

A CONTRIBUIÇÃO DA CONTABILIDADE E AUDITORIA GOVERNAMENTAL PARA UMA MELHOR TRANSPARÊNCIA NA GESTÃO PÚBLICA EM BUSCA DO COMBATE À CORRUPÇÃO

Roselaine da Cruz Mendes

Fundação Universidade do Rio Grande (FURG-RS)

rcm_mendes@yahoo.com.br

Walter Nunes Oleiro

Fundação Universidade do Rio Grande (FURG-RS)

woleiro@vetorial.net

Alexandre Costa Quintana

Fundação Universidade do Rio Grande (FURG-RS)

quintana@vetorial.net

RESUMO

Este trabalho tem como foco o papel da transparência e do controle social para o combate da corrupção no Brasil e como a contabilidade e auditoria governamental auxiliam para esse processo evolutivo. Para tanto, o presente trabalho se realizou no campo da Ciência Contábil, e trata da área de contabilidade pública e auditoria governamental, bem como da transparência na gestão pública e tem como tema o papel da contabilidade e auditoria nas organizações públicas. O presente estudo tem como objetivo geral demonstrar como a contabilidade e auditoria governamental influenciam a transparência pública e por consequência contribuem no combate à corrupção no Brasil. O presente estudo, quanto aos objetivos, é definida como exploratória. Quanto aos procedimentos é considerada uma pesquisa bibliográfica e quanto à abordagem do problema a pesquisa é classificada como qualitativa. Conforme aparato teórico do presente estudo, percebe-se que importantes programas de prevenção e combate à corrupção têm sido implantados ao longo dos últimos dez anos. Destaca-se que, mecanismos têm sido criados com o intuito de fortalecer o controle social e alertar a sociedade para que essa atue concomitantemente com os órgãos de controle. É importante ressaltar que, para o combate à corrupção num país com dimensões continentais como o Brasil, torna-se imprescindível a atuação conjunta dos serviços de contabilidade, dos órgãos de controle interno e externo. Conclui-se que, embora o Brasil ainda tenha um longo caminho a percorrer, constata-se que as iniciativas de adequar as práticas de controle interno, externo às reais necessidades da sociedade encontram-se em constante aperfeiçoamento.

Palavras-chave: Auditoria governamental. Transparência. Corrupção. Controle.

Área temática: Contabilidade Governamental e do Terceiro Setor.

1 INTRODUÇÃO

Este trabalho tem como foco o papel da transparência e do controle social para o combate da corrupção no Brasil e como a contabilidade e auditoria governamental auxiliam para esse processo evolutivo.

Ao analisar a História brasileira, desde o seu descobrimento até os dias atuais constata-se que a forte opressão à liberdade de imprensa aliado a governantes extremamente arbitrários são alguns dos motivos da atual conjuntura política e econômica do país.

Com o fim da ditadura militar e a promulgação da atual Constituição Federativa do Brasil – CF/88, o termo democracia passou a ser uma constante e o controle social passou a ter papel de destaque na administração pública.

Renasce então o regime democrático e com ele, as garantias individuais preconizadas na citada Constituição, os quais ampliam os horizontes para uma participação da sociedade na *res publica*. O país passa, então, de um modelo burocrático para um gerencial onde a eficiência e economicidade tornam-se primordiais para os atos governamentais, não mais bastando “fazer o constante na lei”.

A premissa básica da democracia é a de que se estabelece uma relação de representação política entre eleitor e eleito o qual esse tem o dever de defender os interesses do primeiro. Ocorre, porém, que cada vez se tornam mais frequentes os escândalos envolvendo políticos, servidores, entre outros, veiculados nos meios de comunicação. Com isso, os interesses particulares sobrepõem-se aos da sociedade, confundindo-se *res publica* com *res privada*.

Nas últimas décadas, com a globalização e o rápido avanço na área de Tecnologia da Informação, a administração federal brasileira sofreu diversas transformações, como a implantação de sistemas integrados (Sistema Integrado de Administração Financeira - SIAFI, Sistema Integrado de Administração de Pessoal - SIAPE, Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais - SIASG, etc), auxiliando assim, os controles internos e externos e por consequência, buscando uma maior transparência e controle social.

Por conseguinte, a sociedade passou a se organizar criando organizações não-governamentais (ONG's), sociedades civis, entre outras, para exigir seus direitos constitucionais bem como uma maior transparência na administração pública.

Para tanto, o presente trabalho se realizou no campo da Ciência Contábil, e trata da área de contabilidade pública e auditoria governamental, bem como da transparência na gestão pública e tem como tema o papel da contabilidade e auditoria nas organizações públicas.

Por tratar-se de um tema bastante complexo e de ampla abrangência para pesquisa, optou-se por delimitar o assunto na esfera do poder executivo federal, excetuando-se, portanto, os poderes legislativo e judiciário.

O presente estudo tem como objetivo demonstrar como a contabilidade e auditoria governamental influenciam a transparência pública e por consequência contribuem no combate à corrupção no Brasil.

O tema é relevante e atual à medida que há uma proliferação de escândalos com que a sociedade se defronta diariamente ocupando a maior parte dos noticiários e dos mais variados meios de comunicação. Por conseguinte, cada vez mais se exige dos governantes uma maior transparência dos atos governamentais para um melhor controle social.

2 METODOLOGIA

Toda pesquisa utiliza-se de métodos, técnicas e procedimentos para se alcançar o fim pretendido. Com base nisto, o presente estudo utiliza o método dedutivo, pois conforme Martins (2002, p. 34), “esse método é definido como um conjunto de proposições particulares contidas em verdades universais”. Portanto, o presente estudo assemelha-se a esse método,

pois analisar-se-á a amplitude das fundamentações teóricas, para se chegar ao particular, ou seja, os objetivos da pesquisa.

Quanto aos objetivos, a presente pesquisa é exploratória, pois de acordo com Gil (2007, p.41) este tipo de pesquisa:

[...] tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses. Pode-se dizer que estas pesquisas têm como objetivo principal o aprimoramento de idéias ou a descoberta de intuições. Seu planejamento é, portanto, bastante flexível, de modo que possibilite a consideração dos mais variados aspectos relativos ao fato estudado.

