



Contabilidade,
Gestão e
Governança

Controle Financeiro Governamental: uma pesquisa sobre os arranjos jurídico-institucionais e a relação político-administrativa em 18 países de diferentes continentes

Government Financial and Budgetary Control: a research about the legal and institutional arrangements and the political and administrative relationship in 18 countries of different continents

**Gileno Fernandes Marcelino¹, Lorena Pinho Morbach Paredes Wassally²,
Rosane Maria Pio da Silva³**

RESUMO

Este artigo tem por objetivo identificar qual o sistema organizacional adotado por instituições responsáveis pelo controle financeiro-orçamentário governamental (controladoria ou tribunal de contas) em dezoito países, sendo nove do Continente Americano, cinco do Continente Europeu, três do Continente Asiático e um da Oceania. Além disso, busca-se verificar o tratamento dado pelo ordenamento jurídico desses países e a relação do sistema organizacional existente com o sistema de governo adotado e a história política dos países. A fundamentação teórica abrange conceitos das ciências da Administração, da Economia e do Direito. Quanto ao objetivo, a metodologia adotada é a descritiva e quanto aos procedimentos, a pesquisa é documental. Os países europeus de origem latina França, Itália, Espanha e Portugal adotam como sistema de controle os tribunais de contas. O Continente Americano, predominantemente, adota controladorias, exceto Brasil e Uruguai, onde o controle é realizado por tribunais. China, Índia e Israel também adotam controladorias, assim como na Oceania com a Nova Zelândia. Em Cuba, o controle de contas públicas está a cargo de um Ministério de Auditoria. Nos países parlamentaristas, os arranjos institucionais prevalentes são Controladorias ou Auditorias-Gerais e nos países presidencialistas predomina os Tribunais de Contas.

Palavras-chave: Sistema Organizacional; Controle Governamental; Controladorias; e Tribunais de Contas.

ABSTRACT

The objective of this paper is to identify the organizational system used by the institutions which are responsible for the government financial and budgetary control (General Comptrollers or Court of Audit) in eighteen countries, nine of them in the Americas, five in Europe, three in Asia and one in Oceania. Besides, it tries to verify the legal treatment and the existing relations with systems of government and the countries' political histories. The theoretical framework covers concepts in the sciences of management, economics and law. As of the objective, the methodology adopted is descriptive and regarding the procedures, the research is documental. The European countries with Latin origins, France, Italy, Spain and Portugal, adopt as controlling system the Court of Audit. The American countries, predominantly, adopt General Comptrollers, except for Brazil and Uruguay, where the control is performed by Courts of Audits. China, India and Israel also adopt Comptrollers, as well as New Zealand, in Oceania. In Cuba, the control of the public accounts is in charge of an Auditing Ministry. In the parliamentary countries, the institutional arrangements prevailing are the Comptrollers or General Auditings and in the presidential countries predominate the Court of Audit.

Key-words: Organizational System; Governmental Control; General Comptrollers; e Courts of Audit.

¹ Universidade de Brasília - UnB. E-mail: gileno@marcelino.org.br

² Universidade de Brasília - UnB. E-mail: lorenamorbach@yahoo.com.br

³ Universidade de Brasília - UnB. E-mail: rosanepio@pop.com.br

1 INTRODUÇÃO

A questão central do controle financeiro exercido sobre a Administração Pública, entendida aqui no sentido estrito e orgânico, reside no fato de o patrimônio público (material e imaterial) pertencer ao povo e não à própria Administração – mera gestora da coisa pública.

Nos Estados Republicanos, o controle pode ser exercido diretamente pelo povo ou por meio de seus representantes. Considerando, que o Poder Legislativo é o representante do povo (pelo menos teoricamente), ele possui legitimidade para verificar se a gestão da *res publica*, está pautada no princípio da indisponibilidade do interesse coletivo.

Todavia, o controle do parlamento sobre as contas da Administração não se trata de um controle necessariamente popular, mas sim, efetivamente político, fundamentado no sistema de tripartição de poderes. De acordo, com essa doutrina liberal, a repartição de poderes é necessária, tendo em vista, que um poder pode corromper-se sempre quando não encontrar limites.

Seguindo esse raciocínio, o controle exercido pelo Legislativo sobre a Administração Pública, em linhas gerais, consiste na fiscalização dos seus limites de atuação e na verificação do cumprimento do interesse público.

Nesse mesmo sentido, mas sob o enfoque da Teoria das Organizações, Sanchez (2005) explica que Weber, ao observar as organizações burocráticas, percebeu que o controle financeiro exercido pelo Poder Legislativo sobre o Executivo, representava um mecanismo utilizado pelos políticos eleitos legitimamente pelo povo para limitar o poder da classe burocrática.

Os políticos eleitos possuem legitimidade e responsabilidade quanto à formulação de políticas públicas e a burocracia estatal possui o conhecimento técnico necessário à sua execução. Apesar da existência clara e bem definida de atribuições, Weber observou que a burocracia estatal poderia avançar seus limites e passar a formular políticas públicas, em virtude do conhecimento técnico que ela detém. No entanto, por mais que a formulação de políticas necessite de conhecimento técnico, a burocracia não possui legitimidade para tomar esta ou aquela decisão (Sanchez, 2005, p. 4).

A Teoria da Agência explica o conflito existente entre políticos e burocratas em razão da assimetria informacional existente entre o titular (políticos) e o agente (burocracia). De um lado, em desvantagem informacional, estão os políticos eleitos legitimamente, que necessitam delegar responsabilidades, e de outro, a burocracia que pode se aproveitar desta assimetria para atender aos seus próprios interesses em detrimento da expectativa do titular.

Uma das conseqüências do desvio de finalidade praticado pela burocracia é o surgimento da corrupção burocrática que, obviamente, precisa ser combatida por meio da criação de instituições e mecanismos de controle que imponham limites aos agentes.

Nesse sentido, dentro da composição político-administrativa, são criados vários arranjos institucionais para atuar no controle financeiro e patrimonial dos recursos públicos. De acordo com Speck (2000), a natureza dessas instituições pode divergir bastante entre os vários sistemas políticos, mas os elementos centrais são: primeiro, instituições internas da Administração Pública criadas para detectar falhas e perdas de eficiência; segundo, comissões parlamentares específicas para o controle da execução orçamentária; e, terceiro, instituições técnicas, de natureza especializada, externas à administração e ao parlamento.

