

A AUDITORIA GOVERNAMENTAL E O CONTROLE SOCIAL SOB O PRISMA DA ÉTICA NA GESTÃO PÚBLICA

RESUMO: Este trabalho tem como finalidade demonstrar o papel atual desempenhado pela Auditoria junto à administração pública. Para tanto, buscou-se evidenciar a natureza preventiva assumida hodiernamente pela Auditoria, que pautada na conduta ética e visando uma maior eficiência na gestão pública, deixou de ser um mero gerenciador de crises para se transformar em um mecanismo mais atuante em todo procedimento administrativo. Diante disso, necessário se fez situar a Auditoria dentro do âmbito de trabalho em que ela está inserida destacando-se os princípios da Administração Pública que devem ser observados a fim de ser alcançado o fim precípua do bem comum.

PALAVRAS-CHAVE: Auditoria; Ética; Estado; Controle Social.

ABSTRACT: The purpose of this article is to demonstrate the current role played by Audits along with public administration. So, this is an attempt to evidence the preventive nature currently assumed by the Audits, which based on ethical conduct and with the aim of greater efficiency in public management, stopped being a mere strategy to combat crises to become a more acting mechanism in all the administrative process. As a result, it has been necessary to place de Audits inside the work ambit in wich it has been introduced emphasizing the principles of Public Administration, wich should be observed in order to reach the essencial objective of the commom good.

KEYWORDS: Audit; Ethics; State; Social Control.

APRESENTAÇÃO

O controle dos atos públicos remonta a Antiguidade. Na Grécia as autoridades prestavam contas de suas ações e gastos. Havendo irregularidades, os culpados eram punidos e o ressarcimento aos cofres públicos era obrigatório. Também em Roma a partir de 509 a.C, o Senado fiscalizava os administradores dos recursos públicos.

O termo auditor, surgiu na Inglaterra no século XVIII reinado de Eduardo I, para designar aquele que realizava o exame das contas públicas e cujo testemunho levaria a punição dos infratores.

Embora seja difícil um consenso entre os estudiosos sobre a origem desta técnica, fica claro que ela se faz presente desde o início da atividade econômica do homem.

No Brasil após a vinda da Família Real, instituiu-se o Erário Régio e o Conselho de Fazenda, que coordenava e controlava o patrimônio e os fundos públicos.

Desde 1826 eram apresentados projetos para a criação do Tribunal de Contas, contudo, somente em 1890, por iniciativa de Rui Barbosa, foi efetivamente criado o Tribunal de Contas, que a partir de 1891, com a Constituição, passou a exercer as funções que vêm sendo ampliadas até hoje.

Através da História, vemos que os atos e recursos públicos são fiscalizados de acordo com os costumes e a legislação vigente.

O controle exercido pelos Tribunais de Contas, por séculos, nos países democráticos, comprovou ser o de maior eficácia. A Constituição da República Federativa do Brasil que vigora desde 1988, afirma que qualquer cidadão, bem como segmentos organizados da sociedade, são partes legítimas para denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.

Buscando a melhoria da gestão pública, pelo controle da execução orçamentária, sabe-se onde e de que forma são utilizados os recursos provenientes dos impostos arrecadados.

É inquestionável a relevância do controle social para garantir a legalidade e a moralidade dos atos da administração pública. Esta vale-se do sistema de controle visando certificar-se de que todas as suas ações foram efetivamente executadas dentro da legalidade, em consonância com as normas pertinentes a cada ato, e principalmente, de acordo com o interesse coletivo.

No decorrer da evolução econômica, a auditoria é a ferramenta utilizada para atender a esta demanda. Tendo a ética e a independência como elementos essenciais no desempenho

dessa função, a auditoria governamental é marcada pelo traço de responsabilidade pública e social que deve apresentar.

Sendo a ética definida como a ciência da moral, falar sobre Auditoria da Ética implica em definir não apenas as bases sobre as quais a auditoria deve pautar-se no desempenho de suas funções junto à administração pública, mas também o comportamento de seus agentes para que verdadeiramente seja realizado um controle eficaz sobre a gestão pública.

Por outro lado, é preciso que haja uma consciência moral não só dos auditores, mas também de todos os servidores da administração pública, no sentido de servirem de modelo para toda a sociedade ao salvaguardar os direitos dessa nas decisões diárias tomadas pela administração pública. Os servidores, em geral, têm por obrigação legal e moral zelar pela observância do interesse público.

Em contrapartida, o gestor público, apesar das divergências e até dos interesses antagônicos que representam, também deve criar meios para que seja consolidada uma estrutura ética dentro da administração pública, favorecendo a transparência e a publicidade dos atos administrativos e de gestão, melhorando as condições de realização dos serviços públicos e dando a devida orientação a seus servidores concernente aos valores morais que devem ser observados e praticados no exercício da função pública.

A fim de que o poder seja utilizado para se atingir o fim social constitucionalmente protegido, a ética deve sempre orientar as ações públicas e as ações individuais de todos os cidadãos. Como o interesse desses tem que preponderar aos interesses particulares, os governantes devem sempre colocar a defesa da pátria acima de qualquer consideração pessoal.

Apesar da existência da atividade auditorial, esta não pode prescindir do importante controle social que deve ser continuamente exercido pelo cidadão. O cidadão que luta por seus direitos harmoniza, na prática, a ética, a justiça e a política, além de corroborar com as atividades dos órgãos fiscalizadores da gestão pública.

Sendo certo que o debate e a reflexão sobre os valores morais da democracia e da Administração do Estado estão intimamente relacionados com os temas da governabilidade e legitimidade das instituições políticas do sistema democrático, havendo desvio moral no exercício das funções públicas, este fato pode gerar uma instabilidade no regime democrático decorrente das tensões entre o interesse próprio e o interesse público, entre os particulares e a autoridade pública.

Portanto, é preciso cobrar dos governantes uma conduta ética na condução dos assuntos públicos. Não basta falarmos em democracia das instituições; é preciso criarmos uma democracia do convívio. Cada um tem de fazer a sua parte, procurando conquistar

efetivamente a condição de sujeito da história, deixando de ser apenas um objeto das decisões alheias.

Partindo dessas premissas, o presente trabalho procura situar a Auditoria dentro do ambiente político onde desenvolve suas funções, demonstrando a necessidade do esforço contínuo na busca de uma conduta ética dentro da administração pública, fazendo com que o interesse público seja a única motivação dos atos administrativos.

Por fim, procuramos evidenciar a crescente atuação da Auditoria junto à administração pública ao longo dos últimos anos, que sempre pautada na conduta ética e visando uma maior eficiência na gestão pública, deixou de ser um mero gerenciador de crises para se transformar em um mecanismo essencial para o bom desempenho de todo procedimento administrativo.

O ESTADO E SUA FUNÇÃO SOCIAL

A República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constituindo, assim, um Estado Democrático de Direito, que deve ser entendido como aquele que é juridicamente organizado e obediente às suas próprias leis.

Estado, entendendo este no sentido amplo, e que abrange todas as entidades estatais, não tem um conceito próprio, pois depende do ângulo em que é considerado. Sob o aspecto sociológico o Estado pode ser entendido como uma corporação territorial dotada de um poder de mando originário; sob o aspecto constitucional, como uma pessoa jurídica territorial soberana, sob o aspecto constitucional, como uma pessoa jurídica territorial soberana, e sob o aspecto disposto no Código Civil Brasileiro como sendo o Estado uma pessoa jurídica de direito público interno.

Importante dispor que o Estado é constituído por três elementos: povo, que é o componente humano, território: que é a base física e o governo soberano: que seria o elemento condutor do Estado.

O Estado, ainda, pode ser analisado pelos poderes que o compõem. Na clássica tripartição de Montesquieu, até hoje adotada pelos Estados de Direito, dentre eles o Brasil, esses poderes dividem-se em: Legislativo, Executivo e o Judiciário, sendo todos independentes e harmônicos entre si, conforme disposto no artigo 2º da Constituição da República Federativa do Brasil.

Cabe ressaltar, ainda, que independentemente do enfoque que lhe é dado, o Estado apresenta um fim próprio, cabendo-lhe promover a prosperidade pública através de um complexo de atividades que propiciem, na medida do possível, que todos os membros da sociedade possam conseguir a almejada felicidade. Enfim, o objetivo do estado é o bem comum.

A nossa própria Constituição, em seu artigo 3º, dispõe acerca dos objetivos fundamentais a serem perseguidos pelo Estado:

Art.3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

- I – construir uma sociedade livre, justa e solidária;
- II – garantir o desenvolvimento nacional;
- III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
- IV – promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Neste artigo, a Constituição da República Federativa do Brasil aponta as diretrizes que o Estado e os seus subordinados devem traçar ao estabelecer, por exemplo, que não exista desrespeito aos direitos e garantias fundamentais como a vida e a liberdade, que se diminuam as desigualdades sociais, que não haja preconceito ou discriminação, que todos possam ter acesso à educação, à saúde, ao meio ambiente equilibrado e assim sucessivamente.

Em respeito ao princípio da hierarquia das leis, toda legislação infraconstitucional deve se pautar nos preceitos enunciados pela constituição federal. Desta forma, os princípios constitucionais devem servir de orientação tanto para o legislador, quanto para o executor e para o julgador que não podem se distanciar do núcleo central do sistema estatal.

