



UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARÁ – UFPA
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – ICJ
PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO E DESENVOLVIMENTO NA AMAZÔNIA
MESTRADO EM DIREITO

WALDO BALEIXE

AUDITORIA COMO FERRAMENTA DE GOVERNANÇA:

A influência das Leis Orgânicas na eficiência estatal.

BELÉM

2024

WALDO BALEIXE

AUDITORIA COMO FERRAMENTA DE GOVERNANÇA:

A influência das Leis Orgânicas na eficiência estatal.

Dissertação de mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito e Desenvolvimento na Amazônia - PPGDDA, do Instituto de Ciências Jurídicas – ICJ, da Universidade Federal do Pará – UFPA, como parte dos requisitos necessários para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Linha de Pesquisa: Regulação e Negócios Públicos-Privados na Amazônia

Orientação do Prof. Dr. Alexandre Coutinho da Silveira

BELÉM

2024

**Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP) de acordo com ISBD
Sistema de Bibliotecas da Universidade Federal do Pará
Gerada automaticamente pelo módulo Ficat, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)**

B183a Baleixe, Waldo.
Auditoria como ferramenta de governança : A influência das
Leis Orgânicas na eficiência estatal. / Waldo Baleixe. — 2024.
155 f. : il. color.

Orientador(a): Prof. Dr. Alexandre Coutinho da Silveira
Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal do Pará,
Instituto de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação em
Direito e Desenvolvimento na Amazônia, Belém, 2024.

1. Auditoria. 2. Governança pública. 3. Arcabouço
regulatório. 4. Lei orgânica. 5. Gestão pública. I. Título.

CDD 341.3852

WALDO BALEIXE

AUDITORIA COMO FERRAMENTA DE GOVERNANÇA:

A influência das Leis Orgânicas na eficiência estatal.

Dissertação de mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito e Desenvolvimento na Amazônia - PPGDDA, do Instituto de Ciências Jurídicas – ICJ, da Universidade Federal do Pará – UFPA, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre.

DATA DA AVALIAÇÃO: 12/12/2024

CONCEITO: _____

Banca Examinadora

Prof.º Dr. Alexandre Coutinho da Silveira
Presidente/orientador

Prof.ª. Dra. Luciana Neves Gluck Paul

Prof.ª. Dra. Luly Rodrigues da Cunha Fischer

“O maior inimigo do conhecimento não é a ignorância, é a ilusão do conhecimento.”

(Stephen William Hawking)

RESUMO

A pesquisa tem como objetivo identificar os fundamentos históricos, teóricos, técnicos e jurídicos que justificam a atuação do controle externo nas leis orgânicas de criação dos órgãos. Além disso, busca estabelecer diretrizes sobre como o controle externo pode utilizar-se desses normativos, visando contribuir para a eficiência estatal. O estudo também explora os potenciais benefícios e desafios associados a essa abordagem. É enfatizado que o controle externo se serve do direito e do poder para fiscalizar, influenciar e, às vezes, punir gestores, podendo servir como um mecanismo eficiente para promover mudanças de comportamento nos servidores e do ambiente estatal, graças à sua estrutura impositiva e punitiva. As leis orgânicas são apresentadas como a espinha dorsal normativa do Estado, definindo para os órgãos a organização básica, atribuições, natureza jurídica, competências, definições e distribuições dos cargos, incluindo os de direção e chefia, vinculação administrativa ou subordinação hierárquica, sede, foro e outras informações relevantes. Os gestores se valem dessas leis como base para produzir variados tipos de atos administrativos que definem as atividades, objetivos e a atuação dos órgãos, estabelecendo desde o horário de funcionamento até os procedimentos mais complexos. Para materializar essa normatização, são usados regimentos internos, portarias, resoluções, notas técnicas, manuais, etc., compondo um conjunto normativo que pode ser definido como arcabouço regulatório subjacente à lei orgânica. As auditorias de conformidade, utilizando as leis orgânicas e o arcabouço regulatório decorrente como critério, possibilitam ainda verificar a qualidade da estrutura regulatória sob o aspecto da eficiência e legalidade, avaliar o desempenho, mitigar conflitos de agência e identificar a captura política, além de promover melhorias nos processos administrativos e na prestação de serviços públicos. A metodologia adotada é predominantemente bibliográfica, baseando-se em uma revisão extensiva da literatura acadêmica, manuais, legislação pertinente e documentos oficiais. Essa abordagem viabiliza uma análise aprofundada dos conceitos, teorias e práticas relacionados ao tema. A pesquisa conclui que a auditoria na lei orgânica deve ser considerada uma ferramenta de governança, não se limitando a uma simples verificação de conformidade, mas atuando como um instrumento estratégico e dinâmico que avalia e aprimora as práticas de gestão.

Palavras-chave: lei orgânica, governança, auditoria, gestão pública, regulação.

ABSTRACT

The research aims to identify the historical, theoretical, technical, and legal foundations that justify the role of external oversight in the organic laws governing the creation of agencies. Additionally, it seeks to establish guidelines on how external oversight can utilise these regulations to contribute to state efficiency. The study also explores the potential benefits and challenges associated with this approach. It is emphasised that external oversight employs law and authority to monitor, influence, and sometimes punish managers, serving as an efficient mechanism to promote behavioural changes in public servants and the state environment, thanks to its authoritative and punitive structure. Organic laws are presented as the normative backbone of the State, defining for agencies the basic organisation, duties, legal nature, competencies, definitions, and distributions of roles, including leadership and management positions, administrative connections or hierarchical subordination, headquarters, jurisdiction, and other relevant information. Managers use these laws as a basis to produce various types of administrative acts that define the activities, objectives, and operations of agencies, establishing everything from operating hours to more complex procedures. To materialise this regulatory framework, internal regulations, ordinances, resolutions, technical notes, manuals, etc., are used, forming a normative set that can be defined as the regulatory framework underlying the organic law. Compliance audits, using the organic laws and the resulting regulatory framework as criteria, also allow for the verification of the quality of the regulatory structure in terms of efficiency and legality, performance evaluation, mitigation of agency conflicts, and identification of political capture, in addition to promoting improvements in administrative processes and public service delivery. The methodology adopted is predominantly bibliographical, based on an extensive review of academic literature, manuals, pertinent legislation, and official documents. This approach allows for an in-depth analysis of the concepts, theories, and practices related to the topic. The research concludes that auditing under organic law should be considered a governance tool, not limited to mere compliance verification, but acting as a strategic and dynamic instrument that assesses and enhances management practices.

Keywords: organic law, governance, audit, public management, regulation.

LISTA DE ABREVIATURAS

- AAPA:** American Association of Public Accountants
- ACFE:** Association of Certified Fraud Examiners
- AIA:** American Institute of Accountants
- AICPA:** American Institute of Certified Public Accountants
- BPM:** Business Process Management
- BPMN:** Business Process Model and Notation
- BSC:** Balanced Scorecard
- CF/88:** Constituição Federal de 1988
- CFC:** Conselho Federal de Contabilidade
- COSO:** Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
- DASP:** Departamento Administrativo do Serviço Público
- EAC:** Environmental Audit Committee
- ECGI:** European Corporate Governance Institute
- EFS:** Entidades Fiscalizadoras Superiores
- EUA:** Estados Unidos da América
- FASB:** Financial Accounting Standards Board
- FED:** Federal Reserve
- FMI:** Fundo Monetário Internacional
- FOC:** Fiscalizações de Orientação Centralizada
- GAAP:** Generally Accepted Accounting Principles
- GAO:** Government Accountability Office
- GESPÚBLICA:** Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização
- GRECO:** Grupo de Estados contra a Corrupção
- IASB:** International Accounting Standards Board
- IBGC:** Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
- IDH:** Índice de Desenvolvimento Humano
- IFAC:** International Federation of Accountants
- IFRS:** International Financial Reporting Standards
- INTOSAI:** International Organization of Supreme Audit Institutions
- IRB:** Instituto Rui Barbosa

ISSAI: International Standards of Supreme Audit Institutions
LDO: Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA: Lei Orçamentária Anual
LRF: Lei de Responsabilidade Fiscal
LAI: Lei de Acesso à Informação
NAGs: Normas de Auditoria Governamental
NBCASP: Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NBC TA: Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica de Auditoria
NPG: New Public Governance
NPM: New Public Management
NYIA: New York Institute of Accounts
NYSSCPA: New York State Society of Certified Public Accountants
OCDE: Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
ONU: Organização das Nações Unidas
PCAOB: Public Company Accounting Oversight Board
PPA: Plano Plurianual
PROMOEX: Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados, Distrito Federal e Municípios Brasileiros
SEC: Securities and Exchange Commission
TCE/Pa: Tribunal de Contas do Estado do Pará
TCM/Pa: Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Pará
TCU: Tribunal de Contas da União
UNDP: United Nations Development Programme

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Tipos de auditoria e fontes.....67

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
SEÇÃO 1 - ELEMENTOS ESTRUTURAIS DA DISSERTAÇÃO	15
1.1 Articulação entre teoria e realidade prática:.....	15
1.2 Descrição das etapas e resultados	17
1.3 Metodologia e proposta de intervenção.....	18
1.4 Fundamentação teórica	19
SEÇÃO 2 – PODER E CONTROLE	20
2.1 Direito, poder, controle e governo	20
2.2 Controle do poder- aspectos históricos.	24
2.3 Aceções de controle	25
2.4 Controle sobre a riqueza e a sua objetivação	28
2.5 Crash da Bolsa de Nova York	30
2.6 Enron, WorldCom, Tyco International e Parmalat.....	34
SEÇÃO 3 – ASPECTO OBJETIVOS DO CONTROLE	39
3.1 História do controle no Brasil	39
3.2 Controle externo.....	42
3.3 Controle do processo licitatório brasileiro.....	44
3.4 Controle e direito penal	46
3.5 Controle, fraudes, crimes e os desfalques	48
3.6 Compras públicas.....	54
3.7 Desperdícios	57
3.8 Tribunal de Contas Da União	58
SEÇÃO 4 – INSTRUMENTOS DE CONTROLE	61
4.1 Instrumentos de controle e auditoria	61
4.2 Conceitos acadêmicos.....	62
4.3 Conceitos práticos	63
4.4 Diferença de razoabilidade.....	64
4.5 Auditoria no Brasil.....	65
4.6 Tipos de auditoria	66
4.7 Auditoria governamental brasileira – definições e finalidades.....	68

4.8 Evolução e sustentação constitucional da auditoria.....	70
4.9 Auditoria da conformidade	72
SEÇÃO 5 – GOVERNANÇA	77
5.1 Aspectos gerais da governança	77
5.2 Governança no setor público.....	81
5.3 Conflito de agência	88
5.4 Auditoria no conflito de agência governamental.....	91
5.5 Lei orgânica	93
5.6 Arcabouço regulatório estatal - tipos	98
5.7 Captura	102
5.8 Profissionalismo como valor.....	104
5.9 Teoria da administração.....	107
5.10 Modelo do TCU – governança por adesão	110
CONSIDERAÇÕES FINAIS	113
REFERÊNCIAS	122
ANEXO ÚNICO- RELATÓRIO DE INTERVENÇÃO.....	144

INTRODUÇÃO

O controle externo vem repetindo seus procedimentos de auditoria de conformidade utilizando como critério a Lei 8.666/93 desde sua promulgação, um movimento que possibilitou que o controle sobre as compras estatais evoluísse nos últimos anos, especialmente pela atuação cogente que o controle externo possui. Antes dessa lei e da atuação dos Tribunais de Contas, o desvio de recursos, desperdício e os erros eram frequentes.

Apesar desses ganhos, rotineiramente se verifica que a materialidade com que se escolhem as licitações reduz o alcance do controle. Escolher a de maior valor entre 100 licitações não fornece a certeza de que as outras estejam dentro da legalidade, criando um dilema insuperável, considerando o limite dos recursos disponíveis à fiscalização.

Essa inquietude motivou a reflexão sobre a capacidade de o controle influenciar nos processos administrativos do órgão de modo a permitir que eles fossem um aliado do próprio controle. Para isso, os agentes públicos auditados deveriam adotar processos administrativos tecnicamente aprimorados, auditáveis e transparentes. Ocorre que, na rotina das fiscalizações, é muito corriqueiro que os processos administrativos estejam ausentes.

Além dessa realidade, não parecia razoável que o controle externo não pudesse exigir dos órgãos o cumprimento dos comandos previstos nas suas leis de criação. As leis orgânicas atualmente possuem um papel secundário, servindo somente como material de consulta prévia da auditoria com o objetivo de conhecer os elementos individualizados dos órgãos fiscalizados. O descompasso entre a realidade do órgão e o seu propósito legal foi outra constatação que a rotina de fiscalização demonstrou.

A cada leitura de uma nova lei orgânica, ou na sua releitura, foi despertando a segurança de que essas eram manifestações claras de "governança pública". Com essa percepção, surgiu a certeza de que o papel dela deveria ser ampliado de mero informativo para, no mínimo, um critério de auditoria de conformidade.

Em 2023, a lei orgânica foi adotada, em uma auditoria, como critério. Durante os trabalhos, o controle externo recomendou que o jurisdicionado desenvolvesse e implantasse uma rotina administrativa para tratar a locação de imóveis como um macroprocesso, porque a sua lei de criação previa a atuação do órgão em todo o Estado do Pará. No caso concreto, o órgão gerencia mais de 100 imóveis, com valores que variam entre R\$600,00 (seiscentos reais) e R\$56.000,00 (cinquenta e seis mil reais).

Nessa realidade, não seria razoável auditar todos os processos envolvendo locação, e por esse motivo, a rotina administrativa solicitada, baseada no propósito do órgão, mostrou-se

uma boa alternativa, capaz de proporcionar um controle efetivo sem a necessidade de fazer auditoria em todas as localidades. Foram ainda requeridas informações sobre como o órgão fiscalizado tratava os comandos previstos na sua lei de criação. Surpreendentemente, o auditado não adotava rotinas para uma parte significativa dos propósitos previstos, em uma clara desobediência legal.

Nesse contexto real que a pergunta-problema foi desenvolvida. Naquele momento, era necessário saber quais seriam os fundamentos teóricos e legais que poderiam justificar a atuação do controle externo tendo como critério as leis orgânicas de criação dos órgãos.

Mas isso não se mostrou suficiente para garantir que o controle externo pudesse se valer dessa abordagem; era também necessário encontrar de que modo o controle externo deve usar as leis orgânicas, sempre observando a eficiência estatal. Os potenciais benefícios e desafios dessa abordagem contribuem com o fortalecimento da inovação.

Esta dissertação tem como objetivo construir esses fundamentos, investigando a interseção entre controle, auditoria de conformidade e governança, especificamente no âmbito das leis orgânicas que regem os órgãos públicos brasileiros que são auditáveis.

Buscou-se desenvolver um conjunto de elementos teóricos consistente que viabilize a execução de auditorias de conformidade nessas legislações, promovendo, assim, o aprimoramento das práticas de controle e governança no setor público do Brasil. Essa nova vertente tem o potencial de aumentar a eficiência da gestão pública, resultando em significativos benefícios para a sociedade.

A pesquisa aprofundou-se em conceitos acadêmicos e práticos porque entende que esse modelo é capaz de alterar a gestão pública no Brasil. O aspecto histórico e sociológico do controle externo se fez presente para sustentar a importância do controle externo nesse contexto.

A estrutura da dissertação está organizada em quatro seções principais:

A seção 1 aborda os fundamentos do controle, explorando a relação intrínseca entre direito, poder, controle e governo, valendo-se de várias abordagens, entre elas a jurídica, filosófica e sociológica. Examina-se como o controle se manifesta e como o governo o exerce, traçando sua evolução histórica desde o desenvolvimento da contabilidade até eventos marcantes que impulsionaram a evolução dos mecanismos de controle, expondo vínculos sociais relevantes.

A seção 2 aprofunda a análise dos aspectos objetivos do controle, iniciando com um relato histórico do controle no Brasil e discutindo aspectos específicos como o processo licitatório, fraudes, crimes, desfalques, desperdícios e o combate à corrupção. Essa abordagem busca expor a influência política e histórica que até hoje impacta no ambiente do controle

externo brasileiro, o que é esperado do controle externo e o papel do Tribunal de Contas da União (TCU) como gerador de expertise. No Brasil, o controle nasce com a colonização brasileira, mas somente após a República que ele muda o seu papel de subserviência aos reis e donos do capital para o de proteção do patrimônio público. A evolução dessa proteção tem um fato muito importante que foi a adoção da Lei 8.666/93, legislação que permitiu auditar as compras da administração pública. O controle externo pode reduzir as fraudes, crimes, desfalques e desperdícios, sendo uma alternativa ao direito penal.

A seção 3 dedica-se ao esclarecimento dos instrumentos de controle, com ênfase na sua evolução, integrando abordagens e conceitos teóricos e práticos. É oferecida ainda uma taxonomia das modalidades de auditoria e um panorama. É demonstrado também como as sucessivas alterações constitucionais, notadamente nas Cartas de 1946, 1967 e 1988, contribuíram significativamente para a ampliação e consolidação do controle externo. A pesquisa evidencia que apesar das outras constituições, foi a de 1988 que passou a sustentá-lo juridicamente, criando um modelo institucional descentralizado, estabelecendo o arranjo dos Tribunais de Contas no Brasil a partir da lei de criação do Tribunal de Contas da União.

A seção 4 explora o conceito de governança, sua aplicação no setor público, o conflito de agência, o ambiente regulatório estatal e o fenômeno da captura regulatória e política. A governança como ferramenta de eficiência estatal é um caminho natural que se deve seguir, e o controle externo pode servir como um mecanismo eficiente para proporcionar mudanças de comportamento dos gestores graças ao seu mecanismo cogente. O Tribunal de Contas da União buscou um modelo por adesão, sem observar que as leis orgânicas expressam a manifestação de governança na sua essência.

É enfatizado o papel das leis orgânicas como alicerces da governança institucional para proporcionar uma compreensão mais densa e matizada das inter-relações entre estes elementos e sua importância nessa nova abordagem de auditoria, contribuindo significativamente para os objetivos da pesquisa.

A metodologia adotada é predominantemente bibliográfica, baseando-se em uma revisão extensiva da literatura acadêmica, manuais, legislação pertinente e documentos oficiais. Esta abordagem permite uma análise aprofundada dos conceitos, teorias e práticas relacionados ao tema.

A hipótese central da pesquisa é que a estrutura legal existente no ordenamento jurídico brasileiro autoriza o controle externo se valer das leis orgânicas dos órgãos auditáveis como critério de auditoria, podendo ser um instrumento eficaz para promover maior controle e transparência na gestão pública.

As questões norteadoras são: Quais são os fundamentos históricos, teóricos e legais que justificam a atuação do controle externo nas leis orgânicas de criação dos órgãos? Como o controle externo aplicado nas leis orgânicas pode contribuir com a eficiência estatal? E quais os potenciais benefícios e desafios dessa abordagem?

A originalidade do estudo e o caráter inovador da solução proposta residem na expansão do escopo das auditorias de conformidade para além das tradicionais áreas de compras e obras públicas. A auditoria de conformidade sobre as leis orgânicas admite potencialidades promissoras, na medida em que as reconhece como importantes instrumentos de governança pública, expondo à auditoria os processos administrativos que decorrem obrigatoriamente da legislação.

A abordagem proposta destaca-se também por seu caráter inédito porque inclui a verificação da existência e adequação da estrutura regulatória dos órgãos públicos; avaliação da capacidade desse conjunto de atos administrativos em garantir o funcionamento mínimo do órgão; análise da completude e fundamentação técnica da estrutura regulatória; verificação da possibilidade de avaliação de desempenho do órgão e dos servidores; análise da evolução temporal dos instrumentos regulatórios em relação ao seu propósito; mitigação do conflito de agência e do fenômeno da captura política e a identificação de oportunidades de melhoria nos processos administrativos.

Se o controle externo brasileiro passar a usar as leis orgânicas como critério de auditoria de conformidade, visualiza-se que se conseguirá estabelecer uma abordagem cogente para adoção de governança nos órgãos e entidades públicas, proporcionando benefícios.

O primeiro deles é a verificação da existência do arcabouço regulatório em si, permitindo a análise da evolução que o órgão experimenta para atingir o propósito para o qual foi criado (missão), refletindo na ponderação das versões disponibilizadas ao longo do tempo.

O segundo benefício seria o mapeamento e a visão sistêmica das rotinas administrativas. Esse controle garante a avaliação da eficiência administrativa do órgão público, seus resultados e os indicadores aos quais ele possa ser submetido. A rastreabilidade dos atos praticados pelos gestores públicos permite a criação de indicadores objetivos sobre a eficiência e a eficácia dos modelos adotados, além de garantir que estes possam evoluir ou se adaptar à realidade local dos recursos disponíveis.

O terceiro, e mais importante, se extrai quando se compara com as atuais abordagens focadas em auditorias de compras e obras públicas. A auditoria praticada pelo controle externo segue princípios que priorizam, de praxe, processos de grande material

Por outro lado, introduzir essa modalidade de auditoria entre as prioridades do controle externo é um desafio de grandes proporções, considerando que se estima que o Brasil possua aproximadamente 111.960 órgãos/entidades públicas auditáveis (Ministérios, Secretarias, Autarquias, Fundações, etc.) com características, estrutura e formato diferentes causados pela desigualdade entre eles. Essa desigualdade de que o Brasil é vítima reflete em vários aspectos, entre eles os que envolvem escolaridade, renda, saúde e outras vertentes que impactam diretamente na atuação dos órgãos e dos próprios servidores públicos

SEÇÃO 1 - ELEMENTOS ESTRUTURAIS DA DISSERTAÇÃO

1.1 Articulação entre teoria e realidade prática:

Na realidade prática, a auditoria largamente exercitada pelo controle externo tem como enfoque as compras e as obras públicas. No caso das compras, costumeiramente, a escolha de qual processos será auditado está vinculado aos de grande materialidade. Evidente que ao escolher a de maior valor entre 100 licitações não fornece a certeza de que as outras estejam dentro da legalidade, criando um dilema insuperável, considerando o limite dos recursos disponíveis à fiscalização. É um fato que as licitações de pequena materialidade frequentemente escapam do controle.

No contexto institucional dos tribunais de contas brasileiros, a auditoria de conformidade baseada em leis orgânicas representa uma inovação metodológica que pode superar esse dilema.

A adoção das leis orgânicas como critério de auditoria implica uma reconfiguração substancial no desenho e na lógica das auditorias de conformidade. Na prática e nos documentos orientadores, essas legislações eram utilizadas apenas como fonte informativa para compreensão do objeto auditado.

Além disso, esta nova abordagem tem o potencial de gerar impactos significativos no desenvolvimento da gestão pública, considerando que um aparato estatal mais eficiente e com serviços de qualidade superior constitui a base para o progresso socioeconômico.

Identifica-se ainda um viés gerencial relevante e inédito nesta modalidade de auditoria. Embora não deva ser classificada como auditoria operacional¹ porque se vale de um critério legal estabelecido, há possibilidade de sua integração com os quatro 'Es' (Economicidade, Eficiência, Eficácia e Efetividade), ampliando seu alcance, escopo e a potência dos resultados obtidos.

A sua adoção em âmbito estadual ou nacional pode ser imediata, bastando alterar as diretrizes que são utilizadas nos planos anuais de fiscalização (PAF)². Em regra, nestes planos de auditoria, os tribunais de contas estabelecem os eixos que serão seguidos pela atuação das

¹As auditorias operacionais podem examinar, em um mesmo trabalho, uma ou mais das principais dimensões de desempenho (economicidade, eficiência, eficácia e efetividade – os quatro Es).

²O Tribunal de Contas do Estado do Pará tem previsto esse instrumento na alínea “a” do art.12 do Regimento Interno a elaboração de Plano de Fiscalização, apresentado pelo Departamento de Controle Externo até o dia 1º de dezembro de cada ano, a vigorar no exercício seguinte. O Tribunais de Contas da União também tem previsto no art.244 do seu Regimento Interno que as auditorias, acompanhamentos e monitoramentos obedecerão a plano de fiscalização elaborado pela Presidência.

auditorias. Não há nenhuma obrigatoriedade do cumprimento dessa boa prática pelos seus membros, nem uma metodologia única, ficando a cargo das cortes a metodologia usada.

Esta prática é preconizada pela Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon) através das Diretrizes para o Aprimoramento dos Tribunais de Contas do Brasil, sendo um instrumento já implementado em, no mínimo, onze tribunais de contas³.

Em uma análise sobre inovação, a experiência profissional do autor foi fundamental para construir sua abordagem, considerando as particularidades inerentes à auditoria pública. A metodologia empregada estabelece conexões estreitas entre direito, desenvolvimento e gestão. Nesse contexto, as habilidades técnicas e temporais adquiridas pelo autor ao longo de sua carreira, especialmente em gestão de processos administrativos, análise de cenários, planejamento e desenvolvimento institucional, foram essenciais para construir e fortalecer essa interrelação.

A pesquisa fornecerá aos profissionais que se valem das auditorias de conformidade, que utilizam as leis orgânicas como critério, um conjunto de elementos teóricos e juridicamente válidos para garantir uma fiscalização dentro de parâmetros legais e técnicos. Realizar uma auditoria sem uma base desse tipo pode resultar na anulação de procedimentos, causando prejuízos ao erário e ao patrimônio imaterial associado ao valor do trabalho eminentemente técnico e imparcial desempenhado pelos Tribunais de Contas.

Auditoria é uma prática complexa que envolve cenários diversos, sempre exigindo respostas que são individualizadas e, por vezes, inovadoras. A reflexão em abstrato dos benefícios dessa nova perspectiva pode fornecer caminhos teóricos que permitem encontrar as soluções mais aderentes a esse desafio, contribuindo na elaboração dos relatórios de auditoria, nas recomendações e determinações.

A pesquisa alinha-se perfeitamente à linha de pesquisa 2 que trata sobre regulação e parcerias público-privadas na Amazônia, conduzida no Programa de Pós-Graduação em Direito e Desenvolvimento na Amazônia (PPGDDA). Adotando uma perspectiva integrada e multidisciplinar, o estudo instrumentalizou a auditoria de conformidade nas leis orgânicas, estabelecendo-a como uma ferramenta de governança pública, capaz de produzir resultados inovadores com benefícios para o Pará, a Amazônia e o Brasil, com a sua imediata aplicação no meio profissional.

³Alagoas; Espírito Santo (Plano Anual de Controle Externo); Sergipe (Plano Anual de Auditoria); Goiás (Plano de Fiscalização); Mato Grosso do Sul (Plano de Controle Externo e Diretrizes); Paraná; Pernambuco (Plano de Controle Externo); Piauí (Plano Anual de Controle Externo); Roraima; Rio Grande do Sul e Cidade de São Paulo.

É ainda significativo que o auditor entenda como o controle externo foi formado na história e de que modo ele evolui. Bem como a força cogente que os Tribunais de Contas brasileiros possuem e como esse poder pode melhorar a gestão pública.

A parte teórica relevante e inovadora passa pelo entendimento e a importância da lei orgânica, e dos objetivos da auditoria de conformidade. É necessário se apropriar desses pontos para que a metodologia aqui defendida atinja o seu desígnio.

1.2 Descrição das etapas e resultados

A necessidade de estabelecer as bases para auditoria de conformidade que utilizam as leis orgânicas como critério foi a principal motivação para a realização desta pesquisa. Inicialmente, optou-se por criar um sumário com os temas considerados importantes, com um foco inicial nos aspectos jurídicos e técnicos para servir de linha mestra do trabalho.

No início, compreender por que os tribunais de contas possuem uma força cogente e como aplicá-la em prol da sociedade, bem como identificar e entender todos os aspectos relacionados ao controle externo e às leis orgânicas, foi um dos principais pontos a serem investigados. Com o andamento dos estudos, tornou-se evidente a necessidade de incorporar uma perspectiva histórica ao trabalho. Esse enfoque mostrou-se mais significativo do que uma fundamentação puramente teórica e jurídica, proporcionando uma compreensão mais abrangente do controle externo. Sem essa perspectiva histórica, o controle externo não alcançaria a relevância que de fato possui.

Com base nessas diretrizes, a pesquisa foi ampliada através da consulta a diversos textos, principalmente dos repositórios acadêmicos originados do Google Scholar, SciELO (Scientific Electronic Library Online), ResearchGate, Academia.edu, Web of Science, Portal de Periódicos CAPES, Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações (BDTD), Repositório Institucional da UnB, FGV Repositório Digital e do Google. As leis e manuais de auditoria também foram consultados.

À medida que a pesquisa se aprofundou, tanto o conflito de agência quanto a governança, inicialmente considerados temas incidentais, passaram a ter uma relevância significativa.

A leitura desses materiais revelou outros aspectos crucial e aderentes que contribuíram com o entendimento. Entre esses, citamos a corrupção, desperdício, captura política, mandonismo, coronelismo e clientelismo. Eles foram fundamentais para compreender o contexto e o objetivo do fortalecimento do controle externo na gestão.

Tecnicamente, grande parte dos instrumentos utilizados pelo controle externo foram abordados para eliminar quaisquer dúvidas sobre o que constitui a auditoria e o papel da contabilidade nesse contexto.

O resultado destaca a importância de uma abordagem integrada que considere tanto os aspectos históricos quanto os teóricos, com o objetivo de fortalecer o controle externo e melhorar a gestão pública. Essa metodologia proporcionará às auditorias de conformidade, que se baseiam nas leis orgânicas, um conjunto sólido de elementos teóricos e juridicamente válidos. Isso assegurará que a fiscalização seja realizada dentro de parâmetros legais e técnicos apropriados. Além disso, a análise crítica dos modelos atuais de governança e a identificação de áreas problemáticas, como a captura política e o desperdício, são passos essenciais para promover uma gestão mais transparente e eficiente.

O trabalho apresenta uma crítica moderada à atuação e aos resultados do controle externo nas compras e obras públicas, além de questionar o modelo de governança pública que o Tribunal de Contas da União busca implementar. O trabalho conclui que o controle externo, ao utilizar as leis orgânicas dos órgãos auditáveis como critério de auditoria, pode se tornar uma alternativa viável para potencializar os resultados e proporcionalizar ganho de eficiência da administração pública, bastando que esse critério seja aplicado com a mesma intensidade com que as auditorias de conformidade abordam as compras e obras públicas.

1.3 Metodologia e proposta de intervenção

A metodologia utilizada na pesquisa é predominantemente de natureza bibliográfica, fundamentada em uma revisão abrangente da literatura acadêmica, dos manuais de auditoria, legislação aplicadas ao tema e documentos oficiais. Essa abrangência permite uma análise multifacetada, ampla e complementar dos conceitos, teorias e práticas associadas ao tema, permitindo que os objetivos da pesquisa sejam alcançados de maneira sistemática e fundamentada em cada uma das seções mencionadas.

A intervenção foi produzida por meio da comunicação pública do resultado de pesquisa. Optou-se pela palestra junto aos auditores do controle externo do TCE/PA com a replicação estruturada da abordagem, explicando todos os conceitos e princípios teóricos e legais que justificam a atuação dessa abordagem. O trabalho entende que a combinação dessa modalidade de intervenção e da clientela envolvida é a mais adequada e pode proporcionar maior impacto considerando as especificidades do tema da pesquisa.

1.4 Fundamentação teórica

A fundamentação teórica da dissertação está estruturada em quatro seções principais. Cada uma das seções delinea objetivos específicos que orientam a investigação, permitindo uma metodologia abrangente e sistemática do tema central da pesquisa.

A hipótese central desta investigação é que a estrutura legal vigente no ordenamento jurídico brasileiro permite que o controle externo utilize as leis orgânicas dos órgãos auditáveis como critério de auditoria, servindo como um instrumento eficaz para promover maior controle e transparência na gestão pública.

Assim, os objetivos da dissertação, distribuídos ao longo das quatro seções, incluem a identificação das bases históricas, teóricas e legais que justificam essa atuação, a análise de como o controle externo aplicado às leis orgânicas pode contribuir para a eficiência estatal, e a avaliação dos potenciais benefícios e desafios desse enfoque.

As questões orientadoras são: Quais são os fundamentos históricos, teóricos e legais que justificam a atuação do controle externo nas leis orgânicas de criação dos órgãos? De que maneira o controle externo aplicado às leis orgânicas pode contribuir para a eficiência estatal? E quais são os potenciais benefícios e desafios dessa abordagem?

Esses objetivos e questões norteadoras guiam a pesquisa através das seções de Poder e Controle, Aspectos Objetivos do Controle, Instrumentos de Controle e Governança, assegurando que a dissertação não apenas explore o tema em profundidade, mas também ofereça contribuições significativas para o campo de estudo.

SEÇÃO 2 – PODER E CONTROLE

2.1 Direito, poder, controle e governo

Entender o funcionamento de uma organização requer a percepção do seu conjunto de relações de poder orientadas para o controle, devendo ser eles, controle e poder, considerados as duas faces da mesma moeda. Perceber essa dinâmica proporciona traçar estratégias exitosas na atuação do controle externo.

Dentro de uma visão sociológica multifacetada, todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente.

Na noção de justiça mais “primitiva”, que escapa da lógica jurídica, deve-se dar para cada um o que é seu, portanto, na impossibilidade de o cidadão receber o dinheiro dos impostos de volta, a prestação das contas do que foi em seu nome gasto se impõe como um direito natural.

Prestarão contas todos que utilizem, arrecadem, guardem, gerenciem ou administrem dinheiros, bens e valores públicos, ou aqueles que assumam obrigações de natureza pecuniária com dinheiro do cidadão.

É um direito de todo brasileiro receber a prestação das contas daqueles que gastam em nome do cidadão os recursos originados dos impostos pagos por ele.

O dever de prestar contas está intrinsecamente ligado aos princípios fundamentais da administração pública, notadamente os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

O direito de receber contas decorre da lógica contrapositiva do dever de prestar contas que toda a administração pública tem. Esse direito transcende a mera disponibilização de informações mediante solicitação, implicando na obrigatoriedade de que essas informações sejam fornecidas de forma regular e sistemática. Isso abrange relatórios financeiros, auditorias, balanços e quaisquer outros documentos que demonstrem a utilização dos recursos públicos.

A Declaração Universal dos Direitos Humanos (1948) garante que toda pessoa tem direito à liberdade de expressão. Esse direito inclui a liberdade de procurar, receber sob qualquer forma, as informações dos valores que foram gastos em seu nome.

Todo o dinheiro público, em tese, é do cidadão.

Temos o direito de participar do governo, ter acesso ao serviço público, e a prestação de contas dos valores gastos é essencial para garantir aos cidadãos esse direito.

Temos direito a medidas que aumentem a transparência na administração pública, inclusive no que se refere à sua organização, funcionamento e processos de tomada de decisões. Integram tal direito as informações sobre as atividades de órgãos e entidades, as relativas à sua

política, organização e serviços, as informações pertinentes ao patrimônio público, a utilização de recursos públicos, licitações e contratos administrativos, bem como as consequentes informações sobre políticas públicas, inspeções, auditorias, prestações e tomadas de contas (MOLINARO; SARLET, 2014).

Temos o direito a uma boa administração pública (FREITAS, 2015). E que ela seja transparente, proba, eficiente e eficaz.

Temos direito a uma boa governança. (DA SILVA CORRALO, 2017). Todos os órgãos públicos devem cumprir o que a lei de sua criação determinou. Todos temos o direito de obter informações sobre a organização, o funcionamento e os processos de tomada de decisões dos nossos governos, bem como sobre as decisões e atos jurídicos que incumbem ao público.

Temos direito ao acesso às autoridades encarregadas da tomada de decisões (NOTARI, 2016) e à publicação de informações sobre os riscos de corrupção na administração pública. E obrigação do Estado aumentar a transparência em sua administração pública, inclusive no relativo à sua organização, funcionamento e processos de adoção de decisões, a simplificação dos procedimentos administrativos, a fim de facilitar o acesso do público às autoridades encarregadas da adoção de decisões (DA UNIÃO, 2008).

Prestar contas reduz a assimetria das informações, empodera o cidadão e melhora a administração pública. A regra é divulgar.

Poder pode limitar a transparência.

Em outra perspectiva, a compreensão de que o poder não é apenas uma força impositiva, mas um campo de negociação contínua, onde a resistência pode se manifestar como forma de poder, bem como o consenso e o consentimento desempenham papéis cruciais são conclusões viáveis desta relação.

Segundo Dias (2008), poder é a capacidade de indivíduos e/ou grupos sociais de modificarem o comportamento de outras pessoas e/ou grupos. Segundo o autor, este não é um processo individual, mas social, sendo fundamental para a humanidade.

Poder é relação, não um atributo, que se manifesta por meio de três componentes: força, autoridade e influência. Para o Autor, quem exerce controle tem poder, quem tem poder, exerce o controle.

Desde Weber⁴, Foucault⁵, Luhmann⁶, passando por Deleuze⁷, Bauman⁸ e Beck⁹, que a sociologia destaca, conceitua e estabelece as relações de poder e de controle, evidenciando a importância, as formas, a evolução e a manifestação dele.

Foucault (2013) na sua obra “Vigiar e Punir”, assim como Luhmann e Weber, estabeleceu as instituições como o pano de fundo do controle. Deleuze (1990) em “Post-scriptum” trata sobre as sociedades de controle, enquanto a modernidade líquida e a sociedade de risco dialogam com o controle por meio do ambiente que ora é incapaz de manter a forma, ora para mitigar o risco.

Em outro ponto de vista, o termo controle é um verbete que carrega consigo um estigma social muito grande. Mesmo com várias acepções¹⁰, em grande medida, ele reflete uma essência que impacta profundamente nos indivíduos, nas sociedades e nos sistemas, já que remete a regulação, determinação, obediência, limite e a manutenção da ordem. Apesar da sua complexidade, controle é inerente à condição humana.

De acordo com Giamberardino (2010) a ideia de inspeção e vigilância, de um lado, e de força e poder, de outro, são facetas que emergem de pelo menos duas macro perspectivas. Uma

⁴ Para Max Weber, poder é capacidade de um indivíduo ou grupo impor sua vontade, mesmo contra resistência, em qualquer relação social. Poder da dominação (*Herrschaft*), que é uma forma de poder que encontra obediência voluntária e é estabilizada pela legitimidade. Weber identifica três tipos puros de autoridade legítima: Autoridade Tradicional: Baseada na crença nas tradições e na legitimidade dos líderes por elas designados. Autoridade Carismática: Fundamenta-se na devoção pessoal a líderes vistos como extraordinários. Autoridade Legal-Racional: Apoia-se em regras abstratas e na legitimidade dos cargos designados sob essas regras. Ele também analisa como o poder se manifesta nas estruturas sociais, especialmente através da burocracia, que é vista como a forma mais eficiente de organização legal-racional. A burocracia permite o exercício do poder de maneira eficaz e impessoal, baseada em hierarquia, especialização e administração por regras.

⁵ A concepção de "analítica do poder" proposta por Michel Foucault, amplamente explorada em suas publicações da década de 1970, tais como "Vigiar e Punir" (1975) e "A História da Sexualidade, Vol. 1: A Vontade de Saber" (1976), marca uma transformação significativa na maneira de compreender e investigar o poder. Em contraste com abordagens tradicionais, que frequentemente interpretam o poder sob óticas jurídico-políticas ou como uma propriedade detida por determinados indivíduos ou entidades, Foucault introduz uma perspectiva que enfatiza a análise do poder por meio de suas manifestações práticas, seus impactos e as relações que estabelece.

⁶ Para Luhmann, o poder está intrinsecamente ligado à capacidade de estruturar expectativas dentro de sistemas sociais. Ele opera estabelecendo certezas comportamentais, mesmo diante de futuros contingentes e incertos. O poder, portanto, não é apenas uma questão de coerção ou imposição, mas um meio de reduzir complexidade social, criando expectativas estáveis sobre o comportamento dos outros. Isso é particularmente evidente em sistemas políticos, onde o poder é utilizado para moldar e direcionar as ações e expectativas dos cidadãos.

⁷ Em seu ensaio "Postscriptum sobre as sociedades de controle", Deleuze desenvolve uma teoria do poder adaptada às mudanças nas estruturas sociais e econômicas no final do século XX. Ele argumenta que estamos passando de sociedades disciplinares, descritas por Foucault como baseadas em instituições como prisões, escolas e fábricas, para sociedades de controle. Nestas, o poder não é exercido confinando indivíduos em espaços fechados, mas através de contínuos e fluidos sistemas de regulação que se estendem por toda a vida social. O poder, nessas sociedades, opera por meio de códigos, algoritmos e mecanismos de vigilância que regulam o comportamento em uma variedade de contextos, tornando-se mais difuso e incorporado na experiência cotidiana.

⁸ Bauman introduziu o conceito de "modernidade líquida" para descrever a condição da sociedade contemporânea, caracterizada pela fluidez e pela constante mudança.

⁹ Ulrich Beck foi um sociólogo alemão, conhecido por suas contribuições ao estudo da sociedade de risco e da modernização reflexiva.

¹⁰ Controle econômico, social, qualidade, ambiental, tecnológico, jurídico, biológico, estoque entre outros.

surge em Hobbes¹¹ e o contratualismo na identificação do exercício do controle com o poder do Príncipe, depois do Estado, que, portanto, valorizam a relação de sujeição do controlado perante o controlador. E a outra, aquela que se origina das obras de Herbert Spencer¹² e Émile Durkheim¹³ no final do século XIX, e se desenvolve com a sociologia norte-americana a partir do início do século XX, utiliza a categoria de “controle” como propriamente social, e não apenas penal, vinculando-o à problemática mais ampla do que faz com que um grupo de indivíduos se transforme em uma sociedade. Montesquieu (2000, p.167-168) afirmou:

“Mas é uma experiência eterna que todo homem que tem poder é levado a dele abusar; ele vai até onde encontra limites; para que não se possa abusar do poder é necessário que, pela disposição das coisas, o poder detenha o poder¹⁴”.

Madison (1787)¹⁵, em um dos famosos artigos¹⁶ sobre a constituição americana, conseguiu estabelecer a relação entre controle e poder quando afirmou que se os homens fossem anjos não seria necessário nenhum governo. Se fossem os anjos a governar os homens, não seriam necessários controles externos nem internos sobre o governo. O artigo ainda assegura, nos idos de 1780, que ao se construir um governo em que a administração será feita por homens sobre outros homens, a maior dificuldade reside nisto: primeiro é preciso habilitar o governo a controlar os governados; e, seguidamente, obrigar o governo a controlar-se a si próprio.

Controle e poder convivem lado a lado. Quando em lados opostos, naturalmente surgem conflitos. Mesmo a distribuição deles entre pessoas de uma mesma nação, ou instituição, ou na mesma esfera de poder, é capaz de criar atritos, quiçá entre diferentes instituições.

Entre as faces do controle do poder, a incidente sobre as riquezas, no sentido estrito, é a mais proeminente. Seja na esfera pública, ou na privada, o monitoramento da arrecadação de

¹¹Thomas Hobbes foi um filósofo inglês do século XVII, conhecido principalmente por suas contribuições à filosofia política.

¹²Herbert Spencer foi um filósofo e sociólogo inglês do século XIX, conhecido por aplicar teorias evolucionistas às ciências sociais: Darwinismo Social.