Tradicionalmente, o terceiro grupo apontado por Speck, era formado por órgãos colegiados com poder judicante, denominados de Tribunais de Contas. Entretanto, vários países também criaram ao longo da história, órgãos singulares para desempenhar essa função, na forma de Controladorias ou Auditorias-Gerais. Segundo os ensinamentos de Cretella Júnior (2002), desde a Antigüidade já existiam órgãos de natureza singular ou colegiada criados com a finalidade específica de fiscalizar as finanças públicas.

Os tribunais de contas, regra geral, possuem a função de julgar as contas dos administradores e aplicar-lhes a sanção devida; já as controladorias não possuem poder coercitivo e seu enfoque está na gestão e não na figura do gestor (Rocha, 2007).

Com o objetivo de saber qual o arranjo institucional que dezoito países do mundo adotam no controle das contas públicas, se tribunais de contas ou controladorias, bem como verificar o tratamento dado pelo ordenamento jurídico desses países e a relação do sistema organizacional existente com o sistema de governo adotado e a história política dos países, é que foi produzido o presente artigo.

É importante ressaltar o caráter descritivo e qualitativo deste estudo. Os dados sobre as instituições técnicas de controle financeiro foram coletados das páginas institucionais dos órgãos de controle na rede mundial de computadores e em sítios eletrônicos oficiais dos governos de cada país.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 O Controle Financeiro na Administração Pública

De acordo com Meirelles (2004), controle, no contexto da Administração Pública, significa “a faculdade de vigilância, orientação e correção que um

Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro.” Carvalho Filho (2007) define o controle na Administração Pública como o conjunto de mecanismos jurídicos e administrativos por meio dos quais, se exerce o poder de fiscalização e de revisão da atividade administrativa em qualquer das esferas de Poder. Enquanto, o poder de fiscalização consiste na verificação do cumprimento da finalidade pública, o poder de revisão refere-se à possibilidade de corrigir as condutas administrativas indesejáveis.

Trata-se, segundo análise de Campos (1990), do controle denominado *accountability* horizontal, ou seja, do controle exercido pelo Estado sobre o próprio Estado e se divide em: controle interno e externo.

Mas, antes de se avançar sobre os tipos de controle, cabe aqui informar o conceito de Administração Pública. Segundo ensina Meirelles (2004), a Administração Pública é todo o aparelhamento do Estado concebido e ordenado a fim, de realizar serviços públicos, visando à satisfação das necessidades sociais.

O conceito ora exposto, refere-se ao sentido estrito do termo Administração Pública, ou seja, está relacionado aos órgãos administrativos aos quais incube a função de executar os planos e diretrizes fixados pelo Governo. Não obstante, a Administração Pública pode ser concebida em sentido amplo, compreendendo tanto os órgãos administrativos quanto os órgãos governamentais, aos quais, cabe a função de estabelecer planos e políticas de ação.

A Administração Pública também pode ser considerada em sentido formal ou material. Em sentido formal, subjetivo ou orgânico, a Administração Pública consiste no conjunto de órgãos, agentes e pessoas jurídicas aos quais é confiada a função administrativa. Sob o enfoque material, objetivo ou funcional, a administração pública (com letras minúsculas) refere-se à própria atividade administrativa realizada pelo aparelhamento estatal.

Diante dos conceitos apresentados, neste artigo, o termo Administração Pública será utilizado em sentido estrito e orgânico.

Segundo Di Pietro (2007), a Administração Pública, no exercício de suas funções, sujeita-se ao controle por parte dos Poderes Legislativo e Judiciário; além de exercer, ela mesma, o controle sobre os seus próprios atos.

Quando o controle é exercido por um poder sobre seus próprios atos e agentes, ele é denominado de controle interno e decorre do poder de autotutela. Se for exercido por um dos poderes sobre o outro ou pela Administração Direta sobre a Indireta, o con-

trole é denominado externo Di Pietro (2007). Nos Estados democráticos de direito, atribui-se ao Legislativo o poder de fiscalização sobre a Administração Pública para que esta não exceda aos seus limites de atuação, seja por abuso de poder ou por desvio da finalidade pública. A burocracia estatal também possui poderes administrativos, todavia, vinculados ao enunciado da lei e discricionários, na medida em que há liberdade de decisão, no entanto, dentro dos limites da lei.

Dessa forma, percebe-se que toda a ação, tanto do controlador quanto do controlado, é regulada, acima de tudo, pelo ordenamento jurídico. Entretanto, Silva (2005) reconhece que o princípio da legalidade seria ineficaz se não houvesse meios de controle para fazê-lo valer na prática.

Mas de onde surge essa necessidade imperiosa de controlar? As teorias da economia e da administração podem fornecer subsídios para uma possível explicação. Conforme, exposição de Carvalho (1999), com base no pressuposto da racionalidade egoísta, a teoria da escolha pública indica que tanto políticos, quanto burocratas e eleitores são maximizadores de utilidade e para impor-lhes limites de atuação é necessária a coerção de determinadas regras institucionalizadas.

Ainda de acordo com Carvalho (1999), citando Anthony Downs (1957), os políticos são motivados por dinheiro, poder e privilégios, de modo que, o interesse público é um subproduto dos seus interesses políticos. A burocracia, por sua vez, visa a melhores salários, mordomia e *status* social.

A relação entre o controle governamental e o conflito de interesses entre políticos e burocratas, bem como o “perigo” que estes representam para aqueles pode ser explicado pela Teoria da Agência, é tratada a seguir.

2.2 O Controle Governamental e a Teoria da Agência

No entendimento de Petrei (1997), o controle público sustenta-se em três pilares: a necessidade de implementar mecanismos que assegurem o menor desvio possível entre as ações dos indivíduos em relação à vontade do Estado; a concepção democrática que, na maioria dos países ocidentais, atribui ao legislativo um papel de controle sobre o executivo; e a necessidade que têm os responsáveis por uma organização de contar com um sistema informativo para verificar o cumprimento dos objetivos fixados e, por outro lado, a natureza do indivíduo que necessita de normas para induzi-lo a trabalhar em função de um grupo ou organização frente aos seus próprios interesses.

Nesse sentido, para Martins (1989), é necessária a criação de instituições para impor limites aos detentores do poder que, segundo esse autor, tendem a abusar de suas prerrogativas. Além disso, as instituições de controle devem estar inseridas em um contexto que garanta um efetivo controle político.

Verifica-se, portanto, que a base de sustentação do controle governamental relaciona-se às fragilidades inerentes à delegação de poderes dos políticos (definidores de programas e diretrizes) à Administração (responsável pela execução das políticas públicas), tais como, a possibilidade de ocorrência de desvio de finalidade ou o abuso de poder.