OS PRINCÍPIOS ADMINISTRATIVOS

Para que o Estado desenvolva suas atividades visando o interesse coletivo, se faz necessário a criação de órgãos e de pessoas habilitadas para seu gerenciamento, bem como de recursos para sua execução. É com base nesse contexto que nasce a administração pública.

A administração pública, conforme entendimento da maioria dos doutrinadores, exprime mais de um sentido, podendo ser no sentido objetivo ou subjetivo.

Na forma objetiva, a administração pública pode ser entendida como a própria atividade administrativa exercida pelo Estado através de seus órgãos e agentes.

Já na forma subjetiva, tal expressão pode ser entendida como o conjunto de agentes, órgãos e pessoas jurídicas que tenham a função de executar atividades administrativas. Nessa forma, leva-se em consideração o sujeito que exerce de fato a função administrativa.

Importante dispor que a administração pública deve pautar todos os seus atos e atividades em princípios que são de observância obrigatória e permanente, tendo em vista que eles são os fundamentos da atividade pública.

Segundo leciona o ilustre José dos Santos Carvalho Filho (2006, p. 15), “princípios administrativos são os postulados fundamentais que inspiram todo o modo de agir da administração pública. Representam cânones pré-normativos, norteando a conduta do Estado quando no exercício de atividades administrativas”.

A nossa Constituição dispõe em seu artigo 37, *caput*, que “a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”.

Por estarem inseridos no texto constitucional, tais princípios são convencionados na doutrina como princípios expressos. Desta forma, traçam diretrizes fundamentais para a administração, uma vez que a conduta administrativa só será considerada válida quando estiver em consonância com o Dispositivo Legal.

O Princípio da Legalidade, sem sombra de dúvida, é o princípio que pode ser visto como a garantia do cidadão contra os arbítrios do Poder Público. Sobre tal princípio, assim leciona o ilustre professor Alexandre de Moraes (2002, p. 69):

O art. 5º, II, da Constituição Federal, preceitua que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Tal princípio visa combater o poder arbitrário do Estado. Só por meio das espécies normativas devidamente elaboradas conforme as regras de processo legislativo constitucional, podem-se criar obrigações para o indivíduo, pois são expressão da vontade geral.

O princípio da Legalidade quando aplicado à administração pública significa que o agente público terá que agir estritamente como a lei determina. Já o particular tem mais liberdade de atuação, uma vez que a ele é lícito fazer tudo que a lei não proíbe. Desta forma, as condutas dos servidores públicos ficam visivelmente limitadas, sendo diminuída, portanto, sua autonomia.

O Princípio da Impessoalidade dispõe que o agente público deve pautar sua conduta de uma forma que vise o interesse público em detrimento de interesses particulares, próprios ou

de terceiros. Tal princípio busca a igualdade de tratamento que a administração pública deve dispensar aos cidadãos que encontram-se em uma situação jurídica idêntica.

O Princípio da Moralidade determina que o administrador público fundamente sua conduta em preceitos éticos. Desta forma, não deve o administrador apenas verificar os critérios de conveniência, oportunidade e justiça, mas também distinguir o que é honesto do que é desonesto.

O Princípio da Publicidade se fundamenta na necessidade de divulgação oficial do ato para conhecimento do público e início de seus efeitos externos. A publicidade engloba toda atuação do Estado, não apenas sob o aspecto da divulgação de seus atos, mas também dando conhecimento aos administrados sob a conduta interna de seus agentes.

Por fim, o Princípio da Eficiência. Esse princípio dispõe que toda a atividade administrativa deve ser exercida com presteza, perfeição e rendimento funcional. Inserido no caput do artigo 37 da Constituição da República Federativa do Brasil através da Emenda Constitucional nº 19 de 04 de junho 1998, não restam dúvidas que sua inclusão demonstra o descontentamento da sociedade com a qualidade do serviço público prestado.

Desta forma, diante do dever constitucional que agora se apresenta, os agentes públicos deverão ter um comportamento que vise sempre a qualidade dos serviços prestados, sob pena de serem responsabilizados administrativa, civil e penalmente.

O Estado possui por finalidade precípua o desenvolvimento do bem comum da população, tendo por fim sempre o interesse público. Infere-se na questão do bem comum os direitos sociais, que no magistério de Sylvio Motta e William Douglas (2002, p. 143) pode ser entendido como:

Direitos sociais são aqueles que se direcionam à inserção das pessoas na vida social, tendo acesso aos bens que satisfaçam suas necessidades básicas. Visam ao bem-estar da pessoa humana. Têm especial preocupação com as camadas mais carentes da população e aqueles que, por uma ou outra razão, não podem obter esses benefícios de modo independente, como no caso de velhice, desemprego, infância, doença, deficiência física ou mental, etc. De certa forma procuram proteger os mais fracos, atendendo a uma finalidade de igual final ou uma vida condigna para todos.

Sendo assim, para que o Estado possa cumprir com todos os seus objetivos, faz-se necessário angariar recursos em vista a honrar as despesas geradas por suas atividades.

Dentre as diversas fontes de recursos que o Estado se vale, pode-se citar: a exploração do patrimônio público, receitas de investimentos diversos, empréstimos, receitas advindas do poder de tributar, entre outras.

Os recursos entram no conceito de receita pública que pode ser entendida como o ingresso financeiro arrecadado pela entidade Estatal com o fim de ser aplicado em gastos efetuados pela administração pública. O ilustre professor Sérgio Jund assim define receita pública (2007, p. 139):

A receita pública, portanto, consiste no conjunto de ingressos financeiros, com fontes e fatos geradores próprios e permanentes, originados da ação e de atributos inerentes à instituição, que, na qualidade de elementos novo, produz acréscimos patrimoniais, sem, contudo, gerar obrigações, reservas ou reivindicações de terceiros.

Desta forma, é um direito de todo cidadão saber como estão sendo aplicados os recursos arrecadados pelo Estado, e se a conduta do mesmo reflete os ditames éticos e morais estabelecidos nas normas sob as quais devem se sustentar.

ÉTICA

A ÉTICA E SEU OBJETO

Definições

A ética e as questões que se articulam em torno dela é um pensamento em ação desde a antiga Grécia, berço e origem do debate filosófico. Sendo certo que o pensamento filosófico indica que o ser humano busca a felicidade, desde que surgiu no mundo e reconheceu-se capaz de produzir cultura e transformar o ambiente em que vive.

Contudo, nas relações cotidianas entre os indivíduos, surgem continuamente problemas cuja solução não diz respeito somente à pessoa que os propõe, mas também a todas as outras que sofrerão as conseqüências da sua decisão ou de sua ação.

Partindo da premissa que decidir ou agir em uma situação concreta seria um problema prático do campo da moral, investigar o modo pelo qual a responsabilidade moral se relaciona com a liberdade e com o determinismo ao qual nossos atos estão sujeitos seria um problema teórico, cujo estudo é da competência da ética.

Segundo preceitua o mestre Adolfo Sánchez Vázquez (2007, p. 21):

A ética é teoria, investigação ou explicação de um tipo de experiência humana ou forma de comportamento dos homens, o da moral, considerado, porém, na sua totalidade, diversidade e variedade. O que nela se afirma sobre a natureza ou fundamento das normas morais deve valer para a moral da sociedade grega, ou para a moral que vigora de fato numa comunidade humana moderna. É isso que assegura o seu caráter teórico e evita sua redução a uma disciplina normativa ou pragmática. O valor da ética como teoria está naquilo que explica, e não no fato de prescrever ou recomendar com vistas à ação em situações concretas.

Compreendendo a ética como a ciência da moral, isto é, de uma esfera do comportamento humano, não se deve confundir a teoria com o seu objeto: o mundo moral. Não sendo a moral ciência, mas sim seu objeto, neste sentido, é por ela estudada e investigada.

O objeto de estudo da Ética é constituído pelos atos humanos conscientes e voluntários dos indivíduos que afetam outros indivíduos, determinados grupos sociais ou a sociedade em seu conjunto.

Na definição de Vázquez (2007) antes enunciada, ética e moral se relacionam como uma ciência específica e seu objeto, respectivamente. A ética não se confunde com a moral, não pode ser reduzida a um conjunto de normas e prescrições; sua missão é explicar a moral efetiva podendo influir deste modo na própria moral.

Vázquez (2007) entende a moral como uma forma específica de comportamento humano, cujos agentes são os indivíduos concretos que só agem moralmente quando em sociedade, dado que a moral existe necessariamente para cumprir sua função social. Em sua concepção, a função social da moral consiste na regulamentação das relações entre os homens (entre os indivíduos e entre o indivíduo e a comunidade) para contribuir assim no sentido de manter e garantir uma determinada ordem social.

Diante do exposto acima, podemos concluir que a moral cumpre sua função social, a medida em que corresponde às necessidades e exigências do núcleo social onde os indivíduos estariam inseridos, na qual vigora uma moral efetiva que não é a invenção de cada um em particular, mas que cada um encontra como dado social.

Para Gabriel Chalita (2003) a ética consiste na busca da excelência em todas as coisas. Em sentido amplo, o autor entende que os valores mais elevados existentes na sociedade em que conhecemos são o próprio objetivo da ética e que o bem é a finalidade da ética, ou seja, que como disciplina a ética procura determinar os meios pra atingir o bem. Mas como, afinal, reconhecer o verdadeiro bem comum?