O presente estudo tem por finalidade proporcionar maiores informações sobre a auditoria e contabilidade pública e sua correlação com a transparência governamental, portanto, demonstrando um novo tipo de enfoque para o tema abordado.

Quanto aos procedimentos é considerada uma pesquisa bibliográfica, pois para Cervo e Bervian *apud* Beuren *et al.* (2006) a pesquisa bibliográfica “explica um problema a partir de referenciais teóricos publicados em documentos”.

Gil (2007, p. 44) explica que “a pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos” e complementa afirmando que “boa parte dos estudos exploratórios pode ser definida como pesquisas bibliográficas”.

Assim, haverá um aprofundamento teórico, tendo por referencial a bibliografia de diversos autores que fazem menção à contabilidade, à auditoria governamental, à administração pública, bem como de produções científicas e legislações pertinentes às áreas já explicitadas.

Quanto à abordagem do problema a pesquisa é considerada qualitativa, uma vez que, para Richardson *apud* Beuren *et al.* (2006), a principal diferença entre uma abordagem qualitativa e quantitativa reside no fato de a abordagem qualitativa não empregar um instrumento estatístico como base do processo de análise do problema. Na abordagem qualitativa não se pretende numerar ou medir unidades ou categorias homogêneas.

E como explica Beuren (2006, p. 92), “cabe lembrar que, apesar de a Contabilidade lidar intensamente com números, ela é uma ciência social e não uma ciência exata como alguns poderiam pensar, o que justifica a relevância do uso da abordagem qualitativa”.

O trabalho desenvolvido visa o aprofundamento teórico sobre o tema, proporcionando assim, maior familiaridade com o assunto, apresentando quais os aspectos positivos e quais os negativos para uma gestão pública transparente e eficaz.

3 DEMOCRACIA E GESTÃO PÚBLICA

Para Meirelles (2003, p.63), administração pública é “todo o aparelhamento do Estado preordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas”. Percebe-se que o fim a ser alcançado pela administração pública será sempre o de satisfazer as necessidades da coletividade, contribuindo assim para a busca do bem estar social e o alcance da cidadania preconizado no inciso II do art.1º da Constituição Federal.

A Administração Pública não possui os recursos necessários para o alcance de todos os seus objetivos. Com isso precisa gerir a coisa pública (*res publica*) da melhor maneira. Portanto, não basta mais administrar de acordo com a lei. Necessário se faz que alcance o melhor resultado com o mínimo de recurso possível. Surge então, o modelo gerencial centrado na maior eficiência, eficácia e economicidade possível.

Conforme a Constituição Federal, em seu parágrafo único do art.1º, “todo poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente”. Portanto, é em nome desse último que os representantes eleitos devem gerir a coisa pública. Com isso,

cabe ao governo, por meio dos representantes escolhidos pela sociedade, representar cada cidadão. Para tanto, o exercerá através de uma administração pública.

Diante de todas as mudanças ocorridas ao longo dos tempos, a administração que hoje se conhece baseia-se em princípios básicos de administração, como Organização, Planejamento, Comando e Controle. Com a implantação do modelo gerencial há muito já adotado na administração privada, a ação estatal passou a utilizar uma postura de adoção de serviços voltados estritamente aos anseios do cidadão com uma maior transparência e ética nos negócios públicos, tendo como propósitos o aumento da eficácia, eficiência e efetividade da administração pública (PEREIRA, 2002).

Diante disso, o que se percebe atualmente é que a sociedade não aceita mais a rotineira denúncia de desvios e facilidades por parte dos atores políticos. Torna-se necessário, portanto, a consolidação do controle social como premissa básica da democracia, bem como uma eficaz transparência e *accountability*¹ na gestão pública. Desse modo, conforme descrito por Platt Neto *et al* (2007) é notória a necessidade de transparência das contas dos entes públicos, sendo este, um tema de relevante importância social e gerencial.

3.1 A transparência nos serviços prestados

Com o advento do Estado Democrático de Direito, a cidadania passou aos poucos a se consolidar novamente em nosso país. A administração migrou de um Estado burocrático para um gerencial. O novo modelo de gestão prevê uma maior participação da sociedade na gestão da *res publica*. Para isso, mecanismos tinham que ser criados com o intuito de disponibilizar as informações necessárias para que os usuários (cidadãos) pudessem praticar seus atos de cidadania. Com o intuito de dispor de maior transparência à Administração Pública, como também facilitar o acesso às informações dos gastos públicos, é que em novembro de 2004 houve o lançamento do Portal da Transparência pela Controladoria-Geral da União - CGU, permitindo assim, que qualquer cidadão possa acompanhar os programas e as ações de Governo. Conforme disposto no *site*, o Portal da Transparência foi uma das formas encontradas pela CGU para promover o aumento da transparência na gestão pública, incentivar o controle social, fortalecer a democracia e prevenir a corrupção.

Criado e gerido pela CGU – órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal – possui informações sobre os recursos públicos federais transferidos pelo governo federal a estados, municípios e Distrito Federal, como também, dados sobre os gastos realizados pelo próprio governo Federal em compras ou contratações de obras e serviços.

Platt Neto *et al* (2007, p.75) defende que “no Brasil, a transparência é considerada um princípio da gestão fiscal responsável que deriva do princípio constitucional da publicidade”. Portanto, o conceito de transparência vai além da publicidade dos atos praticados, pressupondo também, de acordo com o autor, a compreensibilidade das informações disponibilizadas e a utilidade dessas para a tomada de decisões.

Corroborando o entendimento de Platt Neto *et al*, Corbari (2004, p.102) explana que “transparência pressupõe comunicação eficaz que, por sua vez, pressupõe linguagem adequada e viabilidade de acesso à informação”.

