

TRANSPARÊNCIA E CONTROLE NA GESTÃO DA DEFESA

Carlos Wellington Leite de Almeida¹

INTRODUÇÃO

Neste texto são discutidas questões relativas à transparência e supervisão do setor defesa nacional pelos órgãos de controle. Definem-se as instâncias essenciais de controle como sendo constituídas pelos controles externo e interno. O primeiro, exercido por parlamentos, tribunais de contas e controladorias. O segundo, exercido por oficinas orgânicas da própria administração pública. Em ambos os casos, desponta como propósito central a garantia de transparência no uso dos recursos, sendo os valores institucionais mais importantes para a consecução desse propósito a independência e a confiabilidade dos órgãos de controle, seus integrantes e suas ações.

Ao definir o orçamento, em termos clássicos, como a concretização da vontade política do Estado, o texto discute a obediência aos princípios orçamentários. Exceto por algumas especificidades, o orçamento de defesa pode ser avaliado segundo os princípios orçamentários gerais. Atenção especial é dedicada ao princípio da legitimidade, o qual se refere à elaboração legítima do orçamento aprovado e executado.

A transparência é definida como um dever democrático que tem o administrador público de prestar contas de seus atos de gestão. Especificamente, para o setor defesa, a questão gravita ao redor do balanço (ou desbalanço) entre a necessidade de transparência e a necessidade de sigilo. O problema é definir o ponto de equilíbrio entre as duas exigências.

A independência e a confiabilidade são estudadas como exigências fundamentais para que os órgãos de controle possam desenvolver suas atividades. A independência é essencial para que a instituição fiscalizadora possa exigir transparência do administrador. A confiabilidade é a característica segundo a qual os órgãos de controle logram fazer de seu trabalho uma base efetiva para as ações de toda a

administração pública. São analisados como valores interdependentes que, em conjunto, definem o valor do próprio controle. Atenção especial é dedicada à independência e confiabilidade nos controles internos militares.

São definidos, em seguida, os mecanismos mais comuns de controle: a auditoria de conformidade e a auditoria de desempenho. No caso desta última, atenção especial é dispensada à questão dos indicadores de desempenho. As características desses instrumentos são apresentadas e relacionadas ao papel do auditor de Estado. O texto discute, ainda, a importância do papel pró-ativo das entidades fiscalizadoras quando de sua atuação sobre a defesa.

CONTROLE EXTERNO E CONTROLE INTERNO

Humberto Petrei (1997:17) identifica três pilares sobre os quais se sustenta a ação do controle, aos quais chama “fundamentos do controle”. O primeiro deles diz respeito à necessidade de desenhar mecanismos que assegurem o menor desvio possível entre as preferências dos cidadãos e as ações do Estado. O segundo decorre da concepção democrática que tem dominado o pensamento político-econômico ocidental, de acordo com a qual compete ao Poder Legislativo o exercício permanente de uma vigilância sobre os atos do Executivo. O terceiro, por fim, resultado de aplicações das ciências organizacionais e administrativas, remete à necessidade que têm os responsáveis de uma organização qualquer, entre as quais encontram-se as organizações componentes do sistema de defesa nacional, de contar com um sistema informativo independente para aferir o cumprimento dos objetivos fixados. Esses pilares, uma vez consolidados e decantados, devem resultar em instâncias e mecanismos específicos capazes de assegurar a efetividade do controle.

Em geral, são duas as instâncias de exercício do controle orçamentário e administrativo sobre os atos de gestão dos administradores públicos: o controle externo e o controle interno. O controle externo consiste na supervisão do uso dos recursos públicos financeiros e patrimoniais, bem como na supervisão dos atos de gestão dos pontos de vista da legalidade e da economicidade, a partir de uma perspectiva exterior à administração. O controle interno, por sua vez, é a fiscalização dos mesmos recursos e dos mesmos atos de gestão a partir

de uma perspectiva interior à própria administração, normalmente auxiliar ao controle externo.

O controle externo da administração pública tem por finalidade garantir a transparência nos atos de gestão e a adesão dos planos setoriais aos interesses nacionais. É exercido, normalmente, por parlamentos, tribunais de contas e controladorias. Em alguns poucos casos, como ocorre em Portugal e na Grécia, o controle externo é parte da estrutura do Poder Judiciário. O controle externo deve ter como valores essenciais de sua atuação a independência e a confiabilidade.