Segundo Chalita (2003, p. 84):

O bem como finalidade e como condição para uma escolha ética deve tanto ser reconhecido como identificado pelo indivíduo, o agente da ação, quanto refletir interesses sociais mais amplos, de justiça e de proteção dos valores comunitários. Somente por meio desta atenção constante podemos ter segurança de agir eticamente. Se acreditarmos somente em nosso julgamento individual, mais cedo ou mais tarde cometeremos um erro de julgamento e faremos algo errado – algo mau, pois nunca é possível ter controle absoluto sobre as conseqüências de nossas ações. É por essa razão que dependemos das outras pessoas para vivermos eticamente. Precisamos dos pontos de vista dos outros para aumentar nosso conhecimento sobre a realidade.

Em suma Chalita (2003) acredita que a excelência é o modelo para toda atividade ética. Certo que a excelência depende da submissão das ações as boas finalidades e que ter boas intenções, bons objetivos é fundamental para um comportamento ético, a busca da excelência seria o caminho seguro para que uma ação alcance o bem desejado, que é a finalidade de toda ação.

A ÉTICA NO EXERCÍCIO DO PODER

Em vista do bem social, o Estado visa garantir a ordem e a unidade da sociedade exercendo um poder efetivo sobre os membros dessa através de um sistema jurídico e de seus dispositivos coercitivos.

Ocorre que o poder estatal almeja o alcance da universalidade, ou seja, do apoio voluntário da maior parte dos membros da comunidade social que representa. E para tanto, não se apóia somente no direito ou no uso da força, como instituição social utiliza-se também de sua influência na realização da moral.

Deste fato, depreendemos, que a realização da moral não é somente um empreendimento individual, mas também social, isto é, não somente processo de moralização do indivíduo e sim processo de moralização social no qual influem as organizações e as instituições, dentre as quais destacamos o Estado.

Certo é que o Estado não é apenas um mantenedor das normas legais, mas, sobretudo, pode ser entendido como um organismo moral. Como toda moral compreende um conjunto de princípios valores e normas de comportamento, quando esta consegue desempenhar sua função social de garantir o comportamento dos indivíduos de uma comunidade numa determinada direção, pode-se dizer que as normas existentes nessa sociedade correspondem aos seus interesses e necessidades sociais.

De todas as formas de comportamento humano, o direito é o que mais intimamente se relaciona com a moral, porque os dois estão sujeitos a normas que as relações dos homens.

Moral e direito têm em comum uma série de características essenciais e, ao mesmo tempo, diferenciam-se por outros pontos específicos.

Tanto a moral como o direito tem como elementos comuns o fato de responderem a uma mesma necessidade social, qual seja, a de regulamentar as relações dos homens visando a garantir certa coesão social, bem como o fato da moral e do direito mudarem quando se realiza uma mudança radical no sistema político social.

Em contrapartida, a moral e o direito divergem no concernente a forma como a coação se exerce sobre estes, sendo a coação realizada internamente na moral (convicção íntima para aderir às normas morais) e externamente no direito (presença de um dispositivo coercitivo externo de natureza estatal).

Após o estabelecimento dos elementos comuns e diferentes existentes entre a moral e o direito, Vázquez (2007, p.100) conclui que:

A moral e o direito possuem elementos comuns e mostram, por sua vez, diferenças essenciais, mas estas relações, que ao mesmo tempo possuem um caráter histórico, baseiam-se na natureza do direito como comportamento humano sancionado pelo Estado e na natureza da moral como comportamento que não exige esta sanção estatal e se apóia exclusivamente na autoridade da comunidade, expressa em normas e acatada voluntariamente.

Tanto a Teoria do Direito quanto a Ética são ciências que abordam o comportamento humano sujeito a normas, contudo, a principal diferença é que no campo do direito as normas são impostas de forma coercitiva e tem um caráter de obrigação exterior ao passo que na esfera moral as normas, embora obrigatórias, não são impostas coercitivamente.

É neste espaço de total liberdade, em que não há leis que regem a conduta tanto das pessoas quanto das instituições pelas quais o poder público é exercido, que a ética tem sua razão de ser.

Como vimos, a ética não cria a moral. Não é a ética que estabelece em uma determinada comunidade princípios, normas ou regras de comportamento moral. Como as demais ciências, a ética se defronta com fatos. Sendo humanos estes fatos, isso implica, por sua vez, em que sejam fatos de valor.

A ética deve fornecer a compreensão racional de um aspecto real, efetivo do comportamento dos homens. Não cabe a ética formular juízos de valor sobre a prática moral de outras sociedades, ou de outras épocas, em nome de uma moral absoluta e universal, mas

sim explicar a razão de ser desta pluralidade e das mudanças da moral esclarecendo o fato de os homens terem recorrido a práticas morais diferentes e até opostas.

Sendo assim, a função fundamental da ética é a mesma de toda teoria: explicar, esclarecer ou investigar uma determinada realidade, elaborando os conceitos correspondentes a fim de que o indivíduo pautado sobre esses conceitos possa fazer por sua comunidade o melhor governo de si e das coisas públicas ao seu alcance. Por essa razão entendemos o indivíduo virtuoso tanto como o cidadão quanto como o indivíduo político.

Fato é que, atualmente, o exercício do poder pode ser considerado o ponto mais discutido no que se refere às reflexões sobre a ética.

Por esse prisma podemos dizer que a política não envolve apenas organização de grupos em partidos, as eleições, a divisão de poder conforme as regras do país, do estado da cidade. Política envolve a vida em sociedade, o modo como os seres humanos vivem juntos e dividem um determinado espaço, um determinado tempo, as riquezas que a sociedade produz, a cultura que dá um rosto para as mais variadas comunidades de que fazemos parte.

Segundo Chalita (2003), o objetivo da política é a felicidade, e o bem que ela almeja é o mais alto, é o bem supremo. Assim, é impossível separar ética e política: uma não pode existir sem a outra, uma não pode cumprir seus objetivos sem a companhia da outra.

Seguindo essa idéia pode-se afirmar que a política visa incutir um determinado caráter aos cidadãos, de modo a garantir que a comunidade viva de maneira justa e que todas as pessoas possam ser felizes, individualmente ou como partes de uma unidade maior. Afinal, quando um Estado é criado, seu objetivo primeiro é o de garantir uma convivência harmônica que produza nas relações humanas um sentimento pleno de felicidade.

O ideal da cidade grega democrática consistia num espaço político onde todos participavam da coisa pública. Na cidade grega, muitos cargos eram atribuídos por sorteio, uma vez que qualquer cidadão era considerado apto a exercê-los. Também convinha evitar a concentração de poder que inevitavelmente resultaria de uma eleição na qual o melhor orador, o mais convincente, sempre leva vantagem sobre os demais cidadãos. Em suma: Difundir a política pelo maior número de pessoas, ter como ideal a maior participação possível, estas são características da democracia antiga.

Contudo, o cidadão moderno não tem pela coisa pública o mesmo entusiasmo do cidadão antigo. Não está disposto a ir às assembléias com o ânimo e freqüência do ateniense. Ele prefere alguém que o intérprete, que traduza seus anseios em palavras e atos, e desta forma o sujeito se apassiva, se reduz a um álibi, a um endosso do intérprete de sua vontade, ou seja, do governante.

Este fato acaba desenhando um recorte na sociedade que separa os que trabalham politicamente de seus beneficiários. Inevitavelmente, os atuantes acabam se constituindo como representantes mais esclarecidos que a massa de seus representados.

Ao tecer um panorama histórico entre a política nas sociedades antigas e a política nas sociedades modernas, o mestre Renato Janine Ribeiro (2006, p.79) assevera que:

Os antigos (leia-se: atenienses e romanos, ou seja, uma fração porcentual mínima dos viventes da Antiguidade, mas aquela fração que deixou a História que conhecemos) faziam uma política das virtudes. Os modernos fazem a política dos interesses. Isto quer dizer que, em Atenas e Roma, o discurso político se centrava na idéia do bem para a sociedade. O indivíduo deveria submeter-se ao que fosse melhor para a coletividade. A defesa das vantagens pessoais ocorria, é claro, mas não era aceito que se expressasse plenamente.

Complementando sua comparação entre as sociedades antigas e as modernas, Ribeiro (2006, p. 79) vai além, e diz que a política moderna (período iniciado por volta de 1500), aspira a menos do que a política antiga e que:

Não dá o mesmo valor à busca do bem comum. Reconhece e legitima a procura da vantagem pessoal. Exige menos. Aceita um desconto na vida reta, na vida boa. Mas, por outro lado, ela critica a impostura da política antiga. Menos ambiciosa, a política moderna é mais realista e talvez menos enganadora. É por isso que ela dá tanta importância à idéia de interesse.

Quando o administrador público transgredir os valores e se distancia da ética e este afastamento não gera nenhuma consequência para aquele que deveria sempre visar o interesse comum em suas decisões, ele se acostuma a esta situação e acaba incorrendo num perigo para si mesmo e para a sociedade que representa.