Há uma relação de agência “quando um indivíduo, um grupo ou uma organização, que tem um poder específico, delega, por meio de um contrato, responsabilidades a um outro indivíduo, grupo ou organização” (Sanchez, 2005, p. 34).

O vínculo existente entre agente e titular é representado por um contrato, que pode ser formal ou informal, rígido ou flexível, escrito ou não, e por meio do qual o titular pode assegurar que a atuação do agente satisfaça aos seus interesses mediante a formulação de um contrato com esquemas de incentivos e de controles eficientes.

De acordo com Araújo (2000) o estabelecimento de incentivos e sanções é fácil quando há informação perfeita e de livre acesso. Todavia, conforme o mesmo autor, existe uma assimetria informacional entre agente e titular, pois, o agente detém mais informações, competência técnica e conhecimentos específicos que o coloca em posição de vantagem em relação ao titular. Em razão dessa assimetria, o titular não é capaz de proporcionar incentivos suficientes para que os agentes atendam às suas expectativas.

Assim, a relação entre titular e agente caracteriza-se por: a) assimetria de informação; b) os interesses das partes envolvidas não coincidem e muitas vezes, podem entrar em conflito; e c) a existência de comportamentos auto-interessados e oportunistas por parte dos agentes conduzem a custos mais elevados para o titular (Araújo, 2000, p. 4).

Os principais tipos de problemas que podem resultar da assimetria informacional e da tendência oportunista do agente são a seleção adversa e o risco moral. O risco moral (*moral hazard*) trata-se, da possibilidade do agente depois de firmado o contrato, agir em interesse próprio, causando prejuízo ao titular. Para Milgrom e Roberts apud Nascimento e Reginao (2008), é uma forma de oportunismo, pois o agente pode, após a efetivação do contrato, buscar seus interesses pessoais em detrimento dos interesses do principal. Segundo os mesmos autores, o problema da seleção adversa (*adverse selection*), ocorre antes do

contrato ser efetivado, quando o agente atua de forma inversa ao desejado pelo titular, em decorrência de um contrato mal formulado (baixos incentivos).

Fonte Filho (2003) explica que no âmbito estatal, os problemas da seleção adversa e do risco moral são bastante comuns. Afirma que se para os políticos (titulares) a existência da organização visa ao atendimento de objetivos definidos politicamente, já para os gestores (agentes), o controle da organização pode estar associado à satisfação de projetos particulares que irão lhe aumentar o poder, os relacionamentos e mesmo a visibilidade política.

A coibição do desvio de finalidade e do abuso de poder e, conseqüentemente, da corrupção burocrática passa pela implementação de arranjos institucionais que impeçam possíveis comportamentos oportunistas dos agentes. A seção seguinte apresenta uma análise sobre tais arranjos institucionais.

2.3 Instituições de controle

Existem basicamente dois tipos de arranjos institucionais criados para auxiliar o parlamento no controle das contas públicas: um baseado em tribunais ou conselhos de contas e outro em controladorias ou auditorias-gerais.

O principal ponto em comum entre os dois sistemas é que estão vinculados ao titular do controle externo, geralmente, o Poder Legislativo. Entretanto, segundo Chaves (2007), esses sistemas guardam diferenças profundas no que se refere ao funcionamento e aos objetivos imediatos de suas atuações.

Os tribunais de contas possuem poder judicante sobre a gestão da coisa pública, ou seja, possuem competência de julgar, punir e emitir determinações de caráter compulsório aos controlados. As controladorias-gerais não possuem tal característica e sua avaliação está focada nos resultados da gestão. *Enquanto o objetivo do Tribunal é examinar as contas, os objetivos das auditorias-gerais é examinar a gestão* (Chaves, 2007, p. 11).

De acordo com Rocha (2007), a função judicante dos tribunais de contas, aliada à sua ampla autonomia entre os diversos poderes, *“favorece a que os tribunais passem a agir como um fim em si mesmos, consolidando, ademais, um intenso apego ao padrão tradicional de verificação da conformidade/legalidade, uma vez que esse padrão lhes garante uma atuação sem maiores contestações.”*

De outro modo, as controladorias não podem se apegar a determinado padrão de atuação, pois são avaliadas pelos parlamentos a que estão vinculadas e pelos próprios auditados a cada auditoria que realizam.

Speck (2000) apresenta uma abordagem mais abrangente quanto às instituições de controle das contas públicas, baseado no sistema institucional brasileiro. O referido autor cita o Ministério Público, as Comissões Parlamentares de Inquérito e o próprio jornalismo investigativo como instituições responsáveis por denunciar fatos relacionados à malversação, desvios e desperdícios de recursos públicos. Segundo Speck (2000), a depender do sistema político-administrativo, as instituições classificam-se em três tipos: instituições internas da administração, que no Brasil são representadas pela Secretaria Federal de Controle Interno; as comissões parlamentares específicas para o controle da execução orçamentária (no caso brasileiro, compreendem as Comissões Temáticas do Congresso Nacional); e as instituições externas à administração e ao parlamento (no caso brasileiro, representado pelo Tribunal de Contas da União).

Outros arranjos institucionais são o *ombudsman* e as ouvidorias públicas. O *ombudsman* tem a função de receber denúncias e investigar os assuntos relacionados às falhas e aos abusos dos órgãos públicos. As ouvidorias públicas assumem a figura do *ombudsman*, na área de controle interno da administração. A diferença básica é que enquanto o *ombudsman* está ligado ao Poder Legislativo, as ouvidorias públicas se vinculam ao Poder Executivo.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Conforme classificação dos artigos segundo o Sistema de Bibliotecas da Universidade Federal do Paraná (2002), *apud* Beuren (2003), este é um artigo de revisão, pois aborda, analisa e resume informações já publicadas, mas que podem ser replicadas em um contexto diferente, ou utilizadas como referencial numa compilação, comparação e análise de abordagens.

No que diz respeito à tipologia de pesquisa, quanto ao objetivo, esta é uma pesquisa descritiva que segundo Gil (1999), tem como principal objetivo descrever características de determinada população acerca de uma abordagem. Andrade (2002), destaca que ao se promover uma pesquisa descritiva, cabe ao pesquisador a observação dos fatos, como análise, classificação e interpretação de dados, mas sem a manipulação ou interferência do mesmo.

