivo principal, a obtenção de elementos comprobatórios suficientes que permitam concluir se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e se as demonstrações deles originárias refletem, adequadamente, a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas.

4.6.6 Auditoria de Sistema

“A Auditoria de Sistema objetiva assegurar a adequação, privacidade dos dados e informações oriundas dos sistemas eletrônicos de processamento de dados, observando as diretrizes estabelecidas e a legislação específica”. (PETER; MACHADO, 2003, p. 45)

4.6.7 Auditoria Especial

O MSCIPEF afirma que a Auditoria Especial “objetiva o exame de fatos ou situações consideradas relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, sendo realizadas para atender determinação expressa de autoridade competente”.

5 MEDIDAS DE COMBATE À CORRUPÇÃO

5.1 Discussão sobre a Eficácia dos Órgãos de Controle da Administração Pública e Sugestões para sua Melhoria

O que se constata é que, apesar de algumas modificações verificadas na legislação, algumas delas de fato modernizadoras e necessárias, ainda mostram-se insuficientes para combater os casos divulgados e ocorridos sucessivamente, relacionados à corrupção no Brasil. Parcelas significativas dos desvios de recursos públicos registrados no Brasil, seja por desperdício ou fraudes, podem ser atribuídas ainda à ineficácia dos órgãos de controle existentes. Concretamente, os controles, no Brasil, ainda estão voltados prioritariamente para os seus aspectos legais, sem uma abordagem quanto à eficácia, economicidade e efetividade dos programas de governo, e ainda não exercem um exame prévio das despesas, de modo a reduzir as irregularidades cometidas.

Antunes e Sanches (2002) dizem que a Constituição Federal trata o sistema de controles de forma genérica. Sabe-se, contudo, que existem formas de organizá-los. Ele afirma que nesta, adotada também por países europeus, existem “Câmaras” ou “Tribunais de Contas” que, embora vinculados ao Poder Legislativo, têm autonomia para julgar as contas apresentadas pelos administradores, exigir a reparação financeira resultante de atos ilegais e aplicar sanções administrativas aos responsáveis pela má gestão dos recursos públicos, ou seja, objetivam detectar irregulares e, conseqüentemente, responsabilizar os envolvidos.

Num primeiro momento a responsabilidade é do Controle Interno. Posteriormente, as contas recebem apreciação e julgamento dos Tribunais de Contas, que por sua vez informa ao Legislativo sobre eventuais irregularidades constatadas ou mesmo solicitam a correção dos atos. Fonseca e Sanchez (2001) afirmam que ambas as instituições, Controles Internos e Tribunais de Contas realizam auditorias. No caso dos Controles Internos, estas são obrigatórias (chamadas “auditorias de gestão”); já nos Tribunais de Contas, as auditorias ocorrem normalmente por amostragem, ou, quando há dúvida acerca dos gastos realizados, de forma detalhada. Afirmam que, embora os Tribunais de Contas e os

legislativos possam realizar controles preventivos ou concomitantes, este tipo de atuação é excepcional, na medida em que se refere principalmente às concessões e licitações públicas de grande repercussão, que implicam impactos na sociedade ou mesmo vultosas somas de recursos. O modelo adotado no Brasil requer, estruturalmente, para que de fato funcione, a existência de controles internos efetivos, pois cabem a estes, essencialmente o controle “preventivo” ou “concomitante” da ocorrência dos atos.

Um ponto de grande significado diz respeito à fase do controle interno. Ele deve dar prioridade ao *controle prévio* que deve ser procedido quando da emissão da nota de empenho e antes do pagamento da despesa, a liquidação. No primeiro momento, devem ser analisadas, sob os aspectos da legalidade, economicidade, oportunidade e existência de dotações orçamentárias, todas as operações que resultem em compromisso de recursos públicos. No segundo momento, chamado de liquidação da despesa e que ocorre antes do pagamento, as atenções devem estar voltadas, com todo o rigor, para a documentação que compõe o processo, incluindo todo o processo licitatório, dados das faturas, notas de empenho, atestado de que os produtos/serviços foram entregues/prestados, e ainda a questão de se há disponibilidade de recursos para fazer face ao compromisso. (RIBEIRO, 2004)

A auditoria interna deve proceder ao exame de todas as transações com ênfase no cumprimento da legalidade e do cumprimento do programa de governo estabelecido no orçamento, além de na eficácia e efetividade com que os recursos públicos foram utilizados.