Sendo assim, não basta que a administração torne seus atos públicos. Necessário se faz que as informações sejam disponibilizadas em tempo hábil, como também, compreensíveis aos seus usuários, devendo ser desprezadas as que não agreguem valor para a tomada de decisões. Todavia, o tema torna-se bastante complexo tendo em vista que nem todos os

¹ O termo *accountability*, conforme descrito por Pereira e Medeiros (2005, p.46), “abarca as idéias de transparência na condução das ações, efetiva prestação de contas na utilização dos recursos públicos e responsabilização dos gestores públicos, tanto por suas ações como omissões”.

cidadãos estão aptos a interpretar as informações disponibilizadas, tampouco possuem acesso aos meios existentes para a divulgação das contas públicas.

Atualmente, os meios mais comumente utilizados para a ampla divulgação dessas informações são a *internet*, por meio de links governamentais, jornais, revistas, televisão, rádio, entre outros.

O marco inicial para a divulgação das contas públicas do país na rede mundial de computadores foi a publicação em 16 de dezembro de 1998, da Lei nº 9.755 que dispôs sobre a criação de "*homepage*" intitulada "Contas Públicas" (www.contaspublicas.gov.br) na *Internet*, pelo Tribunal de Contas da União, para divulgação dos dados e informações governamentais. Com o intuito de orientar os órgãos abrangidos pela referida lei, o TCU editou a Instrução Normativa nº 28, de 05 de maio de 1999 e a Portaria nº 275, de 14 de dezembro de 2000.

Após quase uma década, foi instituída em 30 de junho de 2005, as *homepages* Transparência Pública, com o advento do Decreto nº 5.482 que dispõe sobre a divulgação de dados e informações pelos órgãos e entidades da administração pública federal, por meio da Rede Mundial de Computadores - Internet e pela Portaria Interministerial CGU/MPOG nº 140 de 16 de março de 2006 que disciplina a divulgação de dados e informações pelos órgãos e entidades da Administração Pública Federal, por meio da rede mundial de computadores – internet, e dá outras providências. A partir de então, os órgãos e entidades da administração pública federal ficam obrigados a repassar informações detalhadas sobre sua execução orçamentária e financeira, a fim de subsidiar a base de dados do referido portal.

3.2 Governança Corporativa na Gestão Pública

Com a Nova Gestão Pública voltada à administração gerencial, cujo controle deixa de somente basear-se nos processos para concentrar-se também nos resultados alcançados, surge a necessidade de uma gestão voltada à boa governança.

Para Iudícibus, Marion e Pereira (2003) governança corporativa pode ser entendida como um sistema pelo qual as entidades são dirigidas e controladas, assegurando aos proprietários e demais interessados a equidade (*fairness*), a transparência (*disclosure*), a responsabilidade pelos resultados (*accountability*) e o cumprimento de leis e normas (*compliance*).

De acordo com Slomski (2005) o Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa publicado pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC² apresenta alguns princípios básicos como transparência, equidade, prestação de contas e responsabilidade corporativa, sendo esses também aplicáveis às entidades públicas governamentais.

Em 04 de maio de 2000 houve a publicação da Lei Complementar nº 101, mais comumente conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Entre outros objetivos, a promulgação da LRF teve o intuito de estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, bem como de determinar punições aqueles que a infringem por meio da edição da Lei nº 10.128 de 19 de outubro de 2000. Os pilares básicos da LRF são a transparência, planejamento, controle e responsabilização.

A referida lei apresenta, portanto, consonância com as Melhores Práticas de Governança do IBGC, no tocante à necessidade legal de transparência e responsabilização, alicerçado por controles eficazes, bem como o cumprimento das normas emanadas, sob pena de punição aos administradores. No tocante ao termo transparência, percebe-se os avanços

² Conforme descrito no *site*, o IBGC é uma entidade cultural de âmbito nacional sem fins lucrativos e o único órgão do país com foco no desenvolvimento das melhores práticas de governança. O objetivo maior do IBGC é semear a transparência na gestão das empresas, a equidade entre os sócios, a prestação de contas e a responsabilidade corporativa.

advindos da referida lei, auxiliando assim, no fortalecimento do controle social e consolidação da cidadania.

3.3 Corrupção no Brasil

Conforme descrito por Ribeiro (2004) no mundo acadêmico, o tema da corrupção tem sido objeto de estudos em diversas áreas do conhecimento. Ações têm sido difundidas com o propósito de influenciar a pesquisa nesse campo, auxiliando na descoberta ou novos enfoques sobre o tema em questão. Corroborando isso, pode-se citar a publicação em 30 de julho de 2007 de regulamento pela CGU, lançando o 2º Concurso de Monografias onde o tema foi prevenção da corrupção e combate à corrupção.

De acordo com Ribeiro (2004, p.21) “a corrupção remonta aos tempos bíblicos e se faz presente em todas as épocas, como atesta o estudo da história da humanidade”. Para o autor, a corrupção pode ser entendida como um comportamento de um indivíduo ocupante de um cargo público que se desvia dos interesses precípuos da ação estatal, quais sejam, do interesse público, em função da obtenção de vantagens pessoais (pecuniárias ou não) ou partidárias.

Cabe, porém, à sociedade civil organizada, ao Ministério Público, às diversas polícias, aos cidadãos em geral e, principalmente, aos órgãos governamentais incumbidos do controle dos gastos públicos viabilizarem as ferramentas e os mecanismos necessários para, frente a esse desafio incomensurável, erradicar ou minimizar os riscos de corrupção na área pública. (AGUIAR, 2005, p. 18)

Ribeiro (2004) explica que, com a retomada do regime democrático e a garantia da liberdade de imprensa, grandes golpes a esquemas corruptos que se mantinham no anonimato, beneficiados pela censura e outros impedimentos de ‘ordem legal’ próprios dos regimes ditatoriais foram desmantelados.

A existência de controles internos sólidos, consistentes e que sejam realmente utilizados pelos órgãos públicos é condição básica para prevenir eventuais práticas de corrupção (AGUIAR, 2005, p.20).