Cabe ao controle externo, normalmente apoiado pelo controle interno, atuar como guardião dos interesses públicos relativos às ações executadas com recursos públicos. Em especial no que se refere à defesa, tradicionalmente um tema distante do cidadão, as entidades de controle tendem a assumir a totalidade do papel controlador, o que torna ainda mais crítica sua responsabilidade perante a sociedade civil.

O controle interno, por sua vez, é exercido a partir de oficinas orgânicas da própria administração. Como o controle externo, existe para garantir a transparência no uso dos recursos, sendo sua atuação mais voltada para a garantia de cumprimento de leis e regras e tem, como elemento distintivo principal, a ação predominantemente preventiva. Essa ação preventiva se concretiza no assessoramento direto ao chefe maior da administração e aos diferentes setores desta. Seus valores mais importantes, como para o controle externo, são a independência e a confiabilidade. De acordo com o American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), os controles internos da organização devem atender aos seguintes requisitos:

- a) ter caráter prioritariamente preventivo, o que é essencial em questões de defesa, haja vista as características naturais de imprescindibilidade e estreita margem de erro permitido;
- b) estar voltado, permanentemente, para a correção de desvios em relação aos parâmetros estabelecidos, com vistas a assegurar a aderência das ações setoriais aos planos nacionais;
- c) prevalecer como instrumentos auxiliares de gestão, devendo auxiliar não somente a própria administração, mas também o controle externo no desempenho de sua ação fiscalizatória;

- d) estar direcionado para o atendimento a todos os níveis hierárquicos da administração, de forma a orientar a todos quanto à correção dos procedimentos a serem adotados.

PRINCÍPIO DA LEGITIMIDADE ORÇAMENTÁRIA

O orçamento é a concretização da vontade política do Estado. Até o momento em que esteja prevista no orçamento, em geral, a proposta política é apenas discurso. O mesmo ocorre em relação à defesa. Exceto por algumas especificidades, naturais a qualquer função governamental, o orçamento de defesa pode ser avaliado de acordo com os princípios orçamentários gerais: *unidade, universalidade, periodicidade, especialidade, exclusividade, equilíbrio, publicidade, precisão* e outros.

Um princípio orçamentário tem recebido atenção especial nos dias de hoje: o *princípio da legitimidade*. Esse princípio se refere à elaboração de forma legítima do orçamento aprovado e executado, ou seja, em obediência aos interesses nacionais e segundo a idéia socialmente aceita do que seja correto. No que se refere ao orçamento de defesa, a maior virtude do princípio da legitimidade é impulsionar o controle social sobre um tema normalmente afastado do cidadão comum. O controle social dos resultados alcançados pelas instituições governamentais é referenciado pelas entidades de fiscalização superiores e por pesquisas acadêmicas como ferramenta de consolidação da democracia e da eficiência no uso dos recursos públicos.

A legitimidade do orçamento de defesa é fundamental para a sua aceitação pelas autoridades legislativas e pela sociedade. Isso porque, diante da natural relação econômica entre recursos escassos e necessidades ilimitadas, a destinação de recursos à defesa pode estar obstaculizando a realização de despesas sociais esperadas pelo cidadão comum, único destinatário legítimo dos benefícios resultantes de qualquer despesa governamental. O Presidente Eisenhower, em 1953, lembrou que, à época, o custo de um bombardeiro moderno equivalia a uma escola em cada uma de trinta cidades, ou duas usinas elétricas, cada uma capaz de atender a 60 mil pessoas, ou a dois hospitais modernos inteiramente equipados. Um moderno navio contratorpedeiro, no dizer do mesmo presidente, equivaleria à construção de casas para mais de 8 mil pessoas. Em sua análise do orçamento militar estadunidense, Amos Jordan (1998) concluiu que o desenvolvimento de

um programa de defesa equilibrado e sua tradução em um orçamento de defesa aceitável para o Poder Legislativo e para a sociedade constitui um esforço fundamental e cada vez mais requerido em termos de políticas públicas. O que está em jogo, neste momento, é a legitimidade da destinação de recursos orçamentários ao setor defesa.