Quanto aos procedimentos, segundo classificação de Beuren (2003), esta é uma pesquisa documental, pois foram aqui reunidas informações que se

encontravam, de certa forma dispersas, conferindo-lhe uma nova importância como fonte de consulta.

Quanto à abordagem esta é uma pesquisa qualitativa onde se destacam as características de um estudo que não podem ser observadas por meio quantitativo.

Esta pesquisa está restrita à investigação sobre as organizações técnicas de auxílio ao Poder Legislativo no controle financeiro da Administração Pública, ou seja, quanto à existência de arranjos institucionais na forma de tribunais de contas ou controladorias.

Dos dezoito países pesquisados, nove são do Continente Americano (Brasil, Argentina, Venezuela, Peru, Uruguai, Cuba, México, Estados Unidos e Canadá), cinco do Continente Europeu (Reino Unido, Itália, Portugal, Espanha e França), três do Continente Asiático (China, Índia e Israel) e a Nova Zelândia como representante da Oceania.

Para o alcance dos objetivos desse artigo, foram coletados dados exclusivamente das páginas institucionais dos órgãos de controle na rede mundial de computadores e em sítios eletrônicos oficiais dos governos de cada país.

4 INSTITUIÇÕES DE CONTROLE GOVERNAMENTAL

Segundo a doutrina, os sistemas de controle tradicionais adotam órgãos colegiados com poder judicante (tribunais de contas) ou, de outra forma, adotam órgãos singulares (controladorias). Para se analisar o sistema organizacional do controle governamental das nações, o estudo a seguir apresenta a classificação e um breve histórico referente aos dezoito países pesquisados.

4.1 Continente Americano

4.1.1 Brasil¹

O primeiro projeto de Lei que versava sobre a criação de um Tribunal de Contas no Brasil data de 1826, de autoria de Felisberto Caldeira Brandt (Visconde de Barbacena) e José Inácio Borges. Todavia, somente após a queda do império, em 1890, o Decreto nº 966-A criou o Tribunal de Contas da União, por iniciativa do então Ministro da Fazenda Rui Barbosa, sendo que sua efetiva instalação só ocorreu em 1893. Em 1891, a primeira Constituição Republicana institucionalizou, definitivamente, o Tribunal de Contas da União com a competência para liquidar as contas

¹ Disponível em <<http://www.tcu.gov.br>>

da receita e da despesa e verificar a sua legalidade antes de serem prestadas ao Congresso Nacional.

Desde então, as atribuições do Tribunal foram modificadas a cada nova Constituição, até que a Carta Magna de 1988 ampliou sobremaneira a jurisdição e competência da Corte de Contas à qual compete, no auxílio ao Congresso Nacional no exercício do controle externo, entre outras atribuições: “apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio, que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento” (inciso I, art. 71, CF) e “julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo poder público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público” (inciso II, art. 71, CF).

A Constituição Federal, em seu art. 73, prevê que o Tribunal de Contas da União (TCU) será integrado por nove ministros, com sede no Distrito Federal, quadro próprio de pessoal e jurisdição em todo o território nacional. Os ministros do TCU têm as mesmas prerrogativas, garantias, impedimentos, vencimentos e vantagens dos ministros do Superior Tribunal de Justiça.

4.1.2 Argentina²

Até o início da década de 1990, a Fazenda Pública Argentina estava submetida ao controle da “Sindicatura General de Empresas Públicas - SiGEP” e o controle financeiro externo era desempenhado pelo “Tribunal de Cuentas de la Nación”.

Em 1991, com a edição da Lei n.º 24.156, atualmente vigente, estabeleceu-se um novo sistema de controle na Argentina: o órgão central de controle externo passou a ser a “Auditoría General de la Nación - AGN” e o controle interno ficou a cargo da “Sindicatura General de la Nación - SiGEN”. Com a reforma constitucional de 1994, o art. 85 da Constituição argentina conferiu o reconhecimento constitucional ao novo Sistema de Controle, criado pela Lei n.º 24.156/91.

A “Auditoría General de la Nación - AGN” é a entidade que assiste tecnicamente o Congresso argentino. A Lei n.º 24.156/91 introduziu um novo enfoque para o controle, até então basicamente lega-

lista, ao estabelecer como objetivo primário da AGN o de contribuir para que o Estado adote decisões eficazes, econômicas e eficientes em matéria de gestão dos recursos públicos

4.1.3 Venezuela³

A Constituição da República Bolivariana da Venezuela, de 2000, prevê, no artigo 163, que cada estado terá uma controladoria que gozará de autonomia orgânica e funcional e exercerá o controle, a vigilância e a fiscalização dos ingressos, gastos e bens estatais. As Controladorias Estaduais atuam sob a direção da “Contraloría General de la República”, órgão central de controle externo em nível nacional.

No ordenamento infraconstitucional, é a “Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal”, editada em 2001, que dispõe quanto à estrutura, funcionamento e atribuições da “Contraloría General de la República”.

Percebe-se pelo disposto no artigo 163 da Carta Magna da Venezuela que as atribuições da Controladoria baseiam-se nas atividades de controle, vigilância e fiscalização. Esse enfoque é percebido mais claramente em sistemas que adotam tribunais de contas, pois em sistemas baseados em Controladorias, a ênfase é dada às atividades de auxílio à Administração que possam contribuir para a boa gestão.

4.1.4 Peru⁴

O primeiro órgão técnico de controle financeiro no Peru, após sua independência, foi o “Tribunal Mayor de Cuentas” que, na verdade, era uma adaptação do “Tribunal Mayor y Hacienda Real de Cuentas del Virreynato” criado pelo rei da Espanha Felipe III, vigente na época do império. Ineficiências operacionais motivaram, em 1964, a criação da “Contraloría General de la Republica” em substituição ao “Tribunal Mayor de Cuentas”.

Atualmente, o controle governamental no Peru está estruturado em torno do Sistema Nacional de Controle, cujas atribuições, âmbito de atuação e funcionamento estão estabelecidos na Lei n.º 27.785/2002 – “Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República”.

De acordo com o art. 14 da Lei 27.785/2002, o controle externo será realizado pelos seguintes ór-

² Disponível em <<http://www.siggen.gov.ar>>

³ Disponível em <<http://www.cgr.gov.ve>>

⁴ Disponível em <<http://www.contraloria.gob.pe>>

gãos técnicos: a) a “Contraloría General de la República”, como órgão central; b) todas as unidades responsáveis pelo controle governamental (definidas no art. 3º da Lei), sejam de caráter setorial, regional ou institucional; e c) sociedades de auditoria externa independentes, quando forem designadas pela “Contraloría General de la República” e contratadas, durante um período determinado, para realizar serviços de auditoria nas entidades sob o controle governamental.