No entanto, segundo Antunes e Sanches (2002), os controles internos no Brasil existem apenas formalmente, ou seja, verificam basicamente se os gastos são feitos de acordo com o processo administrativo correspondente. Conforme dizem, “realizam uma ‘contabilidade pública’ e não propriamente um ‘controle’”.

O método utilizado no Brasil é, de acordo com Fonseca e Sanchez (2001), o da “reparação do dano administrativo”, ou seja, existem tribunais de contas na União e nos estados, que objetivam a fiscalização das contas públicas.

Existem mais de 5.500 municípios no Brasil, dos quais mais de 80% sobrevivem graças às transferências constitucionais compulsórias feitas pelo Estado a que pertencem a União. Além dessas parcelas de recursos, existem também, em seus orçamentos, as receitas derivadas de transferências voluntárias, normalmente advindas da União. Esses créditos são comumente denominados “receitas de convênios”. Mas os administradores não têm a preocupação de manter sistemas de controle interno. Para eles, permanece a lógica “quem transferiu que venha fiscalizar”. (ANTUNES; SANCHEZ, 2002)

Antunes e Sanches (2002) afirmam ainda que o órgão transferidor deve assegurar-se de que houve a aplicação correta e regular dos recursos transferidos, mas na prática, são encontradas somente fiscalizações e auditorias feitas por amostragem ou a partir de denúncias.

“Na maioria dos casos existe uma ‘Controladoria-Geral do Município’, com a função precípua de apenas registrar os gastos da municipalidade, mas que está longe de funcionar como um verdadeiro controle interno”. (ANTUNES; SANCHEZ, 2002, p.38)

Daí a cobrança que recai – por parte tanto da opinião pública quanto da sociedade organizada – sobre os Tribunais de Contas, no que se refere ao controle das contas públicas. Ribeiro (2004) destaca que essa fragilidade dos controles internos contribui para tornar o modelo geral dos controles basicamente *posteriori*, o que acarreta a perda de sua tempestividade e eficácia, isto é, há um espaço de tempo muito grande entre a ocorrência de um determinado problema e sua percepção/análise/correção.

Maza (2002) afirma que o auditor é um elemento essencial, mas que na maioria dos casos, os mecanismos de controle são postos em funcionamento *a posteriori* e que a existência da auditoria concomitante é quase nula. “(...) faz-se auditoria do que já ocorreu. Assim, basicamente você tem um paciente morto e está tentando determinar como ele morreu e quem é responsável pela morte”, compara.

Kanitz (1999, p. 21) diz ainda que, “a principal função do auditor inclusive nem é a de fiscalizar depois do fato consumado, mas a de criar controles internos para que a fraude e a corrupção não possam sequer ser praticadas”.

Com a mesma convicção, Schloss (2001) defende o fortalecimento dos controles financeiros e auditoriais, como de fundamental importância para o combate prévio da corrupção.

Os resultados dos trabalhos pela Comissão criada com o Decreto nº 1001/93 apontam, entre outras evidências, a ineficácia dos controles da administração pública e indicam a criação de um órgão de controle diretamente subordinado ao presidente da República. Ribeiro (2004) ressalta que essa subordinação sugerida tinha o propósito de evitar que os agentes públicos responsáveis pelo controle interno estivessem técnica e funcionalmente subordinados aos dirigentes das organizações sob o seu controle. Pretendia-se, portanto, que o sistema de controle interno tivesse necessária autonomia para a realização das tarefas que lhe são pertinentes.