¹³Émile Durkheim foi um sociólogo francês do final do século XIX e início do século XX, considerado um dos fundadores da sociologia moderna, introduziu o conceito de "fatos sociais"

¹⁴Na França, 1748, Charles-Louis de Secondat, chamado Barão de Montesquieu e de La Brède, já tratou o abuso do poder com a publicação da obra *De l'esprit des lois*.

¹⁵James Madison foi um estadista, diplomata, filósofo e o quarto presidente dos Estados Unidos, servindo de 1809 a 1817. Ele é chamado de "Pai da Constituição" por sua atuação na redação e promoção da Constituição dos Estados Unidos. Ele foi um dos principais autores do documento e desempenhou um papel significativo na Convenção Constitucional de 1787.

¹⁶O trecho original, em inglês, é: "If men were angels, no government would be necessary. If angels were to govern men, neither external nor internal controls on government would be necessary." Esta citação é encontrada nos "Federalist Papers", especificamente no Federalist No. 51, escrito por Madison em 1788. Os "Federalist Papers" são uma coleção de 85 artigos e ensaios escritos por Alexander Hamilton, James Madison e John Jay sob o pseudônimo "Publius", com o objetivo de promover a ratificação da Constituição dos Estados Unidos. Esses documentos são uma fonte rica de teoria política e têm sido amplamente estudados e citados em debates sobre governança, separação de poderes e direitos individuais

recursos, oriundo dos impostos na pública, ou das vendas na privada, em confronto com o controle das despesas, tem a capacidade de verificar a variação patrimonial.

A evolução do direito, do controle e do poder é uma narrativa complexa e intrinsecamente que interligam entre si e à própria história da humanidade. Essa evolução proporcionou ao controle assumir aspectos mais objetivos, tanto política quanto social. O controle não é um fim em si mesmo, ele é uma espécie de poder.

2.2 Controle do poder- aspectos históricos.

Controle é poder, governo é poder, controle do governo é poder sobre poder. Poder resiste a poder. O controle do poder está vinculado a uma série de eventos históricos notáveis que ilustram como ele foi construído ao longo do tempo.

Os acontecimentos políticos da Inglaterra contribuíram muito com o entendimento que hoje se tem de controle, seja por causa das revoltas contra o poder absolutista dos reis, ou pela utilização de instrumentos jurídicos garantistas, ou ainda pelo controle dos gastos públicos.

A Revolta dos Barões (1215), Restauração Inglesa (1660), Guerra Civil Inglesa (1642/1651), Revolução Gloriosa (1688), Petição de Direito (1628) e Declaração de Direitos (*Bill of Rights*) (1689) foram movimentos políticos sociais relevantes que podem proporcionar o entendimento de como se deu, no tempo, o equilíbrio dessas forças, permitindo minimamente a extração dos princípios jurídicos e do controle de gastos públicos.

A ocupação de Londres por nobres, em maio de 1215, conhecida como a Revolta dos Barões, obrigou o Rei João Sem Terra (1199-1216) a assinar a Magna Carta, transformando a estrutura feudal¹⁷ de maneira significativa, bem como viabilizou a formação das bases para o Estado de Direito, lançando para o futuro o desenvolvimento do direito constitucional e da governança democrática. Essa revolta teve como motivador a série de políticas e práticas reais desastrosas (RODRIGUES, 2013).

O Rei João “Sem Terra” cobrou pesadas taxas e multas aos seus súditos para financiar seus esforços militares, incluindo a tentativa fracassada de reconquistar territórios na França perdidos para o Rei francês Filipe II. altos valores para consentir heranças ou casamentos, e a custódia de terras pertencentes a herdeiros menores de idade foram as práticas que causaram

¹⁷ No sistema feudal o rei ocupava o ápice da hierarquia social, agindo como o senhor absoluto de todas as terras do reino, com autoridade para distribuir essas terras aos seus vassalos (nobres) em troca de lealdade, serviços militares, a coleta de impostos e o cumprimento de outras obrigações. O monarca também tinha um papel crucial na administração da justiça e na proteção do reino. Imediatamente abaixo do rei, situavam-se os nobres, que englobavam os barões, condes (earls, na terminologia inglesa), duques, entre outros títulos. Esses títulos variavam em prestígio e poder, refletindo, em geral, o volume de terras sob controle e o grau de proximidade com o rei.

descontentamento dos barões. O Monarca também foi acusado de interferir nos direitos costumeiros, hereditários e pessoais dos nobres, expropriar terras sem um processo de defesa, e manipular o sistema de justiça para seu próprio benefício. A disputa com o Papa Inocêncio III, a excomunhão do Rei, a imposição do Interdito Papal sobre a Inglaterra e a oferta de Inglaterra como feudo ao papado contribuíram para a revolta. (RÊGO NETO, 2020)

A Magna Carta surgiu como uma tentativa de limitar o poder do Rei. No que tange ao controle financeiro, foi ela que primeiro fez restrição ao poder de tributar, um precedente importante na limitação dos gastos do Rei. A Declaração de Direitos (*Bill of Rights*) de 1689 limitou ainda mais o poder do monarca, e expandiu o papel do Parlamento, concretizando o controle sobre o poder de tributar, dos gastos, proporcionando uma evolução dos sistemas orçamentários e a consolidação do Parlamento como controlador das finanças públicas.

As bases técnicas e doutrinárias, por si só, não conseguem refletir plenamente a importância do controle externo no contexto do poder. Somente através de um resgate histórico é possível perceber o quanto o controle externo influenciou, influencia e continuará a influenciar o poder. Essa influência se expande e se confirma, especialmente no contexto político-administrativo, afetando todos os órgãos públicos que estão sob o manto desse controle. É a história que confere ao controle externo o protagonismo que ele possui.

2.3 Acepções de controle

A teoria do controle surge na matemática e passa a ser usada em vários segmentos. A lógica fundante é possibilidade da criação de um modelo matemático que descreva o sistema e, em seguida, elaborar um controlador que modifique o comportamento desse sistema para alcançar um desempenho desejado. Controlar significa influenciar no comportamento de um objeto para obter um resultado desejado. Se o fator controlado tem natureza física, química ou mecânica, os controles são mais eficazes, permitindo os controles automáticos tais como detectores de incêndios, pilotos automáticos de aeronaves, mísseis teleguiados e outros. Se nesse sistema o ser humano interage no fator controlado, essa atividade torna-se mais complexa em função da imprevisibilidade (SILVA, 2009).

Florentino (1988) imputa os seguintes pontos frágeis nos controles com interação humana: a) fadiga mental ou física; b) aptidão para a desorganização; e c) tendência a fazer variar os resultados em proveito próprio (fraudes). Para o autor, a essência da teoria do controle baseia-se na intercalação de um agente corretivo no fluxo do processo de modo a balizar seu comportamento, para que se processe dentro de padrões predeterminados. Ele conclui dizendo

que os sistemas de controle terão maior chance de sucesso, quanto menor for o grau de interação humana no processo.

O controle, na esfera pública, segundo Dantas (2018), origina a partir do risco de que a atuação dos governantes possa estar em desacordo com a vontade primordial dos governados e a obrigação dos agentes estatais de prestar contas sobre como exercem o poder e gerem os recursos. Conclusão que surge da associação de que governo seria o conjunto de órgãos mediante os quais a vontade do Estado é formulada, expressada e realizada, cabendo à atividade financeira do Estado obter os recursos necessários, geri-los e gastá-los para satisfazer os interesses da população e a democracia representativa, onde a atuação estatal se dá por meio de agentes e órgãos, incumbindo a terceiros, que não são o povo, titular do poder político, mas o representa, para exercer o poder e gerir os recursos necessários para a realização da atividade estatal.

No âmbito do poder político, o sistema de freios e contrapesos (*checks and balances*), previsto na nossa Constituição, é a estrutura de controle projetada para prevenir o abuso de poder e garantir a distribuição das funções estatais entre diferentes órgãos (Executivo, Legislativo e Judiciário) que podem limitar reciprocamente suas ações. A ideia de controle institucional como medida de limitação dos gastos públicos se robustece somente a partir da separação dos poderes. Nos dizeres de Olivieri (2011), a *accountability* política é, portanto, uma relação entre um órgão de controle e um agente público que se caracteriza pela obrigação legal do agente público de responder ao órgão de controle.

Quando esse tema se envereda para os aspectos jurídicos, há elementos consistentes na Constituição que asseguram a legalidade e a legitimidade desse controle. No inciso IV do art. 71 da Constituição Federal de 1988 (CF/88), são mencionadas as inspeções e auditorias que se somam a outras formas de fiscalização contidas nos demais incisos tais como as inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes, e demais entidades. Os critérios estabelecidos são os da legalidade, legitimidade e economicidade.

Mileski (2003) destaca que as democracias modernas dispõem de vários mecanismos de controle, constituídos de instâncias relativamente autônomas, com poderes de revisão sobre a atuação de instituições.

Di Pietro (1998) define o controle da administração pública como o poder de fiscalização e correção que sobre ela exercem os órgãos dos poderes Judiciário, Legislativo e Executivo. Ele tem objetiva garantir a conformidade de sua atuação com os princípios que são impostos pelo ordenamento jurídico.

Para Meirelles (2003), controle é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro.

O controle da administração pública é uma prerrogativa, uma função própria dos Estados de Direito, cuja finalidade é assegurar que a estrutura formal criada para concretizar os objetivos de governo, no interesse do bem público, atue de acordo com o conjunto de normas e princípios que compõem o ordenamento jurídico. É um poder-dever dos órgãos a que a lei atribui essa função (CARVALHO NETO ET AL., 2011).

Campos (1990) afirma que para se exercer o controle sobre o Estado, uma sociedade precisa atingir um certo nível de organização. A extensão, qualidade e força dos controles são consequências do fortalecimento institucional da sociedade civil.

Segundo Fernandes (1999) a ação de fiscalizar, assim como o próprio poder de polícia, e composto, na sua essência, pela necessidade de conter o interesse do particular em confronto com o interesse da coletividade. Ele se materializa com o ato concreto de conformar o comportamento do particular em face das exigências legais e regulamentares preexistentes.

Na economia surgiu um vínculo entre os gastos públicos e seu impacto econômico como justificativa do controle. Diversos trabalhos teóricos e empíricos que tratam dessa relação são categóricos na afirmação que os gastos públicos podem elevar o crescimento econômico com o aumento da produtividade do setor privado.

Quando o tema passa para a administração, o controle¹⁸ se mostra diferente, sua abordagem passa a ser apenas uma das funções administrativas. Na evolução desse conceito, Drucker (2002) faz diferença entre controles e controle, onde o primeiro significa mensurações e informações que se ligam aos fatos, isto é, a acontecimentos ocorridos anteriormente, enquanto o controle relaciona-se com expectativas, isto é, com o futuro. (MEIRA; 1996)

Na opinião de Silva e Gomes (2011) mesmo havendo fiscalização e controle, solicitação de informações ao Tribunal de Contas, requerimento de informação e comissão parlamentar de inquérito, essas ações não são capazes de constranger os políticos, os burocratas e empresários corruptos de continuar a corromper. (SILVA, 2018)

Além do aspecto doutrinário, não se pode deixar de perceber que a fraude e a corrupção na administração pública são anomalias que precisam ser combatidas e fazem parte do cotidiano do controle, não podendo ser dele dissociadas. Essas práticas ilícitas representam desafios

¹⁸Controle: O controle é a função que fecha o ciclo do processo administrativo. Ele consiste em monitorar e avaliar o desempenho organizacional em relação aos padrões e objetivos estabelecidos. O controle envolve a medição do desempenho, a comparação com os padrões desejados e a implementação de ações corretivas quando necessário. Isso garante que a organização permaneça no caminho certo e possa se adaptar a mudanças e desafios.

constantes para os mecanismos de fiscalização e supervisão, exigindo uma abordagem vigilante e proativa por parte dos órgãos de controle. A integração das estratégias de prevenção e detecção de fraudes e corrupção no escopo das atividades de controle é, portanto, essencial para garantir a integridade e a eficácia da gestão pública.

Neste contexto, percebe-se que o controle busca sempre, independentemente da abordagem adotada, adequar-se a um “modelo” considerado ideal. Dentro dessa lógica, esse parâmetro é um elemento crucial, pois é ele que movimenta o aparato de controle. Em paralelo, no âmbito do controle externo, o “critério” é esse indicador que serve como base fundamental, no estado democrático de direito, a lei é essa base. Embora essa visão possa ser considerada uma abordagem reducionista, ela funciona como um fundamento abstrato que destaca a importância do critério quando o tema envolve a auditoria.

2.4 Controle sobre a riqueza e a sua objetivação

Os vínculos diretos entre poder, propriedade, riquezas e conflitos são tema recorrente tanto da história econômica da humanidade, quanto nas obras de autores como Karl Marx, Thomas Hobbes, John Locke, Jean-Jacques Rousseau e Pierre-Joseph Proudhon. Sem adentrar discussões filosóficas, políticas e jurídicas travadas por esses ou outros pensadores iluministas e jusnaturalistas, a riqueza e o seu controle despertam interesse desde a antiguidade.

Quando se discute riqueza e propriedade, os bens refletem essas condições e por isso são os objetos centrais do controle. Independentemente se são públicos ou privados, a vigilância, os gastos ou as rendas que deles se originam constituem a forma mais tradicional e amplamente empregada no exercício de controle, uma prática mantém uma conexão antiga, profunda e intrínseca com a contabilidade.

Iudícibus (2005) diz que a contabilidade é tão antiga quanto o próprio homem que pensa. Mesmo na época em que não havia escrita, nem número e nem moeda, a contabilidade já existia como inventário. Sá (1997) afirmou que o mais antigo documento registrado que remete a controle/contabilidade foi encontrado na gruta de D’Aurignag, no departamento de Haute Garone, na França: lâmina de osso de rena. Ela continha sulcos que indicavam quantidades, acredita-se que era usada para controlar os estoques de animais, comidas e plantações.

Marçal e Marques (2011) afirmam que a contabilidade nasceu como uma necessidade do homem em fazer a contagem de coisas e organizar as suas transações financeiras e comerciais. Os rebanhos de ovelhas, produtos da caça e da pesca, e demais objetos do cotidiano e da natureza que representavam a riqueza para os proprietários, líderes, comerciantes etc. precisavam de alguma forma ser contabilizados.

Pinto (2002) afirma que já no início do século XII, quando o comércio ultrapassou barreiras locais através das vias marítimas, conhecida como a revolução comercial, obrigou as empresas a utilizar a contabilidade para controlar e entender a riqueza produzida por elas, bem como os valores de créditos e débitos gerados nas transações. As relações trabalhistas deste período saíram da lógica feudal, e a acumulação de riquezas se tornou algo mais comum e desejável.

Nos séculos XII e XIII verifica-se o surgimento do capitalismo e o fim do feudalismo. A necessidade de informações precisas sobre os negócios obrigou a contabilidade a elaborar técnicas de escrituração mais avançada, surgindo as partidas dobradas. A data precisa do primeiro registro contábil utilizando partidas dobradas é desconhecida, porém estima-se que em 1340, em Gênova, um funcionário público a desenvolveu.

De Souza (2010) afirma que o desenvolvimento econômico, a Revolução Industrial e expansão do capitalismo na Inglaterra, em 1756, alteraram o patamar das exigências, criando a necessidade da precisão das movimentações financeiras dos negócios, obrigando uma nova onda de aprimoramento das atividades contábeis.

Na industrialização dos Estados Unidos, graças ao enorme fluxo de capital estrangeiro, sobretudo o inglês, a contabilidade assume a centralidade dos negócios, surgindo, em 1887, a American Association of Public Accountants (AAPA), hoje American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). Ainda que a contabilidade tenha o seu berço no velho mundo, é nos EUA que ela evoluiu, se confundindo com a história das entidades de classe (SCHROEDER, 1998). Foi a importância dada para a profissionalização do contador e a própria contabilidade como meio de controle das entidades que proporcionou a criação de outras entidades de contadores nos Estados Unidos tal como a New York State Society of Certified Public Accountants (NYSSCPA), a Federation of State Societies of Public Accountants in the United States of América, New York Institute of accounts (NYIA) e as associações locais (DE MORAES JÚNIOR; DO NASCIMENTO, 2009).

Durante todo esse período, a contabilidade assume protagonismo nas instituições e nas empresas por permitir um controle de variações patrimoniais que poderia ser exercido com segurança pelos proprietários e investidores, mesmo com as transações mais complexas e distante fisicamente dos seus investimentos.

Esse prestígio é abalado pela crise da Bolsa de Nova Iorque, em 1929. As práticas contábeis utilizadas naquele período foram contestadas, já que as falhas nas demonstrações contábeis passaram a ser consideradas como fator preponderante da crise, conforme críticas tanto do público leigo, quanto dos profissionais de contabilidade, que apontaram os modelos

utilizados pela contabilidade financeira como o ponto frágil da estrutura de controle. Esse pode ser considerado o primeiro momento histórico significativo que aprimorou o sistema contábil e a auditoria.

Carvalho Neto et al. (2011) abordam que a auditoria consiste em uma análise imparcial e precisa de uma determinada área da administração, empregando como regra a comparação entre os fatos apurados e os critérios pré-estabelecidos pela organização auditada. Os autores descrevem que o emprego da auditoria está ligado à ascensão do mercado, “a auditoria e a sua evolução estão indissociavelmente ligadas ao controle das riquezas, à expansão dos mercados, ao acúmulo de capitais e ao desenvolvimento econômico dos países”.

Enquanto a contabilidade e o controle sobre a riqueza evoluíam gradualmente, eventos históricos marcantes como o Crash da Bolsa de Nova York em 1929 aceleraram drasticamente esse processo, revelando fragilidades nos sistemas de controle existentes e catalisando mudanças significativas.

Embora o controle da riqueza seja considerado um pilar importante nas auditorias, a evolução da sociedade provocou um deslocamento desse foco para contextos mais amplos do que a simples posse de patrimônio. Com essa mudança, a eficiência na gestão demonstra que o controle não precisa estar diretamente vinculado à riqueza material. A qualidade na prestação de serviços, a probidade e a eficiência são bens imateriais que tem a capacidade de possuir valores superiores aos dos recursos financeiros em determinados cenários. O meio-ambiente é um exemplo concreto da nova relação entre riqueza material, patrimônio e valor.

2.5 Crash da Bolsa de Nova York

A evolução do tipo de controle tratado aqui foi marcada *pari passu* por determinados acontecimentos históricos importantes, alguns deles envolvendo crimes, outros a evolução econômica social. Em um aspecto mais detalhado dessas influências, as fraudes, os casos descobertos de corrupção, as crises econômicas e a regulação de mercados foram forças motrizes que alteraram modelos, procedimentos e abordagens de controle institucionais durante essa trajetória.

A queda da bolsa de Nova York em 1929 e os escândalos financeiros dos anos 1990/2000, eventos de grande impacto mundial, permitiram o aprimoramento das análises técnicas envolvendo o controle institucional. Em ambos se verificou a fraude contábil como um dos elementos centrais.

As fragilidades dos mecanismos de controle e as abordagens/modelos contábeis foram apontados como uma das causas do “*crash*” da bolsa de nova York em 1929. Pelo lado da

consequência, tem-se o desencadeamento da Grande Depressão¹⁹, uma das piores crises econômicas da história moderna, com início nos Estados Unidos, mas que impactou em outros países, levando a uma queda acentuada na produção industrial, no comércio internacional e no emprego (GALBRAITH; NAYFELD, 1972).

Na época, os bancos faziam empréstimos aos investidores que podiam comprar ações com apenas uma fração do valor total (geralmente 10-20%), o restante era emprestado pelo corretor/banco, tendo as ações como Garantia. Se o valor das ações caísse, o investidor era obrigado a depositar mais dinheiro ou vender as ações, criando uma bolha especulativa no mercado de ações. Quando o mercado começou a cair, muitos investidores não puderam cobrir suas margens e os bancos sofreram perdas significativas.

O fechamento de empresas e o colapso do sistema bancário americano (BORDO, 1989) com a falência de mais de 9000 bancos (FDIC,1998), a redução da atividade econômica, e o desemprego em massa foram as consequências imediatas da crise. A reavaliação das políticas econômicas vigentes e a introdução de medidas de intervenção estatal na economia americana, como o programa de obras públicas e as regulamentações financeiras alteraram significativamente o panorama econômico, e surgiram logo depois como medidas mitigadoras.

As causas e as consequências dessa crise mostraram-se como relevantes marcos com influência direta sobre o conhecimento e a prática do controle, da contabilidade e da auditoria. A economia, a política, as relações internacionais e comércio exterior sofreram alterações importantes também.

O historiador Robert S. McElvaine, em seu livro "*The Great Depression: America, 1929-1941*", destaca o aumento da pobreza, a migração em busca de trabalho e o crescimento de movimentos políticos extremistas, como o fascismo na Europa e conexões com a Segunda Guerra Mundial.

Para combater a Grande Depressão e restaurar a confiança do investidor no mercado financeiro americano, após a queda da Bolsa de Valores de Nova York, surgiu o "*New Deal*"²⁰,

¹⁹Após o "Crash" da Bolsa de Valores de Nova York em 1929, seguiu-se a Grande Depressão, que perdurou por dez anos. A queda abrupta do mercado de ações em outubro de 1929 marcou o início de um período de profunda recessão econômica nos Estados Unidos, afetando severamente o mercado americano e a economia global. Em 1933, o Produto Nacional Bruto Americano foi um terço inferior ao de 1929. Somente em 1937 o volume físico da produção recuperou-se aos níveis de 1929, mas logo voltou a cair rapidamente. Até 1941, o valor da produção em dólares permaneceu abaixo do registrado em 1929. Entre 1930 e 1940, apenas uma vez, em 1937, o número médio de desempregados durante o ano caiu abaixo de oito milhões. Em 1933, quase treze milhões de pessoas estavam desempregadas, representando cerca de um em cada quatro trabalhadores. Em 1938, uma em cada cinco pessoas ainda estava desempregada.

²⁰O New Deal foi um conjunto abrangente de programas e políticas implementados nos Estados Unidos durante a década de 1930, sob a liderança do presidente Franklin D. Roosevelt, para superar a Grande Depressão.

durante a presidência de Franklin D. Roosevelt. No bojo desse programa, foram propostas várias leis, entre elas temos o Securities Act de 1933 e Securities Exchange Act de 1934, duas leis federais que trataram da regulação envolvendo diretamente o controle institucional. Ainda que esse seja um movimento que estaria diretamente vinculado com o mercado mobiliário americano, houve influência decisivamente no modo de fazer auditoria e a contabilidade no mundo todo.

O Securities Act exigiu que as empresas que operavam nas bolsas fornecessem informações financeiras significativas e verdadeiras, para garantir aos investidores a tomada decisões informadas. Foi tratado ainda o combate as declarações falsas ou enganosas para evitar visões distorcidas, ou falsas, da situação financeira das empresas, das suas operações, e/ou dos riscos associados ao investimento em seus títulos.

Tentava-se impedir que as empresas omitissem informações cruciais para uma avaliação justa dos seus papeis, tais como os dados sobre a saúde financeira da empresa, riscos legais pendentes, ou outros fatores que poderiam afetar o valor dos títulos. A manipulação de mercado também foi identificada e definida com uma prática destinada a influenciar artificialmente o preço de um título no mercado, seja inflacionando ou deflacionando seu valor para beneficiar certos investidores ou a própria empresa.

O Securities Exchange Act objetivou regular o mercado mobiliário comercializado nas Bolsas de Valores dos Estados Unidos. Criou-se a Securities and Exchange Commission (SEC) como uma agência federal responsável pela regulação, supervisionando as bolsas de valores, os corretores e *dealers*, e as emissões de títulos. Proibiu-se o *insider trading* (negociação com base em informações privilegiadas), e ampliou a obrigação de transparência e divulgação de Informações (PAULO, 2020). O ato ainda impôs regulamentações sobre todas as partes envolvidas na negociação de títulos, e passa a supervisionar as transações de títulos e práticas contábeis das empresas, promovendo a integridade e a precisão nas demonstrações financeiras e outras divulgações públicas (SCHMIDT, 2000).

Cria-se ainda o Comitê May, Comissão Especial de Cooperação com as Bolsas de Valores, sob a direção de George O. May, então presidente do American Institute of Accountants (AIA).

O parecer de auditores independentes torna-se obrigatório para as empresas que queriam operar na Bolsa de Nova Iorque (PACHECO; OLIVEIRA; GAMBA, 2007).

Após a crise de 1929, o Estado americano começou a ser qualificado como um "Estado de Bem-Estar Social" ou "*Welfare State*", termo que descreve um governo que se responsabiliza por garantir o bem-estar econômico e social da população, utilizando-se da intervenção

econômica e a regulação de mercados como os principais mecanismo para fortalecer essa abordagem, entre outros aspectos.

Hendriksen e Breda (2007) afirmam que a mudança mais importante no pensamento contábil fundamental, decorrente desse movimento do final da década de 1920 e do começo da década de 1930, foi a modificação do objetivo da contabilidade, que passa da apresentação de informações à administração e aos credores, para o fornecimento de informações financeiras a investidores e acionistas. Pressão para esta mudança surge do setor financeiro e das bolsas de valores, e não dos contadores.

A busca pela adoção de uma base da aderência às práticas geralmente aceitas de contabilidade e das normas gerais para a prática contábil ganhou corpo naquele período, multiplicaram-se os estudos e pronunciamentos dos órgãos de vários países sobre esse conjunto de “princípios fundamentais”, construindo as estruturas conceituais básicas dos órgãos internacionais Finance Accounting Standards Boards (FASB) e International Accounting Standards Boards (IASB).

O surgimento dos Princípios Fundamentais da Contabilidade Geralmente Aceitos que reflete o termo Generally Accepted Accounting Principles (GAAP) subscritos pela AAPA e NYIA, entre outras, estabelece uma parametrização mundial com impactos direto no controle.

Ainda que a contabilidade tenha se aprimorado, ampliando a sua área de atuação até a criação do International Accounting Standards Board (IASB) em 2001 e a adoção das International Financial Reporting Standards (IFRS) com padrões contábeis, a harmonização desses padrões ainda não se completou e suas práticas sofrem influências locais, por isso, há possibilidades de uma prática contábil internacional não seja observar em algum país, ou seja ela mitigada de acordo com o ambiente local.

Essa é uma abordagem que se deve ser observada quando os temas transversais envolvendo os contornos das diferentes sociedades que as instituições estão inseridas. Mikaeil et al. (2024) fazem essa ressalva quando afirmam que para examinar a natureza inata da governança, é necessário observar a ascensão e queda dos regimes, os altos e baixos históricos dos países/nações, os impactos e as revoluções. Ressalvando que, ainda que as revoluções conduzem frequentemente à substituição de regimes, as estruturas subjacentes de governança tendem a persistir. Até na revolução francesa, que levou à derrubada da monarquia, o sistema administrativo centralizado, que caracterizava a governança francesa, manteve-se.

2.6 Enron, WorldCom, Tyco International e Parmalat

Outro grande evento que impactou diretamente no controle das instituições ocorreu no final dos anos 1990 e início dos anos 2000, quando empresas como Enron, WorldCom, Tyco International e Parmalat foram descobertas praticando fraudes contábeis, manipulação de demonstrações financeiras e falhas graves de governança corporativa, causando perdas significativas para investidores, demissões em massa e uma diminuição geral na confiança dos mercados financeiros.

Nas décadas de 1990 e 2000, as empresas Enron, WorldCom e Adelphia (Estados Unidos), Parmalat (Itália), Ahold (Países Baixos), Satyam (Índia) e Adecco (Suíça), e os bancos de investimento Lehman Brothers, Bear Stearns e Merrill Lynch desestabilizaram mundialmente o mercado mobiliário após a descoberta das fraudes contábeis praticadas.

De acordo com Castro Neto (2006), essas fraudes podem ter sido consequência da combinação da complexidade de divulgação das demonstrações contábeis e pelo rápido crescimento do número de aquisições e fusões externas.

A Enron Corporation foi uma das maiores empresas de energia, commodities e serviços dos Estados Unidos, fundada em 1985 a partir da fusão da Houston Natural Gas e InterNorth, tinha como atividades principais a exploração de gás, transmissão e distribuição de energia. Durante cinco anos consecutivos, de 1997 a 2001, ela foi considerada a mais inovadora na América. A Enron maquiou os prejuízos por meio de manobras contábeis, criando empresas subsidiárias como forma de ocultar despesas e aumentar o resultado. Ela manteve US\$ 3,9 bilhões em empresas de Wall Street, entre 1992 e 2001, classificando-os como “proteções financeiras” (*hedge*) em lugar de dívidas. Pelo menos US\$ 2,5 bilhões teriam sido aplicados nelas nos três anos anteriores à falência da Enron, que à época já acumulava entre US\$ 8 bilhões e US\$ 10 bilhões em dívidas de curto e longo prazos (DE MEDEIROS; SERGIO; BOTELHO, DUCINELI RÉGIS, 2004). Em novembro de 2001, as ações se desvalorizaram e, em dezembro, 24 dias depois, foi decretada a falência, arrastando consigo a Arthur Andersen (VALENTE, 2022). A sua falência deixou 21 mil pessoas desempregadas, e aos pensionistas e acionistas coube perdas de investimentos de mais de 25 milhões de dólares. O seu dono Ken Lay e o gerente de operações financeiras, Jeff Skilling, foram indiciados em 2004 por suas participações em fraudes. Em 2006, um júri da corte federal no Texas declarou-os culpados. Jeff Skilling foi condenado a 185 anos de prisão por fraudes diversas e Ken Lay foi condenado a 45 anos de prisão (MARTINS et al.,2024).

Por meio de fusões e aquisições, a WorldCom, empresa de telefonia fundada em 1979, tornou-se a segunda maior companhia de ligação à longa distância dos Estados Unidos, e uma das maiores no fornecimento de tráfego de dados da internet, com um investimento de aproximadamente US\$ 60 bilhões de dólares, e com uma dívida de US\$ 41 bilhões de dólares. Foram feitas 65 aquisições entre 1991 e 1997. As principais aquisições (UUNet e a MFS Communications) tornaram a WorldCom na maior fornecedora de internet empresarial e o maior provedor de serviços de telefonia ao consumidor, respectivamente (BONOTTO, 2010). Essas movimentações alavancaram os preços pagos nas ações da empresa, que atingiram US\$ 60 a partir de centavos de dólar em um mesmo ano. (OLIVEIRA; CINTRA, 2019)

Para conseguir manter bons resultados, a WorldCom colocava no balanço 3,8 bilhões de dólares como investimentos, quando na verdade tratava-se de despesas de leasing de equipamento (SOUZA; SCARPIN, 2004). A empresa alterou sua razão social para MCI e voltou a operar. Bernard Ebbers, seu ex-presidente, foi condenado a 25 anos de prisão, e foi condenado a deixar a sua fortuna pessoal para indenização dos acionistas prejudicados com a falência. O diretor financeiro Scott Sullivan foi condenado a pagar US\$ 485 mil e o Banco Merrill Lynch US\$ 200 mil (BORGERTH, 2005).

A Parmalat, fundada em 1961, cresceu devido aos amplos subsídios da União Europeia. Calisto Tanzi criou uma pequena fábrica de pasteurização na cidade de Parma. Parmalat é a soma do nome de sua cidade natal (Parma) com a palavra latte, leite em italiano. Na década de 90, abriu seu capital, transformando-se em uma das maiores e principais empresas mundiais do ramo de alimentos (SILVA, 2010).

No início de dezembro de 2003, a empresa admitiu que não conseguiria pagar o investimento de € 500 milhões e assumiu um passivo a descoberto de € 3,95 bilhões na sua contabilidade. A auditoria apurou que a dívida da empresa ultrapassava € 14,3 bilhões. O Banco da América (Bank of America) confirmou que foi usado um documento falso para comprovar ativos de € 4 bilhões da sua unidade no exterior Bonlat. Executivos e auditores foram investigados por contabilidade falsa, manipulação de mercado e fraude. Antes da crise, a Parmalat foi avaliada em € 1,8 bilhão. Após a concordata, a Parmalat voltou a ser negociada no mercado de ações em 2005.

As empresas de auditoria Grant Thornton e de consultoria Deloitte & Touche desembolsaram um total de US\$ 15 milhões com os processos onde foram acusadas de coniventes nas fraudes (GLOVIN, 2009).

A maioria das fraudes desses escândalos foi originada de práticas contábeis questionáveis, conhecida como “contabilidade criativa”, que permitiu que executivos

adulterassem os resultados financeiros de acordo com suas necessidades individuais, divulgando resultados com o objetivo de torná-las um atrativo para o investimento. A falta de confiança nos mercados produziu uma corrida para vender posições de forma sistemática, impactando o valor de empresas confiáveis e seguras, e no mercado mobiliário como um todo.

Nos mesmos moldes do que aconteceu nos anos após o “*crash* de 1929”, o Governo Americano interveio, e as movimentações de combate às fraudes contábeis deste período vieram pela promulgação da Lei Sarbanes-Oxley, conhecida também por Sarbox ou Sox, sendo considerada como a maior reforma legislativa societária dos Estados Unidos desde os anos 30 (FIGUEIREDO, 2007). Essa Lei é um extenso normativo de reformas corporativas, idealizado pelos parlamentares Paul Sarbanes e Michael Oxley (SCHMITT,2002).

O presidente Bush, em discurso, afirmou que: “*the most far-reaching reforms of American business practice since the time of Franklin Delano Roosevelt*”²¹, referindo-se às leis de 1933 e 1934, que criaram a Securities and Exchange Commission (SEC). (AMORIM, 2006).

Carmona (2010) afirma que a lei apresentou novas regras de governança corporativa e estabeleceu a obrigação de diversas práticas, dentre elas o Comitê de Auditoria, que pode ser considerada como a exigência de uma estrutura de controle interno.

A Lei Sarbanes-Oxley possui 11 Capítulos e 66 Seções, ampliando as regras para empresas, nacionais ou estrangeiras, que operavam com ações na Bolsa de Valores de Nova Iorque. As principais medidas desta lei foram: a criação do Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB); a proibição de acumulação de serviços de auditoria e contabilidade por parte das firmas de auditoria; o reforço da importância do sistema de controle e o reforço dos comitês de auditoria (FERREIRA,2016). Essas legislações foram replicadas em grande parte dos mercados mobiliários mundiais.

Nos anos de 2007 e 2008, uma nova crise surge nos mercados. Conhecida como “subprime”, ela provocou uma das maiores recessões econômicas globais desde a Grande Depressão de 1930. Os principais motivos para a crise estavam atrelados ao incremento de liquidez internacional, acarretado pelo rápido crescimento da China e altos preços do petróleo e commodities, aliado à manutenção das baixas taxas de juros pelo Federal Reserve (FED). Ainda que essa crise não tenha sido causada por fraudes, ela evidencia a necessidade da transparência e de governança (MENDONÇA; GALVÃO; LOURES, 2011).

Ao observar os desdobramentos desse evento, identifica-se a regulação e o aprimoramento da gestão no centro das medidas mitigadoras tomadas. De modo geral, após as

²¹ Tradução nossa: as reformas de maior alcance da prática empresarial americana desde a época de Franklin Delano Roosevelt

crises, houve a intervenção do Estado por meio de alteração legislativa e a regulação com a criação das agências reguladoras, fortalecendo o vínculo jurídico do controle externo. No que tange à gestão, a sua importância aparece a partir da ideia do conflito de agência e a importância da governança se afirmando mais uma vez como a solução após a crise.

Como se observa, a história é repleta de fatos que influenciaram decisivamente na evolução e no aprimoramento dos controles das instituições. As revoluções industrial e comercial, as crises econômicas e as fraudes foram eventos que impactaram decisivamente na contabilidade e auditoria, ora ampliando a área de atuação, ora proporcionando camadas de segurança, sempre com o objetivo de evitar as distorções, aqui definidas como as discrepâncias ou os desvios dos valores e informações contábeis corretamente lançadas. A auditoria foi usada como um meio eficaz para identificar esses desvios e uma forma de evitá-los.

Na classificação técnica de auditoria, distorções podem ser entendidas como algo que afeta diretamente as demonstrações financeiras de uma entidade, levando a uma representação imprecisa sobre os aspectos econômico-financeiros e patrimoniais. Manipulação, falsificação ou alteração de registros ou documentos, omissão intencional ou apresentação inadequada de documentos, transações ou outras informações financeiras significativas, erros de cálculo, interpretação ou análise de fatos distorcidos, omissão acidental são alguns exemplos normalmente identificados.

A complexidade das transações, deficiências no controle interno/externo e a falta de conhecimento técnico ou compreensão de elementos essenciais e técnicos são algumas causas das distorções que podem ser intencionais (fraudes) ou não intencionais (erros).

Crepaldi (2011) afirma que erro é um ato não intencional que resulta de omissão, desatualização ou má interpretação de fatos na formulação de registros e/ou nas demonstrações, resultando em incorreções, ao passo que fraude é um ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis (HOOG; CARLIN, 2009).

Segundo Valente (2022), fraude caracteriza-se por um ou mais atos ilícitos, praticados intencionalmente com dolo, ou má-fé, e desonestidade por uma ou mais pessoas (conluio), objetivando a obtenção de benefícios ilegais, desmerecidos ou injustos, são atos que intencionalmente enganam pessoas, resultando em perda, ou um ganho para o autor. A omissão na prática de uma conduta é percebida como vertente importante no controle, porque as ausências das informações, ou falta da higidez delas, produzem externalidades negativas no mercado.

Há ainda o “Triângulo da Fraude”, que é um modelo desenvolvido por Donald Cressey após uma pesquisa onde foram entrevistadas, na prisão, 200 pessoas condenadas por diversos crimes. Uma das principais conclusões do trabalho é que as fraudes, normalmente, estão relacionadas com problemas financeiros dos autores, tais como: dívidas ou prejuízos. A oportunidade que se vincula à ausência ou ineficácia dos controles, a capacidade dos gestores de burlá-los, a habilidade técnica e o conhecimento geral sobre as atividades institucionais, ou empresariais. E, o último ponto, que reflete os valores éticos de algumas pessoas que são capazes de cometer atos desonestos (ALMEIDA, 2015).

A história demonstra que a burla nos controles provoca uma ampliação da capacidade do controle contribuindo com a ideia que poder e controle são facetas de uma mesma moeda. O controle também tem a capacidade de alterar a conduta dos atores controlados. Esse fenômeno cogente é uma força muito importante quando ele é usado como um meio de garantir que o aparato estatal e os agentes políticos possam ser obrigados a evoluir na eficiência da gestão da coisa pública.

É importante ainda reconhecer que além disso, se visualiza outras forças exercendo uma influência significativa na evolução do controle externo. Dentre essas, destaca-se a crescente preocupação com a preservação do meio ambiente, que apresenta um potencial transformador na interação entre os órgãos de controle externo e a administração pública, com uma capacidade de promover alterações substanciais nas camadas de análise e nos critérios de avaliação.

A questão ambiental, dada sua relevância e abrangência, tem o potencial de redefinir os parâmetros pelos quais a eficácia e a legalidade das ações governamentais são avaliadas. Este novo paradigma deve influenciar que os órgãos de controle externo incorporem critérios de sustentabilidade ambiental em suas análises.

SEÇÃO 3 – ASPECTO OBJETIVOS DO CONTROLE

3.1 História do controle no Brasil

O controle disputa poder desde que se tem a noção de riqueza. Na mesma medida em que a contabilidade instrumentalizou o controle da riqueza, a serviço do poder, esse controle evoluiu, espalhando-se e influenciando os aspectos institucionais.

Ainda que a evolução do controle externo e da auditoria estivesse intimamente ligada às transformações políticas e econômicas ao longo da história, essas práticas, no seu nascedouro, estavam a serviço da monarquia e dos proprietários dos meios de produção, com o objetivo de preservar o patrimônio e os interesses desses atores, voltadas basicamente para a verificação da honestidade dos vassallos e da integridade dos bens patrimoniais, visando a proteção dos interesses do proprietário ou do soberano.

Nesse viés, com a adoção do Ideário Republicano, houve uma mudança significativa na concepção de propriedade do Rei passando a considerar esses bens como pertencentes ao povo, e não mais aos monarcas, deslocando o controle público a favor da sociedade.

A obrigação da prestação das contas encontrou eco ainda na Teoria da Separação dos Poderes, (MONTESQUIEU, 2000), a Teoria do Contrato Social (ROUSSEAU, 1812), de Jean-Jacques Rousseau, a Teoria da Burocracia, de Max Weber e da Democracia²², bem como nos Princípios da Legalidade, Estado de Direito e Republicano.

Esses vínculos ontológicos do Ideário Republicano expressam o dever de prestar contas²³ e os impactos negativos da omissão das informações se completam de modo a sustentar o juízo de reprovabilidade das condutas omissivas quando se trata do controle.

Já quando a análise recai sobre a história do controle feito no Brasil, deve-se remeter ao período colonial. Segundo Silva (1998) desde o descobrimento, o Brasil ficou abandonado por várias décadas, possuindo como únicas formas de organização as feitorias, com objetivos

²²A teoria da democracia é um campo de estudo que busca entender e avaliar os princípios, práticas e instituições dos sistemas democráticos. Autores que tratam do tema: Joseph Schumpeter, Robert Dahl, Jürgen Habermas, John Rawls e Carole Pateman.

²³Consta que o código jurídico indiano, o Manú, nos primórdios daquela civilização, já tratava do controle externo dos gastos do príncipe e existiam registros do dever de prestar contas na Roma Antiga, quando os magistrados romanos, que assumiam tais funções temporariamente deveriam prestar contas perante as assembleias de cidadãos ou diante do Senado, conforme o caso, antes de deixarem seus respectivos cargos (exercidos graciosamente) para retornarem à condição de simples cidadãos. Modernamente, a Revolução Francesa como marco e a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, consagram o princípio da prestação de contas e o do controle. Consta no art. 15 da Declaração: —a sociedade tem o direito de pedir conta a todo agente público de sua administração

militares para preservação da terra. O autor informou na sua obra todas as principais datas a seguir transcritas.

Os modelos de organização adotados por Portugal até a Inversão Brasileira²⁴ envolveram as capitanias hereditárias, o governo geral, os *vice-reis* e o Conselho Ultramarino, que deliberava sobre todos os assuntos da colônia (políticos, administrativos e econômicos), e por seu intermédio os governadores-gerais, denominados *vice-reis*, prestavam contas à Coroa. O *Vice-Reino* do Brasil foi oficializado em 1720.

Um fato relevante na história do controle externo brasileiro ocorreu em 1778, quando o vice-rei Luís de Vasconcelos e Sousa mandou ordenar a escrituração das finanças da Colônia. O resultado, constante de relatório apresentado por seu antecessor, revelou o acúmulo de déficits desde 1761.

Em 1808, o Brasil assume a condição de sede do governo português com a chegada da família real e a transferência da Corte portuguesa.

No dia 10 de março de 1808, três dias após a sua chegada ao Rio de Janeiro, sede do governo no Brasil, foram instituídos os primeiros serviços de governo e administração, tais como as repartições, os tribunais, as forças de polícia, entre outras, organizados de acordo com modelo lusitano.