A Lei 27.785/2002 destaca, no conceito de controle governamental, a finalidade de garantir a eficiência, eficácia, transparência e economia na utilização e aplicação dos recursos do Estado, em igualdade com o objetivo de assegurar o cumprimento das normas, leis e políticas estabelecidas pelo governo.

4.1.5 Uruguai⁵

A entidade técnica que exerce a função de controle externo, no Uruguai, é o “Tribunal de Cuentas de la República” que foi incorporado à organização institucional do país pela Constituição de 1934, na seção intitulada “De la Hacienda Pública”. Na Constituição de 1952, o “Tribunal de Cuentas” ganhou uma seção específica que se manteve na Constituição de 1967, em vigor.

Por determinação constitucional, cabe ao Tribunal a função administrativa de vigilância da execução dos orçamentos; o controle de toda a gestão relativa à fazenda pública; a verificação da conformidade da gestão financeira com as normas vigentes, fazendo observações, expondo as considerações pertinentes ou denunciando toda irregularidade na gestão dos recursos públicos e infrações às normas orçamentárias e contábeis (artigos 208 a 213 da Constituição).

4.1.6 Cuba⁶

A Constituição de 1940 da República de Cuba estabelecia o “Tribunal de Cuentas” como entidade fiscalizadora superior; no entanto, apenas em dezembro 1950, deu-se a sua criação. Nesse intervalo de tempo, o controle foi exercido pelo Interventor Geral. Apesar da criação em 1950, o funcionamento efetivo da Corte ocorreu só a partir de 1952, com a edição do Regulamento e da Lei de Constituição do Tribunal, os quais previam, pelo menos teoricamente, a independência e a autonomia da Corte.

Com a Revolução de 1959 e a aprovação da Lei Fundamental, de 7 de fevereiro de 1959, foi necessário reestruturar o sistema de controle governamental, fato que ensejou o encerramento das atividades do “Tribunal de Cuentas”, em 1960, haja vista a sua não inclusão na Lei Fundamental.

De 1960 a 1995, o sistema de controle governamental cubano passou por inúmeras reformas, com a criação de diversas leis, decretos e órgãos responsáveis pelo controle. Marco importante na história do controle financeiro governamental em Cuba, foi a criação, em maio de 1995, da “Oficina Nacional de Auditoría - ONA”, como órgão de fiscalização superior do país, incorporado na estrutura do “Ministerio de Finanzas y Precios”.

Em 2001, no sentido de ampliar a independência do órgão de controle, criou-se o “Ministerio de Auditoría y Control de la República de Cuba”, com a função de dirigir, executar e aplicar a política do Governo em matéria de auditoria, fiscalização e controle governamental, bem como organizar, dirigir e controlar o Sistema Nacional de Auditoria.

4.1.7 México⁷

A Constituição da República do México de 1857 criou o primeiro órgão de fiscalização superior responsável pelo controle externo, denominado de “Contaduría Mayor de Hacienda”, que possuía forte influência do Poder Executivo.

Com a reforma constitucional de 1999, e conseqüente emissão da “Ley de Fiscalización Superior de la Federación”, em 2000, estabeleceu-se um novo marco para o controle do país: o controle externo passou a ser exercido pelas entidades de fiscalização superior dos parlamentos estaduais e pela “Auditoría Superior de la Federación” que auxilia o Parlamento Nacional, em substituição à “Contaduría Mayor de Hacienda”.

A Constituição e a “Ley de Fiscalización Superior de la Federación” prevêm, como características essenciais da “Auditoría Superior de la Federación”, a proteção jurídica frente a interferências eventuais; a sujeição à Constituição e à lei, sem interferências partidárias; a imparcialidade, experiência técnica e prestígio profissional de seus integrantes; a inamovibilidade das autoridades, salvo por motivos graves e procedimentos previstos na Lei; e, ponto a destacar entre os demais países, a escolha dos titulares por meio de eleições públicas.

⁵ Disponível em <<http://www.tcr.gub.uy>>

⁶ Disponível em <<http://minauditoria.cu>>

⁷ Disponível em <<http://funcionpublica.gov.mx>>

A instituição tem como missão informar fidedigna e oportunamente à Câmara dos Deputados sobre o resultado da revisão das origens e aplicações de recursos públicos e o cumprimento dos objetivos e metas do governo; contribuir ao manejo eficaz, produtivo e honesto dos recursos; e promover a transparência e a apresentação de contas por parte dos três Poderes da União, dos entes federados autônomos, dos estados e dos municípios, assim como dos particulares que administrem recursos públicos.

4.1.8 Estados Unidos da América⁸

Órgão técnico central de controle externo norte-americano, o “Government Accountability Office – GAO” foi criado em 1921 pelo “Budget and Accounting Act”, em virtude da desordem em que se encontrava a administração financeira federal após a Primeira Grande Guerra. Sua missão principal era fornecer ao Congresso Americano mais informações quanto à legalidade e à adequabilidade dos pagamentos e das dívidas contraídas pelo Governo e garantir um melhor controle sob as despesas públicas. Assim, o GAO verificava cada ordem de pagamento emitida pelo Governo. Essa atribuição permaneceu até o fim da Segunda Guerra Mundial, quando o Congresso norte-americano reconheceu a inviabilidade das auditorias realizadas pelo GAO, à medida que as despesas e a dívida pública cresciam aceleradamente em decorrência do período de guerra.

Após a Segunda Grande Guerra, os exames do GAO passaram a verificar a economia e a eficiência das operações governamentais, de uma forma geral. Atualmente, a ênfase das auditorias realizadas pelo GAO está no exame da eficiência e efetividade dos gastos públicos; na investigação de atos impróprios ou ilegais; e na avaliação do desempenho dos programas e políticas governamentais.

O chefe do GAO é o “Comptroller General of the United States” escolhido pelo Presidente entre os candidatos apontados pelo Congresso, para desempenhar a missão por um período de 15 anos. O GAO é responsável por editar os padrões de auditoria governamental generalizadamente aceitos (GAGAS) que estão dispostos no “Government Auditing Standards” ou também conhecido como “Yellow Book”.

4.1.9 Canadá⁹

Em 1878, sob o governo de Alexander Mackenzie, foi submetido à Casa dos Comuns (House

of Commons) um projeto de lei que propunha que a auditoria das contas públicas deveria ser livre de qualquer interferência por parte da administração. Nesse mesmo ano, John Lorn McDougall foi considerado o primeiro Auditor Geral do Canadá.