Quando um agente do controle interno detecta uma irregularidade, tem de informar a ocorrência ao seu superior hierárquico, e este deve encaminhá-la ao Tribunal de Contas. A Constituição Federal dispõe sobre isso no artigo 74, parágrafo 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”. Contudo, o responsável pelo controle interno, tem amplo poder discricionário, seja para mandar corrigir, seja para, ilegalmente, “maquiar” a irregularidade ou mesmo engavetar o processo. Se o auditor que descobriu o problema o divulga de alguma forma, é submetido a penalidades administrativas. (RIBEIRO, 2004).

Sem poderes para levar adiante a investigação, esses agentes, às vezes, deixam vaziar a informação à imprensa, e aqui se pode adentrar um terreno perigoso, pois, se por um lado é uma forma de superar barreiras que impedem o andamento das apurações, por outro a imprensa pode fazer uso abusivo desse conhecimento. Uma possível solução para esses entraves seria a interação mais próxima entre os gestores do Controle Interno e o Ministério Público. (ANTUNES; SANCHES, 2002, p. 39)

É necessária uma mudança imediata em sua forma de organização, de modo que o controle interno seja entendido como uma função do Estado. Para preservar a necessária independência de desenvolvimento de um trabalho de tal natureza, os mesmos devem ser realizados por dirigentes isentos de qualquer interferência política.

Observando atentamente o que diz o parágrafo da Constituição citado acima, fica ainda mais reforçada a idéia de que os membros do controle interno precisam estar adequadamente protegidos de eventuais coerções hierárquicas.

Ribeiro (2004) acrescenta que a estrutura técnica da Secretaria Federal de Controle e o seu efetivo funcional não parecem suficientes para dar conta da demanda da máquina burocrática do governo federal e da fiscalização de programas em outras esferas de governo, quando há recursos de determinados programas federais envolvidos.

Kanitz (1999) compara o número de auditores existentes no Brasil – aproximadamente 12.800 no total ou oito auditores para cada 100 mil habitantes – com o da Dinamarca, país que possui 100 auditores por 100 mil habitantes.

Se quisermos os mesmos níveis de lisura da Dinamarca e da Holanda precisaremos formar e treinar 160.000 auditores. Simples. Uma das maiores universidades do Brasil possui hoje 62 professores de Economia, mas só um de auditoria. Um único professor para formar os milhares de fiscais, auditores internos, auditores externos, conselheiros de tribunais de contas, fiscais do Banco Central, fiscais da CVM e analistas de controles internos que o Brasil precisa para combater a corrupção. (KANITZ, 1999, p. 21)

Ao contrário do sistema de controle interno, as instituições de controle externo não são subordinadas ao Executivo e, mesmo apoiando o Legislativo, não se limitam a esse papel auxiliar. Segundo Nagel (2002), elas desenvolvem várias tarefas de controle por iniciativa própria e tornaram-se instituições que desenvolvem sua função com certo grau de autonomia e independência e, no sistema político, exercem o controle patrimonial como instância máxima e de forma abrangente. Mas em relação a essas características, existem variedades e limitações importantes.

Tanto nos sistemas de Auditorias ou Controladorias como nos Tribunais de Contas, as instituições superiores de controle têm a atribuição técnica de identificar as irregularidades, mas somente no último caso elas são

autorizadas a responsabilizar juridicamente os culpados. Na prática, muitas instituições superiores de controle têm a autoridade limitada pela exclusão de determinadas áreas de controle. (Speck, 2002, p. 255)

Os Tribunais de Contas não têm sido, através do tempo, uma grande referência enquanto órgãos capazes de evitar ou minimizar o número de ocorrências de desvios. Esses, na maioria dos casos, só chegam ao conhecimento da sociedade quando denunciados por indivíduos alheios ao controle público.

Segundo Kanitz (1999), a corrupção no Brasil é detectada somente quando chega a milhões de dólares e porque um irmão, um genro, um jornalista ou alguém “botou a boca no trombone”, não por um processo sistemático de auditoria.