Para Ribeiro (2004) é evidente que mesmo após a redemocratização, os desvios dos recursos públicos continuaram a ocorrer e se mantém até os dias atuais. A diferença é que, hoje, a corrupção possui lugar privilegiado nos noticiários, pois grandes casos de corrupção vindos à tona, foram baseados em reportagens investigativas dos veículos de comunicação, sendo mais recente, as manchetes com gastos no cartão corporativo do governo Federal, resultantes na CPI dos Cartões.

Pereira (2002, p.3) explica que “a *corrupção-malversação-propina* ocorre quando a atividade do funcionário público ou do político não se fundamenta na promoção do interesse geral”.

Diversos estudos apontam que a corrupção é um dos grandes problemas que assolam a humanidade no mundo contemporâneo. Diferentemente do que antes se pensava, atos corruptos não são apenas privilégios dos países subdesenvolvidos. Pelo contrário, atinge todas as camadas e classes sociais, bem como os países desenvolvidos, trazendo grandes malefícios a toda a sociedade. É notório que esse mal tem que ser combatido e governantes de diversos países já tomaram consciência desse fato.

A corrupção tem como efeito tornar inalcançáveis os serviços públicos básicos para aqueles mais necessitados, ao desviar os recursos a eles destinados, inviabilizando a satisfação de necessidades fundamentais como a alimentação, a saúde e a educação. Conseqüentemente, estimula a segregação social e fomenta a iniquidade e a injustiça. É, portanto, um obstáculo intransponível para garantir a estabilidade

política e o desenvolvimento social e econômico de um país.
(AGUIAR, 2005, p. 18)

Nesse contexto, Corbari (2004, p.106) afirma que “a ampliação do controle social, de responsabilização dos agentes públicos, e a busca de maior transparência são questões imprescindíveis para a construção da cidadania, além de estarem vinculadas à necessidade de enfrentar a corrupção na esfera pública”.

4 CONTABILIDADE E AUDITORIA NO CONTEXTO ESTATAL

Inserida no campo da ciência contábil, a contabilidade pública pode ser entendida como uma ramificação dessa, sendo a que “estuda, orienta, controla e registra os atos e fatos da administração pública, demonstrando o seu patrimônio e suas variações, bem como acompanha e demonstra a execução do orçamento” (CARVALHO, 2006, p.152). Lima e Castro (2006) explicam que a gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos Órgãos e Entidades da Administração Pública deve seguir os conceitos, Normas e Princípios Contábeis, devendo proporcionar a todo cidadão, de modo acessível e transparente, uma melhor visão da gestão da coisa pública.

A Contabilidade Pública brasileira é regulamentada pela Lei nº 4.320/64. O artigo 83 da referida lei, determina que “a contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados”.

Portanto, cabe a ressalva, conforme explanado por Kohama (2006) que a contabilidade pública não pode ser vista apenas como destinada ao registro e à escrituração contábil, mas também à observação da legalidade dos atos da execução orçamentária, por meio do controle e do acompanhamento, que é prévio, concomitante e subsequente.

Desse modo, diante dos conceitos supra mencionados, extrai-se que a contabilidade pública possui um importante papel frente à sociedade, cabendo a ela a demonstração exata dos atos e fatos atinentes à gestão pública, evidenciando de forma precisa e acessível a todo cidadão as ações governamentais, cumprindo sua finalidade de ciência social.

4.1 Auditoria Governamental

Assim como a Contabilidade, a Auditoria tem importante função dentro da administração pública, incumbindo a ela a emissão de opinião sobre os demonstrativos contábeis exigidos pela Lei nº 4.320/64. Peter e Machado (2007, p.37) explicam que “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”.

Para Perez Junior (2004, p.11), a auditoria pode ser definida como “o levantamento, o estudo e a avaliação sistemática de transações, procedimentos, rotinas e demonstrações contábeis de uma entidade, com o objetivo de fornecer a seus usuários uma opinião imparcial e fundamentada em normas e princípios sobre sua adequação”.

Diante das assertivas acima, os autores demonstram o papel social desempenhado pelos órgãos de controle interno e externo, tendo em vista que o objeto auditado é o bem público, e por conseguinte, do interesse de toda sociedade. Estes órgãos, com base nas prerrogativas legais possuem o objetivo de auxiliar o gestor no desempenho institucional, como também, adotar mecanismos de combate à corrupção, por meio de controles eficazes e transparência dos atos de gestão, facilitando assim, o controle social e o fortalecimento da cidadania.

Lima e Castro (2003, p.16) explicam que “ao profissional responsável pelos trabalhos de auditoria dá-se o nome de *auditor*, que, no caso de auditoria de demonstrações contábeis, é prerrogativa de profissional formado no curso superior de Ciências Contábeis”.

Nesse sentido, tendo em vista seu aspecto sistêmico, Lima e Castro (2003) argumentam que a auditoria atua auxiliando o administrador na tomada de decisões, por meio de relatórios e pareceres, bem como, colabora para a evidenciação de erro, omissão ou fraude, salvaguardando o patrimônio da entidade.

Castro e Garcia (2004, p. 86) argumentam que “a auditoria precisa atuar validando e dando credibilidade aos dados divulgados, tornando-se responsável por controlar a qualidade dos mesmos. Aí está o papel do controle interno e da auditoria”.

Nessa premissa, com uma auditoria atuante é possível reduzir os níveis de corrupção existentes hoje no país.

4.1.1 Controle dos recursos públicos

De acordo com Ribeiro (2004, p.99) “a preocupação com o controle, em seu sentido mais amplo, embora em alguns casos de forma bastante superficial, sempre esteve presente nos textos constitucionais brasileiros”. Porém, a atuação dos órgãos de controle era voltada, quase que basicamente a aspectos formalísticos.

A partir da edição da Lei nº 4.320/64 é que se vai estabelecer a normatização do controle público no país. Ribeiro (2004, p.103) relata que:

Pela primeira vez criava-se um instrumento com a finalidade de disciplinar os diversos aspectos que envolvem o controle público, definindo seus objetivos, abrangência e, o mais importante, enfatizando a questão relacionada com o cumprimento do programa de trabalho, rompendo com a preocupação exclusiva com os aspectos legalistas acerca da execução contábil-financeira.