Em 28 de junho de 1808, D. João VI assina o alvará para criação do Erário Régio, encarregado da guarda dos tesouros reais, e o Conselho da Fazenda²⁵, responsável pelo controle dos gastos públicos²⁶. É adotado o sistema mercantil de partidas dobradas para escrituração e contabilidade do Erário²⁷. Essa norma foi determinante para a criação de parâmetros mínimos

²⁴A "Inversão Brasileira" ocorrida com a vinda da corte portuguesa para o Brasil em 1808 refere-se a uma série de transformações sociais, econômicas e políticas que subverteram a ordem colonial estabelecida até então. Este evento marcou uma mudança significativa na dinâmica entre a colônia e a metrópole, resultando em uma inversão de papéis e na reconfiguração das estruturas de poder. (JÚNIOR, Caio Prado. **História econômica do Brasil**. Editora brasiliense, 1978).

²⁵Alvará de 28 de junho de 1808 - "Eu, o Príncipe Regente, faço saber aos que este Alvará virem que, atendendo ao bem e utilidade do meu Real Serviço, e à melhor arrecadação e administração das rendas públicas, hei por bem criar um Conselho da Fazenda, que se componha de um Presidente, que será o Ministro e Secretário de Estado dos Negócios da Fazenda, e de tantos Conselheiros quantos forem necessários, os quais serão nomeados por mim, e terão as atribuições e competências que lhes forem conferidas por este Alvará e por outros diplomas legais que vierem a ser expedidos." Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Atos/alv/1808/alv-28-6-1808.html, acessado em 04/06/2024.

²⁶É considerado por alguns autores como embrião do Tribunal de Contas.

²⁷Alvará de 28 de junho de 1808 - DO METHODO DA ESCRIPTURAÇÃO E CONTABILIDADE DO ERARIO - I. Para, que o methodo de escripturação, e formulas de contabilidade da minha Real Fazenda não tique arbitrario, e sujeito á maneira de pensar de cada um dos Contadores Geraes, que sou servido crear para o referido Erario: ordeno que a escripturação seja a mercantil por partidas dobradas, por ser a unica seguida pelas Nações mais civilisadas, assim pela sua brevidade para o maneiio de grandes sommas, como por ser a mais clara, e a que menos logar dá a erros e subterfugios, onde se esconda a malicia e a fraude dos prevaricadores. II. Portanto haverá em cada uma das Contadorias Geraes um Diario, um Livro Mestre, e um Memorial ou Borrador, além de mais um Livro auxiliar ou do Contas Correntes para cada um dos rendimentos das Estações do Arrecadação, Recebedorias,

para a administração das Finanças Públicas e de um Sistema de Contabilidade Pública. A partir desse documento, surgiram as decisões tomadas por D. Pedro I, durante o 1º Império: (a) Decisão nº 147, de 26 de abril de 1832 que tratou do regulamento das Contadorias, com as instruções para a escrituração das Tesourarias do Império; (b) Decreto nº 4.475, de 18 de fevereiro de 1870 dispôs sobre o Estatuto da Associação dos Guarda-livros estabelecida nesta Corte; (c) Decreto nº 5.445, de 05 de abril de 1873. Promulga o novo quadro do número e vencimentos dos empregados do Tesouro e das Tesourarias da Fazenda, e faz outras alterações nos regulamentos dessas Repartições.

Em 1815, o Brasil foi elevado à categoria de Reino Unido a Portugal e Algarve, marcando fim ao sistema colonial e ao monopólio da metrópole.

Em 25 de março de 1824, a 1ª Constituição Política do Império do Brasil, de 11 de dezembro de 1823, consignava no seu artigo 170 que “a Receita e a Despesa da Fazenda Nacional serão encarregadas a um Tribunal, debaixo do nome de “Thesouro” Nacional.

Em 4 de outubro de 1831, no período regencial, foi aprovado o projeto de criação do Tribunal do Tesouro Público Nacional, e extintos o Erário Régio e o Conselho da Fazenda criados em 1808, e organizadas as tesourarias das províncias.

O Tribunal de Contas foi institucionalizado somente na primeira Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, promulgada a 24 de fevereiro de 1891, adotando como base um projeto elaborado ainda no regime monárquico, com atribuições de liquidar as contas da receita e despesa e verificar a sua legitimidade, antes de serem prestadas ao Congresso.

Escolhida a primeira composição, Serzedelo Corrêa, *Ministro de Estado da Fazenda*, promoveu a instalação do Tribunal de Contas a 17 de janeiro de 1893, terça-feira, às 11 horas da manhã, na ala direita do terceiro andar do casarão onde funcionavam o Ministério da Fazenda e o Tesouro Nacional, situado na antiga rua do Sacramento, depois avenida Passos, na cidade do Rio de Janeiro, demolido em 1938.

Nessa sessão histórica foi negado registro a dois pedidos de verba constantes do aviso do Ministério da Guerra, um por falta de crédito, e o outro por ser superior à quantia legislativamente concedida, utilizando a sistemática de controle a *priori*, trasladada do modelo italiano, de veto impeditivo absoluto.

Thesourarias, Contratos ou Administrações da minha Real Fazenda. E isto para que sem delongas se veja, logo que se precisar, o estado da conta de cada um dos devedores ou exactores das rendas da minha Coroa e fundos publicos. III. Ordeno que os referidos livros de escrituração sejam inalteraveis, e que para ella se não possa augmentar ou diminuir nenhum, sem se me fazer saber, por consulta do Presidente, a necessidade que houver para se diminuir ou accrescentar o seu número(sic)

A sistemática obrigava que todos os atos oriundos do Executivo, suscetíveis de criar despesa ou comprometer as finanças da República, deveriam ser submetidos “primeiramente” ao Tribunal, que os registraria e lhes poria o seu visto, caso não violassem dispositivos de lei ou não excedessem os créditos votados pelo Legislativo. Desse exame poderia resultar a recusa do registro e a devolução do ato à origem.

O veto absoluto e o controle *a priori* foram instrumentos extremamente combatidos pela classe política. Atualmente os Tribunais de Contas não possuem mais essa lógica²⁸.

O histórico envolvendo o controle externo brasileiro é um ponto muito relevante a ser observado porque permite entender a capacidade e a competência para punir o gestor. Obrigar a adoção de práticas de gestão necessita invariavelmente de um viés obrigatório para além do controle político.

3.2 Controle externo

No aspecto jurídico-administrativo, escapando do viés constitucional, o controle externo também assume várias concepções, sendo necessário estabelecer o parâmetro nacional como baliza dessa análise.

No Brasil, apesar do órgão de contas ser estabelecido com a chegada da Corte Portuguesa em 1808, ele somente se consolidou a partir do projeto de reforma administrativa de iniciativa do Departamento Administrativo do Serviço Público (DASP) em 1936, durante o governo de Getúlio Vargas. Tendo como base um diagnóstico de crise fiscal e de crise do modelo de administração burocrática característico do Estado nacional-desenvolvimentista e interventor, vigorou entre os anos de 1930 e final da década de 1980 no Brasil.

O controle externo é uma forma importante e antiga de supervisão governamental. Sua eficácia e confiabilidade dependem de diversos fatores, incluindo o desenho institucional, a independência dos órgãos de controle e o contexto político-social. Quando bem implementado pode ser uma ferramenta eficiente para promover a transparência e a boa governança. Ele se vale da contabilidade como instrumento e a auditoria como metodologia de verificação de veracidade.

Esse tipo de controle surgiu antes da formalização da contabilidade e da auditoria, já que esse era o meio pelo qual os reis verificavam as riquezas além dos domínios do reinado, se consolidando com o surgimento da contabilidade e das associações profissionais para a realização de Auditoria, como os Conselhos Londrinos, em 1310 e com o surgimento dos

²⁸ Tipos de controle atuais: concomitante, resultados, operacionais e a posteriori.

Tribunais de Contas. As fraudes contábeis identificadas nos eventos de 1930, (queda de Bolsa de Valores de Nova York) e os escândalos financeiros entre 1990 e 2000 fortaleceram o modelo.

A partir da década de 1960, com a ampliação das funções do Estado e da estrutura necessária para a execução dessas atividades, o sistema de controle da administração foi reestruturado. O Poder Executivo passava a ser ele mesmo responsável por averiguar a legalidade dos atos, a fidelidade funcional dos agentes e o cumprimento do programa de trabalho. A atividade de controle da administração pública ganhou, então, uma nova organização, dividindo-se em controle externo e controle interno (QUEIROZ, 2019).

Já a preocupação com o controle financeiro, surgiu somente durante o século XIX, com a criação de instituições específicas em diversos países, porém com competências limitadas, e nem sempre independentes, para o exercício do controle financeiro-patrimonial (SPECK, 2000).

Em muitos casos, é difícil identificar claramente o momento da fundação dessa instituição superior de controle, principalmente por causa das profundas modificações em relação às bases de legitimidade do poder estatal, que, na época, variou entre as monarquias absolutistas, constitucionais e os regimes republicanos introduziram mecanismos próprios de controle, para aumentar a racionalidade do uso dos recursos públicos.

Também não se tem a certeza de quando foi estabelecido o dito “controle externo” com instituição ou prática, o que se percebe foi um caminho histórico natural a partir da união de elementos que se corporificaram no que atualmente se denomina como controle externo, ou seja, fora da esfera de influência da entidade. Ainda que o termo "controle externo" só tenha sido introduzido formalmente no art.71, da Constituição de 1967, a prática de fiscalização das contas públicas por órgãos externos ao Poder Executivo já existia muito anteriormente no Brasil, tendo suas raízes no período imperial.

Historicamente as Cortes de Contas exerciam apenas a fiscalização contábil, financeira, orçamentária e patrimonial das entidades que compõem as administrações direta e indireta em uma aplicação direta da Constituição. Foi a auditoria de conformidade que habilitou novas abordagem para direcionar nas compras, obras públicas, contratos, ouvidoria, controle externo e proteção de dados.

Esta trajetória histórica do controle externo no Brasil não apenas moldou sua estrutura atual, mas também influenciou profundamente a forma como compreendemos e aplicamos o controle externo hoje. Para entender sua configuração e importância atuais, é necessário examinar mais detalhadamente o conceito e as práticas do controle externo contemporâneo.

Além disso, o controle externo possui uma capacidade singular de influenciar e modificar o comportamento dos agentes públicos, um poder que permite promover a eficiência da máquina pública. Esta influência deriva de pelo menos dois fatores fundamentais: sua extensa capilaridade e as consequências significativas impostas aos gestores que não aderem às determinações estabelecidas.

A capilaridade do controle externo permite sua atuação em todos os órgãos públicos do Brasil, uma vez que os Tribunais de Contas estão presentes em todo o território nacional. Paralelamente, o sistema de reprovação de contas funciona como um poderoso mecanismo de convencimento para a adoção de práticas e condutas adequadas por parte dos agentes públicos.

A combinação desses elementos — capilaridade e sistema de consequências — confere ao controle externo uma capacidade única de moldar comportamentos e introduzir práticas na administração pública. Assim, o controle externo emerge não apenas como um mecanismo de fiscalização, mas também como um agente catalisador de mudanças, que é capaz de alterar o profissionalismo da gestão públicas brasileira.

3.3 Controle do processo licitatório brasileiro

A auditoria das compras públicas no Brasil, a partir da promulgação da Lei 8.666/93, é um marco relevante no controle externo brasileiro, seja porque a legislação permitiu essa abordagem, quanto porque a padronização dos procedimentos licitatórios em âmbito nacional viabilizou uma fiscalização mais efetiva e abrangente. Além disso, a lei ampliou as exigências de publicidade dos atos administrativos relacionados e estabeleceu um regime de sanções administrativas e penais.

Rosillo (2013) divide o processo histórico da licitação no Brasil em quatro fases, quais sejam, “carta branca à Administração”, “unificação nacional”, “fetichismo legal” e “entre tensões e ajustes normativos”.

A fase da “carta branca à Administração” tem como marco legal o Código de Contabilidade da União – Decreto n. 4.536/22 e o Regulamento Geral de Contabilidade Pública – Decreto n. 15.783/22. Nessa fase, a Administração Pública tinha ampla discricionariedade na sua contratação e poucas eram as normas que ditavam as regras de como deveria ser feita a licitação.

É com o Decreto-Lei n. 200/67 que o autor fala sobre a “Unificação Nacional”. Esse normativo organizou a Administração Pública Federal, e logo a seguir, a lei n. 5.456/1968 determinou que os Estados e os Municípios deveriam aplicar as normas de licitações dos artigos 125 a 144.

A terceira fase do processo histórico da Licitação é chamada de “fetichismo legal”, porque, segundo o autor, acreditava-se, à época, que a forma de acabar com a corrupção existente no país seria colocar todas as regras de licitação na lei. A Lei n.º 8666, conhecida por “Lei de licitações” foi aprovada em 21 de junho de 1993, em meio a uma série de denúncias e suspeitas de favorecimento, privilégios e superfaturamento por parte de algumas empresas em obras do governo federal na era pós Collor. Com grande movimentação popular liderada pela mídia, tendo por relator o referido projeto de lei, o Deputado Luiz Roberto Ponte (DE OLIVEIRA, [s.d.]). A Lei n. 8.666/93 trouxe previsões detalhadas acerca dos procedimentos licitatórios, reduzindo excessivamente a discricionariedade do gestor público, produzindo uma cisão no Brasil: de um lado os juristas e os órgãos de controle defendendo o texto normativo e do outro, os gestores públicos vendo no mesmo a personificação do mal.

Após essa fase, o autor define como “entre tensões e ajustes normativos” na qual se verifica a edição de alterações legais para tratar das contratações públicas bem como, a modificação de diversos artigos da própria Lei n. 8.666/93 (CORRÊA, 2015).

De acordo com a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), as despesas dos governos na América Latina e Caribe representavam, em média, 31,2% do produto interno bruto (PIB) em 2018, consideravelmente menos do que em países-membros da OCDE, que registraram, em média, 40,4% do PIB. Em outro aspecto desagregado, 39% das despesas dos países da América Latina e Caribe são destinadas a despesas com o próprio governo, ou seja, folha de pagamento e compras de bens e serviços, em comparação com 37% nos países da OCDE que gastam o equivalente a 16,5% do PIB em benefícios sociais, comparado com 10,3% nos países da América Latina e do Caribe. A própria OCDE afirma que a análise desses números demonstra que os gastos públicos podem ser cooptados por interesses particulares, seja pelo estabelecimento de clientelismo, seja pelo procedimento de aquisição de tais bens e serviços (OCDE, 2020).

A evolução do controle externo sobre as compras introduziu o vínculo à materialidade como critério técnico, direcionando as auditorias para as aquisições de maior valor. No entanto, não se pode negar que, nessa metodologia, as compras de menor vulto fiquem fora do controle. Embora representem valores menos expressivos individualmente, o conjunto dessas aquisições menores pode somar montantes consideráveis e estar sujeito a irregularidades ou ineficiências, constituindo um dilema para o controle e uma fragilidade.

Todavia, não se pode negar que o controle externo tem, nas últimas décadas, se mantido em grande parte aprisionado a uma auditoria fortemente vinculada às compras públicas e à Lei das Licitações. Embora essa abordagem tenha sua importância histórica e ainda mantenha

relevância em certos contextos, ela demonstra sinais de limitação diante dos desafios contemporâneos da administração pública.

É o momento de adotar novas metodologias nas auditorias praticadas pelo controle externo. Esta inovação se faz necessária porque os desafios atuais da administração pública vão muito além das questões de compras e licitações, abrangendo áreas como gestão de pessoas, gestão de riscos, meio-ambiente, desenvolvimento institucional, sistemas de inteligência artificial e governança. A população exige cada vez mais eficiência e eficácia na aplicação dos recursos públicos em uma sociedade que se torna cada dia mais complexa, exigindo do controle externo uma atuação mais assertiva, proativa, preventiva e orientadora.

3.4 Controle e direito penal

O combate aos crimes praticados contra administração é um desafio para todos os governos, entre esses delitos, a corrupção se destaca. Não há evidências que esse fenômeno possa desaparecer, mas há indícios de que ele possa ser reduzido. O combate é feito por muitos meios, entre eles, dois são relevantes, considerando a iniciativa de apuração e a penalização dos envolvidos: o direito penal e o controle externo.

Com diferenças marcantes, o uso de direito penal gera implicações sociais e econômicas relevantes. As consequências sociais da aplicação do direito penal possuem um conjunto robusto construído ao redor da prisão, enquanto as econômicas ainda não se consolidaram. Alguns estudos nesse sentido, tratando das consequências econômicas da operação “lava-jato” foram mensuradas (DE PAULA, 2019), mas não há harmonia acerca desses impactos.

Evidente que a prisão de um criminoso, ou de uma organização criminosa, tem a capacidade de desarticulação dos envolvidos, que podem assumir uma conduta de “tudo ou nada”, que seria o abandono total do meio ambiente criminoso, ou tentativa de evitar o colapso das estruturas envolvidas na ação policial.

A fuga dos indiciados após a atuação policial pode provocar o abandono de bens, empresas, empreendimentos, projetos, ou isso também pode acontecer decorrente da prisão dos envolvidos ou dos líderes. É previsível ainda a paralisação e o fechamento das empresas envolvidas, bem como a desarticulação de cadeias produtivas criminosas, e um encerramento abrupto de fluxos financeiros com os impactos diretos no funcionamento das empresas, seus fornecedores e empregados, mesmo que alguns desses atores não estejam participando do esquema de corrupção, com risco de sofrerem severas perdas e descontinuidade.

Dependendo do número, do tamanho da empresa envolvida e do volume de empregados, a falta de recursos financeiros é capaz de criar uma crise social séria. Essa contaminação do

resultado do combate à corrupção é uma externalidade negativa que precisa ser mitigada durante a condução penal do processo.

Em outra vertente de combate está o controle externo. Com uma atuação constante e multifacetada, ele se mostra uma alternativa mais profícua na comparação das suas consequências em relação ao direito penal. Thai (2001) sugere que fortalecimento dos sistemas de controle interno e externo, aumento da transparência, e promoção da integridade entre os funcionários públicos é um modo de combater a corrupção.

Rose-Ackerman,(1999) afirma que a corrupção pode ser limitada tanto por estruturas e organizações governamentais de controle quanto por pressão externa do público. Limites ao poder político, a combinação de monitoramento e independência na execução são estratégias anticorrupção potentes. Para ela, instituições fortes são importantes porque reduzem a centralização do poder: “em um governo com fortes pesos e contrapesos, nenhuma instituição pública é todo-poderosa”. Acompanham a autora nessa mesma linha Johnston (2005) e Mungiu-Pippidi (2015).

Dye e Stapenhurst (1998) são mais incisivos, afirmam que as auditorias ajudam a coibir a corrupção e são poderosos impedimentos ao desperdício e abuso nos gastos públicos. A auditoria ajuda a reforçar a estrutura legal, financeira e institucional, pode ainda proporcionar uma estrutura previsível de governança e lei propícia ao desenvolvimento, pode reduzir a arbitrariedade nas aplicações de regras e leis e pode ajudar a simplificar procedimentos administrativos. A auditoria governamental é capaz identificar áreas de alto risco para corrupção, as fraudes propriamente ditas e proporcionar respostas para prevenir ou punir essa conduta. O controle externo ainda pode fortalecer a *accountability* pública e os sistemas de controle interno, aumento a transparência e permitindo o controle social. Concordam com os autores Gendron et al. (2001).

Como resultado da pesquisa de monitoramento da corrupção indonésia de Olken (2007), sua conclusão foi que as auditorias foram substancialmente mais econômicas com benefícios de 150% do seu custo.

Santana (2008) concluiu que há redução no número de irregularidades quando é feita uma segunda fiscalização. A possibilidade de uma nova auditoria parece inibir ou coibir uma administração mais ineficiente.

Avis, Ferraz e Finan (2018) concluíram em sua pesquisa que os municípios que foram auditados no passado cometem significativamente menos irregularidades do que aqueles que não foram auditados anteriormente, avaliando se as auditorias governamentais de recursos

públicos reduzem a corrupção. O número de irregularidades constatadas na segunda fiscalização foi superior a primeira, na pesquisa de Martins et al. (2019).

Escapando da esfera penal, o controle externo é a estratégia mais longeva no combate à corrupção e ao desperdício, e a auditoria é a ferramenta mais utilizada.

Desde da criação do Tribunal de Contas que o tema corrupção se vincula ao trabalho do controle externo. Para efeito de ilustração, citamos a manifestação do Deputado Chagas Rodrigue nos anais da Constituição de 1967 (BRASIL, 1967). Naquele episódio histórico, estava-se votando o término do direito do exame prévio das contas do Governo. O Constituinte citou a manifestação de João Lyra Filho que ficou nos anais da sessão nestes termos:

"O projeto, em síntese, consagra agora o autocontrôle da Presidência da República sôbre os principais cabedais financeiros do País e institui o contrôle póstumo do Tribunal sôbre as contas dos responsáveis secundários. O projeto do Govêrno, paradoxalmente, libera aos administradores corruptos as fontes de corrupção (sic)." (BRASIL, 1967 - Página 183)

Outra diferença entre a atuação de combate a corrupção pelo direito penal e o controle externo reside no objeto de controle e os atores envolvidos. No combate policial, se tem, normalmente, um evento singular, com diversos desdobramentos a partir do fato típico investigado, e a atuação mais acentuada das forças policiais e judiciais. No controle externo, a abordagem é ampla, contínua e permite a atuação de outros órgãos e do próprio cidadão (transparência), tornando-o mais democrático.

Sem esquecer que nos últimos anos, o ambiente regulatório afeto ao controle externo foi influenciado com normas o combate a corrupção. A Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998 (COAF), Lei nº 12.683, de 9 de junho de 2012 (Lavagem de Dinheiro) e a Lei nº 12.850, de 2 de agosto de 2013 (Organizações Criminosas, delação premiada) representam um conjunto de critérios que está apto a subsidiar auditorias de conformidade, permitindo a ampliação do alcance do controle externo envolvendo corrupção.

3.5 Controle, fraudes, crimes e os desfalques

O controle externo pretende coibir uma ampla gama de irregularidades e práticas inadequadas que podem comprometer a eficiência, a legalidade e a probidade na administração dos recursos públicos. Durante a sua atuação, não é raro observar as mais diversas anomalias praticadas, tais como a ineficiência, desvio de finalidade, má gestão, nepotismo,

descumprimento de normas e regulamentos, desperdício de recursos públicos, conflitos de interesses e falta de transparência.

Além dessas irregularidades, na maioria dos casos, os crimes contra a administração fazem parte dos achados do controle externo e as suas descobertas impactam muito fortemente na imagem e no patrimônio público material e imaterial do Estado, tornando prioridade esse combate.

Até 1900, a detecção de fraudes era um dos principais objetivos da atividade de auditoria. Em 1912, Montgomery, em sua obra *Auditing Theory and Practice*, passa a entender que a detecção de fraudes era um objetivo menor do trabalho dos auditores independentes.

Os auditores deixaram de ter responsabilidade de identificar fraudes entre 1940 e 1950. Em 1951, as orientações técnicas indicavam que a auditoria não era projetada para descobrir irregularidades. Nos anos 60, as publicações passaram a considerar que os auditores assumiam alguma responsabilidade na detecção, no caso de suspeitas de eventos que estimulassem as fraudes.

Em 1977, o auditor passou a ter a responsabilidade de pesquisar irregularidades relevantes. Em 1988, os auditores passaram a ser obrigados a avaliarem o risco de fraude e planejarem a auditoria para prover razoável segurança na detecção desses riscos. Em fevereiro de 1997, a Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit (SAS – 82), determinou que o "auditor tem a responsabilidade de planejar e desenvolver a auditoria para obter razoável segurança de que as demonstrações financeiras estão livres de classificações indevidas relevantes, ocasionadas por erros ou fraudes"(OLIVEIRA; SANTOS, 2007).

Entender o mecanismo dos crimes é também uma forma de combater a sua prática. No caso da corrupção, há um razoável consenso de que esse é um fenômeno que deve ser examinado por pelo menos três diferentes enfoques: o sociológico, o econômico e o jurídico. No aspecto sociológico, o relativismo cultural e temporal do que seria corrupção é uma vertente presente nas definições alinhada a esse pensamento. Quando se analisa do ponto de vista econômico, se tem os mercados, a burocracia, os agentes políticos, comportamento maximizador dos agentes corruptos, *Rent-Seeking*, assimetria de informações e outros elementos. E por fim, o jurídico se vincula à dogmática legal. Em relação ao conceito de corrupção, a sua complexidade remete uma variação conforme o contexto a ser aplicado.

Kautilya (2007) diz que Arthashastra, o primeiro-ministro de um reino indiano, no século IV a.C., discutiu o problema da corrupção em seu tratado sobre governança, identificando *pele menos* 40 maneiras pelas quais os funcionários públicos poderiam desviar fundos. Noonan (1984) afirma que a corrupção pode ser encontrada no Antigo Testamento, no

Livro de Êxodo, onde Moisés nomeia juízes e os adverte: “Não aceitem suborno, pois o suborno cego os que têm visão e perverte as palavras dos justos”. MacMullen (1988) tratando do tema diz que na Roma antiga, o termo “corrupção” (*corruptio*) foi usado pela primeira vez em um contexto político por Cícero no século I a.C., referindo-se à degradação moral e ao suborno na vida pública.

O Código de Hammurabi, datado de cerca de 1750 a.C., contém leis conhecidas contra o suborno e a corrupção judicial. A Transparency International²⁹ se intitula como um movimento global que tem como missão acabar com a injustiça da corrupção e promover transparência, responsabilidade e integridade em todos os níveis e setores da sociedade. Ela trabalha expondo os sistemas e redes que permitem que a corrupção prospere. Para eles, a corrupção é o abuso de poder confiado para ganho privado. O relatório de 2015 da instituição afirma que “não há sequer um país, em todo o mundo, que esteja livre de corrupção”.

Farrales (2005) classifica em ondas a evolução histórica dos estudos da corrupção, na primeira (1950/1960) a corrupção foi observada com a abordagem da teoria da modernização, onde a sociedade americana era o padrão ouro, e a corrupção era tida como um atraso evolutivo, mensurado pelo distanciamento que cada sociedade se encontra em relação aos Estados Unidos, em um claro viés ideológico decorrente da guerra-fria. O autor afirma também que a partir dos anos 1970, Anne Krueger e Susan Rose-Ackerman indicavam que o comportamento corrupto é de *rent-seeking* com efeitos negativo sobre o desenvolvimento político e econômico.

Rose-Ackerman e Palifka (2016) dizem que a corrupção tem muitas conotações e interpretações, variando de acordo com o tempo e o lugar, bem como com a disciplina. Para eles, o termo chave é "poder confiado", que se refere às tarefas que alguém deveria executar de acordo com certas regras, escritas ou não, surgindo na interface entre o público e privado.

Para o Banco Mundial (1997), corrupção é o abuso do cargo público para benefício privado. Nye (1967) afirma que a corrupção é o comportamento que se desvia dos deveres formais de um cargo público para auferir ganhos privados (pessoais, familiares ou de grupo fechado) pecuniários ou de status, ou viola leis.

No viés jurídico, a corrupção é um fato típico penal previsto no Código Penal Brasileiro que trata de condutas envolvendo, entre outros aspectos, solicitar ou receber, para si ou para outrem, vantagem indevida. Os Tribunais, regularmente, se valem da definição de corrupção da lei.

²⁹Disponível em <https://www.transparency.org/en/what-is-corruption>, acessado em 17/08/2024

Contudo, diferentemente do crime comum que envolve uma relação bilateral entre um agente criminoso e outro inocente. Em acordos corruptos (no setor público, por exemplo) constitui-se numa relação multilateral, onde a autoridade pública e o agente da sociedade civil são parceiros em um mesmo crime, cooperando contra os interesses do conjunto da sociedade.

O Referencial de combate à fraude e corrupção (2018) do Tribunal de Contas da União (TCU) traz o conceito de corrupção sistêmica, que é quando a corrupção é criada ou estimulada pelo próprio sistema, em razão de suas ineficiências, falta de rigor e excesso de informalidade (ou de burocracia) e a corrupção política que é uma manipulação de políticas, instituições e regras de procedimento na alocação de recursos e financiamentos, abusando de sua posição, para manter poder, *status* e riqueza.

A Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção (2003) não define o termo “corrupção”, mas lista uma série de atos considerados corruptos, incluindo suborno, peculato, tráfico de influência, abuso de funções e enriquecimento ilícito

A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores - INTOSAI (2013) define corrupção como o abuso de autoridade ou confiança para benefício privado.

Farrales (2005) afirma que a corrupção é um fenômeno intertemporal, intersistêmico e intercultural. E que ela pode existir sob qualquer forma de governo, em qualquer país ou estado, e a qualquer momento, portanto ela seria é um fenômeno transsistêmico, transtemporal e transcultural. Ele cita também que as diferenças em normas e expectativas sobre comportamento aceitável podem alterar o conceito de corrupção de um país para o outro, ou seja, pode uma conduta ser corrupção em um país, e uma conduta aceitável em outra.

Sob outros aspectos, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE, 2017) considera que a corrupção é um fenômeno que envolve fatores institucionais, econômicos, sociais e culturais que variam entre países e regiões. O Banco Mundial (1997) assegura que a corrupção surge quando as instituições são fracas e as políticas distorcem os incentivos econômicos.

O Fundo Monetário Internacional (FMI, 2016) faz um vínculo direto com a fraqueza na governança e na falta da transparência, responsabilização limitada e instituições públicas ineficazes.

Conselho da Europa afirma que:

"A corrupção surge quando há uma cultura de impunidade, falta de integridade no serviço público e ausência de mecanismos eficazes de controle e supervisão" (Conselho da Europa, Grupo de Estados contra a Corrupção (GRECO), 20º Relatório Geral de Atividades, 2019, p. 5).

Tanzi (1998) argumenta que a corrupção está ligada à qualidade das instituições. Esse tipo de abordagens incluiu as instituições não só para explicar o fenômeno da corrupção como também possibilitar, através da adoção de reformas institucionais, a sua redução (ROBL FILHO; JÚNIOR, 2018).

A corrupção é uma chaga social que está, ordinariamente, vinculada aos mecanismos estatais, e por isso que seus impactos são extremamente danosos em diversas áreas. Dentro desta complexidade, surge um consenso sobre o aspecto central para a identificação da corrupção que seria do fato do poder ser mantido e exercido com base na confiança. A violação desse “contrato”, ou seja, o abuso do poder confiado [*the abuse of entrusted power*] seria, em última análise, a corrupção.

Segundo Mauro (1995) a corrupção está associada a uma redução na taxa de crescimento do PIB de 0,3 a 1,8 pontos percentuais por ano.

Em uma pesquisa realizada, Wei (2000) concluiu que um aumento no nível de corrupção de Singapura para o México equivaleria a aumentar a taxa tributária marginal em mais de 20 pontos percentuais.

Ghura (1998), no final do século passado, fez análise das consequências danosas que a corrupção causa. Nesse trabalho, ela afirmava que o impacto da corrupção na desigualdade de renda e a pobreza são consideráveis. O agravamento no índice de corrupção³⁰ de um país por um desvio padrão (2,52 pontos em uma escala de 0 a 10) equivale a uma redução na escolaridade média do ensino secundário em 2,3 anos.

Tanzi e Davoodi (1997) dizem que a corrupção reduz a produtividade e diminui o crescimento econômico de um país. Nessa mesma linha, Dreher e Herzfeld (2005) afirmaram que um aumento de um ponto no índice de corrupção reduz o crescimento do PIB em 0,13 pontos percentuais e o PIB per capita em US\$ 425.

Kaufmann (2005) estima em 5% do PIB o custo da corrupção, com mais de US\$ 1 trilhão pago em subornos a cada ano. Auriol (2006) afirma que nas compras públicas, a corrupção pode aumentar os custos dos contratos entre 20 e 25%, prejudicando a eficiência dos gastos públicos, e prejudicar na escolha de fornecedores com base na capacidade de participar de esquemas de corrupção, em prol da eficiência, ou qualidade das entregas, lesando as práticas de mercado e distorcendo a concorrência entre os participantes.

³⁰O Índice de Percepção da Corrupção (IPC) é uma ferramenta desenvolvida pela Transparência Internacional para medir os níveis percebidos de corrupção no setor público em diferentes países. O índice ainda é utilizado atualmente e tem sido objeto de diversos estudos acadêmicos. Até 2012, o IPC usava uma escala de 0-10, onde 0 representava o nível mais alto de corrupção percebida e 10 o nível mais baixo. A partir de 2012, a escala foi alterada para 0-100, mantendo a mesma lógica

Neste ponto, deve-se ainda fazer referência a teoria do "óleo da engrenagem" (*grease the wheels hypothesis*). Esta teoria controversa propõe que, em ambientes com instituições ineficientes, a corrupção poderia atuar como um "lubrificante" para o crescimento econômico, facilitando transações que, de outra forma, seriam impedidas pela burocracia excessiva ou ineficiência institucional. Um dos principais proponentes desta perspectiva controversa é Huntington (1968, p.69), que afirmou:

"In terms of economic growth, the only thing worse than a society with a rigid, overcentralized, 'dishonest bureaucracy is one with a rigid, overcentralized, honest bureaucracy. A society which is relatively uncorrupt-a traditional society for instance where traditional norms are still powerful-may find a Certain amount of corruption a welcome lubricant easing the path to modernization."³¹

Outra abordagem relevante que trata sobre a corrupção é o vínculo estabelecido dessa prática com as classes sociais. Glaeser, Scheinkman e Shleifer (2003) desenvolveram um modelo teórico onde os ricos teriam um incentivo, a capacidade e uma oportunidade para subverter as instituições políticas, regulatórias e legais do país em seu benefício próprio.

Uslaner (2008) comunga com essa tese quando afirmar que os ricos têm mais oportunidades para se envolver em corrupção e mais a ganhar com ela.

Hunt e Laszlo (2012) afirmam que os ricos pagam subornos com mais frequência.

Karstedt e Farrall (2006) concluíram que os crimes de colarinho branco e a corrupção de elite são percebidos como menor gravidade.

Para Soreide (2014), a impunidade para casos de corrupção envolvendo ricos e poderosos prejudica a confiança nas instituições, e criam incentivos que perpetuam práticas corruptas entre as elites econômicas e políticas. Nessa mesma linha, Rose-Ackerman e Palifka (2016) afirmaram que a corrupção das elites ricas e poderosas, pode ser difícil de combater devido à influência política dos envolvidos e à complexidade dos esquemas utilizados.

Transparency International (2017) cita que a percepção de que "há uma lei para os ricos e outra para os pobres" reduz a confiança no sistema de justiça e incrementa o ciclo de corrupção e impunidade. O Índice de Percepção da Corrupção, produzido por ela, desde 1995, avalia 180 países e territórios, atribuindo notas em uma escala entre 0 e 100. Quanto maior a nota, maior

³¹Tradução nossa: Em termos de crescimento econômico, a única coisa pior do que uma sociedade com uma burocracia rígida, supercentralizada e "desonesta" é uma com uma burocracia rígida, supercentralizada e honesta. Uma sociedade que é relativamente incorrupta - uma sociedade tradicional, por exemplo, onde as normas tradicionais ainda são poderosas - pode encontrar uma Certa quantidade de corrupção como um lubrificante bem-vindo, facilitando o caminho para a modernização.

é a percepção de integridade do país. No ranking de 2023³², o Brasil aparece na posição de 104 com 36 pontos, atrás de países como Colômbia (87º/40 pontos), Chile (29º/66 pontos) e Uruguai (16º/73 pontos).

Veira (2008) trouxe uma importante observação sobre as pesquisas dos efeitos negativos da corrupção sobre os indicadores de crescimento. O autor cita a pesquisa de Paolo Mauro (1996) como pioneira ao procurar demonstrar o aspecto econômico, produtividade do setor público, investimento e instabilidade política, e afirma que a partir de então, as evidências empíricas do efeito da corrupção sob diversas variáveis agregadas proliferam-se na literatura. Com uma extensa lista de fundamentos diversos, ele faz a consolidação dos autores por abordagem da causa de que a corrupção é o resultado.

Rose-Ackerman e Palifka (2016) concordam e dizem que nas compras públicas, se pode observar suborno, extorsão, fraude, nepotismo, e desvio de recursos públicos, e isso pode ocorrer em todas as fases do processo de compras, desde o planejamento até a execução do contrato.

Os impactos econômicos da corrupção nas compras públicas aumentam os custos e diminui a qualidade dos bens e serviços fornecidos ao público, reduzindo a eficiência dos gastos públicos. (AURIOL,2006).

Embora o combate a fraudes e crimes seja uma prioridade no controle da administração pública, é crucial reconhecer que nem todas as perdas de recursos públicos são resultado de atividades ilícitas. O desperdício, muitas vezes fruto de ineficiência ou má gestão, representa outro desafio significativo que demanda atenção dos órgãos de controle

3.6 Compras públicas

O controle efetivo das compras públicas contribui para a redução de custos, aumento da transparência e melhoria da qualidade dos bens e serviços adquiridos pelo poder público. Essa é uma abordagem constante de atuação do controle externo.

Segundo Soreide (2002), as compras públicas são particularmente vulneráveis à corrupção considerando a parcela e o volume dos gastos totais dos governos. Rose-Ackerman e Palifka (2016) dizem que nas compras públicas, se pode observar suborno, extorsão, fraude, nepotismo, e desvio de recursos públicos, e isso pode ocorrer em todas as fases do processo de compras, desde o planejamento até a execução do contrato.

³² Disponível em <https://pdfs.semanticscholar.org/bf7d/7528a7d3614f3550ec9ef1b869f7f7d731a1.pdf> acessado em 10/10/2024.

Lambsdorff (2007) aponta que a discricionariade excessiva dos funcionários públicos, a falta de transparência nas compras, e a ausência de mecanismos de controle e responsabilização facilitam a corrupção em compras públicas.

Garcia (2003) tratando especificamente sobre a corrupção em obras públicas afirma que no Brasil, existe a crença de que a corrupção surgiu, de forma organizada, a partir do governo Juscelino Kubitschek (JK). Para o autor, as obras públicas são um ambiente propício a atos corruptos porque apresenta um baixo nível de competição, ambiente burocrático com grande poder discricionário, a centralização das decisões burocráticas, as grandes quantias financeiras, as barreiras à entrada de novas empresas, as falhas no sistema de controle interno e externo e a íntima relação entre burocratas e empresas.

As formas de corrupção mais usuais no setor de obras foram a facilitação de contratos com a dispensa da licitação, fraude de licitações públicas, superfaturamento de uma obra rodoviária e a alteração de quantidades e especificações técnicas do projeto.

As compras públicas representam uma área de alto risco para a ocorrência de corrupção e ineficiência na gestão dos recursos públicos. Em resposta a esse cenário, os Tribunais de Contas têm direcionado esforços significativos para fiscalizar e auditar esses processos.

A promulgação da Lei 8.666/93 marcou um ponto de inflexão significativo no panorama das compras públicas no Brasil, inaugurando uma nova era no controle e fiscalização desses processos e de uma abordagem orientada para economia, eficiência e eficácia das ações desenvolvidas pela administração pública.

Desde então, se consegue observar a evolução na abordagem adotada pelos órgãos de controle, notadamente o Tribunal de Contas da União (TCU). Uma análise diacrônica dos manuais de auditoria empregados pelo TCU reflete não apenas mudanças nas práticas de auditoria, mas também uma compreensão mais sofisticada dos desafios e complexidades inerentes aos processos de compras públicas. Essa preocupação significativa reflete a contemplação das compras públicas em diversos de seus manuais/orientações técnicas sobre os instrumentos de controle externo.

Na Portaria nº 204, de 20 de abril de 1995, que autorizava a aplicação, em caráter provisório e experimental, do Manual de Instruções de Processos de Tomadas e Prestações de Contas no Tribunal de Contas da União, há no item 3.3.1.5 apenas a citação da “Regularidade dos processos licitatórios, dos atos relativos a dispensa e inexigibilidade de licitação bem como dos contratos” como ponto de verificação pela auditoria.

Na primeira versão do Manual de Auditoria de Desempenho do Tribunal de Contas da União, publicado em 1988, a apresentação da publicação evidencia a prática das chamadas

auditorias operacionais, voltadas para uma ampliação de verificação, que deveria passar a observar os contextos envolvendo os princípios da economia, eficiência e eficácia das ações desenvolvidas pela administração pública. Naquela versão, a auditoria operacional objetivava examinar a ação governamental quanto aos aspectos da economicidade, eficiência e eficácia.

O foco da auditoria operacional era expressado com a análise do processo de gestão nos seus múltiplos aspectos – de planejamento, de organização, de procedimentos operacionais e de acompanhamento gerencial, inclusive quanto aos seus resultados em termos de metas alcançadas.

As auditorias passaram a verificar, obrigatoriamente a adequação da estrutura organizacional aos objetivos do órgão ou entidade; o cumprimento das práticas recomendadas pela legislação para aquisição de bens e serviços; a adequação das aquisições no que se refere aos prazos, à quantidade, ao tipo, à qualidade e aos preços; a guarda e manutenção dos bens móveis e imóveis; a existência de rotinas e procedimentos de trabalho documentados e atualizados; o uso adequado dos recursos humanos, instalações e equipamentos voltados para a produção e prestação de bens e serviços na proporção, qualidade e prazos requeridos; a extensão do cumprimento das metas previstas pela administração ou legislação pertinente.

Em 2010, o Manual de Auditoria de Natureza Operacional altera a sua denominação para Manual de Auditoria Operacional. Entre as mudanças observadas, a escolha do critério de auditoria operacional se flexibiliza, ampliando para outros critérios, permitindo a utilização de leis, regulamentos, fundamentação científica, referências literatura especializada, normas profissionais e boas práticas.

O manual evidencia ainda o exame da economicidade que abrange a verificação de práticas gerenciais, sistemas de gerenciamento, benchmarking de processos de compra e outros procedimentos afetos à auditoria operacional, enquanto o exame estrito da legalidade de procedimentos de licitação, fidedignidade de documentos, eficiência dos controles internos e outros deverão ser objeto de auditoria de conformidade. Na prática, poderá haver alguma superposição entre auditoria de conformidade e auditoria operacional.

Além do Manual de Auditoria Operacional do TCU, o Manual de Auditoria de Conformidade também cita " Amostragem – selecionar itens e associá-los a documentos originais (por exemplo, contratos de compra ou faturas)." (TCU, Manual de Auditoria de Conformidade, p. 115). O Referencial de Combate à Fraude e Corrupção explicita os tipos de fraudes envolvendo compras. No que tange a auditoria sobre as compras públicas, o tema é tratado em inúmeros documentos produzidos pelo TCU.

3.7 Desperdícios

Em uma outra abordagem muito relevante, mas que não tem o mesmo protagonismo sobre a fraude, é o desperdício. O seu combate é uma das inúmeras vertentes que o controle externo tem a obrigação de fazer, seja pelo aspecto técnico, seja pelo controle social.

Santos (2016) afirma que estudos da CGU em prefeituras apontam predominância de problemas classificados como desperdício passivo, ineficiência, má gestão, sendo essas ocorrências mais frequentes do que constatações relacionadas à corrupção.