Ribeiro (2004) lembra que no Brasil, não é de hoje que se questiona a forma de provimento dos cargos dos Tribunais de Contas. As principais críticas procuram demonstrar que os mecanismos clássicos de seleção não permitem escolhas de profissionais da área ou com experiência, recaindo algumas das nomeações sobre políticos, ex-políticos e apadrinhados. Essa situação obrigaria a se recorrer a providências complementares, prevendo um sistema de investidura entre pessoas que já estejam no campo de atuação do controle público. Ele afirma ainda que no campo internacional, o acesso a tribunais, por via de regra, faz-se por concurso curricular aberto aos integrantes de carreiras que ali atuam, desde que, é verdade, reconhecidas a idoneidade e a competência no exercício profissional por um período igual ou superior a dez anos.

Ao afirmar que “o TCU não consegue concluir nenhuma auditoria contrária aos interesses políticos e econômicos dos ministros do TCU”, Fleischer (2000, p. 103) relata um episódio ocorrido durante o processo de *impeachment* do presidente Fernando Collor, em meados de dezembro de 1992:

(...) estando de licença o presidente do TCU, o vice-presidente, por solicitação direta de dois outros ministros do TCU, suspendeu um colega ministro por deixar vazar uma auditoria cujos resultados prejudicavam os interesses econômicos daqueles dois ministros em seus estados de origem. Esse caso sem precedentes tornou-se ainda mais insólito quando o juiz, ultrajado, ameaçou recorrer ao Supremo Tribunal para reassumir o caso e assim poder divulgar o resultado de sua auditoria. Oportunamente, o presidente do TCU reassumiu suas funções para negociar uma solução

“diplomática”. Em janeiro de 1994, apesar desse episódio indecoroso, o mesmo vice-presidente assumiu a presidência do TCU.

Citando um exemplo mais recente, que comprova a ineficácia do TCU, Fleischer (2000, p. 104) refere o caso do desvio de recursos para a construção de um prédio do TRT em São Paulo. Apesar de as irregularidades já terem sido apontadas desde 1992 por auditores do Controle Interno e analistas do Tribunal, diz esse autor, “o plenário dos ministros do TCU sempre punha panos quentes, até que a CPI, oito anos depois, mostrou o desvio de uns R\$ 170 milhões da obra incompleta”.

As críticas dirigidas ao Tribunal de Contas partem de todos os lados, como se depreende das palavras do conselheiro aposentado do Tribunal de Contas da Bahia, Lapa (2001, p. 2, apud RIBEIRO, 2004):

O Tribunal de Contas do Estado (TCE) é como um espantalho na roça de milho, uma pomposa inutilidade (...) não exerce sua função primordial de auxílio permanente do Poder Legislativo, sendo alvo de pressão do Executivo que deveria estar sujeito a sua inspeção... O Tribunal de Contas acostumou-se a criar dificuldades para comprar facilidades do Executivo, entre as quais benesses nepotistas.

Tendo seus integrantes nomeados por indicações absolutamente políticas, fica difícil identificar nessas instituições a independência necessária para agir com base em critérios técnicos e legais e, assim, apresentar eficácia no cumprimento de sua missão institucional, o que expõe as organizações públicas a toda sorte de irregularidades e manipulação política.

Os Tribunais de Contas estão fortemente contaminados por influências políticas e é exatamente nesse ponto que se questiona a forma de provimento dos seus membros. Nagel (2002) afirma que, enquanto os auditores e procuradores são nomeados mediante concurso público, os ministros são escolhidos, de acordo com critérios subjetivos, pelo presidente da República, pelo Senado Federal e pela Câmara dos Deputados. Sugere então, que “na moldura vigente, a alternativa mais viável talvez fosse ampliar o número de procuradores e auditores, para que a maioria dos ministros fosse escolhida entre eles”. Isso eliminaria as atuais críticas quanto à natureza política de suas decisões, em razão do critério de provimento de seus membros.

(...) do meio desta disputa pelo controle dos órgãos fiscalizadores surge uma terceira tendência, que consiste na sucessiva despolitização do órgão, fazendo dele uma instância de controle cada vez mais independente. Esta tendência se expressa na crescente autonomia das instituições superiores de controle em relação aos poderes legislativos e executivos. Elementos importantes são as garantias aos seus integrantes e o valor jurídico atribuído às suas decisões. (SPECK, 2001)

Ribeiro (2004) enfatiza que como o controle externo é um organismo que goze de total independência administrativa, funcional e técnica e seus conselheiros tem mandatos por tempo determinado, esses devem ser escolhidos pelos partidos de oposição, em razão proporcional à sua representatividade nas casas legislativas. E finaliza: “o presidente seria indicado pelo maior partido de oposição, como ocorre na Argentina, por exemplo”.