Quanto ao distanciamento da ética pelos administradores públicos, Chalita (2003, p.118) ressalta que:

A análise da história política no mundo nos faz vislumbrar exemplos de governantes que se distanciaram da ética por se sentirem acima das leis, do Estado. Governantes que não entenderam o *mister* de servir ao povo, de servir ao sonho de construir uma sociedade cada vez mais harmoniosa. E o vício do mau exercício do *múnus* público faz com que a essência da pessoa que governa se desfigure. Já não se sente um homem, mas um semideus capaz de fazer o que quer, de se sentir eternamente em um patamar superior. Tola visão de medíocres governantes que perdem a grande oportunidade de vivenciar a felicidade na arte de fazer uma política que seja efetiva e libertadora. Perdem a oportunidade de entender que o serviço é uma oferenda à magia do encontro humano na busca da verdadeira paz. Não aquela que se firma pela ausência da guerra, mas aquela que se firma por uma elevação da pessoa humana que começa a entender melhor esse fascinante exercício da vida. E isto exige estudo, afino, serenidade, que só serão atingidos quando os líderes permitirem que o acesso ao conhecimento seja de todos, para todos.

Necessário o estabelecimento de uma diferença nítida entre o que é público e particular ou privado, tal como entre o Estado, que idealmente tem duração permanente, e o governo, que exerce suas funções por um mandato.

Todo governante e seus subordinados tem que ter como foco o interesse dos destinatários do bem comum. O interesse dos cidadãos tem que sempre preponderar aos interesses particulares. Trata-se do sentimento que leva cada um a preferir o bem-comum a seu bem pessoal, a pôr a defesa da pátria acima de qualquer consideração pessoal.

O governante deve prestar contas a todos, sendo eleito ou referendado pela maioria, tendo que usar os meios bons para produzir fins que consideremos também bons.

A fim de que o poder seja utilizado para atingirmos o bem social, e assim, conquistarmos o objetivo maior da vida em comunidade, a ética deve orientar as ações públicas do país, do estado, do município, e as ações individuais de todos os cidadãos.

Nesse sentido assevera Chalita (2003, p.117) que:

A ética se concretiza na vida política de uma comunidade quando a justiça é respeitada e promovida e as injustiças corrigidas e punidas. Ou seja, quando a lei é efetivamente validada e obedecida pelos cidadãos, quando a lei governa os líderes do poder público. É necessário que a lei seja mais “forte” que as pessoas, que impere sobre a vontade individual dos governantes e representantes do poder público em geral, para garantir que prevaleçam os bons princípios registrados na forma das obrigações escritas, memória firme das intenções e dos desejos da comunidade na busca de uma convivência justa, que atenda às necessidades sociais. A lei deve prevalecer sobre a vontade individual dos representantes do poder público para evitar que desejos pessoais ou simplesmente opiniões sem representatividade social operem sobre o destino de inúmeras pessoas, sobre o destino do povo acima de tudo. A lei ao garantir a equidade, faz com que o exercício do poder seja um serviço e não uma ostentação para perpetuar privilégios nefastos de quem não tem consciência da importância social dos cargos que exerce. O poder é efêmero. As pessoas que ocupam uma função pública não a ocuparão para sempre, estarão apenas de passagem.

Essa consciência é imprescindível. Atualmente, ficou difícil distinguir a natureza do homem público e do privado. A coisa pública precisa ser respeitada para que a ética prevaleça. E esse é um exercício constante porque a ética não está pronta, está por se construir, mas, para tanto, é fundamental a participação da comunidade.

Lutar por seus direitos significa, também, harmonizar na prática a ética, a justiça e a política. É preciso cobrar dos governantes e ao mesmo tempo não ficar apenas sentado esperando que alguém tome providências.

O debate e a reflexão sobre os valores morais da democracia e da Administração do Estado estão intimamente relacionados com os temas da governabilidade e legitimidade das

instituições políticas do sistema democrático, sendo certo que havendo desvio moral no exercício das funções públicas, este fato pode gerar uma instabilidade no regime democrático decorrente das tensões entre o interesse próprio e o interesse público, entre os particulares e a autoridade pública.

A exigência da conduta ética na condução dos assuntos públicos serve aos interesses da sociedade. Não basta falar em democracia das instituições; é preciso criar uma democracia do convívio. Cada um tem de fazer a sua parte, conquistar efetivamente a condição de sujeito da história, deixar de ser objeto das decisões alheias.

Neste sentido, o professor Renato Janine Ribeiro (2006) discorre sobre a relação dos cidadãos brasileiros com a política, bem como a posição que ocupam diante dos exercentes do poder público. O Autor acredita que o nosso modo de viver a política consiste na convicção de que ela não é feita por nós, mas produzida por outros e que quando falamos de algo que afeta negativamente a vida pública não identificamos o autor dessas ações. Ele fica escondido. É como se a ação coletiva e social fosse governada em tudo que nos frustra ou limita, gramaticalmente falando, por sujeitos ocultos. Para Ribeiro (2006) não sabemos, ou melhor, não queremos saber quem eles são.

Na verdade, eles seriam os exercentes do poder público que são eleitos por nós em condições democráticas. E este é um dos eixos da democracia: se há um governo, é porque ele foi eleito pela maioria, e esta deve se responsabilizar pelo o que o governo fizer. Como então, declinar de nossa responsabilidade por essas escolhas que foram nossas?

Vivemos numa sociedade complexa e nossas exigências são cada vez mais diferenciadas, mas por mais importante que sejam os meus sonhos, eles precisam se harmonizar como o sonho da sociedade.

A justiça na política também precisa estar presente no governado é necessário que este também tenha uma maior consciência em relação ao outro. Muitas vezes, as pessoas cobram uma postura ética e digna de quem governa e em seu dia-a-dia agem contrariamente aos princípios da mesma ética pela qual clamam.

Fato é que por mais perfeitas que sejam as leis, sem a presença viva dos cidadãos da comunidade elas não passariam de letras mortas. Toda lei tem sua razão de ser nas pessoas, mas a comunidade precisa cobrar seu cumprimento, além de obedecer aos seus preceitos. Não basta deixar a questão para os poderes constituídos do País. Cada cidadão deve, além de cumprir a lei, exigir que os outros representantes do poder público concretizem as políticas de proteção social e administração da economia de acordo com os interesses do povo.

É verdade que as leis são fundamentais para a proteção da justiça na sociedade, mas não se pode esquecer jamais que a justiça é feita pelas atividades dos cidadãos. De certo que as relações entre as pessoas que vivem em comunidade, precisam ser mediadas pela justiça, para que o grupo como um todo possa conviver com um mínimo de harmonia. O mesmo ocorre com a sociedade que quando submetida a princípios justos, pode continuar unida e desenvolver-se de acordo com as potencialidades dos indivíduos que a compõem. Mas, cabe lembrar, que as leis não devem existir só no papel, devendo amadurecer no coração dos homens que vivem em uma comunidade.

Na vida política a luta de um indivíduo por seus direitos é sempre a luta de todos os seus semelhantes. Seus atos nessa busca são como uma inspiração e um incentivo para os demais, ele nunca estará sozinho por muito tempo nessa trajetória.

Para Chalita (2003, p. 121), “o fundamental é ter na mente e no coração que a justiça, a política e a ética só alcançam seus objetivos por meio de uma comunidade viva, democrática e forte.”

Fato é que quando a sociedade se ergue sob bases éticas, o direito e suas normas coercitivas não precisam chegar a extremos, podendo deixar espaços em branco para a liberdade, não precisando disciplinar de forma minuciosa todos os temas. Deve ser considerado, que a liberdade só pode ser possível quando existe uma correspondência entre a obediência e a responsabilidade ética.

A OBRIGAÇÃO MORAL E A RESPONSABILIDADE ÉTICA

Todo indivíduo deve ter responsabilidade por seus atos voluntários, tanto em relação ao modo de agir quanto pelas conseqüências de suas atividades. Sendo certo que à medida que a pessoa faz escolhas, assume um compromisso com sua decisão.

A ética deve ser compreendida como uma ciência moderna que conduz o homem a uma reflexão sobre a responsabilidade de sua conduta e como ela reflete em sua felicidade e interfere na ordem social.

No que tange a obrigação moral, o fator pessoal apesar de ser essencial não pode ser dissociado do caráter social que reveste esta obrigação. A obrigação moral supõe necessariamente uma liberdade de escolha. Ela deve ser assumida livre e internamente pelo sujeito e não imposta de fora. Caso contrário, estaríamos diante de uma obrigação jurídica.

Somente pode haver obrigação para um indivíduo quando as suas decisões e os seus atos afetam os outros ou a sociedade inteira, ou seja, quando a escolha a ser realizada apresenta um alcance moral na esfera social.

Neste sentido, conclui Vázquez (2007) que somente quando um sujeito conhece uma norma, a interioriza e dispõe da possibilidade de cumpri-la, optando livremente entre várias alternativas, pode-se afirmar que está moralmente obrigado.

Certo é que o indivíduo age de acordo com o ditame de sua consciência moral, mas esta, por sua vez, dita somente aquilo que concorda com os princípios, valores e normas de uma moral efetiva e vigente.

Desta forma, portanto, nas suas decisões e no uso que faz de sua liberdade de escolha e de ação, o indivíduo não pode deixar de expressar as relações sociais nos quadros das quais assume pessoalmente uma obrigação moral.

Uma sociedade é tanto mais rica moralmente quanto mais possibilidades oferece a seus membros de assumirem a responsabilidade pessoal ou coletiva de seus atos; isto é, quanto mais ampla for a margem proporcionada para aceitar conscientemente e livremente as normas que regulam as suas relações com os demais.