Por ocasião da realização do seminário internacional “Hacia la transparencia y calidad del proceso presupuestario en materia de seguridad y defensa”, em Manágua, Nicarágua, em dezembro de 2002, intensos debates foram conduzidos a respeito da geração de forma legítima dos orçamentos de defesa. Restou clara a absoluta necessidade de obediência às definições legais do processo orçamentário, de forma a estabelecer uma garantia institucional de aderência do planejamento de defesa aos interesses nacionais maiores. Da mesma forma, ficou assente que o Legislativo deve ter preponderância no processo de elaboração orçamentária, respeitadas as tecnicidades inerentes à política de defesa nacional. A legitimidade na elaboração do orçamento de defesa cria condições para a melhoria das relações civis-militares e para que todos os cidadãos sintam-se abrangidos pelas obrigações e pelos direitos relativos à defesa nacional (Tibiletti, 2002).

TRANSPARÊNCIA COMO DEVER

O dever de transparência deve ser entendido como um dever democrático que tem o administrador público de prestar contas de seus atos de gestão e do uso que faz do dinheiro público. A transparência não deve ser vista apenas como uma exigência dos órgãos controladores, mas como uma exigência social sobre o administrador. A situação não é distinta em relação à defesa. Os administradores do sistema de defesa devem prestar contas de seus atos como os demais administradores de recursos do Estado.

Em detalhado estudo, George Kopits (1997), diretor do Fiscal Affairs Department do Fundo Monetário Internacional, esforçou-se por verificar as principais causas do *déficit* de transparência que se verifica nos governos de alguns de países. A primeira causa a que se refere Kopits diz respeito à possível intenção de postergar ou negar a necessidade de um ajuste macroeconômico que seja necessário. Esse comportamento é particularmente observado em países cujos governos, por motivações

político-eleitorais ou de outra ordem, não querem reduzir o nível de investimentos realizados, mesmo diante de um desequilíbrio financeiro.

Outras possíveis causas identificadas por Kopits podem dizer respeito ao não-cumprimento de metas, à proteção de interesses particulares e à incapacidade técnica. No primeiro caso, o pesquisador remete-se à dificuldade em cumprir metas de política econômica, em especial metas quantitativas, o que poderia induzir os administradores a ocultar os resultados reais alcançados. A proteção de interesses particulares é identificada como uma questão central, em que diferentes grupos de interesse podem beneficiar-se da falta de transparência para obter privilégios específicos. Por fim, o baixo nível de capacitação técnica de operadores de projetos e programas governamentais, bem como do pessoal das entidades de controle e auditoria, pode inviabilizar a obtenção, análise e publicidade de informações tempestivas e confiáveis.

Neste trabalho, estende-se a importante análise de Kopits, acima apenas resumida, às especificidades do setor defesa. Traduzindo-se os conceitos e raciocínios envolvidos, chega-se ao que se define como prováveis causas do *déficit* de transparência no setor defesa. Apresentam-se, nesse sentido, a negação ou postergação de reformas na estrutura da defesa nacional, a falta de aderência entre os objetivos de defesa e os objetivos nacionais, a proteção de interesses corporativos, a proteção de interesses particulares, a incapacidade técnica e a cultura de defesa.

A negação ou postergação de reformas na estrutura da defesa diz respeito à intenção de ocultar do conhecimento público a necessidade existente ou iminente de reformas no setor defesa, notadamente as que afetem sua estrutura orçamentária. O setor defesa pode agir assim por receio de que a adoção de uma nova estrutura reduza-lhe a disponibilidade de recursos e impeça a continuidade de programas e projetos em andamento ou o início de outros novos.

A falta de aderência entre os objetivos de defesa e os objetivos nacionais refere-se ao distanciamento entre as ações implementadas no setor defesa e os interesses maiores da nação aos quais deveriam estar subordinadas. O setor defesa, naturalmente, não se inclinará a uma transparência maior nessas circunstâncias, haja vista a pesada crítica a que estaria exposto.

A proteção de interesses corporativos também pode estar na base de uma falta de transparência no setor defesa. Diz respeito à atitude

defensiva natural que caracteriza uma categoria de pessoal qualquer quando alvo de questionamentos capazes de reduzir-lhe as vantagens pessoais, em especial as de ordem pecuniária. Pode estar associada ou não à negação de reformas no setor defesa e distingue-se da proteção de interesses particulares por seu caráter difuso e coletivo.