A referida legislação inovava em seu art. 77 quando determinava que “a legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente”.

Ao elencar as fases de controle, a lei passa a exigir que os atos públicos devam ser acompanhados em diversos momentos, de modo a evitar-se a incidência de desvios (RIBEIRO, 2004, p. 104). O autor salienta a importância do trabalho de fiscalização prévio, que permite, dentre outras vantagens, identificar desvios em tempo hábil, evitando assim, a concretização de atos ou fatos que possam vir a provocar prejuízos à coisa pública.

No controle concomitante destaca-se o importante papel da transparência nas ações governamentais, para que a sociedade possa acompanhar e denunciar casos de disfunções e a instituição da LRF determinando a apresentação periódica de relatórios de execução e gestão.

O controle subsequente realiza-se após a efetivação das despesas, por exemplo, após o exercício findo, com a apuração e apresentação de balancetes, balanços integrantes dos relatórios da prestação de contas.

Durante a década de 80, com a supressão dos regimes autoritários e a promulgação da atual Constituição Federativa, novas funções foram acrescidas no controle dos recursos públicos.

Atualmente, sendo a administração gerencial o novo paradigma da Nova Gestão Pública, e por consequência, a gestão pública baseada em indicadores, visando a eficácia, eficiência e economicidade dos recursos públicos, o papel desempenhado pelas auditorias mudou.

De acordo com Teixeira (2006), no Brasil, o controle da corrupção é realizado por um complexo de sistemas e instituições, que apesar de sua competência indicam que a vocação para o combate à corrupção, seus métodos e prioridades nem sempre estiveram a serviço desse objetivo. A atuação destas instituições nacionais de controle é decisiva para o uso regular das finanças públicas e para o desempenho do Estado como propulsor do desenvolvimento econômico e social.

O mesmo autor referencia que o aumento da transparência na gestão pública, propiciada por tecnologias da informação e comunicação, e as estruturas de gestão da ética, são importantes, principalmente para evitar conflitos de interesse. Além das tradicionais tomadas e prestações de contas, os órgãos de controle interno realizam auditorias para verificar a eficácia, eficiência e economicidade da gestão. Merece destaque a participação da CGU em forças-tarefa, articuladas com outros órgãos de controle, como Ministério Público e Polícia Federal.

4.1.1.1 Controle interno e externo

Para Barrientos (1999) *apud* Ribeiro (2004, p.95), o Controle Interno:

[...] é constituído por um conjunto de medidas e métodos adaptados e aplicados por cada instituição no cumprimento de suas obrigações gerenciais; tem por objetivo salvaguardar os recursos, garantir a confiabilidade e correção das operações e da informação, estimular a adesão às políticas e normas estabelecidas e promover a efetividade e o ganho de resultados.

Peter e Machado (2003) destacam os objetivos específicos a serem atingidos pelo Controle Interno:

- observar as normas legais, instruções normativas, estatutos e regimentos;
- assegurar, nas informações contábeis, financeiras, administrativas, e operacionais, sua exatidão, confiabilidade, integridade e oportunidade;
- antecipar-se, preventivamente, ao cometimento de erros, desperdícios, abusos, práticas antieconômicas e fraudes;
- propiciar informações oportunas e confiáveis, inclusive de caráter administrativo/operacional, sobre os resultados e efeitos atingidos;
- salvaguardar os ativos financeiros e físicos quanto a sua boa e regular utilização e assegurar a legitimidade do passivo;
- permitir a implementação de programas, projetos, atividades, sistemas e operações, visando a eficácia, eficiência e economicidade dos recursos; e
- assegurar aderências às diretrizes, planos, normas e procedimentos do órgão/entidade.

Na esfera federal existem bons exemplos de controles internos sistêmicos, sendo a conta única do Tesouro Nacional e o SIAFI alguns deles.

Tendo por base que o objetivo desse estudo é apresentar como a auditoria contribui para uma melhor transparência dos recursos públicos, como também, o papel desempenhado por essa no combate à corrupção, a seguir apresentar-se-á com base em estudo realizado por Teixeira (2006) os variados meios de controle na rede pública.

De acordo com Teixeira (2006) “para fins didáticos, podemos comparar os sistemas de controle às divisões da atmosfera terrestre em camadas gasosas distintas que garantem as condições de vida na Terra”, conforme esquema demonstrado na Figura 1.

A 1ª Camada é a do autocontrole e pode ser considerada vital para o combate à corrupção. Refere-se ao controle interno derivado do poder hierárquico e conformado pela supervisão ministerial. A 2ª Camada refere-se aos órgãos de controle interno que tem por objetivo comprovar a legalidade dos atos e avaliar os resultados da gestão, com o fim de propor correções às falhas e irregularidades verificadas, assim como orientar preventivamente as decisões do gestor. A 3ª Camada é formada pelos órgãos de controle externo que estando fora da estrutura controlada, possui maior autonomia. Nesse contexto estão os mecanismos de controle do Poder Legislativo, como as CPIs e as fiscalizações e decisões dos Tribunais de Contas. Por fim, o último nível é formado pelo controle social, que envolve a atuação da sociedade civil nas suas mais variadas formas, como ONGs, o próprio cidadão e a imprensa.



Figura 1: Rede pública de controle da corrupção
 Fonte: Teixeira (2006, p.339)

4.1.1.2 Auditoria externa

No contexto estatal brasileiro, o órgão incumbido constitucionalmente de auxiliar o Congresso em suas atribuições é o Tribunal de Contas da União. Teixeira (2006, p.340) assevera que o principal objetivo do TCU é “resguardar a probidade e eficiência da Administração, por meio da transparência dos atos de seus agentes, informando a sociedade sobre a efetividade e regularidade da gestão”.

Os governantes são gestores de bens públicos, ou seja, da sociedade. Atuam, portanto, como representantes do povo. Com isso, o TCU tem o papel de controlar a conduta administrativa desses administradores (LIMA E CASTRO, 2003).