O Tribunal de Contas tem papel importante na identificação de déficits de eficiência e de controle na implementação de políticas governamentais. A ineficiência gerencial, a falta de metas claras e a inexistências de mecanismos de prestação de contas formam o clima propício para a corrupção.

Ribeiro (2004) afirma que em muitos dos grandes escândalos de corrupção, a recapitulação dos fatos mostra que as auditorias conduzidas pelos Tribunais de Contas haviam detectado as falhas há muito tempo, mas a comunicação entre os Tribunais de Contas e as instâncias políticas entre a administração e a fiscalização (Executivo e Legislativo) não funcionou.

É primordial a comunicação de informações para que, orientem os responsáveis político-administrativos a respeito de projetos em curso. Em relação à detecção de irregularidades durante a fiscalização, a máxima do trabalho dos Tribunais de Contas deve ser a mesma que vale para todos os outros casos de corrupção: é melhor prevenir do que remediar.

É necessário discutir mudanças na configuração institucional dos Tribunais de Contas que existem nos vários níveis da Federação. As instituições ligadas ao próprio governo devem fornecer informações e análises para melhorar o desempenho da administração. Esse é o primeiro círculo de autocontrole. Uma instituição que se aproxima desse tipo tem como interlocutor principal a burocracia.

Ela busca convencer os departamentos administrativos da conveniência de substituir determinados procedimentos por outros mais eficientes, alerta o governo para o fato de que determinados programas não trouxeram os resultados desejados e sobre irregularidades e desvios de recursos públicos. De toda forma, não tem poder decisório. O principal desafio consiste em convencer políticos e administradores da vantagem de suas propostas para aumentar a eficiência e a moralidade do governo.

Durante muito tempo, as sugestões para melhorar a atuação dos Tribunais de Contas concentraram-se na ampliação de seus poderes para campos ainda não cobertos pelo controle externo. Existiria uma série de aspectos do gerenciamento de recursos públicos aos quais os Tribunais de Contas não tinham acesso. Ainda hoje existiam limitações nesse sentido, mas, de maneira geral, os tribunais afirmaram suas atribuições de fiscalização em todas as áreas da administração pública. A crítica construtiva, hoje, não recai mais sobre a questão de determinados aspectos da vida financeiro-patrimonial do Estado continuarem ou não excluídos do controle dos Tribunais de Contas. A questão principal é como os tribunais podem desempenhar melhor aquelas tarefas para as quais estão habilitados, e os pontos centrais desse debate referem-se aos critérios e técnicas de avaliação, à informatização do procedimentos para desburocratizar o controle e à interação do tribunal com outras instituições para cumprir a função controle. (NAGEL, 2002, p. 245)

Dessa forma, esta instituição como um órgão fiscalizador, terá de ser desenhada de forma que possa interagir de maneira produtiva com a administração, além de obter a confiança e o respeito para ser vista como conselheira em assuntos de lisura e regularidade.

5.2 Análise

A discussão abordada confirma que ainda não se identificou, ao longo do tempo, iniciativas governamentais com vistas a implantar instrumentos eficazes de controle capazes de combater à corrupção.

Melhorar gradualmente a legislação de financiamento eleitoral, a auditoria governamental realizada pelos Tribunais de Contas ou o sistema de controle interno têm menos repercussão no grande cenário político atual, mas são muito mais interessantes, já que não se questionaria o arcabouço institucional básico do estado brasileiro, como acontece nos projetos de grandes reformas estruturais. Podemos fazer pequenos ajustes que são factíveis e que não dependam tanto de questões ideológicas ou de orientação política e sim de questões mais técnicas. É preciso aumentar a eficácia do estado e também a possibilidade da participação social na fiscalização. (SPECK, 2002)

Existe no Brasil, uma inversão quanto às medidas mais eficazes de se combater a corrupção. Desde que uma Comissão Parlamentar de Inquérito conseguiu destituir um Presidente da República, que os políticos, de partidos diversos, vêm dando ênfase a esse mecanismo de apuração de fatos ilícitos, privilegiando a investigação *a posteriori*. Além de observar as motivações que levam à proposta de aberturas da CPI, como exemplo: atingir grupos políticos adversários, com ou sem razão, transformando-a em objeto de palco eleitoral.