O cerne da idéia de responsabilidade é que a liberdade de escolha implica em responsabilidade.

A história nos apresenta uma sucessão de “morais” que correspondem às diferentes sociedades que se sucedem no tempo. Mudam os princípios e as normas morais. As mudanças e as substituições se verificam numa ordem ascensional do inferior para o superior?

Como vimos anteriormente, não cabe a ética formular juízos de valor sobre a prática moral de outras sociedades, ou de outras épocas, em nome de uma moral absoluta e universal, mas sim explicar a razão de ser desta pluralidade e das mudanças da moral; isto é, deve esclarecer o fato de os homens terem recorrido a práticas morais diferentes e até opostas.

Para o estudioso Vázquez (2007) há três formas de se medir o progresso moral. Em seu entendimento, em primeiro lugar o progresso se mede pela ampliação da esfera moral na vida social. Em segundo lugar, pela elevação do caráter livre e consciente dos indivíduos ou dos grupos sociais e, por conseguinte, pelo crescimento da responsabilidade destes indivíduos ou grupos no seu comportamento moral. Índice e critério de progresso moral seria, em terceiro lugar, o grau de articulação e de coordenação dos interesses coletivos e pessoais.

Certo é que não se pode conceber o progresso moral independente do progresso histórico-social. Ainda que a moral historicamente mude, de forma a apresentar um conteúdo diferente em diferentes contextos sociais, a função social da moral é a mesma: regular as

ações dos indivíduos nas suas relações mútuas ou regular as ações do indivíduo com a comunidade, visando preservar a integridade de um grupo social ou da sociedade como um todo.

A elevação da moral a um nível superior deve combinar interesses de cada um com os interesses da comunidade e esta harmonização deve ter por base um tipo de organização social, na qual o livre desenvolvimento de cada indivíduo suponha necessariamente o livre desenvolvimento da comunidade.

De uma maneira ampla podemos dizer que o bem é a finalidade de todas as atividades humanas. No entanto, existem coisas que podem ser boas para nós e podem não ser para outros. É nesse espaço antagônico que a ética tem a sua razão de ser, ela ajuda a entender o que é verdadeiramente bom e qual o caminho a seguir para melhor servir aos anseios de uma coletividade.

A ética não cria indivíduos massificados, que simplesmente respondem às normas sociais, aos costumes da maioria, às pressões por ser dessa ou de outra maneira. A ética exige simultaneamente a liberdade de pensamento de cada cidadão e uma sociedade regida pelos valores mais altos da justiça, tolerância à diversidade e verdade.

Ter um comportamento ético consiste em continuamente analisarmos as finalidades de nossas ações e o modo como executá-las para obter o bem ao final. É neste sentido que os agentes públicos têm por obrigação não só moral, mas também legal de empregar um esforço contínuo na busca de uma conduta ética dentro da administração pública fazendo com que o interesse público seja a única motivação no desempenho de suas funções administrativas.

CÓDIGO DE ÉTICA PROFISSIONAL

Não restam dúvidas que todo indivíduo possui um senso ético, ou seja, de algum modo a pessoa encara uma determinada situação pelo ângulo do que está certo ou não e ainda do que é bem ou mal.

A conduta imoral na gestão da coisa pública produz um grave efeito negativo: a desconfiança dos cidadãos e da sociedade na classe política e nos gestores dos interesses públicos, o que implica na quebra do sistema democrático, afetado por uma verdadeira crise de legitimidade.

Esta quebra de confiança expressa um fato: distanciamento da cidadania por um poder estranho que ela não é capaz de sintonizar ou sentir como seu, porque é um poder que utiliza a máquina administrativa para servir a seus interesses particulares.

Tendo em vista o crescimento de uma maior consciência social, a sociedade tem buscado a cada dia uma maior postura ética, bem como uma maior responsabilidade social por parte da administração pública.

Diante disso, o gestor público deve criar meios para que seja consolidada uma estrutura ética, voltada principalmente para o controle de prestação de contas, dando especial enfoque a transparência e a publicidade; a gestão pública, em especial no que tange as condições de realização de serviços públicos; e também dando a devida orientação a seus servidores, ou seja, criando valores e padrões a serem seguidos.

Não se pode negar que o princípio da legalidade, de onde se extrai a submissão às leis e regulamentos, é um sustentáculo da ética, no entanto, tal princípio por si só não é suficiente uma vez que a ética tem por fundamento também o princípio da moralidade.

Neste sentido, se faz importante inferir o conceito de moralidade apresentado no Código de Ética Profissional do Servidor Público Civil do Poder Executivo Federal, Decreto nº 1171 de 22/06/1994, que assim dispõe:

A moralidade da Administração Pública não se limita à distinção entre o bem e o mal, devendo ser acrescida da idéia de que o fim é sempre o bem comum. O equilíbrio entre a legalidade e a finalidade, na conduta do servidor público, é que poderá consolidar a moralidade do ato administrativo.

Por esta razão, a existência de um Código de Ética Pública, dotado de generalidade suficiente para contemplar a maioria das condutas públicas, onde haja a existência de um conflito moral entre o interesse privado do agente público e o interesse público, se apresenta como um grande aliado na prevenção de possíveis desvios.

O fundamento para um Código de Ética está no fato de se buscar nele um instrumento de reflexão, ou seja, nele devem ser explicitados os princípios que serão uma referência para as ações de todos os servidores.

Tendo em vista que a atividade cotidiana de todos não pode ser afastada, o código será um instrumento de orientação para que as atividades sejam realizadas de uma forma adequada, servindo ainda como um instrumento de avaliação da conduta do servidor.

Importante dispor, que o código não pode ser algo estático, ou seja, imutável, uma vez que sendo a vida social dinâmica, este deve, da mesma forma, acompanhar as mudanças que ocorrem na sociedade.

De toda sorte, é possível o aprimoramento dos trabalhos de repressão e prevenção, no entanto, só isto não basta, é preciso que haja uma consciência de todos os servidores de que

sua função vai muito além da de prestar apenas serviços públicos, mas, principalmente, de ser um modelo para toda sociedade.

CONTROLE GOVERNAMENTAL

CONCEITOS

Diante do despertar da sociedade e de um mercado que sofrem com a diminuição de recursos, os administradores públicos apresentam a cada dia uma maior preocupação com o controle de seus gastos. Com o agravamento da dívida pública nos últimos anos, a Administração pública, se viu forçada a apresentar resultados que refletissem em uma maior eficiência operacional.

Razão pela qual o governo passou a tomar medidas expressas no sentido de melhorar a eficiência do seu sistema de controle, principalmente no que tange aos gastos públicos.

Tal preocupação se apresenta, inclusive, na Constituição da República Federativa do Brasil, que em seu artigo 7º estabelece:

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

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

Da mesma forma, o artigo 74 da carta magna dispõe que:

Os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, o sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como de aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício da sua missão institucional.

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

§ 2º (...)

Tais dispositivos refletem uma preocupação do legislador com o controle da gestão pública.

A Administração Pública se vale do sistema de controle visando certificar de que todas as suas ações foram efetivamente executadas dentro da legalidade, em consonância com as normas pertinentes a cada ato e, principalmente, de acordo com o interesse coletivo.

O ilustre professor Jund (2007, p. 413) define o objeto do controle governamental: “a finalidade geral do controle é, pois, avaliar e corrigir a operação da organização dentro da estrutura de padrões externos e internos.”

Nas clássicas lições de Meirelles (2006, p.663) “controle, em tema de administração pública, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro”.

Com maestria, Eduardo Lobo Botelho Gualazi (1992, p. 26), definiu controle como sendo:

O princípio administrativo material, tutelar e autotutelar, de contrastamento, supervisão e gestão integral da administração, por meio de sistema horizontal de coordenação central, com o escopo de vigilância, orientação e correção, prévia ou posterior, de atos administrativos e de atos, decisões e atividades materiais da administração.

Importante dispor, que o Poder Legislativo quando imbuído de sua função de controle externo, possui algumas limitações, em especial no que tange à fiscalização.

Desta forma, os órgãos da administração pública devem ter em sua estrutura um sistema de Controle Interno, que além de apoiar o Controle Externo em sua missão, possam assegurar o cumprimento das determinações constitucionais.

O AICPA – *American Institute of Certified Public Accountants*, define controle interno da seguinte forma:

O controle interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas, adotadas numa empresa para proteger seu ativo, verificar a exatidão e a fidelidade de seus dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas.

O citado órgão divide o controle interno em duas formas diferentes: o controle interno contábil, que visa a salvaguarda do ativo e a fidedignidade dos registros financeiros; e o controle interno administrativo, que visa a eficiência operacional e diretrizes da empresa.

Portanto, o controle interno pode ser entendido como um conjunto de componentes que visa assegurar que os atos da administração pública estejam em conformidade com os princípios constitucionais.

Por fim, deve ser esclarecido que, ao contrário dos que muitos pensam, a atividade da auditoria interna faz parte do Sistema de Controle Interno, mas se apresenta de forma independente da atividade do exercida pelo Controle Interno.

Tal entendimento é comungado pelo ilustre professor Evandro Martins Guerra (2005, p. 264) assim dispõe:

O controle interno, releva frisar, não se confunde com auditoria interna, sendo esta caracterizada como um dos agentes do sistema, desempenhando tal papel como tipo de controle gerencial. O procedimento de auditoria é parte integrante do sistema de controle interno.