Em 1977, foi editado o “Auditor General Act” (emendado em 1994 e 1995) que se tornou o marco jurídico do controle externo no Canadá. Atribuiu ao “Office of the Auditor General of Canada” o papel de órgão de fiscalização superior do Canadá.

O Auditor Geral do Canadá é escolhido pelo Conselho do Governo após consulta aos líderes do Senado e da Câmara dos Comuns, para exercer a função por um período de dez anos (caso haja bom comportamento) ou até que complete 65 anos.

Cabe ao OAG promover a transparência governamental, a ética e efetividade dos serviços públicos, a boa governança, o desenvolvimento sustentável e a proteção do legado e da herança do Canadá.

4.2 Continente Europeu

4.2.1 Reino Unido¹⁰

Os primeiros indícios da atuação do auditor governamental, na Grã-Bretanha, datam do século XII, mas apenas na segunda metade do século XIX, com a reforma realizada por William Ewart Gladstone, a auditoria governamental experimentou uma verdadeira revolução, com a edição do “Exchequer and Audit Departments Act”, que resultou na criação da função de “Comptroller and Auditor General (C&AG)”.

Em razão do aumento da complexidade e do volume das transações governamentais, em 1983, foi editado o “National Audit Act” que transformou o cargo de C&AG em “Officer” e criou o “National Audit Office – NAO”, o órgão de fiscalização superior das contas públicas no Reino Unido.

Cabe ao NAO realizar auditorias nas contas de todos os departamentos e agências governamentais e relatar ao Parlamento quanto à economia, eficiência e efetividade com que os órgãos utilizam o dinheiro público. O NAO coordena as atividades realizadas por outros órgãos, integrantes do sistema de controle governamental do Reino Unido, quais sejam: a “Audit Commission” (responsável pela auditoria do governo local da Inglaterra e dos serviços de saúde da Inglaterra e do País de Gales); a “Audit Scotland” (responsável pela auditoria do governo da Escócia); a “Wales Audit Office” (relata à Assembléia

⁸ Disponível em <<http://www.gao.gov>>

⁹ Disponível em <<http://www.oag-bvg.gc.ca>>

¹⁰ Disponível em <<http://nao.org.uk>>

Nacional a avaliação das contas do País de Gales); e a “Northern Ireland Audit Office” (responsável pela auditoria do governo da Irlanda).

4.2.2 Itália¹¹

Criada em 1862, a “Corte dei Conti” é a entidade técnica que auxilia o Parlamento Italiano no exercício do controle externo. A norma que dispõe sobre a estrutura, organização e atribuições da “Corte dei Conti” é o Decreto Real 1.214, de 12 de julho de 1934.

A edição da Constituição da República de 1948 promoveu uma profunda mudança na estrutura financeira e fazendária da Itália, que repercutiu na ampliação das atribuições da “Corte dei Conti” a qual, além de exercer a função de verificar a legalidade dos atos do governo, passou a verificar o desempenho da execução orçamentária, conforme prevê o artigo 100 da Carta Magna Italiana.

A “Corte dei Conti” relata os resultados das auditorias para a Câmara Parlamentar, mas não é um órgão do Parlamento nem do Governo; a Constituição prevê sua independência em relação aos Poderes do Estado.

A atual legislação que trata da função jurisdicional da “Corte dei Conti” é a Lei n.º 20/94 que promoveu uma maior integração entre as instâncias judiciárias regionais e a “Corte dei Conti” à qual cabe informar os delitos detectados nas auditorias ao Promotor Geral da região encarregado de averiguar os casos na órbita criminal.

4.2.3 Portugal¹²

O controle externo é exercido pelo Tribunal de Contas, o qual foi integrado ao elenco dos demais tribunais, pela Constituição Portuguesa de 1976, em seu art. 209. O Tribunal de Contas é definido pela Constituição portuguesa como o órgão supremo de fiscalização da legalidade das despesas públicas e de julgamento das contas que a lei mandar submeter-lhe (art. 214). Os princípios, garantias e competências constitucionais foram incluídos na Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas, aprovada pela Lei n.º 98, de 26 de agosto de 1997, alterada e republicada pela Lei n.º 48, de 29 de agosto de 2006.

4.2.4 Espanha¹³

O órgão de fiscalização superior espanhol é o “Tribunal de Cuentas”, cuja denominação e atribuição estão definidas na Constituição Espanhola de 1978, nos arts. 135 e 136. A Lei Orgânica do Tribunal data de 1982, a qual estabeleceu a edição de uma lei para regular o funcionamento da Corte. Essa lei foi editada apenas em 1988 e denominada como a Lei de Funcionamento (Lei n.º 7, de 5 de abril de 1988).

A Constituição Espanhola e as Leis Orgânicas e de Funcionamento definem o Tribunal como o órgão superior de fiscalização das contas e da gestão econômica do Estado, sem prejudicar as atribuições fiscalizadoras dos órgãos de controle externo das Comunidades Autônomas.

A função fiscalizadora consiste em comprovar se a atividade econômico-financeira do setor público respeita aos princípios da legalidade, eficiência e economia. A função jurisdicional corresponde a um julgamento das contas de quem tem a seu cargo a administração de bens público e possui o objetivo de recompor os cofres públicos prejudicados em decorrência da malversação, incorreta, incompleta ou inadequada conduta administrativa.

4.2.5 França¹⁴

Em 1303, foi instalada no “Palais de la Cité” (Palácio da Cidade), a “Cour des Comptes”, onde permaneceu até a Revolução. Durante o século XV, a corte de contas tornou-se o órgão mais importante da monarquia após do Conselho Monárquico. A Corte possuía a atribuição de, em primeiro lugar, zelar pela conservação do domínio (ou território) a principal fonte das rendas reais. A Corte de Contas era um órgão jurisdicional repressivo que aplicava multas e até mesmo penalidades corporais.

Atualmente, a “Cour des Comptes” assiste o Parlamento e o Governo em matéria de controle da aplicação das leis de finanças públicas. Controla a gestão de todos os órgãos públicos e de algumas instituições privadas. Como órgão jurisdicional, julga as contas dos contadores públicos e certifica as contas do governo e do regime geral de assistência social.