No âmbito do controle externo, ainda deve-se destacar as Comissões Parlamentares de Inquérito (CPIs), previstas no § 3º do art. 58 da Constituição Federal, às quais foram atribuídos poderes de investigação próprios das autoridades judiciais e cuja criação se dá por iniciativa da Câmara dos Deputados e Senado Federal, em conjunto ou separadamente, para apuração de fato determinado e por prazo certo (PEREIRA, 2004).

4.1.1.3 Auditoria interna

Ribeiro (2004) defende que, com os constantes escândalos acontecendo no país por volta do ano 2000, e estando o governo com sua imagem desgastada perante a sociedade, foi criada a Corregedoria Geral da União (CGU), por meio da Medida Provisória nº 2.143-31 de 02 de abril de 2001 que em primeiro momento teve a finalidade de combater, no âmbito do Poder Executivo Federal, a fraude e a corrupção e promover a defesa do patrimônio público.

À época, o órgão incumbido do sistema de controle interno, era a Secretaria Federal de Controle - SFC, que desde a sua criação ocorrida em 1994 encontrava-se estruturada junto ao Ministério da Fazenda, não possuindo a autonomia necessária para a execução de suas atividades.

Em 28 de março de 2002, com a edição do Decreto nº 4.177, a SFC e a Comissão de Coordenação de Controle Interno - CCCI passaram a integrar a estrutura da então Corregedoria-Geral da União. O Decreto citado ainda previa a transferência à CGU das atribuições de Ouvidoria-geral, antes a cargo do Ministério da Justiça.

Após quase dois anos de seu nascedouro, com a edição da Medida Provisória nº 103, de 1º de janeiro de 2003, convertida na Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003 a denominação do órgão foi alterada para Controladoria Geral da União – CGU, e atribuindo ao seu titular o cargo de Ministro de Estado do Controle e da Transparência.

Mais recentemente, o Decreto nº 5.683, de 24 de janeiro de 2006, alterou a estrutura da CGU, conferindo maior organicidade e eficácia ao trabalho realizado pela instituição e criando a Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas (SPCI), responsável por desenvolver mecanismos de prevenção à corrupção. Assim, a CGU passou a ter a competência não só de detectar casos de corrupção, mas de antecipar-se a eles, desenvolvendo meios para prevenir a sua ocorrência (CGU, 2008).

Desta forma, o agrupamento das principais funções exercidas pela CGU – controle, correição, prevenção da corrupção e ouvidoria – foi efetivado, consolidando-as em uma única estrutura funcional (CGU, 2008). Com a nova estrutura, a CGU cumpre o papel de atuar tanto repressivamente, quanto preventivamente.

Hage (2006) entende que no período de 2002-2006 (primeiro mandato do atual governo) inaugurou-se, no País, uma linha de atuação governamental consistente e sem precedentes no campo das medidas preventivas, capazes de assentar as bases para reduzir o problema da corrupção, e dando, ao mesmo tempo, cumprimento aos compromissos assumidos pelo Brasil nos acordos internacionais anteriormente mencionados.

Dentre as medidas adotadas pela CGU no combate à corrupção, fortalecimento da transparência e incentivo ao controle social, destacam-se:

- A construção e lançamento da *homepage* Portal da Transparência;
- A criação das Páginas de Transparência Pública de cada ministério e entidades da administração indireta;
- A implantação do Programa Olho Vivo no Dinheiro Público;
- A criação do Programa de Fortalecimento da Gestão Municipal, ou Programa de Fiscalização por Sorteios como também conhecido;
- A criação da Revista da CGU e celebração de convênios com Universidades, com o fim de fomentar o desenvolvimento de linhas de pesquisa sobre a corrupção;
- A criação de um Conselho da Transparência Pública e Combate à Corrupção.

Iniciado em 2003, o Programa Olho Vivo no Dinheiro Público, conforme descrito pela CGU, encontra-se voltado para a prevenção da corrupção, a promoção da transparência e o incentivo ao controle social. A CGU explica ainda, que o programa prevê, entre outras ações, o treinamento de agentes públicos municipais e de representantes da sociedade civil, como integrantes dos conselhos municipais, além de lideranças comunitárias e cidadãos em geral, pela correta aplicação dos recursos públicos repassados pela União aos municípios.

Em novembro de 2007, houve o lançamento do 1º curso à distância de estímulo à participação social, bem como o oferecimento de nova turma em fevereiro de 2008. O conteúdo programático está dividido em três módulos: o primeiro trata da participação popular no estado brasileiro; o segundo, do controle das ações governamentais; e o terceiro explica como deve ser feito o encaminhamento de denúncias aos órgãos responsáveis (CGU, 2008).

Nas comemorações ao “Dia Internacional de Combate à Corrupção”, 10 de março de 2008, apresentou-se o projeto de um *site* infantil, o qual está previsto para implantação no início de 2009, destinado a atrair o interesse da juventude para o debate sobre ética, transparência pública, controle social e combate à corrupção no país (CGU, 2008).

O Programa de Fiscalização por Sorteios foi criado pela CGU em junho de 2006. De acordo com Hage (2006, p. 11) o programa possui “o objetivo expresso de inibir a corrupção, pela dissuasão que resulta da possibilidade, sempre presente, para o gestor, de ser ele o próximo sorteado para ser fiscalizado”. O autor ainda explica que “paralelamente, esse

mesmo projeto foi capaz de produzir um outro efeito da maior importância no campo da prevenção, qual seja, o de despertar e estimular a participação social, dos cidadãos, para a fiscalização e o controle sobre os administradores do dinheiro público”.

Nas atividades de auditoria e fiscalização, conforme Hage (2006), progressos importantes têm sido apresentados capazes de colocar essas atividades em melhores condições para cumprir o papel de prevenção e controle da corrupção, sem esquecer da sua função paralela de avaliação dos programas governamentais.