AUDITORIA

CONCEITO

A auditoria tem por objetivo garantir resultados operacionais na gerência da coisa pública, buscando comprovar a legalidade e legitimidade e avaliar os resultados, quanto à economicidade, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nas unidades da administração direta e entidades supervisionadas da administração pública, bem como a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.

Dentre os diversos conceitos de auditoria governamental existentes, o apresentado pelo Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal aprovado pela Instrução Normativa nº 01, de 6 de abril 2001, da Secretaria Federal de Controle, parece ser o mais completo, uma vez que define a auditoria da seguinte forma:

A auditoria é o conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal. Trata-se de uma importante técnica de controle do Estado na busca da melhor alocação de seus recursos, não só atuando para corrigir os desperdícios, a improbidade, a negligência

e a omissão e, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências, buscando garantir os resultados pretendidos, além de destacar os impactos e benefícios sociais advindos.

O citado Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal constante como Anexo da Instrução Normativa da Secretaria Federal de Controle dispõe que cabe ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, por intermédio da técnica de auditoria, entre outras atividades:

I – realizar auditoria sobre a gestão dos recursos públicos federais sob a responsabilidade dos órgãos públicos e privados, inclusive nos projetos de cooperação técnica junto a organismos internacionais e multilaterais de crédito;

II – apurar os atos e fatos inquinados de ilegais ou de irregulares, praticados por agentes públicos ou privados, na utilização de recursos públicos federais e, quando for o caso, comunicar à unidade responsável pela contabilidade para as providências cabíveis;

III – realizar auditorias nos sistemas: contábil, financeiro, de pessoal e demais sistemas administrativos e operacionais;

IV – examinar a regularidade e avaliar a eficiência e eficácia da gestão administrativa e dos resultados alcançados nas ações de governo;

V – realizar auditoria nos processos de Tomada de Conta Especial; e

VI – apresentar subsídios para o aperfeiçoamento dos procedimentos administrativos e gerenciais e dos controles internos administrativos dos órgãos da Administração Direta e entidades da Administração Indireta Federal.

OSTIPOS DE AUDITORIA

Consoante disposto no Anexo (Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal) da Instrução Normativa 01/2001, a auditoria governamental pode ainda ser classificada em: Auditoria de Avaliação da Gestão, Auditoria de Acompanhamento da Gestão, Auditoria Contábil, Auditoria Operacional e Auditoria Especial.

A Auditoria de Avaliação da gestão busca emitir uma opinião quanto a regularidade ou não das contas, bem como verificar a efetiva execução dos contratos, acordos, convênios ou ajustes, a probidade na aplicação dos dinheiros públicos e na guarda ou administração de valores e outros bens do ente público ou a ela confiados, bem como a análise das peças que instruem os processos de tomada ou prestação de contas.

Tal modalidade de auditoria compreende ainda um completo exame dos documentos que comprovam os atos e fatos administrativos; a verificação da eficiência dos sistemas de

controles administrativo e contábil; verificação do cumprimento da legislação pertinente; e avaliação dos resultados operacionais e da execução dos programas de governo quanto à economicidade, eficiência e eficácia dos mesmos.

A Auditoria de Acompanhamento da Gestão busca verificar, ao longo dos processos de gestão, os efeitos potenciais positivos e negativos dos atos de uma unidade ou entidade, evidenciando possíveis melhorias e economias existentes no processo, bem como prevenindo eventuais problemas.

A Auditoria Contábil refere-se ao exame dos registros e documentos e na coleta de informações e confirmações, através de procedimentos específicos, referente ao controle do patrimônio de uma unidade, entidade ou projeto. Desta forma, visa obter elementos comprobatórios suficientes para que se possa opinar sobre os registros contábeis.

Auditoria Operacional: visa avaliar as ações gerenciais e os procedimentos relacionados ao processo operacional, ou parte dele, das unidades ou entidades da administração pública, programas de governo, projetos, atividades, ou segmentos destes, com a finalidade de emitir uma opinião sobre a gestão quanto aos aspectos da eficiência, eficácia e economicidade, possibilitando assim, um auxílio à administração na gerência e nos resultados, por meio de recomendações, que visem aprimorar os procedimentos, melhorar os controles e aumentar a responsabilidade gerencial.

Esse procedimento de auditoria se caracteriza por ser uma atividade de assessoramento ao gestor público, com vistas a aprimorar as práticas dos atos e fatos administrativos.

Com relação à Auditoria Especial, esta se caracteriza por ser um procedimento que visa examinar fatos ou situações consideradas relevantes que possuem natureza incomum ou extraordinária.

AS FORMAS DE AUDITORIA

Importante dispor que dependendo da relação que a atividade de auditoria tem com a administração, esta pode ser classificada como auditoria interna ou externa.

A auditoria interna é uma atividade de avaliação independente e de assessoramento da administração, voltada para o exame e avaliação da adequação, eficiência e eficácia dos sistemas de controle, bem como da qualidade do desempenho das áreas em relação às atribuições e aos planos, metas, objetivos e políticas definidos para as mesmas.

Com relação à auditoria externa, esta pode ser definida como a que é executada mediante serviço prestado à entidade governamental por empresas qualificadas e sem vínculos

com a administração. Esta auditoria é normalmente realizada quando se apresentam problemas que devam ser examinados por profissionais não vinculados à administração.

Cabe ressaltar que há outras formas sob as quais o procedimento de auditoria se realiza, que não só as formas internas e externas.

Os autores Maria da Glória Arrais Peter e Marcus Vinícius Veras Machado (2003, p. 42), estabelecem as distinções acerca das diversas formas de execução da auditoria definindo-as da seguinte maneira:

A Auditoria Governamental pode ser realizada de forma Direta, Indireta, Compartilhada, Subsidiária ou Integrada:

I – direta: quando realizada com a utilização de pessoal dos órgãos de controle, com atribuição de auditoria;

II – indireta ou terceirizada: quando realizada por empresas privadas de auditoria, contratadas em caráter excepcional, para, sob a supervisão dos órgãos de auditoria, efetuarem trabalhos em entidades ou projetos;

III – compartilhada: quando realizadas por auditores de uma entidade, para, em conjunto com auditores dos órgãos de controle, desenvolverem trabalhos específicos de auditoria na própria entidade ou numa terceira;

IV – subsidiária: quando realizada pelas respectivas unidades de auditoria interna das entidades, sob orientação dos órgãos de controle;

V – integrada: quando realizada sob a coordenação do órgão central de controle com a utilização de auditores do próprio órgão e auditores das unidades regionais.

O PAPEL DO AUDITOR

Como vimos, a auditoria se apresenta como um dos componentes de grande importância do sistema de controle, em especial do controle interno, uma vez que além de apoiar o administrador, ela exerce uma avaliação nos demais controles. Ou seja, a auditoria, como atividade de avaliação independente que é, busca verificar se o sistema de controle interno da organização está desenvolvendo com adequação e eficácia; a certificação de que os controles existentes estão garantindo a salvaguarda do patrimônio; a confiabilidade dos sistemas contábeis, financeiros e operacionais; a otimização no uso dos recursos; a eficiência operacional; a adesão às políticas e normas internas, bem como à legislação em vigor.

Desta forma, falar sobre auditoria implica em definir não apenas o estabelecimento das bases éticas sobre as quais esta deva pautar o desempenho de suas funções junto a

Administração Pública, mas também o comportamento dos agentes públicos locados neste setor para que seja realizado um controle eficaz sobre a gestão pública.

Uma das características da atividade da auditoria refere-se à independência do auditor, que é preservada pela possibilidade da comunicação, seja ao tribunal de contas ou ao órgão de controle de fato considerado irregular durante o exercício da função auditorial, ou mediante representação oriunda de fatos levados ao seu conhecimento.

Referendando o acima exposto, a Carta Magna dispõe em seu § 1º do art. 74 que “os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.”

No que se refere à representação, este se caracteriza por ser um instrumento pelo qual o auditor juntará evidências materiais para fundamentar os fatos relatados.

Desta forma, para o desempenho de suas funções, o auditor deve estar munido de conhecimentos que lhe permitam verificar quais as áreas que careçam de um maior aprimoramento para que venham a desempenhar com maior efetividade suas funções.

Sendo assim, a responsabilidade da auditoria não se limita simplesmente à identificação de incorreções, mas também apresentar recomendações que venham a aprimorar as ações de gerenciamento.

Importante asseverar, que o papel do auditor é marcado pela responsabilidade pública e social, o que denota que elementos como ética e independência são fundamentais para o desempenho de suas funções.

Neste sentido, a profissão do auditor, como não poderia deixar de ser, deve estrita obediência aos princípios éticos da profissão. Com relação à ética na auditoria, esta não diz respeito apenas à pessoa do auditor uma vez que este depende intimamente de outros funcionários do órgão para efetuar seu trabalho. Ou seja, o auditor necessita da cooperação no sentido que sejam entregues documentos e informações necessários para a elaboração de seu trabalho.

Acerca do tema, Jund (2005, p. 49), discorre sobre os princípios éticos e qualificações pessoais, abaixo sintetizados, que o profissional de auditoria deve manter obediência, quais sejam, auto-análise, imparcialidade, sigilo profissional, bom senso para revisão/sugestão de um ponto, autoconfiança, sentido objetivo, perspicácia nos exames, persistência, caráter, suspeita sobre conduta alheia, informação qualificada, espírito de independência e conhecimento.