A *proteção de interesses particulares* diz respeito à garantia de interesses pessoais, individuais, dissociados ou não dos interesses de categoria. Pode referir-se a interesses dos integrantes do setor defesa ou pessoas estranhas ao setor, mas que tenham interesses envolvidos, como no caso de fornecedores de material e prestadores de serviço.

Por fim, a *cultura de sigilo* pode ser definida como a indevida extensão das características sigilosas de determinados assuntos a outros que deveriam ser, aprioristicamente, de conhecimento generalizado. É comum no meio militar, haja vista o teor sigiloso de muitos assuntos tratados, o que, aliado a vícios de ordem comportamental ou à simples falta de atenção a critérios distintivos, pode resultar na exagerada atribuição de sigilo a assuntos ordinários.

No que se refere ao estabelecimento de regras de conduta e arranjos institucionais para a execução orçamentária e para o seu controle, a transparência desponta como, provavelmente, a mais importante característica desejável. Em geral, a clareza na definição dos arranjos institucionais, nas medidas e análises realizadas, bem como o acesso à informação, constituem elemento chave para o sucesso na implementação de políticas públicas.

Especificamente, para o setor defesa, a questão gravita ao redor do balanço (ou desbalanço) entre a necessidade de transparência e a necessidade de sigilo. Analisando o caso do Peru, Arlette Beltrán (2001) e outros pesquisadores apontam, justamente, a pouca disponibilidade de informação como um fator limitante para a análise adequada do orçamento da defesa nacional. De fato, o sigilo é característico de muitos dos assuntos militares, o que não deve ser esquecido. Contudo, a transparência é essencial para garantir eficácia e eficiência no uso do dinheiro público.

Em relatório dirigido ao Congresso dos Estados Unidos, em 2002, o *General Accounting Office (GAO)*, órgão de controle externo daquele país, remeteu-se a problemas de transparência na execução de despesas militares. De acordo com o GAO, dos mais de US\$ 29 bilhões despendidos entre 1991 e 2001 em operações não-convencionais no

estrangeiro, particularmente nas regiões dos Bálcãs e do Sudeste Asiático, cerca de US\$ 101 milhões foram gastos de forma indevida ou ineficiente. De acordo com a auditoria realizada, o principal fator a contribuir para o caráter questionável das despesas realizadas foi a falha de supervisão exercida pelas entidades fiscalizadoras, combinada com um baixo nível de conscientização dos próprios ordenadores de despesas. Em seu relatório, o GAO recomenda que se reforce a supervisão sobre a execução de gastos militares, com vistas ao incremento da transparência (Estados Unidos da América, 2002).

É normal que subsista alguma tensão entre a necessidade de preservar informações sensíveis do domínio público e as exigências do ambiente democrático, que demanda transparência nas decisões relativas à defesa. Contudo, não é razoável que o cidadão não possa saber o que ocorre nas diferentes áreas de atuação do governo por ele escolhido (claro, se em uma democracia!). O excesso de sigilo nos assuntos militares pode ser, em grande parte, percebido como resultado da já referenciada “cultura do sigilo”, o que traz, como consequência, a falta de critérios claramente definidos e de procedimentos orientados para a integração multidisciplinar.

O problema central consiste em definir o ponto de equilíbrio entre transparência e sigilo. É certo que, às vezes, os assuntos militares devem ter seu conteúdo protegido do conhecimento geral, como no caso da definição de novas táticas de combate, por exemplo. Mas não nos parece adequado, nem honesto, não permitir que a sociedade saiba quais são os objetivos de defesa que o Estado busca conseguir com os recursos destinados, quase sempre escassos. Os funcionários, os legisladores e, sobretudo, os cidadãos desejam (ou deveriam desejar) e necessitam saber a realidade sobre o uso do dinheiro público.

A transparência é fundamental para que o Estado possa atingir os propósitos públicos com economia e eficiência. Contudo, o Estado apresenta uma tendência natural a fechar-se, ocultar informação e incrementar os espaços discricionários para sua tomada de decisões. Em, especial, o setor defesa apresenta significativa tendência a esse fechamento, uma vez que já se encontra, normalmente, permeado por uma consolidada “cultura de sigilo”. É fundamental que se rompa com essa tendência ao fechamento e que, definindo-se o necessário equilíbrio entre sigilo e transparência, se incremente o acesso às informações da defesa nacional. A sociedade deve ter condições de escolher entre os bens acessíveis com os

recursos públicos e isso somente é possível se houver transparência na administração e se os órgãos controladores estiverem efetivamente envolvidos no esforço de demonstrar à sociedade a destinação real de seus tributos. Se falta transparência, então falta a ferramenta mais importante para que a sociedade possa escolher corretamente.