Ribeiro (2004, p. 94) salienta que “as freqüentes ocorrências de fraudes e escândalos diversos de corrupção, além do aumento da complexidade das questões envolvidas na gestão governamental, têm contribuído para uma maior reflexão sobre os papéis dos órgãos de controle na administração pública”. Portanto, importante papel tem desempenhado a CGU com vista ao acompanhamento e avaliação dos controles internos.

Diante desse contexto, Silva (2007) explana que nos últimos anos, o sistema de controle da aplicação de recursos públicos no Brasil vem se fortalecendo e se consolidando no ordenamento jurídico. O autor ainda explica que, com as reformulações ocorridas na CGU desde 2003, grandes avanços têm ocorrido no combate à corrupção, em face da vontade política, dos acordos internacionais e do clamor da sociedade.

4.2 Atuação do profissional em Ciências Contábeis no contexto governamental

O profissional contábil no exercício de suas atividades deve atuar com presteza e zelo, de acordo com os preceitos éticos e com base em todo o arcabouço legal.

Conforme preceitua o art. 89 do Decreto Lei nº 200/67:

Todo aquele que, a qualquer título, tenha a seu cargo serviço de contabilidade da União é pessoalmente responsável pela exatidão das contas e oportuna apresentação dos balancetes, balanços e demonstrações contábeis dos atos relativos à administração financeira e Patrimonial do setor sob sua jurisdição.

Com a automatização dos lançamentos contábeis no SIAFI, deixa de existir a necessidade da atuação pessoal do profissional para executar as rotineiras tarefas. O contador passa a atuar na análise dos registros quanto a sua exatidão, legalidade, entre outros.

Castro e Garcia (2004) argumentam a esse respeito que, com o advento do SIAFI, o qual tornou os lançamentos contábeis automáticos, captando os dados no próprio ato do gestor, o setor de contabilidade passou a não mais executar os registros contábeis, mas sim, manter em boa guarda a documentação que gerou os referidos registros, verificando a consistência dos mesmos, bem como a validação dos respectivos eventos que provocam as partidas dobradas e servirão de base para alimentar o balancete e balanços.

A conformidade contábil dos atos e fatos da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, é competência do profissional contabilista devidamente habilitado no conselho de classe e credenciado no SIAFI para este fim. Esta conformidade contábil consiste na certificação, pelo contador responsável da UG, dos demonstrativos contábeis gerados no sistema citado, decorrentes da execução orçamentária, financeira e patrimonial.

Caso haja inconsistência por qualquer motivo nos demonstrativos apresentados, a conformidade será registrada com restrição, e nessa serão expostos os motivos divergentes. Portanto, pode-se dizer que a conformidade contábil serve de alerta aos órgãos de controle.

Nesse contexto, Castro e Garcia (2004, p.42) explicam que:

Na visão objetiva, a informação produzida pela Contabilidade é a que oferece maior credibilidade, não só pelo fato de a informação ter na base um documento que a suporta, mas principalmente, por ter um profissional que por ela se responsabiliza e que poderá ser penalizado caso esteja incorreta.

Nesse sentido, a atuação do profissional em Ciências Contábeis serve de elo entre o registro dos atos e fatos e o órgão de controle interno, tendo em vista que este tem a obrigatoriedade legal de alertar sobre qualquer irregularidade constatada, como também apresentar informações tempestivas e confiáveis.

Dessa forma, as informações prestadas pela contabilidade devem estar em consonância com os documentos comprobatórios e, caso não estejam, o profissional poderá sofrer punições.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Nos últimos anos, a administração pública passou por diversas transformações, destacando-se entre elas a migração de um modelo burocrático para o gerencial, voltado não apenas a aspectos formalísticos, mas também, na busca de resultados que agreguem maior valor aos serviços disponibilizados ao cidadão. A atual Constituição Federal do país previu a participação popular na gestão da *res publica*. Porém, para que esse princípio seja amplamente concretizado como também para que a cidadania possa se consolidar cada vez mais no país, a administração pública precisa apresentar soluções pragmáticas, como transparência, responsabilidade (*accountability*) e controles eficazes.

Nesse aspecto, o presente estudo, teve por objetivo demonstrar o importante papel social desempenhado pela contabilidade e auditoria governamental nessa Nova Gestão Pública para o alcance dos objetivos pretendidos.

A corrupção tem ocupado cada vez mais lugar de destaque nos noticiários. Como foi visto, com base no referencial teórico abordado, o inimigo nº 1 da corrupção é a transparência na gestão pública, sendo esta uma das vertentes de combate à mesma. Por conseguinte, torna-se uma premissa que a corrupção é um mal a ser enfrentado não apenas pelos governantes, mas por toda a sociedade, por meio de uma participação ativa na gestão dos recursos públicos. Estudos indicam que esse câncer social não é evento exclusivo do Brasil. Vários países vêm buscando medidas para minimizar os males ocasionados pela corrupção. Diversas organizações internacionais têm buscado parcerias para o combate da corrupção.

Com isso, a sociedade brasileira passou a se organizar e, em consequência, exigir uma maior transparência e *accountability* na gestão da *res publica*. Diversas ONGs e sociedades civis foram criadas com esse fim.

Contudo, vale a ressalva que, para que a cidadania possa se fortalecer, e o controle social se tornar algo marcante na história do país no combate à corrupção, a transparência e a educação é parte fundamental dessa evolução, conforme estudo elaborado por Gustavo Viola de Araújo, intitulado Transparência e Educação no Combate à Corrupção no Brasil.

Nessa trajetória, não basta que informações sejam disponibilizadas ao cidadão. Necessário se faz que essas espelhem fidedignamente os atos de gestão praticados pela administração. Diante desse contexto, destaca-se o papel da contabilidade e auditoria, os quais possuem a obrigação de elaborar e fiscalizar a execução contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial nos aspectos relacionados à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas.

Outro aspecto relevante diz respeito à contabilidade como meio de prevenção no combate à corrupção. Levando-se em consideração as atribuições do profissional em contabilidade, bem como toda a doutrina contábil somado à implementação de controles eficazes, tem-se uma importante ferramenta de combate aos desperdícios, irregularidades, desvios.