Bandiera et al. (2009) usaram dados da área de compra de bens realizada pelos órgãos públicos na Itália e examinaram se os desperdícios são determinantes do custo dos serviços prestados por órgãos públicos. Os desperdícios foram classificados em ativos e passivos. Desperdício passivo seria os gastos realizados de forma desnecessária para o ente público sem, contudo, seu responsável ser beneficiado financeiramente em decorrência de tal gasto. Desperdício ativo foi denominado como a efetiva corrupção porque ocorre quando um indivíduo se beneficia financeiramente e, por conseguinte, causa prejuízo ao ente público. A pesquisa revelou que 83% dos gastos dispensáveis aconteceram em virtude do desperdício passivo (ineficiência da gestão pública).

Dias et al. (2013), analisando os relatórios de auditoria realizados pela CGU, originados do programa de fiscalização por sorteios públicos, com o objetivo de identificar os fatores associados aos desperdícios ativo (corrupção) e passivo (ineficiência), que ocorreram no processo da gestão pública dos gastos realizados na área da saúde, concluíram que há necessidade premente de “implantação de mecanismos de governança no setor público, os quais poderiam reduzir o desperdício ativo e passivo”.

Marin et al. (2014) identificaram os desperdícios ativo e passivo que contribuem com a má aplicabilidade dos recursos repassados pela União para o Ministério das Cidades, para o desenvolvimento de programas e ações de governo nos municípios do Estado do Pará. Os autores certificaram-se que os dois tipos de desperdícios foram encontrados na amostra analisada, e as irregularidades mais frequentes foram as categorias Desvio de recursos, Licitação Irregular e Falta de Publicidade (FRAIHA, 2014).

A auditoria de governança nas leis orgânicas dos órgãos pode proporcionar a eficiência administrativa ao exigir que os macroprocessos estejam descritos. Ao otimizar processos administrativos, eliminar redundâncias e implementar tecnologias modernas, as organizações podem reduzir significativamente o uso excessivo de materiais e tempo, uma estratégia de combate ao desperdício.

A aderência do TCU a essa nova modalidade potencializa os seus resultados e a sua abrangência.

3.8 Tribunal de Contas Da União

O Tribunal de Contas da União (TCU) destaca-se como uma instituição de controle externo de grande relevância no meio ambiente de contas brasileiro, não apenas por sua atuação em todo o território brasileiro e a sua dimensão, mas também por ser o Tribunal que representa o controle externo brasileiro nos fóruns internacionais, o que garante a ele o reconhecimento como uma das Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) mais atuantes no cenário global. Essa atuação que de um lado garante a ele um lugar privilegiado nas discussões mais importantes sobre o controle externo e de outro, obriga-o a distribuir esse conhecimento internamente.

Mesmo sem qualquer hierarquia ou subordinação entre as cortes de contas estaduais e o TCU, há uma percepção de que ele seria um tipo de órgão central. Outro ponto é o volume de recursos que é controlado por ele e o seu próprio orçamento, que obrigam a possuir capilaridade nacional e uma estrutura mais robusta. Neste contexto, natural que ele seja um ponto de referência para as cortes de contas de menor porte. A disponibilidade dos instrumentos de auditorias, manuais e documentos orientadores pelo TCU consolida a sua liderança na medida em que provoca grande influência de como as auditorias são realizadas.

No âmbito dos documentos técnicos, o TCU oferece uma variedade bem grande de instrumento afetos à auditoria que vão desde orientação de acompanhamento, inspeção, levantamento e monitoramento. Fazem parte ainda as orientações mais específicas tais como a Fiscalizações de Orientação Centralizada – FOC, Referenciais Básicos de Governança e os manuais de auditoria.

São disponibilizados os manuais de Auditoria de Conformidade, Financeira e Operacional, Roteiros das Tomadas de Contas Especial e Recurso, Documentos Orientadores que envolvem o controle de qualidade e gerenciamento e as matrizes-padrão de auditoria (planejamento e possíveis achados). Atualmente o TCU utiliza a versão do Manual de Licitações e Contratos especificadamente no trato das compras públicas. Entre os documentos disponibilizados, tem-se o Código de Ética e as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (NAT), que definem os requisitos básicos para assegurar que os auditores sejam independentes, íntegros, imparciais, objetivos e competentes no desenvolvimento dos trabalhos de auditoria para que tenham qualidade, não suscitem quaisquer suspeitas e sejam dignos de respeito e confiança por parte de seus usuários e do público em geral.

Estes documentos, fruto da experiência e expertise acumuladas pelo TCU, frequentemente servem como referência para outras instituições de controle, tanto no Brasil quanto no exterior. Por esses motivos que esse trabalho se vale das publicações do TCU como referência de análise comparativa, em especial o da auditoria de governança para fundamentar as tendências nacionais.

Em uma análise mais holística, a convergência entre o protagonismo institucional do Tribunal de Contas da União, no âmbito federal, e os Tribunais de Contas dos Estados/Municípios, no âmbito estadual e municipal, a tradição histórica das Cortes de Contas do Brasil e as expectativas que pairam sobre o controle externo configura um cenário propício para uma abordagem mais assertiva na internalização do controle de governança pública no Brasil.

As demandas sociais por maior eficiência, transparência e integridade na administração pública surgiram de forma mais contundente desde que o Brasil adotou o modelo gerencial de administração pública, na década de 1990. Este modelo, inspirado nos princípios da *New Public Management*, foi introduzido no país principalmente através do Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (1995), sob a liderança do então ministro Luiz Carlos Bresser-Pereira (BRESSER-PEREIRA, 1996). Essas reformas foram cercadas de avanços e retrocessos, permanecendo por muitos anos no país, mesmo enfrentando diferentes tipos de resistências como o corporativismo dos velhos burocratas, interesses eleitorais dos políticos e dos capitalistas pelos benefícios do Estado (BRESSER-PEREIRA, 2001)

O modelo gerencial buscava superar as limitações do modelo burocrático, focando em resultados, eficiência e qualidade dos serviços públicos. No entanto, as expectativas geradas por esta mudança de paradigma não foram integralmente atendidas (ABRUCIO, 2007).

A incerteza quanto à plena implementação do modelo gerencial proposto nos anos 80, aliada à evolução do entendimento sobre o controle externo e a utilização da auditoria de conformidade tendo como critério as leis orgânicas, abre uma janela de oportunidade para que os Tribunais de Contas assumam um papel de destaque na transformação e implantação definitiva de um modelo gerencial técnico na administração pública em todas as esferas de poder.

No século 21, é inconcebível que órgãos públicos não possuam uma qualidade técnica de gestão adequada ao propósito para o qual foram criados, sem nenhuma perspectiva de mudança, em um conflito eterno que prejudica a imagem do Estado.

Este cenário de defasagem gerencial representa uma oportunidade significativa para as Cortes de Contas assumirem um papel de liderança institucional. A abordagem aqui defendida,

se adotada em escala nacional, pode modificar este panorama, proporcionando uma mudança substancial e duradoura na administração pública. Neste contexto, entendem-se que caberia ao Tribunal de Contas da União adotar, recomendar e divulgar essa modalidade para todas as outras cortes em uma ação coordenada, aproveitando a capilaridade dos Tribunais de Contas do Brasil.

SEÇÃO 4 – INSTRUMENTOS DE CONTROLE

4.1 Instrumentos de controle e auditoria

Foi a contabilidade a primeira que conseguiu sistematizar uma metodologia científica permitindo, com esses elementos, a verificação objetiva do patrimônio das instituições, seria uma espécie de controle objetivo do poder. A contabilidade³³ foi instituída preliminarmente nas companhias privadas e posteriormente nos reinos, como o primeiro controle sobre riquezas tecnicamente sustentado.

A consolidação da contabilidade no ambiente público surge principalmente na necessidade de controle dos gastos dos governos com as guerras. Inicialmente essa era uma ferramenta a serviço e proteção do patrimônio dos reis, já que a ideia de controle institucional, como medida de limitação dos gastos público, nasceu somente a partir da separação dos poderes³⁴ e evoluiu significativamente ao longo do tempo.

Auditoria e contabilidade nunca foram expressões sinônimas. Essa, a contabilidade, é uma das interfaces utilizadas pela auditoria. No mesmo modo que não há consenso acerca das gêneses da contabilidade, não há um registro histórico exato sobre início da prática de auditoria.

O estabelecimento de um conceito é uma atividade importante em um trabalho acadêmico, todavia, considerando a quantidade do conhecimento disponível, é também uma das mais árduas. Fixar parâmetros mínimos na busca de um conceito contribui com essa tarefa porque permite captar a essência do pensamento e construir um diálogo coerente entre as correntes que foram prestigiadas pelo autor.

Originado da língua latina, o termo ‘auditor’ quer dizer ‘ouvinte’, todavia, a palavra que vem do idioma inglês ‘*to audit*’ que quer dizer ‘examinar, ajustar, retificar e certificar’, “que na verdade não é utilizado exclusivamente no contexto contábil, faz-se o uso da mesma nomenclatura em outras atividades distintas, mas praticadas com objetivos semelhantes” (ATTIE, 2018).

Frosi (2015) afirma que os primeiros registros das atividades relacionadas à auditoria foram encontrados na antiga Suméria datados de mais de 4.500 a.C. Em Roma, a auditoria surge

³³Não se consegue precisar quando teve a necessidade de controlar bens, ou a noção da riqueza. A contabilidade que inicialmente fez este controle. Entre 8000 e 3000 a.C. foram utilizados como técnicas de registros as fichas de barro, na época não existia o conceito de valor e moeda. Em 3250 a.C. surgiram envelopes ou as caixas elaboradas com barro que controlavam as entradas e saídas da produção agrícola e os rebanhos de animais. Cada envelope ou caixa representava um bem e a quantidade de fichas depositadas dentro do mesmo representava a quantidade de bens, direitos a receber e até mesmo obrigações.

³⁴A ideia da Separação de poderes é uma construção sociológica complexa que vem desde as reflexões iniciais de Aristóteles até a formulação clássica de Montesquieu, passando pela influência decisiva de Locke.

como meio de controlar as transações comerciais do antigo império. Na França, no século XII, os barões faziam a leitura pública de suas contas, diante de funcionários designados pela Coroa. No período carolíngio, o imperador Carlos Magno (768-814) instituiu a figura dos *missi dominici*³⁵. (CARDOSO; RODANTE, 2007).

Pinheiro (2010) relata que na Inglaterra, durante o reinado de Eduardo I, era direito dos barões enviar representantes oficiais para a conferência das contas. O Autor afirma ainda que os documentos usados para essa comprovação devem ser considerados os primeiros relatórios de auditoria, cuja denominação era “*Probatum sobre as Contas*”.

O cargo de auditor, criado na Inglaterra em 1314, durante o reinado de Eduardo II, objetivava instalar um sistema de controle sobre os gastos do governo, e verificar as receitas dos impostos. (FROSI, 2015)

Na Idade Média, e após o Renascimento, apareceram as associações profissionais para a realização de Auditoria, como os Conselhos Londrinos, em 1310; o Collegio dei Raxonati, em 1581, na cidade de Veneza; o Tribunal de Contas, em 1640, em Paris e a Academia dei Ragionieri, em 1658, nas cidades de Milão e Bolonha.

4.2 Conceitos acadêmicos

Na busca de compreender abstratamente o que é auditoria, buscaram-se alguns conceitos acadêmicos que tentam explicar qual é a sua essência e o sentido, afastando-a do seu aspecto prático de origem dos manuais.

Franco e Marra (2001) iniciam sua definição com o objetivo, portanto, ela seria a atividade que tem como objetivo o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionados ao controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses fatos e das demonstrações contábeis deles decorrentes.

Para Sá (1998) a auditoria é uma tecnologia contábil aplicada ao sistemático exame dos registros, demonstrações e de quaisquer informes ou elementos de consideração contábil, visando apresentar opiniões, conclusões, críticas e orientações sobre situações ou fenômenos patrimoniais da riqueza, pública ou privada, quer ocorridos, quer por ocorrer ou prospectados e diagnosticados.

³⁵*Missi dominici*: eram inspetores reais encarregados de percorrer o império e informar o soberano sobre a administração dos seus domínios.

Cordeiro (2011) introduz o proprietário na sua definição quando afirma que a auditoria sempre será contratada por uma pessoa, ou grupo de pessoas, para o exame e a verificação de documentos e registros contábeis e administrativos, de forma que o auditor, após essa análise, possa emitir uma opinião sobre a validade desses documentos e registros, que serão de utilidade para as tomadas de decisão nas organizações.

Para Cunha e Beuren (2006) a atividade profissional exercida pelo auditor é vinculada às percepções de credibilidade, lisura, responsabilidade e confiabilidade, perante a sociedade, refletida no parecer emitido. O auditor, se valendo das técnicas de auditoria, deve reunir evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar e suportar seu parecer.

Attie (2018), nesse mesmo viés, afirma que a necessidade de comprovação, por parte dos investidores e proprietários, da realidade econômico-financeira, juntamente com o patrimônio das empresas para captar recursos junto a terceiros foi a fundamentação da criação desse controle. Ele cita que contabilidade foi a primeira disciplina desenvolvida para auxiliar o administrador, surgindo a auditoria como ferramenta de controle e confirmação da própria contabilidade. Para o autor, auditoria é uma atividade especializada da área contábil, que visa testar a eficácia e eficiência dos controles implantados sobre o patrimônio das empresas, com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado ou operação.

No aspecto jurídico, tem-se que foi o Reino Unido que obrigou, por lei, a auditoria nas demonstrações financeiras sociedades de responsabilidade limitada, tratadas com as sociedades anónimas, em 1990, e a partir daí, há um processo de evolução técnica (PACHECO; OLIVEIRA; GAMBA, 2007). Destaca-se também que há críticas sobre os conceitos acadêmicos do que seria auditoria.

4.3 Conceitos práticos

Nesta vertente, Knechel, W. R. (2010) afirmou que entre a pesquisa acadêmica em auditoria e a prática profissional há uma enorme desconexão, e ele concluiu que os acadêmicos se concentram em questões teóricas e metodológicas, enquanto os profissionais buscam orientações práticas e aplicáveis. Entre o viés prático e o acadêmico, Francis, (2011) cita que a complexidade e variabilidade das situações de auditoria tornam difícil a generalização teórica, levando a uma dependência maior de orientações práticas e baseadas em casos concretos, que são mais facilmente apresentadas em formato de manual. Power, M. (2003) entende que a codificação dessa prática em manuais, guias operacionais e padrões profissionais foi se estabelecendo paulatinamente no tempo desde do início do século passado.

A auditoria pode ser definida, segundo o Manual de Auditoria Financeira do Tribunal de Contas da União (TCU), como um exame independente, objetivo e sistemático, baseado em normas técnicas e profissionais, com um confronto de uma condição com um critério, objetivando a emissão de uma opinião ou comentários.

Segundo Aguiar e Aguiar (2008 – apud ANDRADE; 2021) as auditorias são mais amplas do que as inspeções, caracterizando por um procedimento sistemático que avalia o objeto examinado a partir de critérios estabelecidos previamente, com um viés conclusivo, a fim de permitir a tomada de decisões pelos Tribunais de Contas. As inspeções estão contidas nas auditorias, servindo de subsídio às avaliações e conclusões, dado o seu caráter meramente informativo e instrutório.

Há uma semelhança nessa definição quando confrontada com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA) emitidas pelo International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). Para essa instituição, a auditoria é um “processo sistemático de obtenção e avaliação objetivas de evidências sobre afirmações a respeito de ações e eventos econômicos”. Há ainda na definição os confrontos entre as afirmações e critérios estabelecidos, e de comunicação dos resultados a usuários interessados.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), na NBC TA 200, define auditoria de forma incidental quando trata do seu objetivo. Para o CFC a auditoria seria a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável.

A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), em suas Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), descreve a auditoria como um processo sistemático de obter e avaliar objetivamente evidências para determinar se as informações ou as condições reais de um objeto estão de acordo com critérios estabelecidos.

A auditoria, atualmente, é uma prática profissional contínua, constante e ininterrupta, que se consolidou no tempo, graças a uma economia de escala, permitindo a sua universalização com uma forte base de conhecimento derivado da experiência dos profissionais.

4.4 Diferença de razoabilidade

Um ponto importante que transcende ao conceito de auditoria, mas que há o impacto relevante é a diferença de razoabilidade que pode ser entendida como a diferença de expectativas entre o que o público espera que o auditor alcance e o que este pode razoavelmente realizar (ALMEIDA, 2004).

Geralmente, o público espera de uma auditoria mais do que ela pode proporcionar em termos práticos. Uma auditoria não consegue detectar todos e quaisquer tipos de fraude, independentemente da sua materialidade. O estudo realizado por Porter (1993) demonstrou que entre o público existe a convicção de que o auditor examina todas as transações da empresa, quando, na prática, o auditor baseia a sua opinião em amostras. A diferença entre o que se espera do trabalho dos auditores, e a percepção do público do desempenho do auditor chama-se diferença no desempenho.

4.5 Auditoria no Brasil

Ricardino e Carvalho (2004) dizem que a primeira evidência concreta da atividade de auditoria no país pode ser observada no Decreto nº 2935, de 16 de junho de 1862, que aprovava a reorganização da Cia. de Navegação por Vapor-Bahiana – Anonyma (sic). Àquela época, tanto o empreendimento quanto seus estatutos deveriam ser aprovados por lei. O capítulo XVII, do referido estatuto, denominado "Dos Auditores", citou que eles [os auditores] “serão designados pela primeira assembléia ordinária de cada ano. E que eles examinarão as contas da Cia. [...]”.

Perez Junior (2010) e Attie (2018) citam que o primeiro parecer de auditoria foi emitido pela Clarkson & Cross em abril de 1903. Relativo ao exame dos livros de São Paulo Tramway, Light and Power Company, na sua matriz em Toronto, Canadá; eram mencionados os recebimentos da filial de São Paulo. Não se consegue, segundo os autores, ter a certeza se esses auditores mantinham escritório no Brasil ou vieram de Toronto, expressamente para aquela finalidade. Os autores dizem a alteração contratual foi assinada em Londres, em 1911, por Sir Henry Thomas McAuliffe, Alfred Edward Maidlow e David Bell, a firma de auditoria McAuliffe Davis Bell & Co., mais tarde Arthur Andersen S/C, comprovam que a empresa mantinha um escritório no Rio de Janeiro, desde 21 de outubro de 1909. Em 1915, a firma Price Waterhouse abriu escritório no Rio de Janeiro, tendo-se incorporado à W. B. Peat & Co. e Touche, Faller & Co., na América do Sul. Richard Wilson, então gerente em Nova York, assumiu a filial.

Cordeiro (2011) informa que apesar da profissão de auditor estar organizada, somente em 26 de março de 1957, na instalação do Instituto dos Contadores Públicos do Brasil que se obteve um conjunto de normas aplicáveis à atividade. Em 1968, o sistema financeiro nacional passou a reconhecer a atividade no ato do Banco Central do Brasil (Resolução 88, de 30 de janeiro de 1968). Em 1972, surgem as regulamentações do Conselho Federal de Contabilidade e a formação de um órgão nacional para congregar os auditores – o Instituto dos Auditores

Independentes do Brasil (Resolução 220/72, e circulares 178/72 e 179/72, do Banco Central do Brasil, e Resoluções CFC 317/72 e 321/72). Essas normas criaram o cadastro especial de auditores independentes nos Conselhos Regionais e aprovaram as normas e procedimentos de auditoria elaborados pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil.

4.6 Tipos de auditoria

Como se sabe que os conceitos de auditoria foram construídos paulatinamente em evolução temporal após crises e fraudes, o seu desdobramento e a sua classificação seguiram esse mesmo caminho.

Crepaldi e Crepaldi (2016) classificam as auditorias nos seguintes tipos: (i) Auditoria de demonstrações financeiras e (ii) auditorias operacionais ou de gestão.

Há ainda a classificação quanto: ao órgão ou autoridade que o exercita (administrativo, legislativo ou judicial); ao momento em que se efetiva (prévio, concomitante ou posterior), e à extensão (legalidade ou de mérito e de resultados).

Quanto ao momento da sua execução, pode ser: prévio (antes de ser praticado o ato administrativo); concomitante (simultâneo ao ato administrativo), e posterior (realizado após a prática do ato). Em relação à extensão, o controle pode ser de legalidade (quando se verifica a aderência do ato administrativo à lei) e/ou de mérito/resultados (quando se objetiva aferir a conveniência e oportunidade do ato, bem como a boa gestão da coisa pública, avaliando-se os aspectos da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade) (SOUZA,2007).

As primeiras estão vinculadas às demonstrações financeiras que são informações, preparadas por escrito, destinadas a apresentar a situação e a evolução do patrimônio da empresa aos administradores e a terceiros, alheios a ela. Os princípios e normas de contabilidade geralmente aceitas, para a elaboração das demonstrações financeiras, que se referem basicamente à avaliação do patrimônio e à maneira de apresentar as informações nelas contidas são balizas presentes nesse tipo.

As auditorias operacionais ou de gestão são as que analisam os planos e diretrizes da empresa, mensurando a eficiência da gestão das operações e sua consistência com os planos e metas. Revisa metodicamente os programas, organizações, atividades ou segmentos operacionais, com a finalidade verificar se os recursos estão sendo usados eficientemente e se estão sendo alcançados os objetivos operacionais. Está muito mais vinculada a uma visão sistêmica, em que todas as pessoas envolvidas na tomada de decisões deveriam ter a preocupação de análise de riscos e conhecimento amplo das linhas de negócios da empresa/cliente.

Além dessa classificação, atualmente se consegue visualizar pelo menos dez tipos específicos de auditoria que são utilizados em manuais. A seguir a relação dos conceitos originários de manuais dos tipos auditoria:

Tabela 01 – Tipos de auditoria e fontes

Tipo de Auditoria	Definição	Fonte
Auditoria Financeira	"Exame independente das demonstrações financeiras de uma entidade, com o objetivo de expressar uma opinião sobre se essas demonstrações estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável"	IFAC (2018)
Auditoria de Conformidade	"Avaliação independente para determinar se um dado objeto está em conformidade com as normas aplicáveis identificadas como critérios"	NBASP 400, TCU (2017); IIA (2019)
Auditoria Operacional	"Exame independente, objetivo e confiável que analisa se empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações do governo estão funcionando de acordo com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade"	NBASP 300, TCU (2017); INTOSAI (2017)
Auditoria de TI	"Processo de coletar e avaliar evidências para determinar se os sistemas de informação e os recursos relacionados protegem adequadamente os ativos, mantêm a integridade dos dados e das operações, alcançam os objetivos da organização de maneira eficaz e consomem recursos de maneira eficiente"	ISACA (2020)
Auditoria de Compras Públicas	"Exame da legalidade, economicidade, eficiência e eficácia dos processos de aquisição de bens e serviços pela Administração Pública"	TCU (2010); OECD (2019)
Auditoria Integrada	"Combinação de elementos de auditoria financeira, de conformidade e operacional, visando uma avaliação abrangente da gestão pública"	TCU (2020); CAAF (2019)

Fonte: organizada pelo autor

Tabela 01 – tipos de auditoria e fontes

Tipo de Auditoria	Definição	Fonte
Auditoria Ambiental	"Processo sistemático, documentado e independente para obter evidências de auditoria e avaliá-las objetivamente para determinar a extensão na qual os critérios de auditoria do sistema de gestão ambiental estabelecidos pela organização são atendidos"	ISO 14001 (2015); EAC (2018)
Auditoria de Fraude	"Exame proativo de atividades, controles e transações de uma organização para determinar se ocorreram fraudes, estão ocorrendo ou podem ocorrer"	ACFE (2020)
Auditoria de Desempenho	"Análises objetivas para auxiliar a administração e os responsáveis pela governança e supervisão na melhoria do desempenho e das operações do programa, redução de custos, facilitação da tomada de decisões e contribuição para a responsabilidade pública"	GAO (2018)
Auditoria Social	"Processo pelo qual uma organização analisa sua eficácia social e seu comportamento ético em relação a seus objetivos, de modo que possa melhorar seus resultados sociais e solidários e dar conta deles para todas as pessoas comprometidas por sua atividade"	

Fonte: organizada pelo autor

4.7 Auditoria governamental brasileira – definições e finalidades

Sabe-se que as normas de contabilidade e auditoria são submetidas tecnicamente à harmonização internacional, todavia, elas são fortemente influenciadas pelas diferenças na cultura e prática de negócios, da estrutura política e regulatória, o sistema legal, os valores monetários, as taxas de inflações locais, o risco de negócio e os impostos (CHOI; MEEK, 2005). Isso afeta a maneira das entidades conduzirem as suas operações, os relatos financeiros e outros instrumentos de auditoria. Por esse motivo, a análise do caráter doméstico da auditoria governamental e as suas camadas e recortes assume importância.

A auditoria governamental pode ser definida como um tipo específico da auditoria que se fortaleceu no ambiente do setor contábil, objetivando a verificação das demonstrações contábeis.

Todavia, Braga (2013) afirma que nesse seguimento, a opinião sobre a gestão, seus controles, seus atingimentos de metas e os aspectos de legalidade e economicidade são mais observados e valorizados do que a auditoria chamada de contábil. “A auditoria governamental envereda pelo risco como ferramenta de avaliação, e pela prevenção de outras falhas, olhando o passado e pensando no futuro”.

O Autor continua dizendo que, na literatura atual, a auditoria governamental é tratada como o exame efetuado sobre órgãos e entidades, bem como funções, processos e programas, em relação aos aspectos contábeis, orçamentários, financeiros, econômicos, patrimoniais e operacionais, avançando de um paradigma de descoberta de erros e fraudes para uma função preventiva e orientadora, voltada para agregar valor à administração pública.

A auditoria governamental sofre da carência de uma cultura de riscos, comum aos diversos segmentos da gestão pública no Brasil (BRAGA; MARCIAPE NETO, 2012), ainda que a área de controle governamental seja avançada no tema.

A auditoria, segundo as Normas do Controle Interno do Poder Executivo Federal (INSTRUÇÃO NORMATIVA, 2001) visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal. Ela é tratada como uma técnica de controle do Estado. Atua na correção dos desperdícios, a improbidade, a negligência e a omissão e, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências.

A auditoria para as Normas de Auditoria Governamental NAGS (2011, p.11) é definido no item 1102.1:

1102 – AUDITORIA: exame independente, objetivo e sistemático de dada matéria, baseado em normas técnicas e profissionais, no qual se confronta uma condição com determinado critério com o fim de emitir uma opinião ou comentários.

1102.1 – AUDITORIA GOVERNAMENTAL: exame efetuado em entidades da administração direta e indireta, em funções, subfunções, programas, ações (projetos, atividades e operações especiais), áreas, processos, ciclos operacionais, serviços, sistemas e sobre a guarda e a aplicação de recursos públicos por outros responsáveis, em relação aos aspectos contábeis, orçamentários, financeiros, econômicos, patrimoniais e operacionais, assim como acerca da confiabilidade do sistema de controles internos (SCI). É realizada por profissionais de auditoria governamental, por intermédio de levantamentos de informações, análises imparciais, avaliações independentes e apresentação de informações seguras, devidamente consubstanciadas em evidências, segundo os critérios de legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade, ética, transparência e proteção do meio ambiente, além de observar a probidade administrativa e a responsabilidade social dos gestores da coisa pública.

1102.1.1.2 – AUDITORIA DE CUMPRIMENTO LEGAL: exame da observância das disposições legais e regulamentares aplicáveis

Os estudos para elaboração destas Normas de Auditoria Governamental iniciaram-se em 2006, no âmbito do Tribunal de Contas do Estado da Bahia (TCE-BA). Em 2009, passou a contar com o apoio institucional do Instituto Rui Barbosa (IRB) e do financiamento do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG), pelo Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados, Distrito Federal e Municípios Brasileiros (PROMOEX), subcomponente nacional. A elaboração das NAGs teve balizas nos Princípios Fundamentais de Auditoria Governamental incluídos nas normas da INTOSAI, os preceitos estabelecidos pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e de outras instituições internacionais, além da legislação pertinente aos Tribunais de Contas brasileiros e da experiência prática de seus profissionais de auditoria:

Essa dinâmica acabou por dar legitimidade aos conceitos e a sua larga utilização pelas auditorias de controle externo. É de se notar que no Brasil, a auditoria governamental adotou uma base teórica ampliada, enveredando para além dos aspectos contábil-patrimonial-financeiro, atingindo o aspecto legal, os resultados de gestão e políticas públicas e o político punitivo, em especial com a lei da ficha limpa.

4.8 Evolução e sustentação constitucional da auditoria

O controle das contas públicas no Brasil originou-se no período colonial, mas o Tribunal de Contas foi institucionalizado apenas na Constituição de 1891. A evolução da utilização da auditoria como instrumento do controle externo brasileiro pode ser verificada ao analisar os incrementos dados nas Constituições de 1946, 1967 e 1988. A base jurídica do Tribunal de Contas, fundamentada nos conceitos de "auditoria" e "legalidade", permite ao Controle Externo punir gestores que descumpram a legislação.

Observando essa melhora normativa constitucional que o Tribunal de Contas sofreu desde a constituição de 1946, consegue-se verificar que a combinação do termo “auditoria” e “legalidade” formam uma base jurídica capaz de sustentá-la. Sem esses esteios, o controle Externo jamais poderia punir um gestor que descumprisse a legislação.

A história normativa surge timidamente na Constituição de 1946. O texto do artigo 77³⁶ faz referência apenas a fiscalização. Não há nela nenhuma alusão sobre auditoria ou legalidade dos atos.

³⁶ Art. 77 - Compete ao Tribunal de Contas: I - acompanhar e fiscalizar diretamente, ou por delegações criadas em lei, a execução do orçamento;

Na Constituição de 1967 aparece pela primeira vez o termo auditoria³⁷, todavia este está vinculado à financeira e orçamentária.

Na Constituição de 1988, o artigo 70³⁸ traz expressamente o termo “quanto à legalidade”, proporcionando um viés capaz de garantir a auditoria de conformidade.

No inciso IV³⁹ do mesmo artigo, a Constituição permite que o controle externo possa fazer auditoria por iniciativa própria.

No inciso VIII⁴⁰, é autorizado ao controle externo a aplicar sanções decorrentes da violação da lei.

No inciso IX⁴¹ do mesmo artigo, verifica-se também que a Constituição garante a obediência do gestor sobre o cumprimento da lei.

Além desses trechos, existem citações sobre auditoria no inciso VII⁴² do artigo 71.

Com essa ampliação de competência do Tribunal de Conta, o controle externo sai de um locus de verificação de legalidade, originalmente previsto na doutrina da auditoria de conformidade, para um permissivo de avaliações mais complexas abrangendo áreas que possuem ou não regulação. Isso surgiu do resultado da comissão estabelecida no décimo terceiro encontro dos Tribunais de Contas do Brasil, realizado em Salvador em 1985. A comissão dedicou-se a oferecer sugestões ao debate constitucional sobre as competências das cortes de contas e demarcar mais claramente o campo de atuação do sistema de controle público, evitando-se, com isso, posições institucionais mal definidas ou propostas irreais (DE SOUZA, 1989).

Essa ampliação normativa permitiu também a auditoria de conformidade com base nos ditames constitucionais, legais, ou qualquer outra regulação, mesmo que subalterna. O

³⁷ § 1º -O controle externo do Congresso Nacional será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas e compreenderá a apreciação das contas do Presidente da República, o desempenho das funções de **auditoria financeira e orçamentária**, e o julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis por bens e valores públicos.

³⁸ Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, **quanto à legalidade**, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

³⁹ IV - realizar, **por iniciativa própria**, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;

⁴⁰ VIII - aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;

⁴¹ IX - assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade

⁴² VII - prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas

descumprimento de uma política pública, ou de um PPA, até os regulamentos internos ou as rotinas administrativas servem como critérios para avaliação da conformidade, por iniciativa administrativa própria, sem a necessidade de outro procedimento prévio para tal avaliação. Perfeitamente cabível reprovar as Contas pelo descumprimento do Regimento Interno pelo gestor.

Deve-se destacar que essa ampliação não aconteceu orgânica, ou incidentalmente, mas foi graças a participação de um trabalho técnico-político realizado pelos membros do Tribunais de Contas do Brasil.

Em outro aspecto bem relevante que nasce do arranjo constitucional foi que ao ampliar o escopo para essa verificação, tem-se a consolidação do controle externo como fiscal da legalidade, de ofício, da administração pública.

Extrapolando o plano constitucional, a Lei Orgânica do TCU (Lei nº 8.443/1992), replicada nos estados, complementa o ambiente jurídico das contas públicas no Brasil. Esta legislação incorpora valores constitucionais fundamentais, entre eles o dever de prestar contas, e prevê as condutas sancionadoras, elementos cruciais para a manutenção da ordem jurídico-administrativa.

No processo de contas, a omissão ou a violação da lei pelo gestor é conduta expressamente censurada pelo legislador. A consequência direta de tais atos é a reprovação das contas, conforme estabelecido no art. 16, inciso III, alíneas "a" e "b" da Lei nº 8.443/1992:

"Art. 16. As contas serão julgadas: (...) III - irregulares, quando comprovada qualquer das seguintes ocorrências: a) omissão no dever de prestar contas; b) prática de ato de gestão ilegal, ilegítimo, antieconômico, ou infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial;"

A legislação é categórica ao caracterizar a infração à norma legal como conduta sancionadora. Essas condutas estão intrinsecamente ligadas ao poder punitivo do Estado e à necessidade de manter a ordem social e jurídica, representando um "dever ser negativo". Em uma interpretação a *contrarium sensu*, o legislador estabelece uma expectativa de conduta em conformidade com a lei e os regulamentos aplicáveis.

4.9 Auditoria da conformidade

Dentre os vários tipos de auditoria, a de Conformidade deve ser considerada um marco muito relevante no que tange a evolução do controle externo, principalmente após as fraudes praticadas por instituições internacionais. Não se consegue identificar especificadamente

quando a auditoria tradicional expandiu o seu escopo para além da mera verificação dos aspectos contábeis, e incluiu a avaliação sob um prisma regulatório de conformidade com leis e regulamentos. Alguns autores⁴³ das décadas de 1960/1970 citam essa ampliação nas suas obras, sem identificar um marco relevante.

A auditoria de conformidade foi formalizada oficialmente na década de 1970 na ISSAI 400⁴⁴. Esta Norma Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) foi aprovada pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI)⁴⁵ em 2013, e traduzida pelo Tribunal de Contas da União (TCU) em 2017. Atualmente, sua definição consta na publicação "Princípios Fundamentais de Auditoria de Conformidade ISSAI 400" (INTOSAI, 2017, p.07):

"A Auditoria de Conformidade é a avaliação independente para determinar se um dado objeto está em conformidade com normas aplicáveis identificadas como critérios. As Auditorias de Conformidade são realizadas para avaliar se atividades, transações financeiras e informações cumprem, em todos os aspectos relevantes, as normas que regem a entidade auditada."

Um dos primeiros documentos oficiais da INTOSAI a tratar explicitamente da auditoria de conformidade foi a "Declaração de Lima sobre Diretrizes para Preceitos de Auditoria", adotada no IX Congresso da INTOSAI em Lima, Peru, em 1977. Embora não use o termo específico "auditoria de conformidade", este documento estabelece os princípios fundamentais que mais tarde seriam associados a este tipo de auditoria.

A Declaração de Lima (INTOSAI, 1977, p.5) trata sobre Diretrizes para Preceitos de Auditoria na Seção 4, e afirma o seguinte:

"Seção 4. **Auditoria de legalidade**, auditoria de regularidade e auditoria de desempenho.

1. A tarefa tradicional das Entidades Fiscalizadoras Superiores é auditar a **legalidade** e regularidade das operações financeiras e da contabilidade.

2. Além desse tipo de auditoria, cuja importância é inquestionável, há outro tipo de auditoria - a auditoria de desempenho - que é orientada para a verificação do desempenho, da economia, da eficiência e da eficácia da Administração Pública. A auditoria de desempenho abrange não só operações financeiras específicas, mas também todo o espectro de atividade governamental, incluindo **sistemas organizacionais e administrativos**."

(...)

As auditorias fiscais constituem, principalmente, **auditorias de legalidade** e regularidade; no entanto, ao auditarem a aplicação de leis fiscais, as Entidades

⁴³ Normanton, E. L. (1966). Mosher, F. C. (1979). Power, M. (1997)

⁴⁴ ISSAI 400 é uma das Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI - International Standards of Supreme Audit Institutions) emitidas pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) que trata dos Princípios Fundamentais de Auditoria de Conformidade.

⁴⁵ A INTOSAI, ou Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, é uma organização autônoma, independente e apolítica que atua como um guarda-chuva para a comunidade de auditoria governamental externa. Fundada em 1953, a INTOSAI opera como uma organização não-governamental com status consultivo especial junto ao Conselho Económico e Social (ECOSOC) das Nações Unidas.

Fiscalizadoras Superiores examinarão também o sistema e eficiência da cobrança de impostos, a consecução de metas de receita e, se adequado, proporão melhorias ao legislativo.

É importante notar que o termo "auditoria de legalidade e regularidade" mencionado nesse documento é essencialmente o que hoje conhecemos como auditoria de conformidade.

Posteriormente, em 1998, a INTOSAI publicou o “Código de Ética y Normas de Auditoría”, traduzido pelo TCU e publicada pelo Tribunal de Contas do Estado da Bahia em 2005. Na publicação não há uma seção específica sobre o que a "auditoria de conformidade", mas cita incidentalmente elementos que levam a uma definição, ainda que simples dela (INTOSAI, 2005, p.71,76).

3.4 Observância às Leis e Regulamentos Aplicáveis

3.4.1 As normas de procedimento na execução da auditoria estipulam que:

Nas auditorias de regularidade (contábil) deve-se verificar a observância às leis e regulamentos aplicáveis.

(...)

O auditor também deve estar atento a possíveis atos ilegais que possam ter um efeito indireto e significativo sobre as demonstrações contábeis ou sobre os resultados das auditorias de regularidade.

(...)

4.0.2 A expressão “elaboração de um relatório” abrange tanto o parecer e outras observações do auditor sobre um conjunto de demonstrações contábeis, formulados em decorrência de uma auditoria de regularidade (contábil e de cumprimento legal), como também o relatório propriamente dito do auditor, ao término de uma auditoria operacional.

A análise dessa “autêntica nova modalidade de auditoria⁴⁶” por Bittencourt (2005) comprova que a sua prática se difundiu somente no último quartil do século passado. Na época, o Autor, tratando exclusivamente sobre o que ele chamou de “nova auditoria de legalidade”, disse: “A denominação “auditoria de legalidade” é proposta por Anglès (1999, p. 29).” Bittencourt (2005, p.255). E explicava que a ela caberia a verificação estrita do cumprimento da legislação ou dos regulamentos de uma determinada área examinada:

Assim, faz sentido falar numa modalidade específica de auditoria de regularidade, distinta da auditoria financeira mas sobrepondo-se em parte ao seu escopo. Existirão auditorias de conformidade que não serão financeiras (por exemplo, a verificação do cumprimento de requisitos legais para seleção de ocupantes de cargos públicos, tais como a publicidade da seleção, a observância de concursos públicos e o atendimento de requisitos de escolaridade). Existirão auditorias financeiras que não serão de conformidade (a exemplo de uma avaliação dos riscos financeiros a que está exposto o portfolio da dívida pública em função das variáveis macroeconômicas). E. E que era possível existirem auditorias de conformidade que não serão financeiras, auditorias financeiras que

⁴⁶ Trecho extraído da obra: “Essa situação dá lugar a uma autêntica nova modalidade de auditoria: aquela dedicada à verificação estrita do cumprimento da legislação ou dos regulamentos relativamente a determinada área examinada.”

não de Conformidade e as que seriam tanto de natureza financeira quanto de conformidade. (BITTENCOURT, 2005, p.238)

A auditoria de legalidade foi um salto que permitiu a verificar a legalidade das contas além das práticas contábeis e financeiras. Há registro, não acadêmicos, que fazem diferenças entre a auditoria de legalidade (*legality auditing*) com a de conformidade (*compliance audit*), principalmente pelos seus termos originais na língua inglesa. No Brasil, com o passar dos anos, a auditoria de legalidade tornou-se a auditoria de conformidade.

É graças à metodologia utilizada na auditoria de conformidade que se garante a inclusão, como um critério técnico, das leis orgânicas dos órgãos públicos brasileiros, proporcionando uma base normativa para uma avaliação que vai além da legalidade e legitimidade, enverando pela eficiência das ações dos gestores públicos, o cumprimento do arcabouço regulatório e a governança pública, como pensou e exemplificou Bitencourt (2005).

Necessário ainda compreender como esses mecanismos se integram em um contexto mais amplo de governança. A governança, como veremos a seguir, não apenas incorpora os elementos de controle discutidos, mas também proporciona um framework mais abrangente para assegurar a eficácia, transparência e responsabilidade na gestão pública. Merece ainda uma reflexão relevante que acabou por engessar o próprio controle externo na medida em que a utilização dessa modalidade ficou vinculado fortemente a lei das licitações desde 1993.

SEÇÃO 5 – GOVERNANÇA

5.1 Aspectos gerais da governança

O termo "governança" é polissêmico, multidimensional (BUTA; TEIXEIRA, 2020) e ambíguo (ROSE-ACKERMAN, 2017). O seu emprego experimentou uma notável expansão de significado nas últimas décadas, sendo aplicado a uma ampla gama de contextos e disciplinas a ponto de se tornar uma panaceia para diversos males sofridos ao redor do mundo; versatilidade que apresenta desafios significativos para sua compreensão e aplicação precisa, porque cria uma questão essencialmente problemática no que se refere aos aspectos normativos de governança. Diferentes significados e operacionalizações do conceito provocam comparações entre objetos díspares (GISSELQUIST, 2014).

Há razoável consenso de que o conceito se vincula a “teoria da agência”, fenômeno que analisa os impactos na relação entre proprietários e gerentes. A partir daí, emerge o conceito de *accountability*, que se refere à responsabilidade de uma pessoa ou organização perante outra por algum tipo de resultado esperado (MOSHER, 1968).

O termo também é frequentemente utilizado para substituir outro, de tal modo que assuntos de governança passam a ser empregados como um eufemismo para corrupção, fraude, incompetência ou desperdício (ROSE-ACKERMAN, 2016). Dessa forma, distintos estudos podem atribuir significados diversos ao investigar a mesma pergunta de pesquisa (FUKUYAMA, 2013). Como governança é um significante com diversas possibilidades de significado, é fundamental que se tenha cautela ao analisar esses índices, pesquisas ou mesmo uma produção científica, uma vez que podem estar mensurando conceitos diversos de governança (GISSELQUIST, 2014).

Há relatos históricos de que o termo governança tenha surgido na França, no século XII, consignando um sentido técnico de direção dos “bailiados” (*bailliages*). Na idade média, o termo seria utilizado para caracterizar o modo de organização do poder feudal. O termo "governança" (*governance* em inglês) constou no Dicionário de Webster de 1828: "*GOVERNANCE*, n. *Government; exercise of authority; direction; control; management, either of a public officer, or of a private guardian or tutor*⁴⁷".