A Constituição Francesa de 1958, no art. 47, designa a “Cour des Comptes” como o órgão auxi-

¹¹ Disponível em <<http://www.corteconti.it>>

¹² Disponível em <<http://www.igf.min-financas.pt>>

¹³ Disponível em <<http://igae.pap.meh.es>>

¹⁴ Disponível em <<http://www.ccomptes.fr>>

liar do Parlamento no exercício do controle externo. As atribuições da Corte estão dispostas no art. 58 da Lei Orgânica relativa às Leis de Finanças (LOLF) de 2001 e, quanto às atribuições relativas à assistência social, as disposições constam da Lei de Financiamento da Seguridade Social de 2005.

4.3 Continente Asiático

4.3.1 República Popular da China¹⁵

Nos primeiros 34 anos da República Popular da China (1949-1983), o controle das contas governamentais foi exercido por unidades de auditoria interna do departamento de finanças do governo. Em virtude de determinação constante da Constituição da República Popular da China, publicada em 1982, criou-se, em setembro de 1983, o "National Audit Office of the People's Republic of China - CNAO", com a atribuição de órgão supremo do controle das contas estatais. Em 1994, foi editada a Lei de Auditoria da República Popular da China, emendada em 2006, que em conjunto com a Constituição, formam o principal arcabouço regulatório da auditoria governamental na China.

O Auditor Geral do CNAO deverá ser nomeado pelo Premier e escolhido entre um dos membros do Conselho Estatal da República Popular da China. Cada instituição estatal deverá manter uma unidade de auditoria interna que se submeterá ao chefe do governo local, que por sua vez se submeterá ao controle nacional exercido pelo Auditor Geral do CNAO.

O CNAO deverá exercer a supervisão financeira por meio de auditorias sobre a execução orçamentária, sobre as contas prestadas pelos administradores e sobre as receitas e despesas dos departamentos em diversos níveis governamentais. Os relatórios de auditoria são direcionados ao Premier.

4.3.2 Índia¹⁶

A Constituição da Índia de 1949, vigente atualmente, dedicou um capítulo exclusivo para o controle externo, estabelecendo que o mesmo seja desempenhado pelo "Comptroller and Auditor General - CA&G" que deverá ser indicado pelo Presidente e removido apenas por decisão da Suprema Corte de Justiça (art. 148). Os principais normativos que regem o controle externo na Índia são a Constituição e

o "Comptroller & Auditor General's Act" de 1971.

O "Office of the Comptroller and Auditor General" possui como missão acentuar a *accountability* por parte do Executivo, pelo desempenho de auditorias no setor público e promover serviços contábeis de acordo com a Constituição da Índia, com as leis e com as melhores práticas contábeis.

4.3.3 Israel¹⁷

A auditoria governamental em Israel é realizada pelo "State Comptroller's Office" que tem por objetivo examinar as atividades do Executivo em face do cumprimento dos princípios da economicidade, eficiência, efetividade e integridade moral.

Em 1949, foi criada a Lei do Estado Controlador a qual estabeleceu a criação do "State Comptroller's Office", com *status* constitucional e independência garantida. O "State Comptroller" é eleito em seção secreta pelo *Knesset* (parlamento de Israel), para exercer o cargo por um período de sete anos.

O âmbito de atuação da auditoria governamental em Israel é um dos mais extensos do mundo: abrange todos os ministérios e instituições estatais, incluindo as instituições militares (Ministério da Defesa, Força de Defesa de Israel, indústrias militares e unidades secretas), autoridades locais, organizações de empregados e qualquer instituição que o Estado tenha participação ou que a lei ou resolução do *Knesset* venha submeter.

Além do "State Comptroller's Office", em 1971, o *Knesset* criou o "Office of the Ombudsman" e determinou que o Controlador acumulasse também a função de Ouvidor (*ombudsman*). O *ombudsman* tem a função de investigar denúncias feitas por cidadãos contra o Estado ou qualquer instituição pública. Com base nas denúncias recebidas no "Office of the Ombudsman", o Controlador pode ampliar a extensão e profundidade das auditorias a fim de solucionar os problemas denunciados. Não podem ser objeto de denúncia o Presidente, membro do *Knesset* ou Governador.

4.4 Oceania

4.4.1 Nova Zelândia¹⁸

Na Nova Zelândia, o sistema de controle governamental possui como órgão central o "Office of

¹⁵ Disponível em <<http://www.audit.gov.cn>>

¹⁶ Disponível em <<http://www.india.gov.in>>

¹⁷ Disponível em <<http://www.mevaker.gov.il>>

¹⁸ Disponível em <<http://www.oag.govt.nz>>

the Controller and Auditor-General”, cujas atividades são desempenhadas pelo “Office of the Auditor-General”, pela “Audit New Zealand” e por firmas de auditoria do setor privado.

O pessoal do “Office of the Controller and Auditor-General” dividi-se em duas unidades: no “Office of the Auditor-General” e no “Audit New Zealand”. O “Office of the Auditor-General” é responsável por criar o planejamento estratégico, as políticas, estudos e padrões de auditoria, dando suporte teórico aos auditores e supervisionando a sua atuação, além de ser responsável pelo andamento dos inquéritos abertos pelo Auditor-Geral. O “Audit New Zealand” é o braço operacional responsável por desempenhar as auditorias anuais e os trabalhos determinados pelo Auditor-Geral. Firmas de auditoria do setor privado também podem realizar trabalhos, no sentido de auxiliar o Auditor-Geral.

O Auditor-Geral, é uma pessoa designada pelo Parlamento com mandato e responsabilidades previstos no “Public Audit Act 2001”. De acordo com essa norma, o Auditor-Geral, no exercício de suas funções, é independente do governo executivo e do parlamento.

Vale destacar que, ao expor sobre as entidades sob o controle governamental, o “Public Audit Act 2001”, trata-as como clientes de seus serviços.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Dos dezoito países pesquisados, seis países possuem Tribunais de Contas como órgãos técnicos de controle financeiro, onze possuem órgãos técnicos na forma de Controladorias ou Auditorias-Gerais e em um país o controle governamental das contas públicas é exercido por um Ministério vinculado ao Poder Executivo.

Dos seis países parlamentaristas pesquisados (Itália, Canadá, Reino Unido, Nova Zelândia, Índia e Israel), apenas a Itália possui órgão julgante. Essa condição de prevalência de controladorias, pode ser justificada pelo fato de que no parlamentarismo não há uma divisão tão nítida entre Executivo e Legislativo, pois esse sistema de governo está baseado no voto de confiança entre ambos os Poderes Executivo e Legislativo.