Conforme embasamento teórico, ao profissional que tenha a seu cargo serviço de contabilidade incumbe a tarefa de, com presteza e zelo, elaborar informações contábeis que expressem a verdadeira situação da gestão, bem como, comunicar ao órgão de controle interno de quaisquer irregularidades que venha a ter conhecimento. Nesse sentido, percebe-se

a grande importância da contabilidade dentro das entidades governamentais, pois cabendo a ela a demonstração dos atos e fatos da administração pública, pode-se dizer que essa desempenha grande papel social à medida que é por meio dessas informações disponibilizadas que os gestores públicos como também os demais usuários fazem análises e tomam suas decisões.

No que se refere aos órgãos de controle, constata-se que esses estão em constante evolução, principalmente na última década, pois com uma maior liberdade de atuação, passam não somente a elaborar ações punitivas, mas principalmente corretivas na busca do combate à corrupção e do fortalecimento do controle social no país.

Conforme aparato teórico do presente estudo, percebe-se que importantes programas de prevenção e combate à corrupção têm sido implantados ao longo dos últimos dez anos. Destaca-se que, mecanismos têm sido criados com o intuito de fortalecer o controle social e alertar a sociedade para que essa atue concomitantemente com os órgãos de controle. É importante ressaltar que, para o combate à corrupção num país com dimensões continentais como o Brasil, torna-se imprescindível a atuação conjunta dos serviços de contabilidade, dos órgãos de controle interno e externo, bem como a participação efetiva de toda a sociedade no combate à corrupção, por meio de controles eficazes auxiliado pelo controle social. Cada pessoa deve ter consciência de seu papel quanto cidadão. A participação efetiva da sociedade na vida política do país, através de denúncias de irregularidades, abusos e desvios, terá mais valia nas ações dos órgãos destinados ao combate à corrupção e, por consequência, na transparência da gestão pública.

Conclui-se que, embora o Brasil ainda tenha um longo caminho a percorrer, constata-se que as iniciativas de adequar as práticas de controle interno, externo às reais necessidades da sociedade encontram-se em constante aperfeiçoamento, podendo o tema em comento ser alvo à pesquisas futuras.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, Ubiratan. **Tribunais de Contas e as estratégias para reduzir o risco de corrupção**. Revista do Tribunal de Contas da União. Brasília, v.35, nº 105, p.17-28, jul./set. 2005.

BEUREN, Ilse Maria. *et al.* **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil - 1988**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> Acesso em: 01/11/2006.

_____. **Decreto nº 5.482/2005**. Dispõe sobre a divulgação de dados e informações pelos órgãos e entidades da administração pública federal, por meio da Rede Mundial de Computadores - Internet. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Decreto/D5482.htm> Acesso em: 01/11/2006.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm> Acesso em 01/11/2006.

_____. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle de balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm> Acesso em 01/11/2006.

CARVALHO, Deusvaldo. **Orçamento e Contabilidade Pública: teoria, prática e mais de 700 exercícios**. 2.ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

CASTRO, Domingos Poubel de; GARCIA, Leice Maria. **Contabilidade Pública no Governo Federal**. São Paulo: Atlas, 2004.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. Disponível em <www.cgu.gov.br>. Acesso em 14jun07.

CORBARI, Ely Célia. **Accountability e Controle Social: Desafio à Construção da Cidadania**. Cadernos da Escola de Negócios da Unibrasil, Curitiba, n.2, Jan-Jun 2004. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/sf/senado/ilb/asp/ID/Artigos.asp>> Acesso em: 03/10/2007.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

HAGE, Jorge. **É possível evitar a corrupção?** Revista da CGU. Brasília, Ano:I, nº 1, p.9-15, dez./2006. IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos; PEREIRA, Elias. **Dicionário de termos de contabilidade**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. 10.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade Pública: Integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

_____. **Fundamentos da Auditoria Governamental e Empresarial: com modelos de documentos e pareceres utilizados**. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2002

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

PEREIRA, Cláudia Vieira. **A contribuição do Tribunal de Contas da União para o aprimoramento do controle social: o caso dos conselhos de alimentação escolar**. 2004. Disponível em

<<http://www2.tcu.gov.br/pls/portal/docs/PAGE/TCU/PUBLICACOES/LISTAPUBLICACOE/S/PGCE/CONTRIB.PDF>>. Acesso em: 27/04/2007.

PEREIRA, José Matias. **Reforma do Estado e transparência: estratégias de controle da corrupção no Brasil**. VII Congresso Internacional Del CLAD sobre La Reforma Del Estado y de La Admnistración Pública, Lisboa, Portugal, 8-11, 2002.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez. **Auditoria de Demonstrações Contábeis: Normas e Procedimentos**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinicius Veras. **Manual de Auditoria Governamental**. São Paulo: Atlas, 2007.

PLATT NETO, Orion Augusto. **et al. Publicidade e Transparência das Contas Públicas: obrigatoriedade e abrangência**. Revista Cont. Vista & Revista. Belo Horizonte, v.18, nº 1, p.75-94, jan./mar. 2007.

PORTAL DA TRANSPARÊNCIA. Disponível em <www.portaldatransparencia.gov.br> Acesso em: 01/03/2008.

RIBEIRO, Antonio Silva Magalhães. **Corrupção e Controle na Administração Pública brasileira**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SILVA, Francisco Carlos da Cruz. **As novas bases do controle: marco legal e informatização**. Revista da CGU. Brasília, Ano: II, nº 3, p.26-37, dez./2007.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e Governança na Gestão Pública**. São Paulo: Atlas, 2005.

TEIXEIRA, Vilmar Agapito. **O controle da corrupção: Desafios e Oportunidades para o TCU**. Revista do Tribunal de Contas da União. Brasília, v.35, nº 105, p.333-356, in: Sociedade Democrática, direito público e controle externo, Brasília: Tribunal de Contas da União. 2006.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Disponível em <http://www2.tcu.gov.br/portal/page?_pageid=33,208335&_dad=portal&_schema=PORTAL> Acesso em 23jan08.