Segundo Álvares, Giacometti e Gusso (2008), a governança remonta à década de 1930, refletindo o distanciamento entre a propriedade e o controle.

⁴⁷ GOVERNANÇA, s. Governo; exercício de autoridade; direção; controle; gestão, seja de um funcionário público ou de um tutor ou guardião privado.

Boas Filho (2016) afirma que o termo governança teria ressurgido como uma das noções fundamentais no âmbito das empresas e das organizações no último quarto do século XX. O Autor aduz que governança pode ser entendida, em termos gerais, como a organização e a repartição de poderes entre diferentes instâncias de uma empresa, expressando um conjunto de procedimentos e de estruturas cuja finalidade seria a gestão eficaz de modo a assegurar transparência e equilíbrio de poderes entre administradores, proprietários e seus representantes. Seria ainda uma forma de evitar o conflito de agência.

Rhodes (2007) evidencia o termo “governança de rede”. Ele afirma que governança seria um novo processo de governar, ou uma condição alterada de regra ordenada, ou um novo método pelo qual a sociedade é governada. Para ele, “governança de rede” tem duas faces, uma que descreve a mudança do setor público, causada pelas reformas da década de 1980 ou a governança unida da década de 1990, que buscava melhorar a coordenação entre os departamentos governamentais e as outras organizações multifacetadas, e a outra que é o modelo hierárquico de governo não é mais aceitável. "governança tornou-se um termo *catch-all* (pega-tudo) para uma variedade de fenômenos relacionados à mudança na natureza e papel do Estado nas últimas décadas do século XX". As observações destacam a natureza abrangente que o conceito adquiriu, transcendendo suas origens no âmbito da administração pública e ciência política. Essa polissemia amplia a complexidade quando governo, governabilidade e governança são discutidos em um mesmo contexto.

Na esfera privada, a governança, chamada de corporativa, se destina a proteger os acionistas (principal) das condutas dos gestores (agentes). A chamada teoria da agência, originalmente desenvolvida para analisar as relações entre acionistas e gestores em empresas privadas, tem sido utilizada para entender as relações entre cidadãos (principais) e funcionários públicos eleitos ou nomeados (agentes) (LANE,2005).

Rodrigues e Malo (2006) classificam o significado dado ao termo governança em dois grandes grupos. No primeiro, ele aparece como sinônimo de práticas de controle, e no qual se dá ênfase à análise de papéis cabidos ao conselho de administração, diretores, além outros envolvidos no processo decisório. No segundo grupo, há visões alternativas, ampliando a compreensão do termo governança. Essas outras teorias dão maior atenção à governança como modo do exercício do poder, como um conceito afeito ao exercício do poder em decisões tanto no nível organizacional, como no nível institucional. Governança aparece como poder partilhado ou ação coletiva gerenciada em organizações de natureza cooperativa, democrática e associativa. O termo torna-se uma categoria analítica, associada a conceitos como participação, parceria, aprendizagem coletiva, regulação e práticas de bom governo, tal como

orçamento participativo e ações de desenvolvimento local e regional. Os autores citam *The Governance of Public and Non-Profit Organizations* (CORNFORTH, 2002) como responsáveis pelas perspectivas teóricas que tratam do conceito de governança em seis diferentes vertentes: a teoria da agência (*the agency theory*), a teoria da parceria (*the stewardship theory*)⁴⁸, a teoria da dependência de recursos⁴⁹, a perspectiva democrática⁵⁰, a teoria dos parceiros (*stakeholders*)⁵¹ e a teoria da hegemonia gerencial⁵². Os principais problemas da Teoria de Agência são a assimetria de informações e o risco moral (ARRUDA et al., 2008).

Lynn Jr., Heinrich e Hill (2000) afirmam que governança seria o regime de leis, regras administrativas, decisões judiciais e práticas que restringem, prescrevem e habilitam a atividade de governo, e cuja atividade é amplamente definida como a produção e entrega de bens e serviços públicos. Implica em um arranjo de elementos distintos, mas inter-relacionados – incluindo mandatos políticos; estruturas organizacionais, financeiras e programáticas; níveis de recursos; regras administrativas e diretrizes; normas e regras institucionalizadas que restringem e habilitam as tarefas, prioridades e valores que são incorporados nos processos regulamentares, de produção e entrega de serviços

Nesse ponto, destaca-se a institucionalização do tema. Coube ao Banco Mundial, em *Governance and Development* (WORLD BANK, 1992), ampliar o conceito de governança⁵³ em pelo menos três aspectos: “o exercício da autoridade, controle, administração, poder de

⁴⁸ A **Teoria da Parceria** (ou **Teoria da Stewardship**) propõe que os gestores ou líderes de uma organização atuam como **zeladores** (stewards) dos recursos e interesses da entidade, alinhando suas ações com os objetivos da organização, em vez de priorizarem ganhos pessoais ou individuais.

⁴⁹ A **Teoria da Dependência de Recursos** (Resource Dependence Theory - RDT) é um arcabouço teórico desenvolvido por **Jeffrey Pfeffer** e **Gerald Salancik** em 1978, que propõe que as organizações dependem de recursos externos para sobreviver e prosperar. Enquanto a RDT lida com a interdependência entre organizações e o ambiente externo, a Teoria da Agência lida com o comportamento oportunista e o controle interno dentro da organização.

⁵⁰ A **perspectiva democrática** refere-se a diferentes abordagens teóricas e práticas que buscam entender, promover e reformar as instituições e práticas democráticas

⁵¹ A **Teoria dos Stakeholders** (ou Teoria dos Parceiros) propõe que as organizações devem considerar não apenas os interesses dos acionistas (shareholders), mas também os interesses de todas as partes envolvidas ou afetadas pelas atividades da organização, como funcionários, clientes, fornecedores, comunidade e meio ambiente.

⁵² A **Teoria da Hegemonia Gerencial** sugere que, nas grandes corporações, os gestores (executivos) exercem um controle desproporcional sobre a organização, muitas vezes à custa dos interesses dos acionistas.

⁵³ Governança é o processo por meio do qual atores estatais e não estatais interagem para conceber e implementar políticas públicas no âmbito de um dado conjunto de regras informais que moldam e são moldadas pelo poder. Este Relatório define poder como a habilidade de grupos e indivíduos fazerem que outros ajam em prol de seus interesses, bem como a capacidade de atingirem resultados específicos. Dependendo do contexto, os atores podem estabelecer um governo como um conjunto de instituições estatais formais que aplicam e implementam políticas (o termo instituição é usado na literatura para denotar organizações e regras). Também dependendo do contexto, atores estatais desempenharão um papel de maior ou menor importância que atores não estatais, tais como organizações da sociedade civil ou de lobby empresarial. Ademais, a governança existe em níveis diferentes, desde organismos internacionais até instituições estatais nacionais, órgãos públicos locais, e associações empresariais ou comunitárias. Essas dimensões geralmente se sobrepõem, criando uma rede complexa de atores e interesses.

governo”; “é a maneira pela qual o poder é exercido na administração dos recursos sociais e econômicos de um país visando o desenvolvimento”, e “a capacidade dos governos de planejar, formular e implementar políticas e cumprir funções”. A manifestação do Banco Mundial sobre o tema gerou impactos muito relevantes nas esferas de governo mundialmente, podendo ser considerado um evento importante sobre os efeitos que o manejo da governança pode proporcionar na esfera pública.

A International Federation of Accountants afirma que governança compreende a estrutura (administrativa, política, econômica, social, ambiental, legal e outras) que garante que os resultados pretendidos pelas partes interessadas sejam definidos e alcançados (IFAC, 2013).

O Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, conhecido como COSO, foi criado em 1985 nos Estados Unidos para apoiar a Comissão Nacional sobre Relatórios Financeiros Fraudulentos. A entidade expandiu o seu foco além da prevenção de fraudes, abrangendo também controle interno, gestão de riscos e governança corporativa.

As crises financeiras dos anos 1990 também contribuíram com esse movimento para formalizar os primeiros padrões globais de governança, com o objetivo de proteger os investidores: em 1992, foi publicado, na Inglaterra, o Cadbury Report, pelo Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance (CAMBRIDGE, 1992);

O COSO publica, em 1992, o Internal Control – Integrated Framework e em 2004, o framework para gestão de riscos empresariais. A entidade é formada pela American Accounting Association (AAA), American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Financial Executives International (FEI), Institute of Internal Auditors (IIA) e Institute of Management Accountants (IMA).

Em 2002, em decorrência de escândalos envolvendo demonstrações contábeis fraudulentas ratificadas por empresas de auditorias, com impacto mundial, os Estados Unidos aprovaram a Lei Sarbanes-Oxley. No mesmo ano, foi fundado na Europa o European Corporate Governance Institute (ECGI), com o objetivo de promover as melhores práticas de governança corporativa, por meio de pesquisas científicas independentes e de fórum para debate e diálogo entre acadêmicos, legisladores e profissionais, focando nas principais questões de governança corporativa⁵⁴.

International Federation of Accountants (IFAC), em 2013, fez um consolidado, a partir de várias publicações, para extrair os parâmetros mais importantes vinculados: garantir o

⁵⁴O ECGI (Instituto Europeu de Governança Corporativa) é uma organização internacional sem fins lucrativos que fornece uma plataforma para debate e diálogo entre acadêmicos, formuladores de políticas e líderes empresariais, com foco nas principais questões de governança corporativa, ESG e administração.

comportamento ético, íntegro, responsável, comprometido e transparente da liderança; controlar a corrupção; implementar efetivamente um código de conduta e de valores éticos; observar e garantir a aderência das organizações às regulamentações, códigos, normas e padrões; garantir a transparência e a efetividade das comunicações; balancear interesses e envolver efetivamente os stakeholders (cidadãos, usuários de serviços, acionistas, iniciativa privada) (IFAC, 2013).

Em consenso de alguns autores, o termo “governança”, no seu sentido estrito e seminal, apresenta-se vinculado ao problema de agência, provocado pelo afastamento entre a propriedade e a gestão dela, inclusive, no setor público (CASTRO; SILVA, 2017; RHODES, 2016; ANDREW ET AL., 2015; SILVA ET AL., 2014; MATIAS-PEREIRA, 2010; BOVAIRD, 2005; PETERS, 1997; RHODES, 1996). Nesse trabalho, o sentido de governança envolve essencialmente o conflito de agência na esfera pública.

5.2 Governança no setor público

De Oliveira (2017) afirma que o termo governança surge dos estudos de Ronald Coase, publicados em 1937, *The nature of the firm* (COASE, 1991) que foi novamente tratada somente nas décadas de 1970 e 1980, quando Oliver Williamson operacionalizou os conceitos elaborados por Coase, propondo uma lógica econômica – a redução dos custos de transação – à motivação das escolhas das formas organizacionais pelos agentes econômicos. Para eles, governança seriam os dispositivos operacionalizados pela firma para conduzir coordenações eficazes em dois registros: os protocolos internos, no desenvolvimento das suas redes e questiona as hierarquias internas; os contratos e as aplicações de normas, quando ela se abre à terceirização. Dessa forma, segundo a teoria, existe um alinhamento ótimo entre as características transacionais (frequência, incerteza e especificidade de ativos) e as estruturas de governança (mercado, formas híbridas e hierarquia). A redução dos custos de transação se dá via esse alinhamento.

As práticas de governança do setor público estão muito distantes das que são adotadas no setor privado, esse descolamento se amplia quando se inclui as prefeituras. Ainda que a governança pública seja considerada como um novo paradigma, diferente da nova gestão pública e da administração pública burocrática ortodoxa, ela interage com novos tempos e contextos, pluralismo, complexidade, ambiguidade e fragmentação, em perspectiva mais abrangente de governo e sociedade (Osborne, 2010).

Para Martins (2018) governança surge como sinônimo contemporâneo de gestão ou de governar aplicado a vários possíveis objetos (empresas, governos, organizações, políticas), com

(ou sem) critérios ou condições (que frequentemente caracterizam uma alegada “boa governança”). Ele ainda afirma que na tentativa de entender conceitualmente pressupõe a existência de distintos eixos de significação, onde o primeiro eixo provém da governança corporativa e o segundo eixo coloca a governança no sentido político-institucional, de qualidades e capacidades institucionais para o “bom governo”. O terceiro eixo refere-se à “governança pública” como um paradigma de administração pública (Aguilar, 2006) ou como um “regime de implementação de políticas e prestação de serviços públicos” (Osborne, 2010).

Para Martins e Marini (2014) a governança pública é um processo que gera valor público a partir de determinadas capacidades e qualidades institucionais, envolvendo a colaboração dos agentes públicos e privados na coprodução de serviços, políticas e bens públicos e da melhora do desempenho, o que impossibilita o pensamento desses elementos isoladamente.

A governança aparece no setor público com o gradativo esgotamento do modelo de administração pública burocrático-weberiano ao longo do século XX. A crise fiscal mundial favoreceu o desenvolvimento do modelo de administração pública gerencial, como proposta de tornar o Estado mais eficiente e mais capaz de atender às crescentes demandas por mais e melhores serviços (MATIAS-PEREIRA, 2018).

Pereira e Ckagnazaroff (2021) afirmam que na segunda metade do século XX, foi observado a transição do movimento de administração burocrática para a administração pública gerencial, ou *New Public Management* (NPM). O paradigma desse modelo é que a prestação de serviços públicos deveria a ser realizado por profissionais de serviço público, num local onde o usuário do serviço é amplamente passivo no processo, ou seja, um “cliente”. Os autores dizem que a governança pública se inspira em teorias democráticas, preocupadas com maior participação nos processos deliberativos nos espaços públicos e com a necessidade de eficiência e legitimidade democrática dos governos (LYNN; MALINOWSKA, 2018).

A governança é aplicável à diversas formas organizacionais, inclusive às públicas, na medida que seus princípios e ações objetivam otimizar os resultados dos stakeholders, gestores e proprietários. No caso da administração pública, a relação de assimetria de informações se dá entre o povo (principal), detentores do poder, e os gestores públicos (agentes), onde o poder legislativo, representante do povo, faz o papel dos acionistas e os gestores públicos (agentes) se equiparam ao corpo gerencial das empresas, já que recebem do povo, através do voto, o poder para gerenciar os recursos arrecadados e devolvê-los na forma de serviços. Essa relação está estabelecida no parágrafo único, art. 1º da Constituição Federal de 1988(CF/88), “Todo poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”. (TEIXEIRA; GOMES,2019).

Bevir (2011) argumenta que a relação agente-principal para o setor público é estabelecida entre os cidadãos (principal) e os políticos ou gestores públicos (agentes) com o intuito de esclarecer o conflito de agência existente entre os cidadãos e os gestores públicos/políticos. Os cidadãos, que são atores racionais, buscam maximizar seus interesses de curto prazo, prestigiando as políticas de bem-estar que os beneficiam como indivíduos, em vez dos efeitos de longo prazo, cumulativos e compartilhados resultantes do aumento dos gastos do Estado. Do mesmo modo, os políticos, sendo atores racionais, buscam maximizar os seus interesses eleitorais de curto prazo, promovendo políticas que obterão os votos dos cidadãos racionais, em vez de perseguir a responsabilidade fiscal.

Paludo (2013) afirma que governo, governabilidade e governança são institutos distintos, mas “indissociáveis e complementares” ou “mantêm entre si uma relação muito forte” (ARAÚJO, 2002). Os conceitos de governabilidade e governança aparecem de forma sistemática na literatura contemporânea sobre o Estado e políticas públicas. Governabilidade é a capacidade política de governar. Ela se refere ao poder político em si, sendo a capacidade política do Estado, isto é, “poder para governar, dada sua legitimidade democrática e o apoio com que conta na sociedade civil” (MATIAS-PEREIRA, 2010b).

Nos dizeres de Meirelles (2016) governo pode ser definido como a condução política dos negócios públicos, diferentemente do conceito de Administração, que em sentido formal, é o conjunto de órgãos instituídos para consecução dos objetivos de governo e, em sentido material, é o conjunto de funções necessárias aos serviços públicos. É sustentada por uma autoridade formal, com poder de polícia que garante a implementação das políticas.

Secchi (2009) afirma que as organizações públicas e privadas guardam semelhanças em relação à governança organizacional. A separação propriedade e gestão, que caracteriza os conflitos de agência, os mecanismos de definição de responsabilidades e poder, o acompanhamento e o incentivo na execução das políticas e objetivos definidos.

Kissler e Heidemann (2006), Paula (2005) e Ronconi (2011) tratam a governança pública com uma mudança nas dimensões sociopolítica, econômico-financeira e institucional-administrativa, pois aponta para a consolidação dos processos de coprodução e cogestão do social na gestão pública.

Segundo Hitt, Ireland e Hoskisson (2012), a governança é considerada uma das mais avançadas técnicas de gerenciamento, podendo ser aplicada em diversas organizações, uma vez que garante uma maior eficiência às decisões tomadas, bem como elimina o conflito de interesses.

Pereira e Ckagnazaroff (2021) entendem que a governança pública é a relação entre governantes e governados, associada à coprodução do desenvolvimento, e uma democracia mais inclusiva garantindo ao cidadão construir, coordenar e avaliar as políticas públicas. Um tipo de arranjo institucional governamental articulando as dimensões econômico-financeira, institucional-administrativa e sociopolítica e expressa uma vontade política de implementar um projeto democrático que garanta articulação entre Estado e sociedade civil

A estrutura de governança definida pelo COSO⁵⁵, originalmente desenvolvida para coibir fraudes em relatórios contábeis e financeiros, é também utilizada nas organizações governamentais devido ao sucesso e ampla aceitação de sua metodologia, que tem ênfase no controle interno e na gestão de riscos (PEREIRA, 2011).

A governança pública surge, segundo Secchi (2009), quando os agentes públicos começam a recorrer a práticas de gestão associadas ao tema governança, partindo das premissas que se relacionam à governança corporativa, diante da pressão pela melhoria no setor público. Teorias do desenvolvimento abordam a governança como um conjunto adequado de práticas democráticas e de gestão que melhoram as condições de desenvolvimento econômico e social de países.

Organizações internacionais como Banco Mundial, Fundo Monetário Internacional (FMI) e Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) passam a incentivar um modelo que se vincula ao termo governança, tendo como base reformas no setor público mundial fortalecendo o termo a gestão pública. A Organização das Nações Unidas (ONU) através da United Nations Development Programme (UNDP) passa a identificar o setor público e sua personalidade através da governança pública.

Almquist et al. (2013) destaca que a gestão das organizações do setor público passou por grandes transformações, proporcionando o surgimento de uma nova gestão pública que busca responder às críticas feitas ao setor público como ineficiente, burocrático e ineficaz. As diretrizes de gestão do setor privado migram com os seus mecanismos de mercado para o setor público, produzindo um conceito diferente de prestação de contas à sociedade, com maior transparência na administração pública e responsabilidade na atuação operacional do governo, conhecida como a nova gestão pública (*New Public Management* - NPM) e a nova governança pública (*New Public Governance* - NPG).

Segundo Bao et al. (2013) o paradigma da nova gestão pública (*New Public Management* - NPM) parte da premissa que os serviços públicos, prestados pelo governo,

⁵⁵ COMITÊ DAS ORGANIZAÇÕES PATROCINADORAS DA COMISSÃO TREADWAY (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) – COSO

devem ser mais eficientes para os cidadãos, e para isso devem ser aplicadas técnicas de gestão de negócios privados, tais como o foco na satisfação do cliente e na medição de desempenho. Esta perspectiva representa uma mudança de paradigma na forma de gerir a coisa pública. Bao et al. (2013) enfatiza três características da governança pública, que passaram despercebidos ou pouco valorizados na NPM: Na nova governança pública o objetivo do governo é promover o bem comum maior e não unicamente melhorias de eficiência e eficácia, (STOKER, 2006). A importância de criar processos governamentais que viabilizem mecanismos a serem implementados a partir de consensos das partes interessadas na gestão pública, podendo concordar ou discordar das ações governamentais e proporcionar a maximização do valor público, (SANGER, 2008). A meta é uma política voltada para preferências coletivas e não apenas preferências individuais ou de pequenos grupos. E a importância da criação do bem público como um processo com a participação de todos os atores da sociedade, envolvendo o público, o privado, o mercado, as organizações sem fins lucrativos e a sociedade civil, (O'TOOLE, 2012).

A Nova Gestão Pública (*New Public Management - NPM*) é um movimento que busca a melhoria da administração pública. Um conceito que, conforme Barzelay (2001), visa otimizar os serviços estatais, aplicando metodologias de administração empresarial privada, com ênfase na avaliação de rendimento e contentamento do usuário, objetiva ainda tornar os serviços públicos mais eficiente, utilizando técnicas de gestão de negócios privados com foco na medição de desempenho e satisfação do cliente. Hirigoyen (2013) entende que governança corporativa é um mecanismo que proporciona a funcionalidade da empresa no controle dos acionistas nas atividades dos gestores. Concepção que também é alcançada na governança pública, onde os cidadãos são os controladores dos atos dos gestores públicos, cujo o financiamento dos empreendimentos públicos originam-se dos impostos.

Paludo (2012) salienta que embora Max Weber tenha idealizado este modelo como um tipo ideal de administração, o controle e a força do poder do Estado transformam-se na razão de ser do Governo que se volta para si mesmo, perdendo a noção de sua missão que é servir a sociedade. Ele mesmo previu que o modelo burocrático poderia tornar-se rígidos demais causando ineficiência. Os governos foram acusados de ineficazes porque no período inicial a burocracia funcionou positivamente, mas com o passar do tempo às administrações burocráticas foram vistas mais pela disfunção do que pela função. A administração gerencial é considerada uma evolução, mas não rompeu em definitivo com a administração burocrática.

Em cada reforma administrativa experimentada pelo Brasil, percebeu-se um esforço da gestão pública no sentido da modernização e evolução, preocupando-se com a melhoria na qualidade dos serviços públicos prestados à sociedade, voltada a alcançar resultados.

A governança pública, ou *New Public Governance* (NPG), deveria ser um modelo, e não uma ferramenta de gestão aplicada na administração burocrática e na *New Public Management* (NPM), para contribuir com a consolidação de uma democracia mais inclusiva, que aponte a construção de cidadãos políticos e a expansão da esfera pública (PEREIRA; CKAGNAZAROFF ;2021).

Osborne (2010) e Wiesel e Modell (2014) aduzem que os princípios do modelo burocrático e da NPM continuam existindo e se configuram como ferramentas importantes para compreender o processo de construção da NPG (PEREIRA; CKAGNAZAROFF, 2021).

O modelo Burocrático surge com o objetivo de proteger a coisa pública no Brasil durante o Governo Vargas (1930), com o objetivo de suprimir o modelo Patrimonialista, de modo a organizar e racionalizar a Administração Pública no Brasil. Influenciada pelos escritos de Weber sobre burocracia fica conhecida com a administração pública burocrática (SILVA, TA 2017).

No setor privado, ou no público, os problemas que envolvem a separação entre propriedade e gestão têm sido responsáveis pela geração do conflito de agência, que é a forma definidora de responsabilidades e poder, e do acompanhamento e incentivo na execução das políticas e dos objetivos definidos (Matias-Pereira, 2010).

A burocracia para Weber (2001) está associada ao que chamou de dominação racional-legal, que consiste no fato de que “qualquer direito pode ser criado e modificado mediante um estatuto sancionado”. Assim, a autoridade ou dominação legal está vinculada à crença na legalidade, nos padrões e nas regras.

A criação de normas legais em um grupo e a aceitação desse grupo em submeter-se a essas normas provoca o surgimento de um grupo que ficou conhecido como administrativo burocrático, característico desse tipo de organização. “O predomínio desse tipo de dominação dentro de um sistema social define a existência de uma organização ou burocracia” (RAQUEL; BELLEN, H. M. V, 2012). Essa, por sua vez, está presente não apenas na empresa capitalista, mas também na estrutura do Estado. Os três tipos puros de dominação propostos por nosso autor são: dominação legal, dominação tradicional e dominação carismática

O fenômeno da governança está sendo tratado em diversos campos acadêmicos tais como o de políticas públicas, administração pública, ciência política e negócios, com diferentes

narrativas. Todavia, essa popularidade tem um custo na precisão do seu conceito, ainda indefinido (ROBICHAU, 2011).

O IBGC (2015) sustenta que os princípios e práticas da governança corporativa são aplicáveis às organizações públicas, com adaptações. Matias-Pereira (2018) enxerga a governança corporativa em organizações públicas como uma das vertentes comuns de aplicação do termo governança. A governança pública organizacional parte do mesmo problema tratado pela governança corporativa: o conflito agente-principal (ou conflito de agência).

No caso do Estado brasileiro, há garantia constitucional de que o povo (ou sociedade brasileira) é o detentor original de todos os direitos e poderes: “Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição” (Constituição Federal de 1988, art. 1º) (BRASIL, 1988b). Por isso, a sociedade assume o papel de “principal”, pois compartilha as percepções de finalidade e valor e detém o poder social, podendo exercê-lo de forma conjunta e ordenada por meio de estruturas criadas para representá-la (DALLARI, 2005). Conseqüentemente, todas as pessoas que, em seu papel institucional, implementam a estrutura do Estado brasileiro são “agentes”, ou agentes públicos, que estão necessariamente a serviço do povo.

Os benefícios na implantação de uma boa governança pública foram evidenciados em diversos fóruns nos últimos anos. O estudo nº 13 da International Federation of Accountants (IFAC, 2001) tratando da boa governança no setor público afirma que se tem 16 abordagens benéficas para a implantação. Entre elas, destaca-se a entrega de benefícios econômicos, sociais e ambientais para os cidadãos; ter clareza acerca de quais são os produtos e serviços efetivamente prestados para cidadãos e usuários, e manter o foco nesse propósito; ser transparente, mantendo a sociedade informada acerca das decisões tomadas e dos riscos envolvidos; possuir e utilizar informações de qualidade e mecanismos robustos de apoio às tomadas de decisão e dialogar com e prestar contas à sociedade (BRASIL. Tribunal de Contas da União. 2014).

Teixeira e Gomes (2019) fazendo uma revisão conceitual sobre o tema apresentam um quadro com trinta e seis (36) conceitos de governança pública. O autor citando Ribeiro Filho e Valadares (2017), afirma que a governança no Brasil surgiu por meio da Emenda Constitucional (EC) nº 19, de 04 de junho de 1998, pois inclui no art. 37 da Constituição Federal (CF) de 1988 o princípio da eficiência, de modo a mitigar os resquícios patrimoniais e burocratas existentes na administração pública brasileira. Ele conclui a governança exerce importante papel na aproximação da relação agente principal, o que também ocorre para a administração pública e

que foi possível perceber que o termo possui ampla e múltipla abordagem conceitual, sendo seu estudo complexo, precisando ser definida qual a abordagem conceitual utilizadas.

A governança, como conceito e prática, tem se mostrado resistente a tentativas de confinamento a um único *locus*. Ainda que se tenha usado o termo *New Public Governance* (NPG), não se tem a certeza se ela é um novo modelo de gestão pública nos termos dos modelos anteriores, tais como o burocrático, ou é apenas parte da Nova Gestão Pública (NGP), ou uma camada específica em um desses modelos, desafiando as abordagens simplistas e unidimensionais, exigindo uma compreensão mais complexa e integrada de sua natureza e aplicação.

O que se consegue extrair de todos os conceitos relacionando à governança, a sua origem, na avaliação desse trabalho, deve ficar vinculado sempre ao conflito de agência, ou seja, ao que o principal determina para o agente. Nesse sentido, a legislação e os regulamentos públicos não devem ser incluídas na governança corporativa. Essa opinativo encontra aderência ao famoso caso da rede social “X” que desobedecendo aos ditames legais, deixou de escolher o seu representante legal no Brasil atendendo a determinação do seu acionista principal, comprovando que a lei não pode estar no conceito de governança corporativa. Todavia, esse entendimento não se aplica quando se trata da governança pública, porque a lei é a materialização da governança pública, e a lei orgânica é aquela que rege diretamente o órgão.

5.3 Conflito de agência

O conflito de agência é um fenômeno social muito importante no campo da auditoria, com envolvimento direto nos aspectos organizacionais, econômicos, custos de transações, governança, conectando a teoria da firma, corrupção e ao controle externo. É a partir dessa compreensão que se estabelecem vínculos estáveis entre as teorias e a prática da auditoria, influenciando o seu aspecto multifacetado.

Segundo Martinez (1998), a teoria do agenciamento se refere com as relações contratuais, já que as firmas são compostas de uma grande quantidade de contratos, que se intercalam e cruzam em vários sentidos. O autor afirma que em uma dessas relações contratuais, se encontram o sujeito ativo (principal) e o sujeito passivo (agente). O principal e o agente estão submetidos a riscos distintos, e com diferentes posturas perante eles. O autor separou ainda duas linhas teóricas, inspiradas pela economia da informação: a positivista e a agente/principal. A positivista cuida em identificar as situações de conflitos de objetivos. A estrutura de capital da instituição, o grau de especialização dos ativos, os custos de informação e os mercados de

fatores de produção influenciam as relações contratuais e a necessidade do sistema de informação contábil. A teoria do agente/principal explica matematicamente o efeito dos três fatores que integram os contratos: estrutura de preferência das partes contratantes; natureza da incerteza; e estrutura de informações da organização e do seu ambiente.

O cerne do conflito de agência, sob o enfoque da auditoria, reside na separação entre propriedade (principal) e o administrador (agentes) nas organizações. Quando os proprietários delegam a autoridade de tomada de decisão aos gestores, surgem as condições para que estes ajam em seu próprio interesse, em detrimento dos interesses dos proprietários. Isso pode levar a comportamentos oportunistas, como a busca por benefícios pessoais, a aversão ao risco excessiva ou a falta de alinhamento com os objetivos de longo prazo da organização.

O conflito de interesse é um tema que transita no ambiente institucional há muito tempo. Em 1904, o economista e sociólogo Thorstein Veblen, no livro *"The Theory of Business Enterprise"* discutiu de forma incidental o conflito de interesse da propriedade e controle nas grandes corporações e os potenciais conflitos de interesse entre acionistas e gestores⁵⁶. Thorstein (1901) argumentou que os gestores, ou "capitães da indústria", estavam mais preocupados com a maximização dos lucros e a expansão dos negócios do que com a eficiência produtiva e o bem-estar dos acionistas.

Em 1932, após a queda da Bolsa de NY, Adolf A. Berle e Gardiner C. Means, no livro *"The Modern Corporation and Private Property"*⁵⁷, tratam sobre a separação entre propriedade e controle nas grandes corporações. Essa obra é considerada um marco teórico sobre os conflitos de interesse nas estruturas de propriedade pulverizadas. Berle e Gardiner (1988) afirmam que uma relação de agência seria “como um contrato onde uma ou mais pessoas – o principal – empregam uma outra pessoa – o agente – para realizar algum serviço ou trabalho em seu favor, envolvendo a delegação de alguma autoridade de decisão para o agente”.

Dessa relação, originam-se conflitos, questões associadas à “separação entre posse e controle” e à inexistência de contrato completo dessa relação, já que nenhum contrato é capaz de prever todas as contingências, as respostas às mudanças e aos desafios do ambiente de negócios, outorgando-se aos gestores um direito residual de controle da empresa para esses desvios. A origem da natureza humana é utilitarista e racional, por isso acaba conduzindo os

⁵⁶ Section I briefly sketches the dilemma of corporate control, originally posed as a tension between ownership (stockholders) and control (managers), but since expanded to refer to the condition of control among all "relevant" constituencies. Tradução: A Seção I esboça brevemente o dilema do controle empresarial, originalmente colocado como uma tensão entre propriedade (acionistas) e controle (gestores), mas posteriormente expandido para se referir à condição de controle entre todos os círculos eleitorais “relevantes”)

⁵⁷A edição brasileira de 1988 (Nova Cultural, S.Paulo, Coleção Economistas), será utilizada aqui para as citações.

indivíduos a maximizarem uma função utilidade mais para as suas próprias preferências. A pulverização da propriedade fortalece o poder dos gestores para agir em seus próprios interesses e não no interesse dos acionistas.

O autor ainda afirma a necessidade de estabelecer mecanismos de controle *ex-ante* para alinhar os interesses das partes envolvidas e minimizar os custos *ex-post*. Esses mecanismos de controle estabelecidos sintetizam os resultados de todas as formas de boas práticas de governança e são resultados da reação de agentes que se consideram traídos em seus direitos por conflitos de interesses/opportunismo. (ROGERS; DE SOUSA RIBEIRO 2006). Os mecanismos de controle seriam de duas categorias: internos, instituídos no ambiente interno⁵⁸ da firma, e os externos,⁵⁹ estabelecidos pelo mercado como um todo (ambiente externo).

A teoria da agência foi ampliada em 1976, quando Michael C. Jensen e William H. Meckling discutiram e definiram um modelo teórico mais abrangente da relação de agência⁶⁰. O artigo "*Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure*" analisou os conflitos de interesse entre principais e agentes, custos de agência⁶¹ e as implicações da estrutura de propriedade para esses conflitos.

Um trecho relevante do livro destaca essa ideia central: "*The separation of ownership from control produces a condition where the interests of owner and of ultimate manager may, and often do, diverge, and where many of the checks which formerly operated to limit the use of power disappear.*"⁶² (BERLE; GARDINER, 1988)

A *Agency Theory* teve a sua origem nos estudos desenvolvidos na área da economia da informação⁶³, mesmo assim ela influenciou o desenvolvimento do conhecimento em várias áreas das ciências sociais e comportamentais, entre as quais poder-se-ia destacar : economia, finanças, marketing, ciências políticas, psicologia, sociologia e contabilidade

⁵⁸ Estrutura de propriedade, estrutura de capital, conselhos de administração, sistema de remuneração dos executivos, monitoramento compartilhado e estrutura multidivisional de negócios

⁵⁹ Ambiente legal e regulatório, padrões contábeis exigidos, controle pelo mercado de capitais, pressões de mercados competitivos, ativismo de investidores institucionais e ativismo de acionistas

⁶⁰ É um contrato sob o qual uma ou mais pessoas (o(s) principal(is)) emprega uma outra pessoa (agente) para executar em seu nome um serviço que implique a delegação de algum poder de decisão ao agente.

⁶¹ Custos de agência surgem em qualquer situação que envolva esforço cooperativo (tal qual a coautoria do presente artigo) por parte de duas ou mais pessoas, mesmo se não houver uma relação principal agente claramente definida.

⁶² Tradução nossa: A separação entre propriedade e controle produz uma condição em que os interesses do proprietário e do gestor final podem divergir, e muitas vezes o fazem, e onde muitas das verificações que anteriormente funcionavam para limitar o uso do poder desaparecem.

⁶³ O instrumental conceitual da economia da informação (information economics) pode ser utilizado para definir como novas informações podem afetar as decisões gerenciais e, assumindo que as decisões mudem, qual será o benefício líquido esperado da implementação de um novo sistema de informação contábil. No modelo decisório, onde o tomador de decisões processa novas informações, o valor de uma nova informação é mensurado em termos do benefício líquido obtido após a mudança da última decisão ótima em relação a nova decisão ótima.

(MARTINEZ,1998), permitindo ainda a fundamentação da criação e o surgimento dos mecanismos de governança, dado que esses possibilitam alinhar os interesses dos agentes (gestores) com os dos principais (proprietários), reduzindo assim os custos que surgem desse conflito. A ambientação entre os conflitos e as soluções dadas também fortaleceu o controle externo.

O artigo de Ross (1973), intitulado “*The Economic Theory of Agency: The Principal’s Problem*”, publicado originalmente em 1973 na *American Economics Review*, é considerado um trabalho seminal na teoria da agência e influenciou o desenvolvimento de modelos e abordagens para entender as relações de agência em diversos contextos, como governança corporativa, finanças, economia do trabalho, direito e economia, economia da regulação e economia organizacional, entre outras. Garas e ElMassah (2018) afirmam também que a Teoria da Agência serviu de base para a construção da governança corporativa.

Decorre do conflito de agência outro instituto que tem impacto direto na administração pública: o fenômeno da captura, porque é capaz de estabelecer relação direta da governança como um meio de reduzir os conflitos ou os problemas de agência, utilizando-se de mecanismos de incentivo e de controle. (WILLIAMSON,1996).

5.4 Auditoria no conflito de agência governamental

A auditoria surgiu para examinar a realidade financeira e patrimonial das organizações empresariais, como consequência da necessidade de confirmação de registros contábeis, decorrente do aparecimento das grandes empresas, e da taxaço do imposto que passaram a ser feitos por informações extraídas dos balanços. Sua evolução foi uma consequência do desenvolvimento econômico e a complexidade da formação das grandes empresas que passaram a ter muitos sócios.

Quando as empresas passaram a ser administradas por agentes distintos dos proprietários, no final do século XIX, consolida-se o conflito de agência, sendo esse o mais importante motivo pelo qual a auditoria se tornou uma necessária e importante atividade para o proprietário.

A auditoria é vista como um instrumento de governança para reduzir o conflito de agência. A auditoria externa funciona como um mecanismo de governança que ajuda a resolver os problemas de agência (HALLAK; SILVA- 2012). Ela contribui para o aumento da credibilidade das informações financeiras.

Watts e Zimmerman (1986) argumentam que a auditoria externa reduzirá os custos de agência se o auditor for competente tecnicamente e independente, onde o cliente da auditoria é

o principal, proprietário ou delegante dos recursos. Oliveira e Cardoso (2024) afirmam que o controle externo, até então segundo os estudos, demonstrou ser mais eficaz para a contenção de atos abusivos e ilegais.

A origem conceitual da auditoria e da moderna governança passam a ser um mecanismo de monitoramento dos conflitos de agência. O termo *accountability* passa a ser cultivar o “desejo de informar”. Quando a auditoria é vista como um instrumento de governança que atua no conflito de agência, ela é um mecanismo do principal e não do agente (CARVALHO NETO ET AL., 2011).

Em um exercício mental para identificar todos os elementos presentes em conflito de agência no aparato legal pátrio, o art. 70 e seu parágrafo único da Constituição Federal de 1988(CF/88) se enxerga perfeitamente a *accountability*, que é, na sua essência, o princípio da prestação de contas:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União [...] será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie, ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.

Na evolução desse mesmo modelo mental, é absolutamente aderente que o poder legislativo representa os interesses do cidadão. Assim, esse Poder personaliza o papel de “principal” na relação de *accountability* que se estabelece entre o Estado e os gestores públicos de modo geral.

Os cidadãos delegam ao setor público o poder para gerir os recursos públicos e alcançar os resultados esperados e prometidos pelo poder político. Em contrapartida, as organizações do setor público devem prestar contas aos cidadãos, demonstrando que administraram os recursos a elas confiados em conformidade com os princípios éticos, diretrizes estabelecidas pelo governo e normas aplicáveis. Assim, o controle sobre como os recursos públicos estão sendo empregados e se as metas estão sendo atingidas é um requisito da sociedade e só é viável se houver práticas de transparência e de prestação de contas eficazes.

Os cidadãos devem ter acesso a informações que lhes garantam conhecer o que acontece nas organizações e entender o que elas planejam fazer, o que têm realizado de fato e quais resultados têm alcançado, para poderem assim se posicionar a respeito. Além disso, os cidadãos devem estar convencidos de que eventuais desvios do interesse público serão devidamente apurados e corrigidos.

É a auditoria que viabiliza o direito do cidadão à prestação de contas e à boa administração, por esse motivo, a exemplo do que ocorre no setor privado, a auditoria deve trabalhar numa perspectiva de que o seu cliente final são os cidadãos, verdadeiros proprietários dos recursos transferidos ao Estado para realização do bem comum.

5.5 Lei orgânica

Há consenso nas normas e práticas de auditoria da necessidade de se ter competência técnica e experiência para compreender o objeto a ser auditado, para evitar os riscos de uma conclusão inadequada, quando as informações contiverem distorções relevantes.

Ao transpor essa exigência para a esfera pública, é imperativo considerar suas peculiaridades. A complexidade das estruturas governamentais, a diversidade de normas e regulamentos aplicáveis, e a natureza dos serviços públicos demandam do auditor não apenas conhecimento técnico, mas também uma compreensão profunda do funcionamento do Estado e de suas responsabilidades perante a sociedade. Além disso, a auditoria no setor público deve levar em conta aspectos como o interesse público, a transparência e a *accountability*, que nem sempre são prioritários no setor privado

A estrutura e o funcionamento da administração pública estão vinculados à conceitos fundamentais, tais como poder, órgãos, funções, cargos, legalidade, normas, regulamentação, rotina administrativa entre outros. Na abordagem dessa pesquisa, os pontos relevantes desse conhecimento envolvem principalmente os órgãos submetidos ao controle externo, que são os Ministérios, as Secretarias de Estado/Município etc. e sobre os elementos que orbitam as leis de criação deles. Os órgãos subalternos, comumente, não sofrem auditorias independentes, mas a lógica é aplicável a eles também.

A doutrina clássica de Hely Lopes Meirelles (2016) afirma que órgãos públicos são unidades de atuação integrantes da estrutura da Administração direta e indireta, instituídos para consecução dos objetivos do Governo. São os centros de competências constituídos para o desempenho de funções estatais, através de seus agentes, possuem necessariamente funções, cargos e agentes, que podem ser modificados, substituídos ou retirados sem supressão da unidade orgânica. Eles têm autonomia administrativa, financeira e técnica, com funções precípua de planejamento, supervisão, coordenação e controle das atividades que constituem sua área de competência, participam das decisões governamentais e executam as suas funções específicas.

“Órgãos públicos são centros de competência instituídos para o desempenho de funções estatais.” (MEIRELLES, 2016). “A lei que cria um órgão deve especificar suas atribuições, a forma de organização e as relações hierárquicas e funcionais.” (BANDEIRA DE MELLO, 2018). “A missão de um órgão deve ser explicitada na sua lei de criação, com os objetivos a serem perseguidos e os resultados esperados.” (JUSTEN FILHO, 2010). “A lei de criação de um órgão deve conter disposições que tratam da sua finalidade, competências, organização interna, entre outros.” (CARVALHO FILHO, 2019). “Competência é a medida da atribuição de cada órgão ou agente público, previsto em lei, para o desempenho de suas funções.” (MEIRELLES, 2016). “A competência funcional se vincula às funções específicas que um órgão deve desempenhar, como regulamentar, fiscalizar, executar políticas públicas, entre outras.” (DI PIETRO, 2010).

A "criação e extinção" de "órgãos da administração pública" dependem de lei, de iniciativa privativa do Chefe do Executivo⁶⁴. A CF/88 permite ainda ao Presidente, Governador, ou Prefeito, privativamente, "dispor, mediante decreto, sobre" a "organização e funcionamento" da administração, "quando não implicar aumento de despesa nem criação ou extinção de órgãos públicos", e sobre a "extinção de funções ou cargos públicos, quando vagos"(MEIRELLES,2016).