Assim, o controle exercido pelo titular (políticos) sobre os agentes (Administração Pública, representada pelos burocratas) prescinde de poder julgante, haja vista, a confiança e a dependência política existente entre Parlamento e Poder Executivo.

No caso dos dez países que adotam o sistema Presidencialista, cinco possuem tribunais (Brasil, Uruguai, França e Espanha) e cinco adotam controla-

dorias (Argentina, Venezuela, Peru, México e EUA). Esse sistema de governo é marcado pela maior independência entre os Poderes, onde o chefe do Executivo cumpre mandato autônomo, não dependendo do Legislativo, nem para sua investidura, nem para a sua permanência no poder.

Em que pese Argentina, Peru e Estados Unidos da América adotarem órgãos singulares, suas instituições de controle externo são significativamente atreladas ao Legislativo. Nos Estados Unidos, por exemplo, aproximadamente 95% das demandas de auditorias são solicitadas pelo Congresso Americano e apenas 5% por decisão da própria Controladoria (Speck, 2002, p. 103).

Essa análise demonstra que no sistema presidencialista ocorre uma vigilância superior do Legislativo (titular) sobre os atos administrativos do Poder Executivo (agente), em decorrência da assimetria informacional, que pode gerar o desvio de finalidade ou o abuso de poder.

Entre as exceções, o México se destaca entre os países presidencialistas em virtude da elevada independência do parlamento, pois além da garantia de proteção de influências político-partidárias, a legislação interna também dispõe sobre a escolha dos titulares por meio de eleições públicas. No mesmo sentido, o Uruguai também se destaca na América Latina por manter uma relação funcional independente de quaisquer dos Poderes, mesmo possuindo um órgão colegiado.

Os órgãos de controle financeiro da Venezuela e Cuba possuem estreita relação com o Poder Executivo, em decorrência do regime político vigente. Assim, Cuba não se enquadra nas formas tradicionais (controladoria ou tribunal de contas), pois sua instituição de controle externo mais se assemelha a uma estrutura de controle interno. A Venezuela possui institucionalmente uma controladoria, todavia, as finalidades e atribuições previstas na Constituição daquele país; aproximam mais o órgão técnico de controle às características apresentadas por tribunais de contas do que por controladorias.

No Continente Asiático, Índia, China e Israel apresentam Controladorias ou Auditorias-Gerais, bem como a Nova Zelândia na Oceania. Na Índia, são mantidas fortes relações entre a Controladoria e o Poder Executivo, mesmo se tratando de um país parlamentarista.

O caso da China assemelha-se ao da Venezuela, à medida que, apesar de formalmente existir uma controladoria, as funções voltam-se essencialmente à análise das contas dos gestores, característica primária dos órgãos julgantes.

Por fim, sugere-se que pesquisas futuras ampliem a análise referente a outros países não pesquisados, no intuito de traçar um panorama mundial em relação à estrutura jurídico-institucional do controle externo no mundo.

REFERÊNCIAS

- Andrade, Maria Margarida de.(2002). *Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas*. 5.ed. São Paulo: Atlas.
- Araujo, Joaquim Filipe F. E. (2000,Jul). *Forum 2000 – Reforma do Estado e Administração Pública Gestonária*, ISCSP, Fundação Calouste Gulbenkian. Lisboa .
- Beuren, Ilse Maria (Org).(2003). *Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade*. São Paulo: Atlas.
- Brasil. Constituição (1988). Emenda constitucional nº 19, de 04 de junho de 1998. *Lex: Legislação Federal e marginália*. Brasília: Senado Federal, 1988.
- Campos, Anna Maria.(1990, Fev-Abr). *Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português?*. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 24, n. 2, 30-50. [todas as referências deveriam estar iguais a esse exemplo]
- Carvalho, André Borges de.(1999). As Vicissitudes da Reforma Gerencial no Brasil: uma abordagem analítica. In: XXIII Encontro da Anpad, 1999. *Anais eletrônicos do Enanpad*. Foz do Iguaçu, Enanpad.
- Carvalho Filho, José dos Santos.(2007). *Manual de Direito Administrativo*. 17ª edição. Rio de Janeiro: Lumen Juris.
- Chaves, Francisco Eduardo C.(2007). *Controle Externo da Gestão Pública*. Niterói: Impetus.
- Cretella Júnior, José.(2002). *Curso de Direito Administrativo*. 18ª ed. Rio de Janeiro: Forense.
- Di Pietro, Maria Sylvia Z.(2007). *Direito Administrativo*. 20ª. ed. São Paulo:Atlas.
- Fontes Filho, Joaquim Rubens.(2003). Governança organizacional aplicada ao setor público. In: VIII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Panamá. Disponível em: <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/CLAD/clad0047108.pdf>. Acesso em 2 abr. 2008.
- Gil, Antônio Carlos.(1999). *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social*. 5.ed. São Paulo: Atlas.
- Martins, Carlos Estevam.(1989,Jan-Mar). Governabilidade e Controles. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 23, n. 1, 5-20.
- Meirelles, Hely Lopes.(2004). *Direito Administrativo Brasileiro*. 29ª edição. São Paulo: Editora Malheiros.
- Nascimento, Auster Moreira; REGINATO, Luciane.(2008, Jul-Set).Divulgação da Informação Contábil, Governança Corporativa e Controle Organizacional: uma relação necessária. *Revista Universo Contábil*, Blumenau, v. 4, n. 3, 25-47.
- Petrei, Humberto.(1997) *Presupuesto y control: pautas de reforma para América Latina*. New York: Banco Interamericano de Desarrollo.
- Rocha, Arlindo Carvalho.(2007). Auditoria de Gestão - Uma Forma Eficaz de Promoção da *Accountability*. In: XXI Encontro da Anpad, 2007. *Anais eletrônicos do Enanpad*. Rio de Janeiro, Enanpad.
- Sanchez, Oscar A.(2005). *Os controles internos da Administração Pública: a e-governança e a construção de controles no Governo do Estado de São Paulo*. 2005. 170 f. Tese (Doutorado em Ciência Política) - Programa de Pós-Graduação de Ciência Política, Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas da Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Silva, José Afonso da.(2005). *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 24ª ed. São Paulo: Editora Malheiros.
- Speck, Bruno W. (2000). *Inovação e Rotina no Tribunal de Contas da União: o papel da instituição superior de controle financeiro no sistema político-administrativo do Brasil*. São Paulo: Função Konrad Adenauer.
- Speck, Bruno W.(2002).*Caminhos da Transparência: análises dos componentes de um sistema nacional de integridade*. São Paulo: Editora da Unicamp.