A auto-análise refere-se ao fato de que tendo em vista que o auditor analisa trabalhos efetuados por outras pessoas, e, portanto, emite uma opinião crítica, ele próprio deve se submeter a uma auto-análise. Desta forma, ele estaria minimizando a possibilidade de cometer uma injustiça.

Sendo assim, toda vez que proceder uma análise, o auditor deve avaliar as circunstâncias que levaram o auditado a proceder daquela forma, independentemente da sua opinião.

Um princípio de suma importância, freqüentemente citado em obras de auditoria, é o da imparcialidade.

Tal princípio dispõe que o profissional da auditoria não pode se deixar levar por sentimentos ou outros fatores que possam comprometer seu trabalho, de uma forma que ele venha a tender para uma realidade que não a verdadeira.

O sigilo profissional, outro importante princípio, dispõe que as informações adquiridas através de sua função não podem ser compartilhadas com pessoas estranhas. Ou seja, apenas pessoas autorizadas podem ter conhecimento das informações, sob pena de responsabilidade e do insucesso do trabalho desenvolvido.

Bom senso para revisão/ sugestão de um ponto refere-se ao ato de rever o que foi feito, quando existem dúvidas sobre o acerto, sempre utilizando o bom senso para se evitar detalhes que possam comprometer o trabalho.

Desta forma, deve ser buscado um ponto de equilíbrio no trabalho realizado para que este não se perca, principalmente quando se irá julgar.

A autoconfiança é fundamental em todos os sentidos, não apenas no que se refere ao trabalho. Um indivíduo sem autoconfiança está fadado ao insucesso.

Sendo assim, o profissional da auditoria deve ter segurança no que faz, e para tal, deve estar sempre se aprimorando para que no momento da execução de seu trabalho tenha a tranquilidade suficiente.

Por ser uma atividade de natureza analítica, o auditor deve sempre manter o foco no que está buscando. Desta forma, o sentido objetivo dispõe que se evite o apego à minúcias, que normalmente levam a dispersão e conseqüentemente prejudicam o trabalho que está sendo realizado.

A perspicácia nos exames refere-se a uma característica que o auditor deve ter, ou seja, ele deve ser atento as mais diversas situações, buscando sempre subsídios para instruir seu trabalho.

A persistência é uma virtude que todos devem ter, pois através dela conseguimos atingir nossos objetivos. Desta forma, o auditor não pode deixar de ter como característica a virtude, pois ela o levará a ter um resultado satisfatório em seu trabalho.

O caráter nos remete a personalidade do indivíduo, seu temperamento. Para que o auditor tenha sucesso na sua vida profissional, esta deve ser pautada numa conduta irrepreensível demonstrada através de suas atitudes e condutas.

No decorrer do trabalho de auditoria, por vezes o profissional se depara com situações que o levam a suspeitar sobre a conduta alheia. Tal fato, no entanto, só deve ser levado a fundamentação de um relatório, quando efetivamente existam provas documentais para tanto.

A informação qualificada refere-se à técnica profissional utilizada. Ou seja, a qualificação profissional deve ser condizente com o trabalho desenvolvido.

O espírito de independência está intimamente ligado ao fato de que apesar do profissional estar subordinado a alguém, tal fato não lhe tira a independência que é necessária para o desenvolvimento de seu trabalho.

O conhecimento é um requisito inerente a toda prática profissional. No caso da auditoria, por ser uma atividade que envolve vários seguimentos, o auditor deve estar sempre se capacitando e aprofundando seus conhecimentos para que possa empregá-los no seu trabalho.

Feito o relato da responsabilidade com a qual é marcada a profissão de auditoria, destacou-se que a ética e a independência são essenciais ao profissional. Tal é a importância destes conceitos, que as diversas entidades profissionais passaram a adotar como sinônimo do adequado desempenho profissional, postulados básicos de ética e de independência, fontes indissociáveis do trabalho do auditor.

Certo é que toda relação humana, seja profissional ou não, deve ser pautada numa conduta ética. Desta forma, como não poderia deixar de ser, a conduta do auditor deve ser exercida de uma forma que mereça total credibilidade, não se admitindo que se levante qualquer dúvida quanto à integridade, à honestidade e aos padrões morais do profissional.

A sociedade brasileira não tem a cultura de auditoria, e tem um triste histórico de impunidade. Embora algum avanço já tenha sido alcançado, a junção desses fatores, contribui para o enfraquecimento da consciência ética. A ética não é uma condição imposta, tem característica pessoal e nela está contida a independência. Quando existe um sentimento ético sedimentado no auditor, as normas poderão até ser menos rígidas porque presume-se que o profissional esteja a altura do que dele é esperado.

Sendo assim, a independência do auditor deve ser pautada na ética profissional e na conscientização sobre o papel social que deve exercer, não somente quanto ao cuidado pela evidenciação correta das informações contábeis, como também pela contribuição diante dos dinâmicos avanços tecnológicos e organizacionais.

A AUDITORIA E O CONTROLE SOCIAL

Conforme anteriormente exposto, o controle dos atos públicos remonta a Antiguidade. Na Grécia as autoridades prestavam contas de suas ações e gastos. Havendo irregularidades, os culpados eram punidos e o ressarcimento aos cofres públicos era obrigatório. Também em Roma a partir de 509 a.c, o Senado fiscalizava os administradores dos recursos públicos.

O surgimento da Auditoria moderna se deu na Inglaterra no século XVIII, que a expandiu para outros países, inclusive o Brasil, através de seus investimentos, em especial, nas atividades de construção de estradas de ferro e outros serviços públicos.

Desde aquela época o termo auditor servia para designar aquele que realizava o exame das contas públicas e cujo testemunho levaria a punição dos infratores.

Cabe ressaltar que, inicialmente, a auditoria foi utilizada somente como instrumento de prestação de contas para todos aqueles que necessitavam de respostas sobre o acompanhamento da variação patrimonial.

Contudo, em decorrência dos sucessivos escândalos financeiros que puseram em cheque a validade da função revisional da auditoria, surgiram inúmeros questionamentos até mesmo em relação à importância desta atividade.

Por esta razão, a auditoria que em seus primórdios objetivava apenas a identificação de erros e falhas, passou a ter uma preocupação preventiva de evitar que tais falhas e erros ocorressem.

Este fato levou ao contexto atual no qual a auditoria moderna encontra-se inserida. Atualmente, a auditoria busca garantir o bom desempenho da gestão pública, não só apontando os erros no fim dos procedimentos administrativos, mas principalmente atuando preventivamente de forma a evitá-los e até mesmo coibi-los.

Não resta dúvida que o controle dos atos da administração pública é de suma importância, uma vez que sem este, as metas não serão atingidas, podendo os objetivos principais serem relegados a segundo plano, e ainda, os recursos públicos podem ser objeto de utilização para outros propósitos que não os especificados.

Cabe ressaltar que o controle social está intimamente ligado a necessidade de estabelecer sempre a ordem na convivência entre os indivíduos que compõem a sociedade. Sendo assim, o controle social objetiva evitar e resolver os conflitos de interesses existentes.

Trazendo o termo para o âmbito da administração pública, pode-se entender como sendo a possibilidade da sociedade civil, através de qualquer um dos meios de participação democrática, de controlar as ações do Estado e de seus gestores públicos.

Nas reflexões de Antônio Silva Magalhães Ribeiro (2004, p. 123), o controle social assim se apresenta:

Partindo do princípio de que, para a sociedade, o melhor controle, na perspectiva da defesa de seus interesses, é sempre aquele que por ele é exercido, afigura-se como de extrema importância a criação de instrumentos através dos quais ela possa exercer, de modo organizado, moderno e sistemático, o controle das ações do poder público em todas as suas extensões, cobrando melhores resultados dos recursos por ela disponibilizados.

Importante inferir, que com a descentralização das atribuições do Estado, a necessidade da participação da sociedade no controle da administração pública se torna cada vez mais imprescindível, em razão de uma maior quantidade de setores encarregados em gerir a coisa pública.

Desta forma, o controle social da administração pública surge pela necessidade de garantir os interesses da sociedade, e ainda, de cobrar a obrigação ética dos gestores em aplicar os recursos públicos naquilo em que efetivamente é necessário.

No entanto, para que o controle social seja efetivo, há a necessidade da conscientização de toda a sociedade sobre a importância de cada um fazer a sua parte cobrando dos governantes a prestação pelos seus atos.

O crescimento dessa consciência participativa faz com que a sociedade através do cumprimento das leis e da luta pelos seus direitos, corrobore com os órgãos fiscalizadores da administração pública, facilitando o desempenho das atividades por estes desenvolvidas.

Ficou claro o papel da auditoria governamental como um instrumento de controle social, seja pelo fato de ser um mecanismo da administração, utilizado para o controle de seus próprios atos, seja pelo fato de ser um instrumento utilizado também pela própria população, uma vez que através desse importante trabalho toda a sociedade pode acompanhar a forma de atuação da gestão pública.