As leis orgânicas⁶⁵ são leis, em sentido estrito⁶⁶, que criam órgãos e são chamadas de “orgânicas” porque estabelecem a “estrutura administrativa” do órgão criado. Meirelles (2016) adota essa abordagem quando ele desclassifica o Decreto-Lei 200/67, afirmando que ele não seria propriamente uma lei orgânica, pois não estabelece a estrutura da Administração. Essa nomenclatura serve ainda para estabelecer estruturas de carreiras (leis orgânicas do TCU, TCEs, Magistratura, Ministério Público, etc.).

As leis orgânicas também fornecem a estrutura normativa necessária para a atuação do Estado porque somente por meio de lei, na expressão do princípio da legalidade, em sua essência, que um órgão/entidade pode fazer algo no mundo jurídico. Sem uma lei orgânica, não existe um órgão, nem a execução de qualquer atividade pública.

⁶⁴CF/88, arts. 48, XI, e 61, § 1º, "e", 2º observadas as alíneas "a" e "b" do art. 84, VI,

⁶⁵A perda do protagonismo dessa nomenclatura ocorreu quando a CF/88 utilizou a expressão como sendo a que estabelece a organização dos municípios. Manoel Gonçalves Ferreira Filho⁶⁵ (2007), citando Vedel⁶⁵, assinala que a expressão “*loi organique*” (lei orgânica) foi “empregada no Direito francês, desde 1875, para ‘designar as leis relativas à organização dos poderes públicos’”. O art. 115 da Constituição francesa de 1848 (FRANÇA, 2006) trouxe, pela primeira vez, a menção da expressão “*lois organiques*”. Na ausência de uma classificação, esta pesquisa tratará as leis de criação de órgão como leis orgânicas.

⁶⁶As leis, no sentido estrito, são originadas de um processo legislativo que ocorre no parlamento

As leis orgânicas podem variar em conteúdo dependendo do Estado da federação, da natureza e finalidade do órgão ou entidade que regulamentam, mas geralmente seguem a doutrina clássica e descrevem as funções, finalidades, natureza, estrutura organizacional, as competências e atribuições da entidade, tratam dos cargos, formas de nomeação e atribuições deles. Essa abordagem é aplicável a qualquer tipo de órgão, mesmo que ele não seja auditado pelo controle externo, evidenciando que quanto mais funções impostas na lei, mais complexo a gestão do órgão se torna.

No caso das autarquias, fundações públicas, empresas públicas e sociedades de economia mista, que também são auditadas pelo controle externo e classificadas como entidades da administração indireta, embora não sejam órgãos públicos no sentido estrito, a necessidade de um arcabouço regulatório sólido e bem definido permanece igualmente imperativa para estas organizações. Esta obrigatoriedade decorre de diversos fatores fundamentais para a gestão pública eficiente e transparente.

Em uma observação que transcende o aspecto jurídico, pode-se afirmar que, para atender a uma determinada demanda, o chefe do poder executivo propõe ao poder legislativo a criação de um órgão, no exercício de seu poder político, com base no mérito administrativo. Essa matéria segue um processo legislativo, no qual é discutida e, possivelmente, alterada pelos legisladores, sendo posteriormente sancionada ou vetada pelo chefe do Poder Executivo.

Nesse contexto, as leis orgânicas, ontologicamente, também expressam os poderes hierárquicos e disciplinares, criando pelo menos duas obrigações: o compromisso do governo de fornecer os meios necessários para cumprir o propósito do órgão e o dever da burocracia estatal de executar as entregas impostas.

Esta perspectiva implica ainda na primazia da obediência e do cumprimento das disposições legais por parte do agente. A relevância desta abordagem torna-se particularmente evidente em contextos de alternância de poder político, onde pode atuar como um mecanismo de mitigação do efeito de captura institucional. Os agentes políticos que assumem um órgão público, como gestor, têm o dever de implantar o ambiente regulatório quando este estiver ausente, melhorá-lo quando necessário e implementar mudanças ou inovações para atingir os objetivos estipulados na lei orgânica do órgão, sendo esse é um processo que se renova a cada alternância de poder.

Analisando por outra perspectiva, os processos legislativos de criação de órgãos públicos podem ser entendidos à luz da teoria do conflito de agência. Neste contexto, o gestor público atua como agente, enquanto o Poder Legislativo, representando o povo, assume o papel

de principal. Esta relação confere às leis orgânicas o status de instrumento de governança, estabelecendo as diretrizes e limites para a atuação do agente em nome do principal.

Após a criação dos órgãos, compete à administração pública, com base no mérito administrativo, produzir todos os elementos regulatórios necessários. Estes elementos visam a internalização e distribuição das tarefas e rotinas de trabalho, garantindo que as finalidades e funções sejam concretizadas. É importante considerar que as leis são redigidas de forma ampla e geral, porque precisam aderir a uma variedade de situações, seguindo o princípio da abstração normativa, o que difere da necessidade sobre as rotinas administrativas do órgão, que precisam ser individualizadas.

Segundo Meirelles (2016) as funções são os encargos conferidos aos órgãos, cargos e agentes. O órgão recebe a função *in genere* e a repassa aos seus cargos *in specie*, ou transferindo diretamente a agentes sem cargo, com a parcela necessária de poder público para executar. Toda função é delimitada por norma legal. Essas atribuições e delimitações funcionais configuram a competência do órgão, do cargo e do agente, ou seja, a natureza da função e o limite de poder para o seu desempenho. Esses conceitos demonstram que a lei de criação dos órgãos públicos incorpora os objetivos para os quais o ente foi estabelecido.

Em outro paralelismo, nesse observando a migração da abordagem jurídica para a administrativa, dependendo de como o legislador escreveu as funções na lei orgânica, elas podem ser comparadas com a "missão" quando utilizada a ferramenta administrativa do planejamento estratégico. O planejamento estratégico é uma ferramenta de gestão que ajuda as organizações a definir e alcançar seus objetivos de longo prazo. Ele envolve a análise do ambiente interno e externo, a definição de metas e a formulação de estratégias para atingir essas metas. Os principais componentes do planejamento estratégico incluem visão e missão, análise SWOT, objetivos e metas, estratégias e ações, monitoramento e avaliação. A visão define o futuro desejado, enquanto a missão descreve seu propósito fundamental.

Aquela mesma descrição legal pode ainda ser comparada com um produto, ou um serviço, ou um processo, ao analisar essas funções sob a perspectiva da gestão por processos.

A estrutura organizacional delineada na lei corresponde ao organograma. Considerando essas ponderações e os paralelismos, pode-se entender que os outros elementos e as ferramentas de gestão estariam dentro do mérito administrativo e da própria expertise do gestor.

Via de regra, todos os órgãos brasileiros possuem na sua lei de criação as suas funções específicas. Isso dá origem ao arcabouço regulatório de governança de um órgão, que nada mais é do que o universo de todos os instrumentos que decorrem da sua lei orgânica e que são necessários para o seu funcionamento. Nesse bojo temos manuais, regimentos internos,

resoluções administrativas, notas técnicas, orientações, editais ou quaisquer documentos produzidos do poder regulamentar do gestor máximo do órgão. Esses instrumentos devem observar os requisitos de validade, considerando que todos eles são atos administrativos. Além desse conjunto, existem outras regulações presentes nos órgãos, que originam do poder regulamentar do Gestor.

A combinação das técnicas e ferramentas administrativas na criação desse arcabouço regulatório de um órgão possibilitam a formular de um modelo gerencial adequado para as funções do órgão.

A obrigatoriedade de produzir um arcabouço regulatório com viés técnico-administrativo decorre não apenas dos aspectos legais, mas também dos princípios constitucionais da economicidade e eficiência, e do paradigma weberiano, que enfatizam a importância da profissionalização na administração pública, e da necessidade de garantir o bom funcionamento da máquina pública e a prestação de serviços de qualidade à população. A profissionalização é essencial para assegurar a impessoalidade, a eficiência e a continuidade dos serviços públicos, evitando que a administração seja pautada por interesses pessoais ou políticos.

A profissionalização é condição para uma função pública eficiente independentemente do sujeito que dela usufrua (eficácia independente) (SOARES, 1997). A falta de exigência de profissionalismo na gestão pública pode proporcionar diversos problemas, tais como a corrupção, o nepotismo e o clientelismo, que não apenas prejudicam a eficiência da administração, mas também minam a confiança e a imagem das instituições públicas.

A ausência de um arcabouço regulatório, ou a falta da entrega de um produto, serviço, ou mesmo de um macroprocesso previsto na lei orgânica caracteriza violação de lei, com a consequente reprovação das contas. Isso ocorre porque não é razoável crer que um órgão público (Ministérios, Secretarias, etc.) ou uma entidade pública (autarquias, fundações, empresas públicas, etc.) se valha de rotinas/processos orgânicos informais para o seu funcionamento, ou que o gestor não cumpra o que a lei do órgão determina. Afinal, as rotinas administrativas precisam dos atos administrativos válidos para que sejam cumpridas.

Esse descumprimento também afronta os princípios fundamentais da Administração Pública, como a legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, consagrados no artigo 37, caput, da Constituição Federal de 1988 (CF/88). Um inadimplemento dessa ordem pode ser entendido como exemplo do conflito de agência, no qual os agentes públicos, ao não observarem as determinações da lei orgânica, agem em desacordo com os interesses da

instituição e da sociedade, colocando em risco a própria legitimidade do órgão e a confiança da população na Administração Pública.

No que tange à sua função como critério de auditoria, a lei orgânica, juntamente com o arcabouço regulatório, passa a estabelecer um padrão normativo e institucional contra o qual o desempenho do órgão pode ser objetivamente avaliado. Este paradigma de avaliação baseia-se no princípio da legalidade, e de que o órgão deve manter-se fiel ao propósito para o qual foi originalmente concebido, conforme estipulado em sua lei de criação.

Esta dupla caracterização das leis orgânicas - como instrumento de governança e critério de auditoria - oferece um novo prisma para a análise da efetividade e da legitimidade da atuação dos órgãos públicos. É considerando esse conjunto de normas com o critério de auditoria que se faz a auditoria conformidade de governança de um órgão.

Destaca-se que não há nenhuma referência, na base de conhecimento do TCU, de quaisquer documentos orientadores que se refiram às leis orgânicas dos órgãos públicos como critério de auditoria. Foi feita uma pesquisa no buscador do site do TCU⁶⁷ e o retorno foram 173 citações da palavra “lei orgânica” na pesquisa “normativos do TCU” em sua maioria sobre a Lei Orgânica do TCU e na minoria da Lei Orgânica da Magistratura.

Com base nisso, há possibilidade de reconfigurar, no âmbito do controle externo, o papel das leis orgânicas de criação dos órgãos públicos, atribuindo-lhes o status de instrumento de governança e critério de auditoria. Tal abordagem apresenta-se como inovadora, pois potencialmente expande o alcance e a eficácia dos mecanismos de controle externo na administração pública.

5.6 Arcabouço regulatório estatal - tipos

Medauar (2018) explica detalhadamente em sua obra como é a estrutura básica dos Estados da Federação. Ela afirma que eles observam o mesmo esquema da Administração Federal, onde o Chefe do Executivo encabeça a Administração e tem como auxiliares os Ministros/Secretários de Estado. A organização administrativa é competência exclusiva do Presidente na esfera federal e dos Governadores, nos Estados. As Constituições preveem somente a estrutura fundamental da Administração, deixando às leis a incumbência de explicitar a estrutura e funcionamento de órgãos específicos. Os Secretários de Estado são responsáveis pelos atos que praticarem ou referendarem no exercício do cargo. Cada secretaria é dotada de um conjunto de órgãos destinados a realizar, cada qual no seu âmbito, as atribuições da

⁶⁷ <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/resultado/todas-bases/lei%2520org%25C3%25A2nica?pb=publicacao>

secretaria como um todo. Para poder cumprir as obrigações, efetua-se uma divisão entre diversos órgãos, cada qual desempenhando sua parcela, divisão essa denominada desconcentração.

A desconcentração é um fenômeno administrativo onde o Chefe do Executivo transfere para seus auxiliares diretos e, destes, para órgãos e autoridades que, por sua vez, são seus subordinados, as suas competências. Essa estrutura é o que a autora define como a básica da Administração direta brasileira, tanto em nível federal, estadual como municipal. Como praxe, o que varia é o número, nome e atribuições dos órgãos auxiliares do Chefe do Executivo, e também dos órgãos situados em graus mais inferiores da hierarquia. As alterações nos órgãos auxiliares diretos da Chefia do Executivo (por exemplo, ministérios) ocorrem, em geral, no início de cada mandato.

Expedir instruções para a execução das leis, decretos e regulamentos é um comando constitucional que reflete um poder/dever ao Ministro de Estado, em nível federal, e aos Secretários de Estado na Constituição Estadual⁶⁸. Essas instruções, parcela de normas que podem ser denominadas como expressão do poder regulador, *soft law*, ou direito regulatório são atos administrativos que vinculam as leis às atribuições do ministro/secretário, às rotinas administrativas, aos servidores e aos órgãos, criando um ambiente regulatório complexo que versa do horário de funcionamento até o controle orçamentário, contábil e financeiro.

O organograma de uma entidade deriva da atribuição de responsabilidades e da delegação de competências/autoridade que, em diferentes níveis hierárquicos, “são responsáveis pelas tomadas de decisão e/ou execução de decisões anteriormente tomadas em níveis mais altos da hierarquia”. O controle total existente na entidade depende da clara definição de responsabilidades, dos limites de autoridade e de uma adequada segregação de funções. (MARÇAL E MARQUES, 2011)

Quando se adota que governança seria a estrutura administrativa, política, econômica e legal garante que os resultados pretendidos pelos atores políticos responsáveis pela criação do órgão, é necessário que se defina o que seria essa estrutura. Partindo da premissa de que a manifestação do poder político são as leis⁶⁹, expressão do direito positivo, a manifestação

⁶⁸ Constituição Estadual do Pará. Art. 138 - Parágrafo único. Compete ao Secretário de Estado, além de outras atribuições estabelecidas nesta Constituição e na lei: I - exercer a orientação, coordenação e supervisão dos órgãos e entidades da administração estadual na área de sua competência, e referendar os atos e decretos assinados pelo governador; II - expedir instruções para a execução das leis, decretos e regulamentos.

⁶⁹ O ato normativo primário é norma que retira o seu fundamento de validade do próprio texto constitucional, obedecendo tanto ao processo legislativo inserido na Constituição Federal, quanto aos princípios constitucionais que orientam a sua elaboração. Esses atos inovam no ordenamento jurídico, podendo criar, modificar e extinguir direitos e obrigações. Para tanto, são revestidos dos atributos da generalidade, impessoalidade e abstratividade.

concreta da vontade do Estado, e que os órgãos públicos⁷⁰ são as parcelas do poder que executam as atividades públicas, a conclusão que se chega é que esse conjunto representa, na sua essência, a governança do órgão.

A construção desse ambiente regulatório deve possuir os regimentos internos, comandos, controles, rotinas administrativas, manuais de procedimentos ou outros elementos⁷¹ necessários para o funcionamento do órgão⁷².

Os modelos de gestão que a burocracia brasileira adotou impõem que esse ambiente deva se valer de uma abordagem técnica, até porque é incoerente que as rotinas sejam orgânicas em um ambiente público. Ao conjunto dessas normas pode-se qualificar como o ambiente de governança do órgão, já que decorrem da vontade do principal e estabelecem as obrigações que os agentes devem cumprir para garantir o seu desempenho.

Segundo a publicação do TCU que trata sobre os Dez Passos para a Boa Governança (BRASIL, 2021) as organizações públicas existem para produzir políticas, bens e serviços públicos, visando ao aumento, de forma sistêmica e integrada, do bem-estar social e das oportunidades aos cidadãos. Para isso, é importante traçar claramente seus objetivos, definir sua estratégia de atuação, desdobrá-la em planos de ação e acompanhar sua implementação.

Nesse ambiente regulatório, a liderança de uma instituição pública é responsável pelo direcionamento estratégico (sempre orientado pelos objetivos de Estado e de Governo) e pelo monitoramento de sua execução, devendo avaliar periodicamente a adequação da estratégia por meio de mensuração do desempenho organizacional (HARVARD, 2011), acompanhar as mudanças nos ambientes interno e externo e identificar as expectativas das partes interessadas, promovendo a revisão da estratégia quando necessário (IBGC, 2015). Sem esquecer que é um direito fundamental do cidadão à boa administração, constitucionalmente alicerçado no artigo 37 da Constituição Federal, notadamente por meio do Princípio da Eficiência, acrescido pela

⁷⁰ Órgãos são unidades abstratas que sintetizam os vários círculos de atribuições do Estado. Por se tratar, tal como o próprio Estado, de entidades reais, porém abstratas (seres de razão), não têm nem vontade nem ação, no sentido de vida psíquica ou anímica próprias, que, estas, só os seres biológicos podem **possuí-las**. De fato, os órgãos não passam de simples repartições de atribuições, e nada mais.

Então, para que tais atribuições se concretizem e ingressem no mundo natural é necessário o concurso de seres físicos, prepostos à condição de agentes. **O querer e o agir destes sujeitos é que são, pelo Direito, diretamente imputados ao Estado** (manifestando-se por seus órgãos), de tal sorte que, **enquanto atuam nesta qualidade de agentes, seu querer e seu agir são recebidos como o querer e o agir dos órgãos componentes do Estado; logo, do próprio Estado**. Em suma, a vontade e a ação do Estado (manifestada por seus órgãos, repita-se) são constituídas na e pela vontade e ação dos seus agentes; [...].” (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 33. Ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 144).

⁷¹ Portarias; resoluções; instruções normativas; ofícios e avisos; orientações normativas; diretrizes; recomendações; despachos de aprovação; qualquer outro ato inferior a decreto com conteúdo normativo.

⁷² DECRETO Nº 12.002, DE 22 DE ABRIL DE 2024 - Estabelece normas para elaboração, redação, alteração e consolidação de atos normativos.

Emenda Constitucional nº 19, de 4 de junho de 1998. O fortalecimento desse direito na esfera federal se deu a partir da publicação do Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017, que dispôs sobre a política de governança da Administração Pública federal direta, autárquica e funcional, estabelecendo os princípios da governança pública, tais como a capacidade de resposta, a integridade, a confiabilidade, a melhoria regulatória, a prestação de contas e responsabilidade (*accountability*) e, por fim, a transparência, que é um marco relevante que precisa ser observado também.

Dentro dessa linha lógica, tem-se o paradigma do Referencial Básico de Governança Aplicável a Organizações Públicas e Outros Entes Jurisdicionados ao TCU (2020), onde é afirmado que toda e qualquer organização pública deve existir somente em decorrência da necessidade dos seus serviços ou das políticas públicas que implementa. Um órgão não pode existir sem um propósito público, sem um arcabouço regulatório ou quando esse ambiente é desobedecido.

Cabe esclarecer que, durante a pesquisa, não foram identificadas menções específicas ou uma definição precisa que se possa atribuir a esse conjunto de atos administrativos. Nessa análise, em especial a que surge das implicações decorrentes da lei orgânica e das práticas de gestão, emergiu a necessidade de esclarecer minimamente dois termos importantes para a compreensão dessa pesquisa: "arcabouço regulatório" e "arcabouço regulatório de governança".

O arcabouço regulatório de um órgão pode ser definido como todos os instrumentos subalternos de regulação ou gestão que decorrem da sua lei orgânica, ou não, e que são necessários para o seu funcionamento, tais como portaria, manuais, regimentos internos, resoluções administrativas, notas técnicas, orientações, editais ou quaisquer documentos produzidos pelo poder regulamentar do Gestor máximo do órgão, desde que presentes os requisitos de validade, considerando que todos esses instrumentos são atos administrativos. Quando se inclui a lei orgânica e somente os instrumentos dela decorrente, esse conjunto se diferencia, passando a ser o arcabouço regulatório de governança de um órgão.

Com essa lógica, esses seria os instrumentos que deveriam constar nesse arcabouço:

- A lei orgânica do órgão, que define sua estrutura básica e atribuições, com a denominação e natureza jurídica do órgão, finalidade e competências específicas, estrutura organizacional básica, atribuições dos cargos de direção e chefia, forma de nomeação dos dirigentes, quadro de pessoal, com especificação dos cargos e funções, fonte de recursos e dotação orçamentária inicial, patrimônio, quando aplicável, vinculação administrativa ou subordinação hierárquica, sede e foro;

- Os instrumentos de regulação e gestão derivados da lei orgânica, ou não, tais como as portarias, manuais, regimentos internos, resoluções administrativas, notas técnicas, orientações e outros documentos originados do poder regulamentar do gestor máximo, física e logicamente organizado;
- A descrição técnica dos principais processos administrativos, incluindo necessariamente os procedimentos de compras e contratações, protocolos de manutenção e obras, mecanismos de controle e fiscalização, gestão de recursos financeiros e humanos, processos de planejamento e avaliação de desempenho;
- Normas e procedimentos para o funcionamento de órgãos colegiados e a realização de reuniões de liderança com produção das atas e dos planos de ação originadas dessas reuniões derivadas da lei orgânica ou de outra legislação;
- Organograma com os nomes dos órgãos internos, seus vínculos e as obrigações divididos em setores tecnicamente aderentes e capacitados;
- Planos executados, relatórios e instrumentos de avaliação das gestões anteriores, com as lições apreendidas (memória da administração) derivados da lei orgânica ou de outra legislação.

5.7 Captura

O "efeito de captura" ou "captura regulatória" é um conceito da economia política e da teoria da regulação introduzido por George Stigler, um economista americano e vencedor do Prêmio Nobel, no artigo "*The Theory of Economic Regulation*", publicado em 1971 na *Bell Journal of Economics and Management Science* (posteriormente renomeado para *RAND Journal of Economics*). Stigler usa o termo "adquirida" (em inglês, "*acquired*") para sugerir que as indústrias podem efetivamente capturar o processo regulatório para servir aos seus próprios interesses, referindo-se diretamente à ideia de captura regulatória. Esse autor também fez contribuições significativas para a teoria da agência e a economia da informação, explorando as implicações da assimetria de informação e dos incentivos nos relacionamentos de agência.

A porta giratória, ou a movimentação entre legisladores ou reguladores e cargos nas áreas reguladas, e a assimetria de informações são considerados conceitos fundamentais que sustentam esse modelo teórico. A captura pode distorcer políticas públicas devido ao direcionamento substancial na alocação de recursos e à redução da eficiência de mercado, porque a criação de barreiras à entrada de novos participantes reduz a concorrência, levando a

ineficiências. Há significativas perdas de confiança do público nas instituições reguladoras e no governo, entre outras externalidades negativas, conforme Laffont e Tirole (1991).

Quando esse fenômeno se direciona para o ambiente de governança de um órgão público, ele pode se manifestar de duas formas distintas. A primeira ocorre quando existe o arcabouço regulatório, ou seja, estão presentes o regimento interno, portarias, resoluções ou outros instrumentos que viabilizam o funcionamento regular do órgão, mas ele é desobedecido integral ou parcialmente, e, em paralelo, os agentes concentram esforços para a realização de um objetivo político-partidário. Neste caso, vislumbra-se o fenômeno da captura política (OLIVEIRA; CARDOSO, 2024), ou, como é popularmente conhecido, o aparelhamento estatal.⁷³

A segunda manifestação ocorre quando não há um conjunto de elementos mínimos do ambiente regulatório, e a administração realiza suas rotinas de modo orgânico. A omissão em estabelecer esse arcabouço regulatório pode ser considerada uma estratégia para manter um poder absoluto dentro da esfera de um determinado grupo político, em uma expressão do fenômeno ligado ao mandonismo (CARVALHO, 1997), fenômenos sociais (coronelismo, clientelismo, patrimonialismo, etc.) que são baseados nas barganhas entre os atores políticos, sobretudo com o controle dos cargos públicos e o agasalhamento dos membros de grupos políticos aliados. Sem o arcabouço regulatório, o Secretário é quem decide o que fazer, quando fazer e como fazer, uma manifestação tardia e extemporânea do coronelismo, que pode ser confundida com centralização administrativa.

Oliveira e Cardoso (2024) afirmam que o uso político para fins de indicação de pessoas ineptas para cargos de alta relevância, exclusivamente por interferências político-partidárias, prejudica os cofres públicos com reflexos na qualidade dos serviços, comprometendo o desenvolvimento do país. Sunstein (1990 apud Gomes (2020)) afirma que a captura política é caracterizada quando há contaminação dos interesses a serem tutelados pelo mesmo ente através do próprio ator político (ou um grupo político), ou seja, incorre de maneira pessoal ao benefício da atuação capturada o político ou grupo de políticos.

A captação de interesses individuais ou de grupos econômicos gera o fenômeno da captura em suas duas modalidades: a política e a econômica. Normalmente, a captura política revela-se sob a forma de corrupção e a captura econômica, também na forma de corrupção e na

⁷³ O aparelhamento estatal, sob uma abordagem sociológica política, refere-se ao processo pelo qual grupos políticos, partidos ou indivíduos buscam ocupar estrategicamente cargos e posições dentro da estrutura governamental para exercer influência e controle sobre as políticas públicas e o funcionamento do Estado.

assimetria da informação. Sendo a primeira corriqueiramente no momento da composição e a segunda no momento de sua atuação (GARNICA; KEMPFER, 2019). A captura política de um órgão se manifesta através do controle orçamentário ou da redução dos repasses necessários. O grande problema da captura política é que, a partir disso, os órgãos deixam de atuar em favor dos seus principais destinatários, que é a população, e passam a ser fiéis a outros senhores, sejam eles um grupo ou os partidos políticos que controlam o governo.

5.8 Profissionalismo como valor

A nomeação para um cargo de comando na esfera pública exige assumir compromissos e deveres que ultrapassam a simples ocupação de uma posição de poder. O critério de indicação para cargos públicos importantes não deveria ocorrer sem uma avaliação pormenorizada do próprio cargo e da adequação do candidato. Antigas práticas de escolha baseadas em amizades ou posições partidárias, que remetem ao coronelismo ou ao patrimonialismo, não se alinham à realidade atual. A história brasileira está repleta de condenações administrativas e penais de gestores públicos com deficiência técnicas, ou que não tiveram o cuidado necessário com a gestão e a coisa pública, ou ainda porque não observaram os princípios da eficiência e da publicidade que a Constituição Federal exige.

A improbidade e a incompetência administrativa causam impactos sociais significativos tanto para o gestor como para toda a administração e sociedade, um problema persistente desde o império.

A máquina pública brasileira evoluiu em complexidade nos últimos anos, demandando atenção e compreensão daqueles que decidem atuar na vida pública. Um órgão público é uma entidade complexa devido à sua estrutura, objetivos e à diversidade de serviços que presta à sociedade, com obrigações rigorosas que vão desde a prestação de serviços públicos, à adoção de procedimentos legais para contratação e compras, ao controle contábil e à prestação de contas. Uma entidade pública ainda enfrenta os desafios operacionais inerentes a todas as organizações, tais como a gestão financeira, de pessoas, de patrimônio, segurança, logística, riscos e conhecimento, o combate ao desperdício e a promoção da inovação. Um órgão público ainda precisa garantir a igualdade, publicidade, prestação de serviço público eficiente e preservar o meio ambiente.

Além disso tudo, o gestor tem a obrigação de observar as leis orgânicas de criação dos órgãos, o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), a Lei Orçamentária

Anual (LOA), a Lei de Licitações, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)⁷⁴ e a Lei de Acesso à Informação (LAI)⁷⁵.

A lei orgânica que criou um órgão, usualmente, estabelece funções e objetivos que são obrigações legais que precisam ser observadas. O PPA, LDO e LOA são imposições legislativas que trazem projetos e programas, e refletem um projeto político que foi aprovado na eleição, sendo a materialização da proposta de trabalho do governo eleito.

Lidar com essa complexidade sem um conjunto de ferramentas administrativas⁷⁶ põe em risco o patrimônio material e imaterial do Estado. Material quando atua sobre os bens públicos; imaterial, quando abala a imagem da administração pública. A utilização de um sistema técnico-administrativo é crucial para a proteção desse patrimônio e a execução eficiente das funções institucionais. Um gestor, sem capacitação técnica, que assume um cargo público, assumi também o risco de ter as suas contas reprovadas por uma conduta imperita.

A profissionalização da gestão pública emerge para muito além das meras diretrizes legais. Da mesma forma que um jurista necessita da hermenêutica e da legislação, um médico se aprofunda em diagnósticos e tratamentos, e um engenheiro civil se especializa em materiais e técnicas de construção, um gestor público deve dominar os elementos fundamentais à gestão eficaz. Isso implica um conhecimento abrangente que vai desde os princípios de eficiência, transparência e responsabilidade fiscal até as técnicas mais avançadas de liderança, planejamento estratégico e inovação. Além disso, um órgão público, diferente de uma entidade privada, tem sua atuação baseada em um aspecto perene, alguns com atuações centenárias, deixar de observar a expertise e a história dele é uma falha gerencial muito grande.

Por fim, qualquer cidadão, ou gestor público que assume um órgão, ou servidor que assume um cargo, precisa compreender o funcionamento das entidades públicas, as leis orgânicas e o conjunto dos atos administrativos decorrentes do poder regulamentar fornecem a estrutura normativa necessária para esse entendimento. No caso do gestor, é nesse ambiente regulatório que se concentra a sua atuação, seja para ampliar, reduzir ou mesmo substituir esses instrumentos, visando garantir a eficiência administrativa.

⁷⁴Lei Complementar nº 101/2000.

⁷⁵Lei nº 12.527/2011

⁷⁶Ferramentas administrativas são métodos, técnicas e modelos estruturados utilizados por gestores e organizações para auxiliar na tomada de decisões, planejamento estratégico, resolução de problemas e melhoria de processos. Estas ferramentas fornecem abordagens sistemáticas para lidar com diversos aspectos da gestão organizacional, desde a análise de desempenho até a implementação de mudanças estratégicas. Exemplos: Balanced Scorecard (BSC); Análise SWOT, Gestão da Qualidade Total (TQM), Matriz BCG (Boston Consulting Group), Diagrama de Ishikawa (Espinha de Peixe) etc.

Este conjunto de atos administrativos serve como um guia para a operacionalização do órgão, transformando as diretrizes abstratas da legislação em ações concretas e mensuráveis. Ele é capaz de proporcionar a base para a transparência, eficiência e conformidade das operações, além de facilitar auditorias e promover a melhoria contínua dos processos institucionais.

Em outro sentido, caso ausentes esses elementos, o gestor deve então instituí-los. Atualmente há várias metodologias e modelos de gestão que são capazes de desdobrar comandos abstratos que as leis trazem sem dificuldades, como por exemplo a BPM (Business Process Management), GESPÚBLICA, workflow, BPMN (Business Process Model and Notation) ou a simples rotina administrativa.

A formalização de um arcabouço regulatório em um órgão público contribui muito com a memória administrativa, a expertise institucional e a melhoria contínua dos processos. Este conjunto de elementos atua como um repositório formal da memória institucional do órgão, preservando o histórico de decisões, a evolução organizacional e as lições aprendidas ao longo do tempo. A memória institucionalizada é fundamental para garantir a continuidade administrativa durante transições de liderança, evitar a repetição de erros passados e fornecer contexto histórico valioso para as tomadas de decisão atuais. Transições de poder podem ser muito desastrosas e prejudiciais para a administração pública sem esses elementos.

O desenvolvimento e manutenção da expertise institucional é outro benefício esperado. Somente os processos descritos podem ser aprimorados ao longo do tempo, criando um ambiente propício para a sua melhoria contínua. Essa lógica permite que o arcabouço regulatório do órgão também sirva de base para programas de treinamento e capacitação, e facilita a transferência de conhecimento entre servidores e departamentos. Isso viabiliza que novos servidores sejam integrados mais rapidamente, que o conhecimento institucional seja menos dependente de indivíduos específicos e que a expertise seja continuamente refinada e atualizada.

O arcabouço regulatório de um órgão público vai muito além do mero cumprimento de requisitos legais, porque ele se torna um instrumento vivo de gestão que preserva a memória institucional, fomenta o desenvolvimento de expertise e catalisa a melhoria contínua dos processos, transformando-se em um ativo estratégico que permite ao órgão público não apenas operar de forma mais eficiente no presente, mas também se adaptar mais eficazmente aos desafios futuros.

Dependendo das obrigações impostas aos órgãos, o arranjo regulatório provoca um número razoáveis de documentos, macroprocessos administrativos, controles e uma outra

quantidade de entregas de produtos ou serviços. Nesse ponto, os modelos de gestão são necessários para que se possa gerenciar os recursos eficientemente diante dessa natural complexidade.

5.9 Teoria da administração

A Teoria da Administração é uma ciência que contempla importantes conceitos, necessários para que se consiga proporcionar eficiência em uma organização. Nesse ponto, o trabalho se preocupou em pesquisar alguns elementos de gestão que estão presentes nas organizações complexas atualmente.

Chiavenato (1982) entende que ela surgiu com a ênfase nas tarefas, a partir da escola de administração científica de Taylor, evoluiu com a escola do comportamento organizacional e através do movimento do Desenvolvimento Organizacional (DO). Segue com a reação humanista. As teorias dos sistemas e da contingência vieram depois. Ele conclui nessa análise que a Teoria da Administração se baseia em cinco variáveis interdependentes e interagentes que são: as tarefas, a estrutura, as pessoas, o ambiente e a tecnologia:

Administração e gestão são usadas atualmente como sinônimos. Essa similitude cotidiana surge da evolução e complexidade que as organizações assumiram nos últimos anos, reduzindo os conceitos utilizados por Fayol (1989, p.26):

“A função administrativa distingue-se claramente das outras cinco funções essenciais. É necessário não a confundir com a direção. Dirigir é conduzir a empresa, tendo em vista os fins visados, procurando as maiores vantagens possíveis de todos os recursos de que ela dispõe; é assegurar a marcha das seis funções essenciais.”

Administrar seria apenas “planejar, organizar, dirigir e controlar pessoas para atingir de forma eficiente e eficaz os objetivos de uma organização”, enquanto gestão seria lançar mão de todas as funções (técnica, contábil, financeira, comercial, segurança e administração) e conhecimentos (psicologia, antropologia, estatística, mercadologia, ambiental etc.) necessários para, através de pessoas, atingir os objetivos de uma organização de forma eficiente e eficaz (DE PAULO DIAS, 2011).

Crozatti (1998), introduzindo uma definição lúdica de uma empresa, faz um paralelo entre ela e as pessoas. Para ele, cada pessoa tem características próprias e individuais e desempenhos diferentes; as empresas, como expressão econômica da atividade social, são dotadas de individualidades que as distinguem umas das outras. Os aspectos que se diferenciam são os níveis de eficiência e eficácia, estrutura física, estrutura organizacional, níveis e linhas de poder, entre outros. Esses pontos são estabelecidos pelo modelo de gestão e relacionam-se

diretamente com a cultura organizacional (SANTOS, 1992). O autor também traz conceitos práticos de cultura organizacional e do modelo de gestão. Cultura seria o “jeito que nós fazemos as coisas por aqui” (DEAL; KENNEDY, 1983). E o modelo de gestão seria o conjunto de normas e princípios que orientam a escolha das melhores alternativas para levar a empresa a cumprir sua missão com eficácia.

A associação às pessoas é uma raiz que decorre da abordagem humanística, uma “revolução” conceitual que transferiu o enfoque na tarefa e na estrutura organizacional para as pessoas que trabalhavam nela. Essa mudança proporcionou a criação de conceitos, paradigmas e ferramentas administrativas importantes, tais como liderança, comunicação, desenvolvimento institucional, gestão de conhecimento, inovação, gestão por competências, trabalho remoto e flexível, coaching e mentoring, entre outros.

Guerreiro (1989) afirma que o modelo de gestão é do subsistema Sistema Institucional caracterizado, que corresponde a um conjunto de princípios para assegurar a redução do risco; o estabelecimento de uma estrutura de operação adequada; a orientação geral dos esforços através da "filosofia" de trabalho; a adoção de um clima motivador e o engajamento de todos em torno dos objetivos da instituição e aferição do que deveria ter sido em termos de produtos, conhecimento do comportamento das variáveis relativas aos ambientes externo e interno e suas tendências.

Atualmente, a gestão deixa de lado a ideia da firma e passa para a Teoria Organizacional,⁷⁷ que estabelece a relação entre a organização e as relações internas e externas estabelecidas de modo a identificar como melhor gerir (DE FARIA BILHIM, 2006).

Quando se fala de um órgão público com orçamento público, que presta serviço público, deve-se ater à legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, fala-se em complexidade. A complexidade das organizações é um conceito acadêmico explicável, do mesmo modo que se tem sobre sistemas. Serva et al (2010) tratando da complexidade e das organizações, afirmam que a complexidade reapareceu de maneira marginal a partir da cibernética e da teoria da informação, onde a palavra "complexidade" associada ao respectivo paradigma ainda seria o sinônimo de complicação, de emaranhado. Ela se traduziria na dificuldade de pensar, uma vez que o pensamento é um combate com ele próprio, com e contra a lógica, as palavras e os conceitos. O conhecimento científico centrou-se na tentativa de simplificar a realidade, considerando a objetividade dos enunciados científicos estabelecidos a

⁷⁷ As organizações são as unidades sociais dominantes das sociedades complexas.

partir de verificações empíricas e na coerência lógica das teorias fundadas nos dados obtidos a partir de experimentos empíricos.

Além dessas abordagens teóricas, a gestão desenvolve vários modelos e ferramentas. Entre os modelos mais destacados na administração pública, temos o burocrático weberiano, um modelo organizacional adotado durante o século XX em todo o mundo. A administração pública gerencial (APG) e o governo empreendedor (GE) surgem como contraponto ao burocrático, sem invalidá-lo. Esses modelos compartilham os valores da produtividade, orientação ao serviço, descentralização, eficiência na prestação de serviços, *marketization* e *accountability*, frequentemente chamados de gerencialismo (*managerialism*).

A administração pública gerencial ou nova gestão pública (*new public management*) é um modelo normativo pós-burocrático para a estruturação e a gestão da administração pública fundamentado em valores de eficiência, eficácia e competitividade (SECCHI, 2009).

As ferramentas de gestão são metodologias administrativas utilizadas para estruturar a forma de atuação das empresas, sustentadas por instrumentos administrativos adequados às suas condições financeiras, patrimoniais e de recursos humanos (RODRIGUES; LEMOS, 2009).

Entre as ferramentas administrativas mais usadas podemos citar análise SWOT *Analysis* (Análise SWOT)⁷⁸, amplamente utilizada em planejamento estratégico e tomada de decisões, *Balanced Scorecard* (BSC)⁷⁹, PDCA (*Plan-Do-Check-Act*)⁸⁰, Análise de Pareto⁸¹ entre outras.

Um órgão público reflete um centro de poder que possui um feixe de propósitos criado por lei, com obrigações de proporcionar serviços ou produtos à população e atender a sociedade que precisa ser gerido considerando toda a sua complexidade, a legalidade, a prestação de contas, a transparência e as necessidades da população.

No contexto técnico, quando um agente está disposto a tomar posse em um Ministério, Secretaria ou outra instituição pública, ele assume riscos, inclusive o de praticar eventos danosos, porque o que se espera dele a capacitação técnica e a ciência dos desafios que o cargo impõe.

Quando a lei orgânica impõe a realização de um planejamento de determinado setor, ou a fiscalização de uma atividade, o esperado é que órgão possua as rotinas descritas dessas

⁷⁸ Ferramenta utilizada para identificar as forças (Strengths), fraquezas (Weaknesses), oportunidades (Opportunities) e ameaças (Threats) de uma organização.

⁷⁹ Ferramenta de gestão que traduz a estratégia de uma organização em objetivos operacionais em quatro perspectivas: financeira, clientes, processos internos e aprendizado e crescimento.

⁸⁰ Ciclo de melhoria contínua que envolve planejar

⁸¹ Técnica que utiliza o princípio de Pareto (80/20) para identificar os poucos fatores vitais que causam a maioria dos problemas.

tarefas, com a sustentação jurídica por atos administrativos válidos. A ausência de qualquer um desses elementos equivale a desobediência legal. Desconhecer os elementos mínimos de gestão ou deixar de cumprir os comandos da lei de criação do órgão também equivale a praticar atos de gestão ilegais, ilegítimos, antieconômicos ou que infringem normas legais ou regulamentares.

5.10 Modelo do TCU – governança por adesão

Embora haja consenso sobre a adoção da governança pública pela administração, ainda falta efetividade nas ações governamentais baseadas nos princípios da governança pública aplicados à materialização das políticas públicas, sejam elas de Estado ou de governo.

O próprio TCU reconhece que, apesar do avanço significativo das estruturas para a melhoria da capacidade de governança e gestão do Estado brasileiro, é fundamental fortalecer ainda mais os mecanismos de governança para atender às demandas sociais e reduzir o distanciamento entre Estado e sociedade.

A sociedade deve exercer seu papel de principal interessada nos resultados do Estado, demandando novas estruturas de governança que lhe possibilitem o desempenho de funções de avaliação, direcionamento e monitoramento de ações. Consequentemente, espera-se da liderança governamental um comportamento mais ético, profissional e focado no alcance de resultados alinhados às expectativas sociais.

Garantir o cumprimento da governança nas instituições públicas é um grande desafio social. O consenso reside na sua adoção, não nos termos exatos do que constitui a boa prática de governança.

Os tribunais de contas podem assumir um papel de destaque nessa trajetória. Amparadas em um arranjo constitucional construído ao longo do tempo, as Cortes de Contas possuem os mecanismos necessários para estabelecer sua adoção dentro de um contexto compulsório, baseado na conformidade legal.

Os elementos disponíveis atualmente indicam que a criação da maioria dos órgãos públicos, em todas as esferas de poder, baseou-se na lógica adotada por Hely Lopes Meirelles. Segundo essa lógica, os órgãos são considerados centros de competência instituídos para o desempenho de funções estatais por meio de seus agentes, cuja atuação é imputada à pessoa jurídica a que pertencem. Como centros de competência governamental ou administrativa, possuem atribuições específicas na organização estatal, incluindo funções, cargos e agentes. A lei orgânica de criação preordena as funções atribuídas ao órgão em sua constituição e funcionamento.

Neste ponto, é importante destacar que a auditoria de conformidade, tendo como critério o ambiente regulatório de um órgão público, não consta em nenhum indicativo presente no conjunto de manuais e orientações técnicas disponibilizado pelo TCU. Nem mesmo o Referencial Básico de Governança, aplicável a órgãos e entidades da administração pública, faz qualquer menção a esse aspecto. As leis orgânicas, quando citadas, são utilizadas somente como base do conhecimento do órgão, não há recomendações do seu uso como critério de auditoria.

O TCU afirma que a governança no setor público pode ser analisada sob quatro perspectivas de observação: (a) sociedade e Estado; (b) entes federativos, esferas de poder e políticas públicas; (c) órgãos e entidades; e (d) atividades intraorganizacionais. Na terceira perspectiva, é citado que "cada órgão ou entidade deve cumprir seu papel". O Referencial Básico de Governança define o termo gestão como o funcionamento cotidiano de programas e organizações no contexto de estratégias, políticas, processos e procedimentos estabelecidos pelo órgão (WORLD BANK, 2013). A gestão preocupa-se com a eficácia (cumprir as ações prioritizadas) e a eficiência das ações (realizá-las da melhor forma possível, em termos de custo-benefício).