Não menosprezando a importância da CPI, mas é necessária a compreensão por parte das autoridades, de que o combate a esse fenômeno deve-se dar em seu nascedouro, com medidas preventivas, de modo a evitar as ocorrências danosas em todos os sentidos. Providências direcionadas a um esforço de caráter pedagógico e preventivo podem não satisfazer as vaidades dos que anseiam estar diariamente frente às câmaras e microfones, mas constituem no caminho mais seguro e menos prejudicial à economia e à moral de uma nação.

Não serão intervenções cirúrgicas (CPI), nem remédios potentes (códigos de ética), que irão resolver o problema da corrupção no Brasil. Precisamos da vigilância de um poderoso sistema imunológico que combata a infecção no nascedouro, como acontecem nos países considerados honestos e auditados. (KANITZ, 1999, p. 21)

Por outro lado, é fundamental o aperfeiçoamento dos mecanismos de participação popular. A implementação de medidas administrativas não garante, por si só, a eficácia total do controle governamental. É de fundamental importância a disposição da própria sociedade para fiscalizar a administração pública. A sociedade, através de suas organizações, deve ser parte integrante do controle público, afinal, os recursos são de origem pública. É necessária a reformulação, o aperfeiçoamento e a modernização do modelo de controle da coisa pública no País e, principalmente, de mecanismos de participação popular.

De fato, seria muito importante para a moralidade pública que os cidadãos, de maneira geral, conhecessem como se exercita a jurisdição em todos os Tribunais de Contas, principalmente com a existência da Internet. Nada justifica que o País esteja impossibilitado de bem conhecer as normas e os julgados dessas instituições. Não será demais realçar a importância que teria tal conhecimento, tanto

das construções jurisprudenciais quanto dos casos examinados e decididos. Isso certamente ajudaria não só o combate à corrupção, mas também na simplificação do caminho dos administradores públicos do Brasil, indicando-lhes a melhor forma de aplicar as leis orçamentárias, financeiras, contábeis e patrimoniais no âmbito da administração pública. Seria um benefício, não só para os gestores, mas para a própria sociedade.

O combate à corrupção deve ocorrer em duas frentes. De um lado, os indivíduos envolvidos em corrupção devem se responsabilizados. Isso diminuirá a expectativa da impunidade, um dos fatores responsáveis pela corrupção. Os cidadãos devem receber a mensagem de que ela, de fato, não é tolerada e de que os responsáveis por atos ilegais serão punidos.

Por outro lado, para diminuir as oportunidades para novos acordos corruptos é necessário o desenvolvimento de sistemas de prevenção.

As instituições de controle interno e externo no Brasil necessitam de concretas reformulações que venham a assegurar que as mesmas possam cumprir a missão que lhe é conferida. Desta forma, é fundamental que haja uma profunda intervenção modernizadora direcionada para a agilização dos processos, reduzindo exigências, racionalizando ações e, desse modo, superando a tradicional criação de dificuldade com o objetivo de vender facilidades, existente por conta da burocracia excessiva na administração pública, por si só, geradora da corrupção.

O profissional da auditoria não pode deixar contaminar-se por um sistema em que o Estado é usado por corruptos, em favor destes e com o prejuízo notório aos contribuintes e ao povo em geral, pois como bem enfatizou Sá (1997) em relação ao auditor governamental: “este possui, acima de tudo, a prestação de contas diante do maior de todos os Tribunais, que é a sua própria consciência”.

Assim, enfrentar a corrupção exige uma combinação de ações que abrange desde reformas políticas e aperfeiçoamento dos instrumentos de controle oficiais até fomentar uma política salarial digna, principalmente dos servidores ligados à auditoria e fiscalização.