Sendo primordial destacar, portanto, a crescente atuação da auditoria junto à administração pública ao longo dos últimos anos, que pautada na conduta ética e visando uma

maior eficiência na gestão pública, deixou de ser um mero gerenciador de crises para se transformar em um mecanismo essencial para o bom desempenho de todo procedimento administrativo, ajudando a contribuir ainda mais com o necessário e imprescindível controle exercido pelo cidadão junto à gestão pública.

Neste sentido, cabe ressaltar que a auditoria é um importante instrumento de controle social, uma vez que através de seus resultados é possível evidenciar se os gestores públicos estão efetivamente aplicando os recursos nas áreas previstas, bem como se seu comportamento reflete uma conduta ética, tão importante para o desenvolvimento de nossa sociedade.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por todo exposto, ficou claro a importância de se criar uma consciência ética em toda a sociedade, e em especial, dentro da administração pública, para que todos os atos administrativos possam efetivamente visar o alcance do bem comum priorizando o interesse público em detrimento do interesse privado ou particular de apenas um determinado grupo de pessoas.

Foi demonstrado que a ética não se confunde com a moral, portanto, não pode ser reduzida a um conjunto de normas e prescrições; sua missão é explicar a moral efetiva podendo influir deste modo na própria moral. E que a moral muda e se desenvolve com a transformação e o desenvolvimento das diversas sociedades concretas.

Não sendo o comportamento moral a manifestação de uma natureza humana eterna e imutável, dada de uma vez para sempre, mas de uma natureza que está sempre sujeita a um acelerado processo de mudança, necessário se faz o despertar da sociedade para a realização do efetivo controle social de forma que a condução dos assuntos públicos sirva sempre aos interesses da sociedade.

Vimos que as boas finalidades exigem bons meios a serem alcançados, sendo necessário sempre à submissão das ações às boas finalidades a fim de ser alcançado o objetivo precípuo de toda atividade humana: o bem comum.

Em outras palavras, para fazer qualquer escolha, no sentido ético, uma pessoa tem que utilizar de suas faculdades mais altas para investigar a realidade e chegar a um juízo de valor,

além de estar imersa na comunidade política como um indivíduo autônomo para só assim conseguir determinar os meios corretos para atingir seus objetivos.

Na análise da conduta ética do indivíduo foi enfocada a questão da responsabilidade dos atos praticados, destacando-se que toda conduta consciente e voluntária gera uma responsabilidade, sendo assim as escolhas feitas resultam em compromissos que devem ser assumidos. Certo é que o indivíduo age de acordo com o ditame de sua consciência moral, mas esta, por sua vez, dita somente aquilo que concorda com os princípios, valores e normas de uma moral efetiva e vigente.

O cerne da idéia de responsabilidade é que a liberdade de escolha implica em responsabilidade.

A ética, a liberdade, a consciência, os valores e a lei, tornam-se questões que devem ser encaradas como meta pessoal e objeto de estudo de profissionais que queiram tornar-se cada vez mais competentes e habilitados no exercício da profissão.

A auditoria não se constitui em um artigo suscetível de promoção pessoal, profissional ou comercial; seu exercício está sujeito a princípios de ética profissional, que o auditor tem o dever de cumprir fielmente nas suas relações com os órgãos auditados, o público e as autoridades governamentais.

Outro ponto importante destacado foram os objetivos fundamentais a serem perseguidos pelo Estado, dispostos na Constituição da República Federativa do Brasil, onde são apontadas as diretrizes que o Governo e os seus subordinados devem traçar para que seja alcançada a promoção do bem de todos.

Foram destacados, também, os princípios constitucionais que devem reger toda conduta da administração pública, não podendo a mesma se esquivar de nenhum deles, sob pena de incorrer em algum vício.

A fim de que o poder seja utilizado para se atingir o fim social constitucionalmente protegido, a ética deve sempre orientar as ações públicas e as ações individuais de todos os cidadãos. Como o interesse desses tem que preponderar aos interesses particulares, os governantes devem sempre colocar a defesa da pátria acima de qualquer consideração pessoal.

Foi dado especial enfoque a questão do controle governamental, tema de grande importância visto que é tratado inclusive pela Constituição da República Federativa do Brasil, ressaltando-se que esse controle é exercido externamente pelo poder legislativo com o auxílio dos Tribunais de Contas, e internamente no âmbito da própria administração pública.

O objetivo principal do controle é garantir o bom desempenho da gestão pública, não só procurando acertar os erros, mas principalmente atuando preventivamente de forma a evitá-los e até mesmo coibi-los.

Ficou claro o papel da auditoria governamental como um instrumento de controle social, seja pelo fato de ser um mecanismo da administração utilizado para o controle de seus próprios atos, seja pelo fato de ser um instrumento utilizado também pela própria população, uma vez que através desse importante trabalho toda a sociedade pode acompanhar a forma de atuação da gestão pública.

Contudo, demonstrou-se a imprescindibilidade da participação da sociedade no controle social que deve ser continuamente exercido pelo cidadão. O cidadão que luta por seus direitos harmoniza, na prática, a ética, a justiça e a política, além de corroborar com as atividades dos órgãos fiscalizadores da gestão pública. É preciso cobrar dos governantes uma conduta ética na condução dos assuntos públicos. Não basta falarmos em democracia das instituições; é preciso criarmos uma democracia do convívio. Cada um tem de fazer a sua parte, procurando conquistar efetivamente a condição de sujeito da história, deixando de ser apenas um objeto das decisões alheias.

Foi abordado as várias formas existentes de auditoria, tendo em vista as peculiaridades que se apresentam nesse importante procedimento, bem como as várias classificações existentes elencadas no anexo da Instrução Normativa nº 01, de 6 de abril 2001, da Secretaria Federal de Controle da Secretaria Federal de Controle (Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal).

Os auditores precisam seguir normas técnicas, mas também possuir valores morais sólidos, ética e independência para garantir a fidedignidade dos dados informados, sendo a ética definida como a ciência da moral, falar sobre Auditoria da Ética implicou em definir não apenas as bases sobre as quais a auditoria deve pautar-se no desempenho de suas funções junto à administração pública, mas também o comportamento de seus agentes para que verdadeiramente seja realizado um controle eficaz sobre a gestão pública.

Por fim, procuramos evidenciar os lineamentos de uma nova auditoria que ao longo dos últimos anos, visando uma maior eficiência na gestão pública, deixou de desempenhar apenas um papel revisional, passando de mero detector dos erros e falhas, para transformar-se em uma peça importante para o bom desempenho de todo procedimento administrativo de forma a prevenir a ocorrência de possíveis erros que venham a ferir os interesses da sociedade como um todo.

Desta forma o presente trabalho visou demonstrar a necessidade de se criar uma consciência nacional de igualdade, trabalho, solidariedade e desenvolvimento progressivo e conjunto, em que políticos, agentes públicos e cidadãos somem esforços e lutem juntos por uma verdadeira cidadania, construindo uma nação em que impere a supremacia do bem comum em prol dos interesses sociais.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Código Civil Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2007.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. São Paulo: Saraiva, 2006.

BRASIL. Decreto nº 1171, de 22 de junho de 1994. Disponível em: <http://www.der.rj.gov.br/leg_dec1171_94.asp> Acesso: 10/12/2007.

BRASIL. SECRETARIA FEDERAL DE CONTROLE. Instrução Normativa nº 01, de 6 de abril 2001. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN01_06abr2001.pdf> Acesso: 12/12/2007.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

CHALITA, Gabriel. *Os Dez Mandamentos da Ética*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2003.

FONSECA, Aléxon Soares. *Ética e Auditoria*. Disponível em: <<http://www.classecontabil.com.br/trabalhos/AlexonEticaAuditoria.doc>>. Acesso em: 23/11/2007.

GUALAZI, Eduardo Lobo Botelho. *Regime Jurídico dos Tribunais de Contas*. São Paulo: RT, 1992.

GUERRA, Evandro Martins. *Os Controles Externo e Interno da Administração Pública*. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

JUND, Sérgio. *AFO – Administração Financeira e Orçamentária*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

_____. *Auditoria Conceitos, Normas, Técnicas e Procedimentos*. Rio de Janeiro. Elsevier, 2005.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo: Malheiros: 2006.

MELO, Edelamare. *Ética na Administração Pública*. Tribunal de Contas do Estado da Bahia. Disponível em: <<http://www.tce.ba.gov.br/4-congresso/pareceres.pdf>>. Acesso em: 23/11/2007.

MORAIS, Alexandre de. *Direito Constitucional*. São Paulo: Atlas, 2002.

MOTTA, Sylvio; DOUGLAS, William. *Direito Constitucional: Teoria, Jurisprudência e 1000 questões*. Rio de Janeiro: Impetus, 2002.

PAUPÉRIO, A. Machado. *Teoria Geral do Estado*. Rio de Janeiro: Forense, 1983.

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

RIBEIRO, Antonio Silva Magalhães. *Corrupção e Controle na administração pública brasileira*. São Paulo: Atlas, 2004.

RIBEIRO, Renato Janine. *A Ética na Política*. São Paulo: Lazuli, 2006.

SOUSA FILHO, José Rodrigues de. *Auditoria de Ética*. Tribunal de Contas da União. Disponível em: <<http://www2.tcu.gov.br/pls/portal/docs/PAGE/TCU/PUBLICACOES/LISTAPUBLICACOE S/PGCE/AUD1.PDF>>. Acesso em: 23/11/2007.

VÁZQUEZ, Adolfo Sánchez. *Ética*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2007.