Para o TCU, governança compreende essencialmente os mecanismos de liderança, estratégia e controle implementados para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, visando à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse social.

Da Costa (2018) afirma que o objetivo do modelo do TCU é obter direcionamentos de altos níveis para que se repliquem para os níveis abaixo na estrutura organizacional. Indubitavelmente, esse direcionamento é bastante amplo, proporcionando uma considerável margem de manobra ao gestor.

Em contrapartida a esse modelo, a lei orgânica estabelece em seu conteúdo os objetivos do órgão que já está posto desde criação dele próprio, não havendo a necessidade de esperar a maturidade administrativa de gestores desqualificados indicados por agentes políticos para fornecer uma administração pública de qualidade.

A estratégia de autoavaliação e os benefícios originados das boas práticas devem ainda considerar a alternância dos agentes políticos a cada dois anos, mesmo que as mudanças de governo ocorram apenas a cada quatro anos. Essa rotatividade afeta a administração pública, pois os escalões subalternos também são substituídos, comprometendo o objetivo de tornar a administração pública mais eficiente ou de adotar a Nova Gestão Pública (NGP).

O modelo de maturidade pensado e desenvolvido pelo Tribunal de Contas da União, ao qual os órgãos públicos aderem de forma espontânea ao cumprimento das perspectivas idealizadas merece uma crítica.

O grande desafio dessa estratégia é o prazo elástico que tal adesão possa ocorrer. Atualmente, o Brasil é composto pela União, por 5.570 municípios distribuídos em 26 estados e o Distrito Federal, totalizando 5.598 níveis de governo que são auditados por controles externos. Se estimarmos que cada um desses possui 20 órgãos públicos/entidades auditáveis (Ministérios, Secretarias, Autarquias, Fundações, etc.) a ele vinculados, teremos um universo estimado de 111.960 órgãos públicos, número que já inviabiliza a simples adesão. A ausência de elementos cogentes que obriguem a adoção de ferramentas gerenciais pelos gestores eleva significativamente o risco de uma gestão orgânica e improvisada. E a estratégia que o TCU adotou também não parece que dará o resultado esperado nos próximos anos.

Lembrando que desde o movimento de reforma administrativa, iniciado na década de 1990 com a proposta da administração gerencial, persiste a incerteza quanto à efetiva profissionalização do setor público. A transição para modelos mais avançados, como a governança pública, encontra-se obstaculizada pela persistência de rotinas orgânicas e não sistematizadas nos órgãos governamentais.

A incerteza quanto à consolidação dos modelos gerenciais e de governança evidencia a necessidade de ações mais contundentes nessa direção, visando, primordialmente, a eficiência administrativa e a adoção de práticas profissionais de gestão pelos órgãos públicos brasileiros.

Nesse viés, a atuação das Cortes de Contas pode ser muito significativa se essa obrigatoriedade for formalizada por meio do seu poder regulamentar⁸², tornando obrigatório aos seus jurisdicionados o tratamento adequado no seu arcabouço regulatório. Essa é uma alternativa real de conseguir alterar o modo como a administração pública atua no Brasil, um verdadeiro desafio com impactos nacionais. Evidente que isso demandaria estudos aprofundados e estratégicos para que seja uma ação possível de ser implementada, observando os aspectos citados na seção 2.

⁸² Lei Nº 8.443, DE 16 DE JULHO DE 1992. Art. 3º Ao Tribunal de Contas da União, no âmbito de sua competência e jurisdição, assiste o **poder regulamentar**, podendo, em consequência, expedir atos e instruções normativas sobre matéria de suas atribuições e sobre a organização dos processos que lhe devam ser submetidos, obrigando ao seu cumprimento, sob pena de responsabilidade.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Na análise histórica e sociológica, a pesquisa observa que o controle é uma forma de poder, capaz de influenciar nas mudanças de comportamento, presente no Brasil desde a inversão brasileira, constituindo-se de uma tradição no ambiente político e público nacional. Ainda que existam outros tipos, o controle externo possui protagonismo e aceitação pelos agentes públicos que prestam contas.

Nos aspectos teóricos do controle, a auditoria é um instrumento que se originou a serviço dos reis e dos detentores do capital, mas que mudou significativamente com o ideário republicano. Sua evolução foi paulatina, influenciada por escândalos, fraudes e crimes. A contabilidade segue como a primeira ciência que conseguiu sistematizar uma metodologia para realizar um controle confiável. O primeiro controle de que se tem notícia incidia exclusivamente sobre riquezas, com a verificação objetiva do patrimônio das instituições. Atualmente, o controle se vale da auditoria como principal ferramenta, e a contabilidade passou a ser uma das interfaces utilizadas.

Existem vários tipos de auditoria, mas foi a auditoria de conformidade que conseguiu ampliar significativamente a atuação do controle externo, escapando das limitações contábeis e financeiras e avançando para outros aspectos. Ela pode ser definida como um exame independente, objetivo e sistemático de determinada matéria, baseado em normas técnicas e profissionais, no qual se confronta uma condição com determinado critério com o fim de emitir uma opinião ou comentários.

No Brasil, a auditoria de conformidade é largamente adotada, e a Lei 8.666/93 é o critério mais utilizado nesse tipo de auditorias, especialmente em compras e obras públicas.

O controle externo no Brasil teve nas Constituições de 1946, 1967 e 1988 a sua base legal; todavia, a de 1988 foi a que mais ampliou o alcance, com ganhos significativos, tornando-se um fundamento adequado que foi referenciado pela pesquisa.

Extrapolando o plano constitucional, a Lei Orgânica do TCU (Lei nº 8.443/1992), com replicação obrigatória nos estados, manifestação do princípio da simetria constitucional, complementa o ambiente jurídico das contas públicas no Brasil, pois consagra a competência de sancionar o gestor que descumpra ato de gestão ilegal, ilegítimo, antieconômico, ou comete infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial.

De acordo com o artigo 16, inciso III, alíneas "a" e "b" da Lei Orgânica do TCU, as leis orgânicas dos órgãos podem ser utilizadas como critério na auditoria de conformidade. Através

de uma interpretação contrapositiva, onde o "dever ser negativo" sancionador incide sobre casos que envolvem atos de gestão ilegais, ilegítimos, antieconômicos ou que infringem normas legais ou regulamentares influencia diretamente na lógica construída pela pesquisa.

Dentro do que se buscou na pesquisa para responder a pergunta sobre quais são os fundamentos históricos, teóricos e legais que justificam a atuação do controle externo nas leis orgânicas de criação dos órgãos, conclui-se que há um conjunto de elementos jurídicos sólido e estável na Constituição Federal de 1988 e nas legislações orgânicas dos Tribunais de Contas do Brasil, acompanhado de um vasto material teórico, histórico e doutrinário, que oportuniza sustentar que as auditorias de conformidade nas leis de criação dos órgãos podem ser feitas. Esse entendimento fundamenta-se nas análises feitas aos conjuntos teórico e jurídico tratadas nessa pesquisa, nos manuais técnicos, nos elementos históricos e na teoria da agência, onde a lei orgânica representa a manifestação explícita da vontade do "principal" sobre o "agente".

Quanto se discute a contribuição com a eficiência estatal do controle externo sobre as leis orgânicas e o arcabouço regulatório subjacente, o ponto de partida é que elas devem ser utilizadas como “instrumentos de governança” porque presentes todos os elementos necessários a essa adequação. Isso decorre do fato que as leis orgânicas fornecem a estrutura normativa necessária para a atuação do Estado, e seus comandos devem ser internalizados e distribuídos por meio das tarefas e rotinas de trabalho, garantindo que as finalidades e funções sejam concretizadas.

A sua condição de legislação e o caráter cogente que as leis orgânicas das Cortes de Contas possuem criam uma obrigação para o gestor que é observar os comandos dessas leis e o arranjo regulatório decorrentes, sob pena de ter suas contas reprovadas, portanto, as leis orgânicas devem ser observadas pela burocracia estatal em todos os seus aspectos.

E o arcabouço regulatório é o conjunto de todos os instrumentos de regulação ou gestão que decorrem da sua lei orgânica, ou não, que são necessários para o funcionamento de um órgão, tais como portaria, manuais, regimentos internos, resoluções administrativas, notas técnicas, orientações, editais ou quaisquer documentos produzidos pelo poder regulamentar do Gestor máximo do órgão, desde que presentes os requisitos de validade, considerando que todos esses instrumentos são atos administrativos.

Desses entendimentos, surge ainda o indicativo lógico que qualquer agente político que assume um órgão público como gestor tem o dever de implantar o ambiente regulatório quando este estiver ausente, melhorá-lo quando necessário e implementar mudanças ou inovações. A ausência de um arcabouço regulatório caracteriza omissão completa da gestão porque não é razoável crer que um órgão público se valha de rotinas/processos orgânicos para o seu

funcionamento, ou que o gestor não cumpra o que a lei do órgão determina, violando a eficiente e a eficácia esperadas da administração pública.

O fecho dessa lógica é o princípio da legalidade aplicado ao direito administrativo: ‘diferentemente dos cidadãos, que podem fazer tudo o que a lei não proíbe, os servidores públicos só podem atuar autorizados pela norma’. Isso significa que, se não houver arranjo regulatório do órgão autorizando e distribuindo as competências, nenhum servidor público do órgão pode atuar, nem tomar certas ações, sob pena de ter um ato nulo, com insegurança jurídica grave.

Ao adotar a lei orgânica como critério para a auditoria de conformidade, o arcabouço regulatório de governança do órgão é automaticamente incluído, por ser uma manifestação clara de governança pública. É um tipo de auditoria que se revela essencialmente gerencial, e que admite uma avaliação abrangente da gestão, verificando se o órgão cumpre suas rotinas e entrega os produtos e serviços para os quais foi criado.

Essa abordagem também é capaz de identificar possíveis carências na metodologia administrativa ou o uso excessivo de processos orgânicos⁸³, situação que deve ser evitada por comprometer o desempenho organizacional, e violar o princípio constitucional da eficiência (art. 37, CF).

Além disso tudo, cabe refletir e observar uma transição sofisticada da abordagem jurídica para a administrativa. Dependendo de como o legislador definiu as funções dos órgãos na lei orgânica, estas podem ser comparadas à "missão" e “visão” utilizadas no planejamento estratégico. Identificados esses elementos, a auditoria permite que o controle externo exija ferramentas técnicas de gestão para assegurar que a lei orgânica seja respeitada, ou seja, o é razoável solicitar a formalização de um planejamento.

Evidente que há possibilidade que os órgãos não tenham desdobrado os comandos da sua lei orgânica, mas isso deve ser considerado um “ato de gestão ilegal, ilegítimo, antieconômico ou que infringiu a norma legal ou regulamentar” porque a obrigatoriedade de produzir um arcabouço regulatório com viés técnico-administrativo decorre não apenas dos aspectos legais, mas também dos princípios constitucionais da economicidade e eficiência, além do paradigma weberiano, que enfatizam a importância da profissionalização na administração pública. Isso é essencial para garantir o bom funcionamento da máquina pública e a prestação

⁸³Na administração, seja pública ou privada, os processos são fundamentais para o funcionamento eficiente e eficaz de uma organização. Processos orgânicos são aqueles que se desenvolvem naturalmente dentro de uma organização, sem uma estruturação formal ou documentação detalhada. Eles são baseados na experiência, na cultura organizacional e no conhecimento tácito dos funcionários.

de serviços de qualidade à população. A profissionalização assegura a impessoalidade, eficiência e continuidade dos serviços públicos, evitando que a administração seja pautada por interesses pessoais ou políticos.

Pode-se também constatar se a gestão e a operação da entidade estão alinhadas com as diretrizes técnicas, legais e administrativas, garantindo que a estrutura organizacional, as atribuições, os processos administrativos e os mecanismos de controle e fiscalização sejam suficientes e adequados para garantir o propósito do próprio órgão.

Em uma auditoria de conformidade que tem como critério a lei orgânica e o arcabouço regulatório, um inadimplemento dessa ordem também pode ser entendido como um exemplo de conflito de agência, no qual os agentes públicos, ao não observarem as determinações da lei orgânica, agem em desacordo com os interesses da instituição e da sociedade, colocando em risco a legitimidade do órgão, a segurança jurídica e a confiança da população na Administração Pública.

Estando presente o arcabouço regulatório, o controle externo pode verificar se o órgão adota algum tipo de modelo de gestão. Nesse ponto, é notório que a escolha de um modelo de gestão é mérito administrativo para conduzir o órgão nos seus propósitos, todavia, a ausência de um deve ser considerada violação do princípio da eficiência porque não se pode admitir que um órgão público trabalhe exclusivamente com processos orgânicos.

A existência ou não de um modelo de gestão é um aspecto de suma importância, pois permite a classificação das instituições públicas de acordo com seu nível de maturidade administrativa. Tal avaliação não é meramente acadêmica ou teórica; ela pode ter consequências práticas significativas. A ausência de um modelo de gestão adequado ou a imaturidade administrativa pode potencialmente resultar em uma irregularidade nas contas. Isso se deve ao fato de que tal omissão pode ser considerada um descumprimento da lei orgânica com a prática de atos de gestão ilegais, ilegítimos, antieconômicos ou que infringem normas legais ou regulamentares.

A descrição detalhada dos processos administrativos proporciona a implementação de controles internos mais eficazes e a geração de relatórios minuciosos, facilitando auditorias e promovendo uma cultura de *accountability* no setor público. Adicionalmente, a otimização dos processos habilita uma economia substancial de recursos, reduzindo desperdícios. Um sistema/modelo de gestão robusto também contribui para a probidade administrativa, proporcionando maior transparência e rastreabilidade das ações governamentais.

Em outro viés, é perfeitamente possível exigir, com base na lei, que o gestor adote ferramentas técnicas de gestão para cumprir a lei orgânica, influenciando na eficiência estatal,

sob pena de ter as suas contas julgadas irregulares com base no art.16, inciso III, alíneas "a" e "b" da Lei Orgânica do TCU na esfera federal, ou do art. 56 da Lei Complementar nº 081, de 26 de abril de 2012 que dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Pará.

A pesquisa conclui que auditoria de governança regulatória emerge como uma opção muito viável para catalisar os ganhos de produtividade na administração pública que, desde a proposta de reforma para o Estado gerencial, ainda não foram plenamente alcançados.

Ela não se limita a ser um instrumento de fiscalização, mas pode atuar como um catalisador para a modernização da gestão pública, apoiando a transição para uma administração mais dinâmica, responsiva e focada em resultados. Essa abordagem inédita permite que os órgãos públicos melhorem suas operações e contribuam para a reformulação da gestão pública no Brasil, atendendo melhor às demandas de uma sociedade informada e conectada.

A pesquisa ainda se propôs a verificar quais seriam os benefícios e desafios dessa nova abordagem.

A auditoria de governança nas leis orgânicas dos órgãos proporciona pelo menos três importantes ganhos para a sociedade. O primeiro é a verificação da existência do arcabouço regulatório em si, permitindo a análise da evolução que o órgão experimenta para atingir o propósito para o qual foi criado (missão), refletindo na ponderação das versões disponibilizadas ao longo do tempo, ou seja, verificação da gestão profissional do órgão.

Segundo, o mapeamento e a visão sistêmica das rotinas administrativas. Esse controle garante a avaliação da eficiência administrativa do órgão público, seus resultados e os indicadores aos quais ele possa ser submetido. A rastreabilidade dos atos praticados pelos gestores públicos oportuniza a criação de indicadores objetivos sobre a eficiência e a eficácia dos modelos adotados, além de garantir que estes possam evoluir ou se adaptar à realidade local dos recursos disponíveis. É evidente que a qualificação dos servidores de um órgão, bem como os recursos tecnológicos e materiais disponíveis, influenciam o grau de maturidade e desempenho das instituições.

A auditoria pode ainda verificar se há indícios do fenômeno da captura política, que se manifesta quando o órgão abandona seu propósito e direciona seus recursos exclusivamente para os programas de governo ou interesses de um grupo político ou partido específico.

O terceiro, e mais importante, se extrai quando se compara com as atuais abordagens focadas em auditorias de compras e obras públicas. A auditoria praticada pelo controle externo segue princípios que priorizam, rotineiramente, os processos de grande materialidade, com isso, as compras e obras públicas assumem um protagonismo devido ao seu impacto financeiro. Por

essa metodologia, os processos que envolvem compras e obras de grandes valores estão sempre presentes nos planejamentos de auditoria dos Tribunais de Contas, enquanto as de pequena materialidade frequentemente escapam desse controle.

Nessa nova abordagem, quando se observam as compras públicas, não há dúvida de que ao ter o domínio e controle do processo que faz a compra ou o que controla a obra, abrem-se muitas oportunidades de evitar as fraudes e desperdícios, pois se conseguem identificar as fragilidades e falhas no processo administrativo por trás da legislação. A análise do processo que gerencia compras ou obras é muito mais relevante que a análise de vários processos individualmente considerados. Esse é um benefício muito relevante que a auditoria nas leis orgânicas pode proporcionar.

Além desses pontuais, os benefícios dessa modalidade de auditoria vão desde a consolidação das funções de Estado até a amplitude da prestação de serviços públicos de boa qualidade.

Por outro lado, introduzir essa modalidade de auditoria entre as prioridades do controle externo é um desafio de grandes proporções, considerando que se estima que o Brasil possua 111.960 desse tipo de órgãos públicos no Brasil, conclusão com base no fato de que há pelo menos 20 órgãos para cada um dos 5.570 municípios, distribuídos em 26 Estados, no Distrito Federal e na União, totalizando 27 Unidades da Federação, teremos $5.570 \text{ (Municípios)} + 26 \text{ (Estados)} + 1 \text{ (DF)} + 1 \text{ (União)} = 5.598$, ou seja, há aproximadamente 111.960 (5.598×20) órgãos públicos.

São 111.960 órgãos/entidades públicas auditáveis (Ministérios, Secretarias, Autarquias, Fundações, etc.) espalhados pelo Brasil com características, estrutura e formato diferentes e desiguais. Essa desigualdade decorre das diferenças que os municípios sofrem pelas disparidades de renda, escolaridade, saúde pública e outras vertentes socioeconômicas que impactam diretamente na atuação dos órgãos, dos servidores, da sociedade e dos próprios agentes políticos.

Portanto, é uma ilusão acreditar que um órgão localizado e atuando no Município de Melgaço (PA), o de menor IDH do Brasil, tenha disponíveis os mesmos recursos que órgãos do governo federal com sede em Brasília, ou em São Caetano do Sul (SP), município com o maior IDH do Brasil. Infelizmente, não se pode crer que uma secretaria municipal de Melgaço tenha um arcabouço regulatório moderno, ajustado e alinhado com sistemas de gestão implantados, tais como o Balanced Scorecard (BSC), Sistema de Gestão Estratégica (SGE), Sistema de Gestão de Indicadores de Desempenho (KPI), Sistema de Gestão da Qualidade (SGQ), ERP ou outros igualmente eficientes.

Todavia, se esse órgão sofrer uma auditoria de conformidade do TCM/PA com essa abordagem, há uma grande probabilidade de alterar o modo como a gestão é realizada. Se for disponibilizado um banco de arranjos regulatórios exitosos ou testados de outras secretarias de turismo de municípios brasileiros com maior maturidade administrativa, a probabilidade de internalização de algumas práticas aumenta significativamente, desde que o TCM/PA mantenha esse monitoramento.

Ao permitir que a auditoria verifique se um órgão público consegue desenvolver um arcabouço regulatório baseado em um modelo de gestão capaz de proporcionar rotinas, processos ou produtos dentro de uma lógica técnica, assegura-se que os serviços públicos sejam entregues conforme o novo paradigma gerencial.

Por outro lado, quando a administração pública não implementa essa metodologia e autoriza que os processos sejam produzidos de forma orgânica, baseados exclusivamente no comando e controle, pode ocorrer desperdícios ou ineficiências, como retrabalho, ruídos, falhas e atrasos nas entregas, comprometendo uma abordagem de gestão eficaz.

Em tese, o benefício para o órgão do Município de Melgaço, caso fosse disponibilizado um modelo de gestão e um arcabouço regulatório de outro órgão, seria substancial.

Em outra perspectiva, existe ainda a possibilidade da união das secretarias que tratam do mesmo tema em todo o Brasil na busca pelo melhor modelo de gestão. Esta união emerge como outra externalidade promissora que a nova abordagem de auditoria pode proporcionar. Tal colaboração interinstitucional em escala nacional tem o potencial de gerar benefícios significativos, servindo como um contraponto à aparente incapacidade de auditar todos os órgãos individualmente.

A colaboração entre as secretarias de segurança, por exemplo, pode servir como uma rede externa à auditoria que surge com objetivo de buscar os melhores modelos de gestão, sistemas e troca de informações. Ao reunir experiências e práticas bem-sucedidas, cria-se um repositório valioso de informações e estratégias que podem ser adaptadas e implementadas em diferentes contextos, maximizando o impacto das auditorias realizadas, principalmente para os municípios com menos recursos, com troca de informações entre todos. Isso serve para hospitais, universidades e todos os tipos de secretarias estaduais e municipais.

Ao se dar o protagonismo para as auditorias de conformidade do conjunto regulatório dos órgãos públicos, mesmo sem uma mensuração dessa materialidade, há ganhos significativos para a sociedade, entre os quais citamos:

Verificar se existe o arcabouço regulatório dos órgãos;

Verificar se o arcabouço regulatório dos órgãos é capaz de garantir o funcionamento mínimo desse órgão;

Verificar se o arcabouço regulatório está completo;

Verificar se o arcabouço regulatório se fundamenta em bases técnicas;

Verificar se o arcabouço regulatório viabiliza a criação de uma avaliação de desempenho do órgão e dos servidores;

Verificar se o arcabouço regulatório evoluiu no tempo para ficar mais próximo do seu propósito;

Mitigação do conflito de agência e do fenômeno da captura política;

Possibilidade de implantar melhorias nos processos administrativos praticados pelos órgãos;

No que tange às obras e às compras públicas, avaliar o arcabouço regulatório dos órgãos permite que se possa mapear e identificar no processo de compras, que o órgão adota, as fragilidades e inconsistências. Proporciona também desenvolver um processo administrativo de compras e obras públicas padronizado com a participação do controle interno nas fases.

Outro ganho muito importante da auditoria na governança regulatória dos órgãos públicos é a capacidade de criar um banco de governança pública que pode ser acessado para servir de consulta das melhores práticas. Pode reduzir o tempo em que a administração pública brasileira adotará o novo paradigma gerencial, de modo a proporcionar qualidade na prestação de serviços públicos, com transparência e eficiência.

Por fim, não se pode esquecer que, se as Cortes de Contas tornarem obrigatório aos seus jurisdicionados, através do poder regulamentar, um tratamento adequado do seu arcabouço regulatório, a lógica desse estudo pode alterar o modo como a administração pública atua no Brasil.

A auditoria de conformidade aplicada às leis orgânicas é um caminho viável para a melhoria da eficiência estatal, quando usada como ferramenta de governança.

REFERÊNCIAS

- ABRUCIO, Fernando Luiz. **Trajetória recente da gestão pública brasileira: um balanço crítico e a renovação da agenda de reformas.** Revista de administração pública, v. 41, p. 67-86, 2007.
- AGUIAR, Afonso Gomes; AGUIAR, Márcio Paiva de. **O Tribunal de Contas na ordem constitucional.** 2008.
- ALMEIDA, Bruno José Machado de. **Auditoria e sociedade: o diálogo necessário.** Revista Contabilidade & Finanças, v. 15, p. 80-96, 2004.
- ALMEIDA, Mauro Leandro Ferreira de. **A fraude de relato financeiro e a independência dos auditores.** 2015. Dissertação de Mestrado.
- ALMQUIST, R., Grossi, G., van Helden, G. J., & Reichard, C. (2013). **Public sector governance and accountability. Critical Perspectives on Accounting**, 24(7-8), 479-487. DOI: <http://doi.org/10.1016/j.cpa.2012.11.005>
- ÁLVARES, Elismar; GUSSO, Eduardo. **Governança corporativa: um modelo brasileiro.** Elsevier, 2008.
- AMORIM, Elizabeth Yuriko Sinto. **A Lei Sarbanes Oxley: o impacto da lei na estrutura de governança corporativa.** 2006. Tese de Doutorado.
- ANDREW, Simon A. et al. **Intergovernmental cooperation in the provision of public safety: Monitoring mechanisms embedded in interlocal agreements.** Public Administration Review, v. 75, n. 3, p. 401-410, 2015.
- ANGLÈS, Ferran Termes. **L'auditoria de performance.** Barcelona: Sindicatura de Comptes de Catalunya, 1999.
- ATTIE, Willian. **Auditoria: conceitos e aplicações.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2018.
- AUGUSTO, Cleiciele Albuquerque; SOUZA, José Paulo de. **Estruturas de governança e recursos estratégicos: um estudo sobre a capacidade de resposta às leis ambientais em destilarias no estado do Paraná.** Revista de Economia e Sociologia Rural, v. 50, p. 411-434, 2012.
- AURIOL, E.. **Corruption in procurement and public purchase.** International Journal of Industrial Organization, 24(5), 867-885. 2006
- ÁVILA, Natália Resende Andrade; MOREIRA, Egon Bockmann; NETTO, Oscar de Moraes Cordeiro. **Governança regulatória: uma proposta à luz do setor de saneamento básico brasileiro.** Revista da Faculdade de Direito UFPR, v. 68, n. 2, p. 107-135, 2023.
- AVIS, Eric; FERRAZ, Claudio; FINAN, Frederico. **Do government audits reduce corruption? Estimating the impacts of exposing corrupt politicians.** Journal of Political Economy, v. 126, n. 5, p. 1912-1964, 2018.

BALDWIN, R.; CAVE, M. and LODGE, M. Understanding **Regulation. Theory, Strategy, and Practice**. Second Edition. Oxford: Oxford University Press, 2012.

BANCO MUNDIAL, **Helping Countries Combat Corruption: The Role of the World Bank**, 1997.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso de direito administrativo** - 33 ed./2018. Editorial Malheiros.

BANDIERA, Oriana; PRAT, Andrea; VALLETTI, Tommaso. **Active and passive waste in government spending: evidence from a policy experiment**. American Economic Review, v. 99, n. 4, p. 1278-1308, 2009.

BAO, G., WANG, X., MORGAN, D. F., & LARSEN, G. L. (2013). **Beyond New Public Governance: A Value-Based Global Framework for Performance Management, Governance, and Leadership**. Administration & Society, 45(4), 443-467. DOI: <https://doi.org/10.1177/0095399712464952>

BARZELAY, Michael. **The new public management: Improving research and policy dialogue**. University of California Press, 2001.

BELLETTATO, Daniele. **A governança aplicada ao Sistema de Garantia de Direitos de crianças e adolescentes: um instrumento de acesso à ordem jurídica justa**. 2019.

BERLE, A., e GARDINER C. M. **A Moderna Sociedade Anônima e a Propriedade Privada** (ed. brasileira: 1988, ed. Nova Cultural, S. Paulo, Coleção Economistas).

BEUREN, Ilse Maria; FIORENTIN, Marlene. **Influência de Fatores Contingenciais nos Atributos do Sistema de Contabilidade Gerencial: um estudo em empresas têxteis do Estado do Rio Grande do Sul**. Revista de Ciências da Administração, v. 16, n. 38, p. 195-212, 2014.

BEVIR, M. **Governança democrática: uma genealogia**. Rev. Sociol. Polit., v. 19, n. 39, p. 103-114, jun. 2011.

BITTENCOURT, Fernando Moutinho Ramalho. **A jangada de pedra: os caminhos da auditoria**. Revista de informação legislativa, v. 42, n. 168, p. 227-254, 2005.

BÔAS FILHO, J. E. C.. **Governança Corporativa: Fundamentos, Desenvolvimento e Tendências**. São Paulo: Atlas. 2016

BOGONI, Nádia Mar; NELSON, Hein; BEUREN, Ilse Maria. **Análise da relação entre crescimento econômico e gastos públicos nas maiores cidades da região Sul do Brasil**. Revista de administração pública, v. 45, p. 159-179, 2011.

BONOTTO, Pietro Vinicius. **As Fraudes Contábeis da EnRon e WorldCom e seus efeitos nos Estados Unidos**. Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2010

BORDO, Michael D. **The contribution of "A Monetary History of the United States, 1867-1960" to monetary history.** In: Money, history, and international finance: essays in honor of Anna J. Schwartz. University of Chicago Press, 1989. p. 15-78.

BORGERTH, Vania M^a da Costa. **A Lei Sarbanes-Oxley: Um caminho para a informação transparente.** Faculdades IBMEC, Rio de Janeiro/RJ, dez. 2005.

BOVAIRD, Tony. **Public governance: balancing stakeholder power in a network society.** International Review of Administrative Sciences, v. 71, n. 2, pág. 217-228, 2005.

BRAGA, Marcus. **Lógica de riscos nas atividades de auditoria governamental: um promotor da qualidade na gestão pública?.** Revista do TCE-PE, v. 20, n. 20, p. 130-142, 2013.

BRASIL. Congresso Nacional. Diretoria de Informação Legislativa. **Anais da Constituição de 1967: projeto de constituição, tramitação no Congresso, discussão e votação do projeto.** 2. vol. Brasília, DF: Senado Federal, 1967.

BRASIL. Congresso. Câmara dos Deputados. Secretaria-Geral da Presidência (Ed.). **Constituição do Brasil de 1967 (anais).** Brasília: Câmara dos Deputados, 1969. 4v.

BRASIL. Decreto nº 5.687, de 31 de janeiro de 2006. **Promulga a Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção, adotada pela Assembléia-Geral das Nações Unidas em 31 de outubro de 2003 e assinada pelo Brasil em 9 de dezembro de 2003.** Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 1 fev. 2006. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/decreto/d5687.htm, acessado em 01/11/2024.

BRASIL. Presidência da República. Subchefia de Análise e Acompanhamento de Políticas Governamentais. **Diretrizes gerais e guia orientativo para elaboração de Análise de Impacto Regulatório – AIR.** Brasília: Presidência da República, 2018.

BRASIL. Secretaria Federal de Controle Interno. **Instrução Normativa nº 01, de 6 de abril de 2001.** Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 9 abr. 2001. Seção 1, p. 5.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Declaração de Lima.** ed. Brasília: TCU, 2016, Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A81881E7FF0EF4B018432E9F9EE55B0>

BRASIL. Tribunal de Contas do Estado da Bahia – Brasil Série Traduções – N°. 11. **Código de Ética e Normas de Auditoria da INTOSAI.** Tradução de Inaldo da Paixão Santos Araújo e Tribunal de Contas da União. Salvador: 2005 Disponível em: https://www.tce.ba.gov.br/images/intosai_codigo_de_etica_e_normas_de_auditoria.pdf

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Dez Passos para a Boa Governança.** 2. ed. Brasília: TCU, Secretaria de Controle Externo da Administração do Estado, 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de Auditoria de Conformidade**. Brasília: TCU, 2016. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/manual-de-auditoria-de-conformidade.htm>. Acesso em: 01 out. 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de Auditoria Operacional**. Brasília: TCU, 2010. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/manual-de-auditoria-operacional.htm>. Acesso em: 20 ago. 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de auditoria operacional / Tribunal de Contas da União. 4. ed.** – Brasília: TCU, Secretaria-Geral de Controle Externo (Segecex), 2020. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/F2/73/02/68/7335671023455957E18818A8/Manual_auditoria_operacional_4_edicao.pdf . Acesso em: 28 ago. 2024

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial básico de governança aplicável a organizações públicas e outros entes jurisdicionados ao TCU**. 3. ed. Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, [ano].

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública / Tribunal de Contas da União. Versão 2** - Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2014.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial de Combate à Fraude e Corrupção**. Brasília: TCU, 2017. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/referencial-de-combate-a-fraude-e-corruptcao.htm>. Acesso em: 20 out. 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da União **Princípios Fundamentais de Auditoria de Conformidade: ISSAI 400**, Brasília: TCU, 2017. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/contas-e-fiscalizacao/controle-e-fiscalizacao/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/principios-fundamentais-de-auditoria-de-conformidade-issai-400.htm>

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **Da administração pública burocrática à gerencial**. 1996.

BRESSER-PEREIRA, L. C. **Do estado patrimonial ao gerencial**. In: PINHEIRO, WILHEIM e SACHS (orgs.), Brasil: Um Século de Transformações. São Paulo: Cia. das Letras, 2001: 222-259.

BUTA, Bernardo Oliveira; TEIXEIRA, Marco Antônio Carvalho. **Governança pública em três dimensões: conceitual, mensural e democrática**. Organizações & Sociedade, v. 27, p. 370-395, 2020.

CAMPOS, A. L. N. **Modelagem de processos com BPMN**. Rio de Janeiro: Brasport Livros e Multmídia, 2013.

CAMPOS, Anna Maria. **Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português?**. Revista de administração pública, v. 24, n. 2, p. 30 a 50, 1990.

CARDOSO, Ana P.; RODANTE, Antônio. **Auditoria**: registros de uma profissão. São Paulo: IBRACON, 2007.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. José dos Santos Carvalho Filho. – 33. ed. – São Paulo: Atlas, 2019.

CARVALHO, José Murilo de. **Mandonismo, coronelismo, clientelismo**: uma discussão conceitual. Dados, v. 40, p. 229-250, 1997.

CARVALHO NETO, A. A., FREITAS, C. A. S., CRUZ, I. B. e ARAKTSU, L. (2011). **Auditoria Governamental**. Programa de Aprimoramento Profissional em Auditoria (PROAUDI). Coordenador: Antônio Alves de Carvalho Neto. Tribunal de Contas da União (TCU). Instituto Serzedello Corrêa - ISC. Brasília, 2011. 355p.

CASTRO NETO, José Luís de et al. **A implantação da ética nas empresas através da Lei Sarbanes-Oxley**. XXVI Encontro Nacional de Engenharia de Produção, 2006.

CASTRO, Carolina Jaber; SILVA, Guido Vaz. **Boas práticas de governança aplicadas ao setor público**: Uma análise na prestação de contas de cinco universidades públicas federais. Espacios, v. 38, n. 17, 2017.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração**: uma abordagem contingencial. São Paulo: McGraw-Hill, 1982.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução a teoria e prática da administração**. 9 ed. São Paulo: Manole, 2014.

CHOI, Frederick D. S.; MEEK, Gary K. **International accounting**. 5.^a ed. USA: Pearson: Prentice-Hall, 2005. ISBN 0-13-129357-5.

COASE, Ronald H. **The nature of the firm**. In: The Roots of Logistics. Springer, Berlin, Heidelberg, 2012. p. 317-333.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. COSO. **Internal control**: integrated framework, 2013. Disponível em: <https://www.coso.org/Pages/default.aspx>. Acesso em: 12 nov. 2020.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION et al. **Internal control, integrated framework**: Framework including executive summary September 1992. 1992.

CORDEIRO, Claudio Marcelo Rodrigues. **Auditoria e governança corporativa**. Curitiba: IESDE Brasil, 2011

CORNFORTH, Chris. **The governance of public and non-profit organizations**. London: Routledge, 2002.

CORRÊA, Cristina Mendes Bertoncini. **O Desenvolvimento Nacional Sustentável e as Licitações no Brasil**. Resenha Eleitoral, v. 19, n. 1, p. 81-100, 2015.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e prática**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011. 770 p. ISBN 978-85-224-6373-2

CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Auditoria contábil**. Grupo Gen-Atlas, 2016.

CROZATTI, Jaime. **Modelo de gestão e cultura organizacional: conceitos e interações**. Caderno de estudos, p. 01-20, 1998.

CUNHA, Bruno Queiroz. **Governança regulatória 2.0: explorando barreiras cognitivas e epistêmicas à inovação nas agências reguladoras brasileiras**. 2023.

CUNHA, Bruno Queiroz. **Regulação e Desenvolvimento: Reinterpretando o "modelo oficial"**. 2018.

CUNHA, B. Q.; GOMIDE, A. A.; KARAM, R. A. S. **Governança e Capacidade Regulatória: notas de pesquisa**. Boletim de Análise Política-Institucional (BAPI). Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), v. 10, n. jul.-dez., p. 47-53, 2017.

CUNHA, Paulo Roberto da; BEUREN, Ilse Maria. **Técnicas de amostragem utilizadas nas empresas de auditoria independente estabelecidas em Santa Catarina**. Revista Contabilidade & Finanças, v. 17, p. 67-86, 2006.

DA COSTA, Alan Carlos Pereira et al. **Alinhamento da gestão de processos com os mecanismos do modelo de governança pública do TCU: o estudo de caso em uma universidade federal da Amazônia Oriental**. Revista do Serviço Público, v. 69, n. 3, p. 741-772, 2018.

DALLARI, D. D. A. **Elementos de teoria geral do Estado**. São Paulo: Saraiva, 2005.

DANTAS, Bruno. **Atividade Regulatória e Controle: impactos e desenvolvimento de um ambiente de governança regulatória**. Direito Empresarial: estruturas e regulação. 1ed. São Paulo: Uninove, v. 1, p. 1-243. 2018

DAVIDSON, Paul; KAUFFMANN, Céline; DE LIEDEKERKE, Marie-Gabrielle. **How do laws and regulations affect competitiveness: The role for regulatory impact assessment**. 2021.

DA SILVA CORRALO, Giovani. **Há um direito fundamental à boa governança?**. Espaço Jurídico: Journal of Law, v. 18, n. 1, p. 165-184, 2017.

DA UNIÃO, Tribunal de Contas. **Manual de auditoria de natureza operacional**. Brasília, DF, 2000.

DA UNIÃO, Tribunal de Contas. **Manual de auditoria operacional**. Tribunal de Contas da União. 4.ed. Brasília. DF, 2020.

DA UNIÃO, Controladoria-Geral. **Convenção das Nações Unidas contra a corrupção [em linha]**. 2008.

DE ABREU, A. Bergamini. **Uma análise das teorias de organização**. Revista de Administração Pública, v. 21, n. 1, p. 133 a 137, 1987.

DEAL, Terrence E.; KENNEDY, Allen A. **Corporate cultures: The rites and rituals of corporate life** Readin: Addison-Wesley, 1982.

DE ARRUDA, Giovana Silva; MADRUGA, Sergio Rossi; DE FREITAS JUNIOR, Ney Izaguirry. **A governança corporativa e a teoria da agência em consonância com a controladoria**. Revista de Administração da Universidade Federal de Santa Maria, v. 1, n. 1, p. 71-84, 2008.

DE AUDITORÍA, Comité de Normas. **Código de Ética y Normas de Auditoría**. Suecia: INTOSAI, 1998.

DE AVILA NETO, Clovis Antunes et al. **Aplicação do 5W2H para criação do manual interno de segurança do trabalho**. Revista ESPACIOS| Vol. 37 (Nº 20). 2016.

DE FARIA BILHIM, João Abreu. **Teoria organizacional: estruturas e pessoas**. 2006.

DE MEDEIROS, Andressa Kely; SERGIO, Lucicleia de Moura; BOTELHO, Ducineli Régis. **A importância da auditoria e perícia para o combate a fraudes e erros na contabilidade das empresas**. 2004.

DE MORAES JÚNIOR, Valdério Freire; DO NASCIMENTO, Ivan Alves. **Evolução e Desenvolvimento da Teoria da Contabilidade: Contexto Histórico**. REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL-Universidade Federal do Rio Grande do Norte-ISSN 2176-9036, v. 1, n. 1, p. 37-48, 2009.

DE OLIVEIRA Quevedo, Caroline Foschaches. **A lógica nas escolhas dos mecanismos de governança: a influência da identidade social**. 2017.

DE OLIVEIRA, Wellington Domingos. **A CULTURA CORRUPTÍVEL DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA: UMA ANÁLISE À LUZ DA LEI N. 8.666/1993–LEI DE LICITAÇÕES**. [s.d.]

DE PAULO DIAS, Emerson. **Conceitos de gestão e administração: uma revisão crítica**. Revista Eletrônica de Administração, v. 1, 2011.

DE PAULA, Ana Paula Paes. **Por uma nova gestão pública: limites e potencialidades da experiência contemporânea**. FGV Editora, 2005.

DE PAULA, Luiz Fernando; MOURA, Rafael. **Consequências econômicas da operação Lava-Jato**. Valor Econômico, v. 28, 2019.

DE SOUZA, Luciano Brandão Alves. **A Constituição de 1988 e o Tribunal de Contas da União**. Revista de Direito Administrativo, v. 175, p. 36-46, 1989.

DE SOUZA, Luiziane Agostine Alves; DYNIEWICZ, Ana Maria; KALINOWSKI, Luísa Canestraro. **Auditoria: uma abordagem histórica e atual**. RAS-Revista de Administração em Saúde, São Paulo, v. 12, p. 71-78, 2010.

DELEUZE, Gilles. **Post-scriptum sobre as sociedades de controle** (1990). DELEUZE, G, 2005.

DIAS, Jefferson Aparecido; FERRER, Walkiria Martinez Heinrich; FELIX, Bruno Galoppini. **Intervenção Regulatória no Domínio Econômico e a Teoria da Captura**. Revista Direito & Desenvolvimento da Unicatólica, Quixadá, v. 3, n. 1, p. 46-58, 2020.

DIAS, Lidiane Nazaré da Silva et al. **Fatores associados ao desperdício de recursos da saúde repassados pela união aos municípios auditados pela Controladoria Geral da União**. Revista Contabilidade & Finanças, v. 24, p. 206-218, 2013.

DIAS, Reinaldo. **Sociologia das organizações**. São Paulo, Atlas, 2008.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva, 1998.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. São Paulo: Atlas, 2010.

DRUCKER, Peter Ferdinand. **Introdução a Administração**. Tradução de Carlos Malferrari. São Paulo: Pioneira Thomson, 2002

DYE, Kenneth M.; STAPENHURST, Rick. **Pillars of integrity: the importance of supreme audit institutions in curbing corruption**. Washington, DC: Economic development institute of the World Bank, 1998.

ENOKI, Cesar Hidetoshi. **Gestão de processos de negócio: uma contribuição para a avaliação de soluções de business process management (BPM) sob a ótica da estratégia de operações**. 2006. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

EUROPEAN COMMISSION. **Commission staff working document - Better Regulation Guidelines**. Brussels: European Commission, 2015.

FARRALES, M. J. **What is Corruption?: A History of Corruption Studies and the Great Definitions Debate**. SSRN Electronic Journal. 2005

FAYOL, Henri. **Administração Industrial e Geral**. Administration Industriellen et Générale. Tradução de Irene de Bjano e Mário de Sousa. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 1960.

FDIC, A. **Brief History of Deposit Insurance in the United States**. In: Prepared for the International Conference on Deposit Insurance Washington, DC, FDIC Division of Research and Statistics (Sept. 1998). 1998.

FRAIHA, Pedro Soares. **Indicadores de percepção da corrupção: variações sob o efeito dos meios de comunicação e comportamento político**. PMKT Revista Brasileira de Pesquisas de Marketing, p. 59-76, 2014.