Bons salários e valorização social são os requisitos básicos para todo sistema funcionar, mas no Brasil estamos pagando e falando mal de nossos fiscais e auditores existentes e nem ao menos treinamos nossos futuros auditores. Nos últimos nove anos, os salários de nossos auditores públicos e fiscais têm sido congelados e seus quadros, reduzidos - uma das razões do crescimento da corrupção (...) O capitalismo remunera quem trabalha e ganha, mas não consegue remunerar quem impede o outro de ganhar roubando. (Kanitz, 1999, p. 21)

Para o bom funcionamento dos sistemas de controle, é importante a melhoria da remuneração e valorização desses profissionais.

Se considerarmos, porém, o desrespeito e a humilhação impostos pelos governantes aos servidores em geral, nesta última década, resta-nos concluir que o grau de interesse das autoridades no bom desempenho do serviço público colocado à disposição da sociedade é inversamente proporcional ao grau de interesse demonstrado com as grandes operações financeiras decorrentes dos processos de privatização, concessões e contratos com empreiteiras. (Ribeiro, 2004, p. 134)

O auditor governamental é o responsável por satisfazer os legítimos direitos e demandas de informação sobre a utilização e resultados dos recursos do País, informando a sociedade se o dinheiro está sendo utilizado corretamente e se os resultados anunciados ou publicados pelas autoridades correspondem com verdade e transparência aos executados.

Finalmente, com tantas discussões repercutindo negativamente perante a sociedade, será necessário cada vez mais enaltecer as auditorias dos Tribunais de Contas e Órgãos de Controle Interno, no sentido de que se atendam as legítimas demandas dos cidadãos. A atuação da Auditoria Governamental pode ser tão importante para o crescimento da Administração Pública quanto o combate à corrupção, a partir do momento em que cumprir com a sua missão de assegurar a efetiva e regular gestão dos recursos públicos, em benefício à sociedade.

6. CONCLUSÃO

Com base nas exposições dos conceitos e análises obtidas na pesquisa do presente trabalho e nas observações e reflexões apresentadas, o histórico das atuações dos Órgãos de Controle no Brasil tem demonstrado que no decorrer dos anos, estes não têm conseguido interromper a trajetória de desvios, fraudes e comportamentos antiéticos e corruptos na Administração Pública.

A atuação do auditor na busca da eficácia no combate à corrupção depara com barreiras, em razão por exemplo, das dificuldades encontradas no seu campo de trabalho e a influência política nos Órgãos de Controle da Administração Pública.

A Auditoria Governamental é uma ferramenta de combate à corrupção a partir do momento em que se adotar medidas eficazes no ataque a seus principais focos de concentração, como exemplo, primordialmente, realização da auditoria concomitante e que, além da denúncia, atentar previamente a análise e a investigação; punição dos responsáveis pelo desvio do dinheiro público; modernização dos mecanismos de controle e conseqüentemente a redução da burocracia nos processos existentes; aumento da quantidade de profissionais da auditoria governamental e valorização quanto à política salarial e qualidade nos meios de trabalho oferecidos a esses profissionais e; por fim, integrar a sociedade no ambiente da gestão dos recursos públicos, tornando sua participação mais atuante quanto à fiscalização e cobrança na reformulação, aperfeiçoamento e modernização dos Órgãos de Controle no País.

A amplitude do assunto não permitiu uma abordagem completa no presente trabalho, afinal resta ainda, muito a dizer, tanto sobre a estrutura do objeto pesquisado, tratado no combate à corrupção na Administração Pública, como sobre o referido sujeito, no caso, a Auditoria Governamental. O ambiente da pesquisa é bastante rico e espera-se que a limitação deste seja resultante da realização de outros trabalhos, conforme sugestões de algumas abordagens sobre o tema: sistemas eleitorais, casos de corrupção, legislação dos controles da Administração Pública e pesquisa de campo na área profissional do auditor governamental.

REFERÊNCIAS

ANTUNES, Fernando; SANCHES, Oscar. Os Controles Internos. In. SPECK, Bruno Wilhelm (Org.). *Caminhos da Transparência*. São Paulo: Unicamp, 2002.