FELDSTEIN, Martin. **Déficits governamentais e demanda agregada**. Revista de economia monetária, v. 1, pág. 1-20, 1982.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Os limites do poder fiscalizador do Tribunal de Contas do Estado**. Brasília a. 36 n. 142. 1999

FERREIRA, João Carlos Gonçalves. **Evolução da regulamentação da auditoria em Portugal**. 2016. Tese de Doutorado.

FIGUEIREDO, Pedro Gauziski de Araújo. **Petrobras: governança, controles internos, SOX e caminhos de integração com o gerenciamento de riscos empresariais**, 2007.

FLORENTINO, A. M. **Auditoria contábil**. 5. ed. Rio de Janeiro: FGV, 1988.

INTERNATIONAL MONETARY FUND. FISCAL AFFAIRS DEPT. **Corruption: Costs and mitigating strategies**. International Monetary Fund, 2016.

FOUCAULT, Michel. **Vigiar e punir**. Leya, 2013.

FRANCIS, J. R. . **A framework for understanding and researching audit quality**. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 30(2), 125-152. 2011

FREITAS, Juarez. **Políticas públicas, avaliação de impactos e o direito fundamental à boa administração**. Sequência (Florianópolis), n. 70, p. 115-133, 2015.

FROSI, Miriam. **Evolução histórica da auditoria no brasil e no mundo e as tendências em âmbito nacional**. Innovare, v. 1, n. 1, 2015.

FUKUYAMA, F.. **What Is Governance?** Governance, 26(3), 347-368.
doi:10.1111/gove.12035. 2013

GALBRAITH, John Kenneth; NAYFELD, Carlos. **O colapso da Bolsa, 1929**. Expressão e Cultura, 1972.

GARAS, S.; ELMASSAH, S. **Corporate governance and corporate social responsibility disclosures: The case of GCC countries**. Critical perspectives on international business. 2018

GARCIA, Ricardo Letizia. **A economia da corrupção: teoria e evidências: uma aplicação ao setor de obras rodoviárias no Rio Grande do Sul**. 2003.

GARNICA, Vitor Gabriel; KEMPFER, Marlene. **O fenômeno da captura e a independência das Agências Reguladoras no Brasil**. Revista Brasileira de Filosofia do Direito, v. 5, n. 2, p. 43-60, 2019.

GENDRON, Yves; COOPER, David J. ; TOWNLEY, Barbara, **The Construction of Auditing Expertise in Measuring Government Performance** (1 de maio de 2006). Accounting, Organizations and Society, Vol. 32, No. 1/2, 2007, University of Alberta School of Business Research Paper No. 2013-142, disponível em SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2269964>

GIAMBERARDINO, André Ribeiro. **Tráfico de drogas e o conceito de controle social:** reflexões entre a solidariedade e a violência. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, V. 83, 2010, p. 250-300

GISSELQUIST, R. M. . **Developing and Evaluating Governance Indexes:** 10 questions. *Policy Studies*, 35(5), 513-531. 2014

GLAESER, E.; SCHEINKMAN, J.; SHLEIFER, A. . **The injustice of inequality.** *Journal of Monetary Economics*, 50(1), 199-222. 2003

GLOVIN, David. **Auditoria da Parmalat.** 2009. Disponível em: <https://www.contabilidade-financeira.com/2009/11/auditoria-da-parmalat.html>. Acesso em: 15 maio 2024

GOMES, Lucas Machado Silva. **Captura regulatória e sistema de justiça criminal brasileiro:** o interesse financeiro como fator determinante da política de drogas. 2020. 52f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) - Instituto de Ciências Humanas e Sociais, Universidade Federal Fluminense, Volta Redonda, 2020.

GRAHAM, John; AMOS, Bruce; PLUMPTRE, Timothy Wynne. **Governance principles for protected areas in the 21st century.** Ottawa: Institute on Governance, Governance Principles for Protected Areas, 2003.

GUERRA, Sérgio. "**Agências reguladoras da organização administrativa piramidal à governança em rede.**" Editora Forum, 2012.

GUERREIRO, Reinaldo. **Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica:** uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade. 1989. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

GUTIÉRREZ, Eliana; ARANCIBIA; RAFAEL DE BRITO, D. I. A. S. **Ciencia, tecnología y desarrollo en América Latina:** una conversación con Osvaldo Sunkel. *Revista ESPACIOS*| Vol. 35 (Nº 8) Año 2014, 2014.

GUPTA, S., DAVOODI, H., & ALONSO-TERME, R.. **Does corruption affect income inequality and poverty?.** *Economics of governance*, 3(1), 23-45. 2002

HALLAK, Rodrigo Telles Pires; SILVA, Andre Luiz Carvalhal da. **Determinantes das despesas com serviços de auditoria e consultoria prestados pelo auditor independente no Brasil.** *Revista Contabilidade & Finanças*, v. 23, p. 223-231, 2012.

HAMMER, M.. **Agenda - o que as empresas devem fazer para dominar esta década.** Rio de Janeiro: Campus, 2001.

HARRINGTON, H.J.. **Aperfeiçoando Processos Empresariais.** Makron Books, S.Paulo, 1996.

HARVARD BUSINESS REVIEW. **Harvard Business Review's 10 must reads on strategy.** Boston: Harvard Business School Publishing, 2011.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade**. Traduzido por Antônio Zoratto Sanvicente. 1ª ed. 6 reimpr. São Paulo: Atlas, 2007.

HIRIGOYEN, Gérard; LAOUER, Radhoine. **Convergence of corporate and public governance: Insights from board process view**. Sage Open, v. 3, n. 2, p. 2158244013494384, 2013.

HITT, M. A.; IRELAND, R. D.; HOSKISSON, R. E. **Strategic management cases: competitiveness and globalization**. Cengage Learning, 2012.

HOOG, Wilson Alberto Zappa; CARLIN, Everson Luiz Breda. **Manual de auditoria contábil: teoria e prática**. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2009.

HUNT, J., & LASZLO, S. . **Is bribery really regressive?** Bribery's costs, benefits, and mechanisms. World Development, 40(2), 355-372. 2012

HUNTINGTON, S. P. . **Political order in changing societies**. Yale University Press. 1968

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA (IBGC). **Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa. 5ª ed., 2015**. Disponível em: <https://conhecimento.ibgc.org.br/Paginas/Publicacao.aspx?PubId=21138>. Acesso em: 12 set. 2024.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. IBGC. **Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa. 4ª ed., 2009**. Disponível em: <https://conhecimento.ibgc.org.br/Paginas/Publicacao.aspx?PubId=21141>. Acesso em: 12 nov. 2024.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA (IBGC). **Gerenciamento de Riscos Corporativos: evolução em governança e estratégia**. 2017. Disponível em: <https://conhecimento.ibgc.org.br/Lists/Publicacoes/Attachments/21794/Riscos%20cad19.pdf> . Acesso em: 17 nov. 2024.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA (IBGC). **O Papel do Conselho de Administração na Estratégia das Organizações, 2017b**. Disponível em: https://conhecimento.ibgc.org.br/Lists/Publicacoes/Attachments/23484/Publicacao-IBGCorienta-PapelCAEstrategia_2017.pdf. Acesso em: 17 nov. 2024.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **Good governance in the public sector: consultation draft for an international framework**, 2013. Disponível em: . Acesso em: 10 set. 2024.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective**. In International public sector study n° 13 New York: IFAC, 2001. Disponível em: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/study-13-governance-in-t.pdf>. Acesso em: 20 out. 2024.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). **Declaração de Lima sobre Diretrizes para Preceitos de Auditoria**, 1977.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). **GOV 9100: guidelines for internal control standards for the public sector**, 2004. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/site-issai/issai-framework/inotosai-gov.htm>. Acesso em: 18 ago. 2024.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). **GUID 9020: evaluation of Public Policies**, 2019. Disponível em: <https://www.issai.org/pronouncements/guid-9020-evaluation-of-public-policies/>. Acesso em: 15 set. 2024.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI). **ISSAI 20: Princípios de transparência e accountability**, 2010. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>. Acesso em: 15 set. 2024.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). **Código de Ética e Normas de Auditoria da INTOSAI**. Tradução de Inaldo da Paixão Santos Araújo e Tribunal de Contas da União. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2005.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2005

JOHNSTON, M. . **Syndromes of corruption: Wealth, power, and democracy**. Cambridge University Press. 2005

JÚNIOR, Caio Prado. **História econômica do Brasil**. Editora brasiliense, 1978

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. Saraiva, 2010.

KARSTEDT, S., & FARRALL, S.. **The moral economy of everyday crime: Markets, consumers and citizens**. British Journal of Criminology, 46(6), 1011-1036. 2006

KAUFMANN, D. . **Myths and realities of governance and corruption**. MPRA Paper No. 8089. 2005

KAUTILYA. **The Arthashastra**. New Delhi: Penguin Books, 1991. p. 281.

KISSLER, L.; HEIDEMANN, F. G. . **Governança Pública: novo modelo regulatório para as relações entre Estado, mercado e sociedade?** Revista de Administração Pública, 40(3), 479-499. 2006

KNECHEL, W. R.. **The importance of auditor judgment in improving audit quality**. In R. 2010

LAFFONT, J. J.; TIROLE, J. **The Politics of Government Decision-Making: A Theory of Regulatory Capture.** The Quarterly Journal of Economics, v. 106, n. 4, p. 1089-1127, 1991.

LAMBSDORFF, J. G.. **The institutional economics of corruption and reform: Theory, evidence and policy.** Cambridge university press. 2007

LANE, J. E.. "**Public Administration and Public Management: The Principal-Agent Perspective.**" Routledge. 2005

LYNN JR., LAURENCE E.; HEINRICH, CAROLYN J.; HILL, CAROLYN. **Governance and performance: New perspectives.** Washington, DC: Georgetown University Press, 2000.

LYNN, L. E., Jr.;MALINOWSKA, A. (2018). **How are Patterns of Public Governance Changing in the US and the EU? It's Complicated.** Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice, 20(1), 36-55.

MACMULLEN, R. . **Corruption and the Decline of Rome.** Yale University Press. 1988

MADISON, James. Número LII. **MADISON, James; HAMILTON, Alexander; JAY, John. Os artigos federalistas,** v. 1788, p. 353-357, 1787.

MCELVAINE, Robert S. **The great depression: America 1929-1941.** Crown, 1993.

MALYSHEV, Nick. **The evolution of regulatory policy in OECD countries.** Organisation for Economic Co-Operation and Development, p. 1-30, 2008.

MARÇAL, Nelson; MARQUES, Fernando Luís. **Manual de auditoria e controlo interno no sector público.** 2011.

MARIN, T. I. S., GAMA, D. S. S., CAMPELO, V. S.. **Corrupção e Ineficiência nos Repasses Federais: uma análise dos gastos do Ministério das Cidades nos Municípios Paraenses (2003-2013).** Anais do Congresso USP Controladoria e Contabilidade, São Paulo, SP, Brasil, 14. 2014

MARCIAPE NETO, Manoel Gomes. **Gestão de riscos no setor público: ampliando horizontes.** Revista Ideias em Gestão, Brasília, n.10, p.16-19, nov. 2012.

MARTINS, Carlos Alexandre Moreira et al. **Programa de fiscalização de Entes Federativos: uma comparação dos resultados entre os municípios fiscalizados por mais de uma vez.** In: XVI Congresso USP de iniciação científica em contabilidade, S. Paulo. <https://congressosp.fipecafi.org/anais/19UspInternational/ArtigosDownload/1408.pdf>. 2019.

MARTINS, Humberto Falcão. **Governança para resultados.** 2018.

MARTINS, Rhadyja Victória Pereira Marques et al. **FRAUDES NA CONTABILIDADE: Análise do caso Enron Corporation e as repercussões cinematográficas sobre a profissão contábil.** Revista GeTeC, v. 16, 2024.

MARTINS, Humberto Falcão; MARINI, Caio. **Governança pública contemporânea: uma tentativa de dissecação conceitual**. Revista do TCU, n. 130, p. 42-53, 2014.

MARTINEZ, Antonio Lopo. **Agency theory na pesquisa contábil**. Encontro Da Anpad–Enanpad, p. 1-14, 1998.

MATHIAS, Maria Isabel da Cunha. **OCDE e governança pública: o Brasil está apto a integrar a organização?**. 2020.

MATIAS-PEREIRA, J. **Curso de Administração Pública: foco nas instituições e ações governamentais**. 5. ed. São Paulo: GEN-Atlas, 2018.

MATIAS-PEREIRA, José. **Curso de administração pública: foco nas instituições e ações governamentais**. Editora Atlas SA, 2000.

MATIAS-PEREIRA, José. **Governança no setor público**. São Paulo: Atlas, 2010.

MAURO, P..**Corruption and growth**. The quarterly journal of economics, 110(3), 681-712. 1995

MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. 21.ED.. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

MEDEIROS, Paulo Henrique Ramos. **Do modelo racional-legal ao paradigma pós-burocrático: reflexões sobre a burocracia estatal**. Organizações & sociedade, v. 13, p. 143-160, 2006.

MEIRA, José de Castro. **Controles da administração pública (interno e externo)**. BDA: Boletim de Direito Administrativo. São Paulo, v. 12, n. 1, p. 01-14, 1996.

MEIRELIES, Hely Lopes et al. **Direito administrativo brasileiro**. Revista dos Tribunais, 1966.

MEIRELLES JÚNIOR, Juliano Candido de. **A influência do controller na gestão administrativa**.

MENDONÇA, Helder Ferreira de; GALVÃO, Délio José Cordeiro; LOURES, Renato Falci Villela. **Regulação e transparência: evidências a partir da crise do subprime**. Economia Aplicada, v. 15, p. 23-44, 2011.

MIKAEIL, Ali; ZANDI, Bozorgmehr; DAVOUDPOUR, Amirali R. **The Innate Nature of Governance: Historical Perspectives and Cultural Implications**. Journal of Iranian International Legal Studies. ISSN, p. 2957-2169, 2024.

MILESKI, Helio Saul. **O controle da gestão pública**. Editora Revista dos Tribunais, 2003.

MOLINARO, Carlos Alberto; SARLET, Ingo Wolfgang. **Direito à informação e direito de acesso à informação como direitos fundamentais na constituição brasileira**. Revista da AGU, 2014.

MONTESQUIEU, Charles-Louis de Secondat, barão de La Brède e de. **O Espírito das Leis**. Trad. Cristina Muracho, 2ª ed., 2ª tir. 2000, São Paulo: Martins Fontes, 1996

MOSHER, F. C.. **Democracy and the Public Service**. New York: Oxford University Press.1968

MUNGIU-PIPPIDI, A.. **The quest for good governance: How societies develop control of corruption**. Cambridge University Press.2015

NOONAN, J. T.. **Bribes**. University of California Press. 1984

NOTARI, Márcio Bonini. **A PUBLICIDADE E TRANSPARÊNCIA PÚBLICA ENQUANTO VETORES DO DIREITO A INFORMAÇÃO NO AMBITO DAS CONVENÇÕES INTERNACIONAIS PARA O COMBATE A CORRUPÇÃO**. XIII Seminário Internacional de Demandas Sociais e Políticas Públicas na Sociedade Contemporânea.2016

INSTITUTO RUI BARBOSA . Normas de Auditoria Governamental (NAGS). / Instituto Rui Barbosa. Tocantins: IRB, 2011.

INSTITUTO RUI BARBOSA. **Normas de Auditoria Governamental (NAGS)**. Palmas: Instituto Rui Barbosa, [s.d.].

NYE, J. S.. **Corruption and Political Development: A Cost-Benefit Analysis**. American Political Science Review, 61(2), 417-427. 1967

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Recomendação do Conselho sobre Integridade Pública**, 2017, disponível em: [https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/69726/1/Recomenda%
c3%a7%c3%a3o_do_Conseelho_da_OCDE_sobre_Integridade_P%
c3%bablica.pdf](https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/69726/1/Recomenda%c3%a7%c3%a3o_do_Conseelho_da_OCDE_sobre_Integridade_P%c3%bablica.pdf) , acesso em 10 set 2024.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Draft**

Policy Framework on Sound Public Governance, 2018. Versão preliminar. Disponível em: <https://www.oecd.org/governance/policy-framework-on-sound-public-governance/>. Acesso em: 10 set. 2024.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Diretrizes da OCDE sobre Governança Corporativa de Empresas Estatais, 2015**. Disponível em: <https://www.oecd.org/publications/diretrizes-da-ocde-sobre-governanca-corporativa-de-empresas-estatais-edicao-2015-9789264181106-pt.htm>. Acesso em: 12 set. 2024.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Recomendação do Conselho da OCDE sobre Integridade Pública, 2017**. Disponível em: <https://www.oecd.org/gov/ethics/integrity-recommendation-brazilian-portuguese.pdf>. Acesso em: 12 set. 2024.

OLIVEIRA, Alexandre Queiroz de; SANTOS, Neusa Maria Bastos Fernandes dos. **Rodízio de firmas de auditoria: a experiência brasileira e as conclusões do mercado.** Revista Contabilidade & Finanças, v. 18, p. 91-100, 2007.

OLIVEIRA, Jeferson Sousa; CARDOSO, Carlos Henrique Baptista. **TEORIA DA CAPTURA NO SETOR PÚBLICO.** REI-REVISTA ESTUDOS INSTITUCIONAIS, v. 10, n. 3, p. 902-926, 2024.

OLIVEIRA, Marisa; CINTRA, Denise. **Os impactos da Lei Sarbanes Oxley no mercado de capitais e na auditoria externa.** Revista de Estudos Interdisciplinares do Vale do Araguaia-REIVA, v. 2, n. 02, p. 1-17, 2019.

OLIVEIRA, Robson Rocha de. **Dos conceitos de regulação às suas possibilidades.** Saúde e Sociedade, v. 23, p. 1198-1208, 2014.

OLIVIERI, Cecília. **Os controles políticos sobre a burocracia.** Revista de Administração Pública, v. 45, p. 1395-1424, 2011.

OLKEN, B. A. . **"Monitoring Corruption: Evidence from a Field Experiment in Indonesia"**. Journal of Political Economy, 115(2), 200-249. 2007

OSBORNE, S. **The new public governance? Emerging perspectives on the theory and practice of public governance.** London: Routledge, 2010.

O'TOOLE, L.. **The ties that bind?** Networks, public administration, and political science. Political Science & Politics, 43(1), 7-14. 2010

PACHECO, Marcela Soares; OLIVEIRA Denis, Renato de; GAMBÁ Fabrício La. **A história da auditoria e suas novas tendências: um enfoque sobre governança corporativa.** X SEMEAD Seminários em Administração FEA-USP, São Paulo 2007.

PAGNUSSAT, José Luiz; ALBUQUERQUE, Kélvia Frota de; LIMA, Symone Oliveira. **Análise de Impacto Regulatório: Conceitos Fundamentais.** 2020.

PALUDO, A. **Administração pública.** 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

PAULO, Edilson. **Comparação da estrutura conceitual da contabilidade financeira: experiência brasileira, norte-americana e internacional.** 2020.

PECI, Alketa; PIERANTI, Octavio Penna; RODRIGUES, Silvia. **Governança e New Public Management: convergências e contradições no contexto brasileiro.** Organizações & Sociedade, v. 15, p. 39-55, 2008.

PETERS, B. Guy. **'Shouldn't row, can't steer: what's a government to do?'** Public Policy and Administration, v. 12, n. 2, pág. 51-61, 1997.

PCZAGA, Peter. **Regulatory reform and market openness: Understanding the links to enhance economic performance.** 2004.

PEREIRA, Breno Augusto Diniz; CKAGNAZAROFF, Ivan Beck. **Contribuições para a consolidação da New Public Governance: identificação das dimensões para sua análise.** Cadernos EBAPE. BR, v. 19, p. 111-122, 2021.

PEREIRA, Fernando Neves et al. **Nova gestão pública e nova governança pública: uma análise conceitual comparativa.** Revista Espacios, v. 7, 2017.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez. **Auditoria de Demonstrações Contábeis: normas e procedimentos.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PIMENTA, Carlos César. **Texto para discussão 25: desafios e oportunidades no setor de compras governamentais na América Latina e Caribe: o caso brasileiro.** 1998.

PINTO, Leonardo José Seixas. **A evolução histórica da contabilidade e as principais escolas doutrinárias.** Monografia, Rio de Janeiro, 2002.

PINTO JR, Helder Q. et al. **Assimetria de informações e problemas regulatórios.** Rio de Janeiro: Agência Nacional do Petróleo, Nota Técnica, v. 10, p. 217-60, 2000.

POLÍTICA, OCDE **Recomendação do Conselho Sobre Regulatória e Governança.** 2012. 2020.

POWER, M. **Auditing and the production of legitimacy.** Accounting, Organizations and Society, [s.l.], v. 28, n. 4, p. 379-394, 2003.

QUEIROZ, Ana Carolina Salomão. **Gastos tributários indiretos e o controle externo exercido pelo Tribunal de Contas da União: um estudo sobre a importância do controle de seus resultados.** 2019. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

RAQUEL, Izabela; BELLEN, H. M. V. **Contribuição à concepção da governança pública: uma análise a partir da visão dos especialistas.** Anais do Encontro Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração-EnANPAD, v. 36, 2012.

RÊGO NETO, Antonio Vaz Pereira do. **A preclusão administrativa jurisdicional e a definitividade da decisão administrativa tributária favorável ao contribuinte.** 2020.

RHODES, Roderick AW. **Understanding governance: Ten years on.** Organization studies, v. 28, n. 8, p. 1243-1264, 2007.

RHODES, Roderick AW. **Recovering the craft of public administration.** Public Administration Review, v. 76, n. 4, pág. 638-647, 2016.

RIBEIRO FILHO, W. F.; VALADARES, J. L. **Governança: uma nova perspectiva de gestão aplicada à administração pública.** The Journal of Engineering and Exact Sciences – JCEC, v. 3, n. 5, p. 721-723, 2017.

RICARDINO, Álvaro; CARVALHO, L. Nelson. **Breve retrospectiva do desenvolvimento das atividades de auditoria no Brasil.** Revista Contabilidade & Finanças, v. 15, p. 22-34, 2004.

ROBICHAU, Robbie Waters. **The mosaic of governance: creating a picture with definitions, theories, and debates.** Policy Studies Journal, v. 39, p. 113-131, 2011.

ROBL FILHO, Ilton Norberto; JÚNIOR, Raul Greenhalgh Garcia. **Corrupção: uma análise a partir da economia institucional e da *accountability* horizontal em busca da efetividade do controle da administração pública.** Constituição, Economia e Desenvolvimento. Revista Eletrônica da Academia Brasileira de Direito Constitucional, v. 10, n. 19, p. 478-497, 2018.

RODRIGUES, Ana Tercia Lopes; LEMOS, Ilsa Solka de. **Ferramentas de gestão para organizações contábeis.** ConTexto (Porto Alegre). Vol. 9, n. 16 (2. sem. 2009), p. 1-20, 2009.

RODRIGUES, Andréa Leite; MALO, Marie Claire. **Estruturas de governança e empreendedorismo coletivo: o caso dos doutores da alegria.** Revista de Administração Contemporânea, v. 10, p. 29-50, 2006.

RODRIGUES, P. P. **A influência da magna carta do rei João Sem Terra nos direitos e garantias individuais estabelecidos na Constituição Federal de 1988.** 2013. Monografia (Especialização em Direito Constitucional) — Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília, DF, 2013.

ROGERS, Pablo; DE SOUSA RIBEIRO, Kárem Cristina. **Mecanismos de Governança Corporativa no Brasil: evidências do controle pelo mercado de capitais.** Contextus—Revista Contemporânea de Economia e Gestão, v. 4, n. 2, p. 17-28, 2006.

RONCONI, Luciana. **Governança pública: um desafio à democracia (public governance: a challenge to democracy).** Emancipação, v. 11, n. 1, 2011.

ROSE-ACKERMAN, S.. **What does “governance” mean? Governance: An International Journal of Policy, Administration, and Institutions**, 30(1), 23-27. doi:10.1111/gove.12212 <https://doi.org/10.1111/gov>. 2017

ROSE-ACKERMAN, S.. **Corruption and government: Causes, consequences, and reform.** Cambridge University Press. 1999

ROSE-ACKERMAN, S. ; PALIFKA, B. J.. **Corruption and Government: Causes, Consequences, and Reform (2nd ed.).** Cambridge: Cambridge University Press. 2016

ROSILHO, André Janjácómo. **Licitação no Brasil.** SBDP-Sociedade Brasileira de Direito Público, 2013.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. **El contrato social, ó, Principios del derecho político.** Por José Ferrer de Orga, 1812.

ROSS, Stephen A. **The economic theory of agency: The principal's problem.** The American economic review, v. 63, n. 2, p. 134-139, 1973.

SÁ, Antônio Lopes de. **História geral e das doutrinas da contabilidade.** São Paulo: Atlas, 1997

SANGER, Mary Bryna. **From measurement to management: Breaking through the barriers to state and local performance.** Public Administration Review, v. 68, p. S70-S85, 2008.

SANTANA, Victor Leal. **O impacto das auditorias da CGU sobre o desempenho administrativo local.** Revista da CGU, v. 3, n. 5, p. 22-27, 2008.

SANTOS, Franklin Brasil; DE SOUZA, Kleberon Robert. **Como combater a corrupção em licitações.** Belo Horizonte: Fórum, 2016.

SANTOS, Neusa M. B. F. **Impacto da cultura organizacional no desempenho das empresas, conforme mensurado por indicadores contábeis** - um estudo interdisciplinar São Paulo, 1992. Tese (Doutorado), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

SECCHI, Leonardo. **Modelos organizacionais e reformas da administração pública.** Revista de administração pública, v. 43, p. 347-369, 2009.

SERVA, Maurício; DIAS, Taisa; ALPERSTEDT, Graziela Dias. **Paradigma da complexidade e teoria das organizações: uma reflexão epistemológica.** Revista de Administração de Empresas, v. 50, p. 276-287, 2010.

SCHMITT, Cecília. **Entenda o Caso Enron. 2002.** Disponível em:<http://www.solidus.com.br>. Acesso em 24 mar 2024.

SCHMIDT, Paulo. **História do pensamento contábil.** Porto Alegre: Bookman, 2000.

SCHROEDER, Richard G. ; CLARK, Myrtle W. **Accounting Theory.** John Wiley & Sons, 1998.

SILVA, Adolfo Henrique Coutinho et al. **Evolução do controle interno no setor público: um estudo dos novos normativos emitidos entre 2003-2016.** Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, v. 22, n. 2, p. 20-38, 2018.

SILVA, Artur Adolfo Cotias. **O Tribunal de Contas da União na história do Brasil: evolução histórica, política e administrativa (1890-1998).** Prêmio Serzedello Corrêa. Brasília: Tribunal de Contas da União, 1998. p. 19-144.

SILVA, Diego Bragançada. **Caso Parmalat. Faculdades Integradas de Jacarepaguá – FIJ.** Rio de Janeiro/RJ, 2010. Disponível em:<www.fij.br/plataforma_ead/correio/090054_PARMALAT_DIEGO_BRAGANCA.doc>. Acesso em: 10 maio 2024

SILVA, R. M. et al. **Plataformas Logísticas: Uma análise propositiva da aplicabilidade dos princípios da governança corporativa e pública.** Espacios, v. 35, n. 8, p. 0-84921828056, 2014.

SILVA, T.A. da. **Conceitos e evolução da administração pública: o desenvolvimento do papel administrativo.** Seminário Internacional sobre Desenvolvimento Regional, v. 8, 2017.

SILVA, P. G. K. da. O PAPEL DO CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. **ConTexto** - Contabilidade em Texto, Porto Alegre, v. 2, n. 2, 2009. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/view/11555>. Acesso em: 9 set. 2024.

SILVA, W. A. C.; GOMES, M. C. O. Evolução da accountability no Brasil: análise dos achados de 1999 a 2008. 2011. 2011.

SOARES, Fabiana de Menezes. **Função administrativa, estabilidade e princípio da neutralidade**: alguns apontamentos sobre a reforma administrativa. Revista de Informação Legislativa, v. 34, n. 136, p. 87-99, 1997.

SØREIDE, T. . **Corruption in public procurement. Causes, consequences and cures**. Chr. Michelsen Institute. 2002

SØREIDE, T.. **Drivers of corruption**: A brief review. World Bank Publications. 2014

SOUZA, Adrienne Mônica Oliveira. **Auditorias operacionais**: controle substancial da gestão pública pelos tribunais de contas. 2007.

SOUZA, José Carlos de; SCARPIN, Jorge Eduardo. **Fraudes Contábeis**: As Repostas da Contabilidade Criativa nos Estados Unidos e na Europa. III SEGeT –Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia. Blumenau/SC: FURB. 2004.

SPECK, Bruno Wilhelm. **Inovação e rotina no Tribunal de Contas da União**. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2000.

STOKER, Gerry. **Public value management**: A new narrative for networked governance?. The American review of public administration, v. 36, n. 1, p. 41-57, 2006.

SUNSTEIN, Cass R. **Depois da revolução dos direitos**: reconcebendo o estado regulador. Harvard University Press, 1990.

TANZI, V. . **Corruption around the world**: Causes, consequences, scope, and cures. Staff Papers, 45(4), 559-594. 1998

TANZI, V.; DAVOODI, H.. **Corruption, public investment, and growth**. IMF Working Paper, 97/139. 1997

TEIXEIRA, Alex Fabiane; GOMES, Ricardo Corrêa. **Governança pública**: uma revisão conceitual. 2019.

THAI, K. V.. **Public procurement re-examined**. Journal of public procurement, 1(1), 9-50. 2001

TRANSPARENCY INTERNATIONAL. **People and Corruption**: Citizens' Voices from Around the World. Global Corruption Barometer. 2017

THAKUR, Upendra. **Corruption in Ancient India**. Delhi: Abhinav Publications, 1979.

USLANER, E. M.. **Corruption, inequality, and the rule of law: The bulging pocket makes the easy life.** Cambridge University Press. 2008

VALENTE, Tânia Sofia Batista. **Relato financeiro fraudulento: O caso Enron e o caso Parmalat à luz da Lei Sarbanes-Oxley.** 2022. 147 F. Dissertação (Mestrado em Auditoria) - Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Lisboa, 2022.

THORSTEIN, Veblen. **Theory of business enterprise.** Musicaicum Books., 1901.

VIEIRA, James B. **Os Microfundamentos da Corrupção: Por que e Como as Medidas Anti-Oportunistas Devem Gerenciar os Riscos de Corrupção.** III Concurso de Monografias da Controladoria-Geral da União. CGU, Brasília, DF, 2008.

WATTS, R. ; ZIMMERMAN, J.. **Positive accounting theory.** New Jersey: Prentice Hall. 1986

WORLD BANK. The International Bank for Reconstruction and Development. **Governance and Development.** Washington, D.C.: World Bank, 1992. Disponível em: <https://documents.worldbank.org/en/publication/documents-reports/documentdetail/604951468739447676/governance-and-development>. Acesso em: 04 out. 2024.

WORLD BANK. The International Bank for Reconstruction and Development. **World Development Report 1997: The State in a Changing World.** Washington, D.C.: World Bank, 1997. Disponível em: <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/5980>. Acesso em: 12 set. 2024.

WORLD BANK. The International Bank for Reconstruction and Development. **Worldwide Governance Indicators (WGI), 2020.** Disponível em: <https://info.worldbank.org/governance/wgi/>. Acesso em: 12 set. 2024.

WORLD BANK. The International Bank for Reconstruction and Development. **Managing development: the governance dimension,** 1991. Disponível em: <http://documents.worldbank.org/curated/en/884111468134710535/pdf/34899.pdf>. Acesso em: 12 nov. 2020.

WORLD BANK. The International Bank for Reconstruction and Development. **World Development Report: governance and the law,** 2017. Disponível em: <http://www.worldbank.org/en/publication/wdr2017>. Acesso em: 14 set. 2024.

WORLD BANK. The International Bank for Reconstruction and Development. **Worldwide Governance Indicators (WGI),** 2013.

WEBER, M. **Metodologia das Ciências Sociais.** São Paulo: Cortez, 1995. Textos Coligidos. São Paulo: Ática, 2001.

WEI, S. J.. **How taxing is corruption on international investors?.** Review of economics and statistics, 82(1), 1-11.2000

WILLIAMSON, O. E.. **The Mechanisms of Governance**. Oxford University Press, 30(4), 1212–1216. <https://doi.org/10.1080/00213624.1996.11505882.1996>. 1996

WILLIAMSON, O. E. **The economic institutions of capitalism: firms, markets, relational contracting**. New York: Free Press, 1985.

ANEXO ÚNICO- RELATÓRIO DE INTERVENÇÃO

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARÁ – UFPA
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – ICJ
PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO E DESENVOLVIMENTO NA AMAZÔNIA
MESTRADO EM DIREITO

WALDO BALEIXE

RELATÓRIO DE INTERVENÇÃO
AUDITORIA COMO FERRAMENTA DE GOVERNANÇA:

A influência das Leis Orgânicas na eficiência estatal.

BELÉM

2024

WALDO BALEIXE

RELATÓRIO DE INTERVENÇÃO
AUDITORIA COMO FERRAMENTA DE GOVERNANÇA:

A influência das Leis Orgânicas na eficiência estatal.

Relatório de intervenção para compor o trabalho final apresentado ao Programa de Pós-Graduação em Direito e Desenvolvimento na Amazônia - PPGDDA, do Instituto de Ciências Jurídicas – ICJ, da Universidade Federal do Pará – UFPA, como parte dos requisitos necessários para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Linha de Pesquisa: Regulação e Negócios Públicos-Privados na Amazônia

Orientação do Prof. Dr. Alexandre Coutinho da Silveira

BELÉM

2024

Autor: Waldo Baleixe

Data: 06/12/2024

Horário: 09:00 às 12:00

Local: Sala Marco Pontes, Escola do Contas do TCE/PA

1. Introdução

Este relatório documenta a intervenção realizada por Waldo Baleixe, mestrando do Programa de Pós-Graduação em Direito e Desenvolvimento na Amazônia da Universidade Federal do Pará (UFPA). A intervenção é uma etapa obrigatória para os alunos que optam pela dissertação como produto final do mestrado do PPGDDA e é produzida por meio da comunicação pública do resultado de pesquisa através de cursos, palestras ou materiais didáticos, nos termos da RESOLUÇÃO N. 01 - PPGDDA, de 07 de abril de 2021. O discente optou por uma palestra no ambiente do Tribunal de Contas do Estado do Pará.

2. Desenvolvimento da Intervenção

2.1 Propósito do Evento

O evento teve como propósito principal apresentar e discutir a pesquisa desenvolvida, focando nos pontos considerados mais relevantes pelo autor. É importante ressaltar que, durante o evento, foi informado que o trabalho completo será disponibilizado após a submissão à banca examinadora.

2.2 Público Participante

O público presente foi composto majoritariamente por auditores do controle externo do Tribunal de Contas do Estado do Pará (TCE/PA), conforme se pode observar a ficha de frequência.

2.3 Metodologia

A intervenção seguiu um roteiro que incluiu:

- Explicação sobre a natureza da intervenção no contexto do Programa de Mestrado.

- Apresentação dos principais pontos da pesquisa realizada.

- Abertura para manifestações e questionamentos dos participantes ao longo da apresentação.

- Utilização de PowerPoint como ferramenta tecnológica de apoio para a exposição.

- Distribuição de cópias das leis orgânicas da SEDEME, SETUR e ADEPARA para análise da estrutura pelos participantes.

Exposição das conclusões para que os participantes emitissem a sua opinião sobre a nova abordagem.

2.4 Recursos Utilizados

Apresentação em PowerPoint: Foi utilizada como principal ferramenta tecnológica de apoio, permitindo uma exposição visual, sistemática e organizada dos conteúdos da pesquisa.

Material Impresso: Foram fornecidas aos participantes cópias das leis orgânicas das seguintes instituições:

SEDEME/PA (Secretaria de Estado de Desenvolvimento Econômico, Mineração e Energia)

SETUR/PA (Secretaria de Estado de Turismo)

ADEPARA (Agência de Defesa Agropecuária do Estado do Pará)

Estas cópias tinham como objetivo permitir que os participantes observassem e analisassem a estrutura dessas leis, proporcionando uma base concreta para as discussões sobre a influência das Leis Orgânicas na eficiência estatal.

2.5 Pontos Destacados da Pesquisa

Os principais pontos da pesquisa apresentada foram:

Direito, poder, controle e governo, controle do processo licitatório brasileiro, controle e direito penal, fraudes, crimes e os desfalques, compras públicas, desperdícios, tribunal de contas da união, evolução e sustentação constitucional da auditoria, auditoria da conformidade, conflito de agência, lei orgânica, captura, profissionalismo como valor, teoria da administração, modelo do TCU – governança por adesão e a conclusão da pesquisa.

Fundamentos da Pesquisa:

Estabelecimento de bases teóricas, doutrinárias, constitucionais e legais.

Foco na importância e benefícios das Auditorias de Conformidade.

Consideração das leis de criação dos órgãos públicos e do ambiente regulatório resultante.

3. Resultados e Observações

3.1 Engajamento dos Participantes

O tema provocou debates interessantes entre os participantes, sugerindo um alto nível de engajamento e relevância do assunto para o público presente. A disponibilização das cópias das leis orgânicas parece ter contribuído com a percepção que a abordagem proposta pode fornecer ganhos à auditoria.

3.2 Impacto da Intervenção

A intervenção atingiu seu objetivo de estimular a discussão e reflexão sobre o tema entre profissionais diretamente envolvidos com auditoria e controle externo. A apresentação de uma nova abordagem para auditorias, focada na conformidade com as leis orgânicas durante o evento gerou insights, contribuições e críticas valiosos para os auditores presentes. Por exemplo: sugestão da retirada do ponto que fala da captura política; da impossibilidade de se fazer um manual porque não há não se desenvolveu uma metodologia e a necessidade de expor graficamente o que seria um ambiente regulatório.

4. Conclusão

O tema da intervenção realizada apresentou uma perspectiva inovadora sobre o papel das auditorias na governança pública, com foco especial na influência das Leis Orgânicas na eficiência estatal. A pesquisa apresentada oferece uma abordagem promissora para o aprimoramento da gestão pública, propondo a Auditoria de Conformidade como uma ferramenta estratégica.

O evento cumpriu o propósito estabelecido pelo Programa de Pós-Graduação e proporcionou uma oportunidade valiosa de troca de conhecimentos entre o pesquisador e profissionais da área, potencialmente influenciando futuras práticas de auditoria no setor público.

Fotos do evento





Panfleto de divulgação,

Matrícula no Programa de Pós-graduação em Direito e Desenvolvimento da América da Universidade Federal do Rio de Janeiro, através do Curso Especial de TCU, dirigido por M. Sc. Ivo Roberto de Azevedo e em Colaboração com o Projeto de Pesquisa Gestão Única (GU) sobre uma Análise Estatística do Relatório de Desenvolvimento Institucional (RDI) de Desempenho. Realizado de Pesquisa Aplicada (DIBRAP) Desempenho e sua prática de gestão pública de "Oligodino" para pensar a ciência nacionalmente. Foco focal de Evidência, as Análises Orientadas, as metodologias de Análise e Métricas de Processo (AMP) e Gestão. Temas de Discussão: IT e questões Estratégicas (implantação, investimento e monitoramento), Gestão por Processo, Análises Organizacionais, V&A, BSC e Governança e a Prática (DIBRAP), além como Práticas de uso de Pós-graduação de Pesquisa Gestão Única, E&A, além de Governança de Equipes

CONTEÚDO PROGRAMÁTICO
Direito, poder, controle e governo. Controle do poder - aspectos históricos e Aceptation de controle. Controle sobre a natureza e a sua observação. Crash da Bolsa de Nova York, Enron, WorldCom, Tyco International e Parmalat. Controle externo. Controle do processo licitatório brasileiro. Controle e direito penal. Fraudes, crimes e os desfalques. Compras públicas. Desperdícios. Papel do Tribunal de Contas da União. Evolução e sustentação constitucional da auditoria e a Auditoria da Conformidade. Aspectos gerais da governança. Governança no setor público. Conflito de agência e Auditoria no conflito de agência governamental. Lei orgânica. Ambiente regulatório estatal. Captura Política. Profissionalismo como valor. Modelo do TCU - governança por além. Auditoria de Conformidade no cenário de governança do órgão. A influência das Leis Orgânicas na eficiência estatal.

2024

APOIO

EMENTA
Nas últimas três décadas, as esferas federal, estadual e municipal do Estado brasileiro passaram por um crescimento expressivo em tamanho e complexidade. A implementação do modelo gerencial de administração pública, introduzido nos anos 1990, parece não ter alcançado integralmente toda essa estrutura. A combinação desses cenários produziu desafios significativos que precisam ser enfrentados para garantir o desenvolvimento econômico, social e ambiental do país. Nesse contexto, a Auditoria de Conformidade em governança emerge como uma alternativa potencialmente viável para aprimorar a eficiência do Estado. Esta abordagem, alicerçada nos princípios da Administração Pública Burocrática, da Nova Gestão Pública e da Governança Pública, visa assegurar o cumprimento de normas, enfatizar a eficiência e promover a transparência e a participação dos Tribunais de Contas como o indutor dessa modalidade.

PÚBLICO-ALVO: Auditores e Analistas de Controle Externo/Interno, Estudantes de Administração Pública, Contabilidade, Direito e Gestão Pública, Professores e Pesquisadores Acadêmicos, cargos/funções vinculados direta ou indiretamente à fiscalização, auditoria e ao controle interno/externo.

LOCAL: TCE - sala da ECAV do T'andar (Marco Pontes)
Tr. Quilombo Bocaiuva, 1535 - Nazaré, Belém - PA.
DIA: 06/12/2024 - SEXTA-FEIRA. **HORÁRIO** - 09:00 horas.

Frequência dos participantes

PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO E DESENVOLVIMENTO NA AMAZÔNIA

AUDITORIA COMO FERRAMENTA DE GOVERNANÇA:

A influência das Leis Orgânicas na eficiência estatal.

Data: 06 de dezembro de 2024. Local: Sala MARCOS PONTES. Hora: 09:00.

LISTA DE FREQUÊNCIA

NOME	CPF	SETOR/ÓRGÃO
Jackeline Farias de Freitas Araújo	744.512.192-72	2ª CCG
Bruno Roberto Condoso	832.971.462-49	3ª CCG
Rodrigo Pallo de Araújo Valle	049.509.624-50	2ª CCG
Rondson Manoel Ribeiro de Souza	278.727.492-68	CAE
Fabio Anderson Costa	725.191.952-00	3ª CCG
Cristina Martins Soares	174.461.802-00	3ª CCG
Marcos Antonio Anderson Mendes Jones	117.827.302-49	3ª CCG
Azucena de Araújo	102.136.862-87	3ª CCG
Priscilla Suelene N. Chaves	121.431.892-49	OPP
Guison Tarcito Cruz de Sá	006.817.653-10	3ª CCG
Roberto Paes Campos dos Anjos	887.982.912-20	3ª CCG
Justino dos Santos de Oliveira	506.838.742-68	3ª CCG
Therese Xavier Tavares	692.140.262-20	ECAV
Maizore' Oliveira Araújo	031.893.252-00	CPP.