BRASIL, Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado Federal, 2005.

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. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 10 jun. 2006.

CARVALHOSA, Modesto. *O Livro Negro da Corrupção*. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1995.

CRUZ, Flávio da. *Auditoria Governamental*. São Paulo: Atlas, 1997.

FAZENDA, Ministério da. Instrução Normativa nº 1/2001 da Secretaria Federal de Controle, 06 de abril de 2001.

FLEISCHER, David. Além de Collorgate: perspectivas de consolidação democrática no Brasil via reformas políticas. In: ROSENN, Keith S.; DOWNES, Richard (Org.). *Corrupção e reforma política no Brasil: o impacto do impeachment de Collor*. Rio de Janeiro: FGV, 2000.

FONSECA, Francisco; SANCHEZ, Oscar. Controle da Corrupção e Reforma do Estado. *Lua Nova – Revista de Cultura e Política*, nº 52, São Paulo, 2001.

KANITZ, Stephen. *A origem da corrupção*. Veja, São Paulo, 2 jun. 1999.

LAPA, José B. Pedreira. Ex-conselheiro diz que TCE está a serviço do executivo. Salvador, 25 jul. 2001. In RIBEIRO, Antonio Silva Magalhães. *Corrupção e Controle na Administração Pública Brasileira*. São Paulo: Atlas, 2004.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. *Fundamentos da Auditoria Governamental e Empresarial*. São Paulo: Atlas, 2003.

MAZA, Jorge Claro de La. *Fazer de cada cidadão um auditor*. Um veterano de compras governamentais defende a necessidade de o cidadão ter acesso às contas do governo. Entrevista a BIDAmérica, maio/junho de 2000. Disponível em: <<http://www.iadb.org>>. Acesso em: 25 ago. 2006.

NAGEL, José. A Fiscalização dos Recursos Públicos pelos Tribunais de Contas. In. SPECK, Bruno Wilhelm (Org.). *Caminhos da Transparência*. São Paulo: Unicamp, 2002.

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. *Manual da Auditoria Governamental*. São Paulo: Atlas, 2003.

REPÚBLICA, Presidência da – COMISSÃO ESPECIAL. *A comissão especial e a corrupção na Administração Pública Federal*. Relatório da comissão especial criada pelo Decreto 1001 de 6 de dezembro de 1993, Brasília, Dezembro, 94. In. CARVALHOSA, Modesto. *O Livro Negro da Corrupção*. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1995.

RIBEIRO, Antonio Silva Magalhães. *Corrupção e Controle na Administração Pública Brasileira*. São Paulo: Atlas, 2004.

SÁ, Antônio Lopes; HOOG, Wilson Alberto Zappa. *Corrupção, Fraude e Contabilidade*. São Paulo: Juruá, 2005.

SÁ, Antônio Lopes. In. CRUZ, Flávio da Cruz. *Auditoria Governamental*. São Paulo: Atlas, 1997, p. 16.

SCHLOSS, Miguel. *Transparência Internacional defende combate preventivo à corrupção*. Entrevista 12 mar. 2001. Disponível em: <<http://www.sfc.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 24 ago. 2006.

SPECK, Bruno Wilhelm. *Caminhos da Transparência*. São Paulo: Unicamp, 2002.

SPECK, Bruno Wilhelm. *O combate à corrupção no Brasil continua não sendo prioridade*. Entrevista ao Jornal da Unicamp, Outubro de 2002. Disponível em: <www.unicamp.br>. Acesso em: 16 nov. 2006.

SPECK, Bruno Wilhelm. *O papel das instituições superiores de controle financeiro patrimonial nos sistemas políticos modernos - pressupostos para uma análise dos Tribunais de Contas no Brasil*. Setembro, 2001. Disponível em: <<http://www.transparencia.org.br>>. Acesso em: 05 set. 2006.

TREVISAN, Antonino Marmo et al. *Combate à Corrupção nas Prefeituras do Brasil*. São Paulo: Ateliê Editorial, 2003.