INDEPENDÊNCIA

Os órgãos de controle e seus auditores devem atuar sem impedimentos políticos, pessoais, externos ou organizacionais, para terem imparcialidade. No Brasil, as *Normas Profissionais de Auditor Independente* (Brasil, 1997) estabelecem que o auditor não pode deixar-se influenciar por fatores estranhos, preconceitos ou quaisquer outros elementos materiais ou afetivos de que resultem perda, efetiva ou aparente, de sua independência. Deve o auditor, de acordo com as mesmas normas, aplicar o máximo de cuidado e zelo na realização dos trabalhos e na exposição das conclusões, bem como ser de todo imparcial ao emitir sua manifestação.

A mesma noção encontra respaldo na doutrina estrangeira. De acordo com Robert Mautz (1987), da Illinois University, o processo por meio do qual o auditor chega a formar uma opinião pode ser descrito como resultado das seguintes considerações:

- a) identificação das informações a serem utilizadas na auditoria;
- b) avaliação quanto à importância relativa das informações coletadas;
- c) recolhimento de outras informações ou provas necessárias para fundamentar o posicionamento;
- d) avaliação das provas quanto à sua validade, adequação e suficiência;
- e) formação de opinião quanto à exatidão das informações.

Em cada um dos passos para formação de opinião, encontra-se latente a questão da independência. Se o auditor não estiver agindo de maneira absolutamente desassociada da exclusiva exigência de bom profissionalismo, se estiver envolvido psicologicamente ou afetivamente com a instituição auditada ou se estiver submetido a constrangimentos externos de qualquer natureza, seguramente as avaliações acima descritas sofrerão deturpações indesejáveis. Não por outro motivo, inclui-se a independência entre os valores fundamentais do controle.

A ação dos órgãos de controle e de seu pessoal não deve ser motivada por qualquer outra razão que não a de garantir informação real e adequada à sociedade sobre o que ocorre relativamente ao uso dos recursos públicos. Real porque a informação não terá qualquer valor se distanciada da realidade dos atos de gestão. Adequada porque, além de ser real, a informação obtida e disponibilizada pelos órgãos de controle deve haver recebido de seus especialistas o tratamento analítico que permita ao cidadão conhecer o impacto das despesas realizadas.

A questão da independência é crítica tanto no âmbito do controle externo quanto do controle interno. No controle externo, a independência é resultado de um verdadeiro desenvolvimento das idéias políticas e democráticas, segundo as quais o Poder Legislativo (ou Judiciário) possa ser efetivamente independente dos órgãos de gestão. No controle interno, um problema significativo é o resultante do conflito de lealdades que pode envolver os auditores. Como os órgãos setoriais do controle interno são parte componente da estrutura orgânica da administração fiscalizada, pode ocorrer que o auditor seja dividido entre o dever institucional de fiscalizar e o dever pessoal de apoiar o chefe, às vezes escapando a critérios razoáveis de controle².

Ao estabelecer-se um contraste entre os controles externos e internos, deve-se discutir a questão do grau de independência. Os auditores internos, por estarem inseridos na estrutura orgânica da mesma instituição que fiscalizam, devem-lhe lealdade. Contudo, como relembra Robert Mautz (1987), um bom grau de independência é perfeitamente compatível com a situação dos controles internos. Tudo dependerá, além das características de personalidade do auditor interno, do estabelecimento de um apropriado arranjo organizacional.

A independência do auditor é essencial para que a instituição fiscalizadora possa demandar transparência do administrador e garantir confiabilidade a suas decisões e relatórios. Ter boas relações com os administradores fiscalizados sem perder a independência no desempenho de suas funções é um dos grandes desafios que se apresentam aos auditores.

CONFIABILIDADE

A confiabilidade é a característica pela qual os órgãos de controle logram fazer de seu trabalho uma base efetiva para as ações de

toda a administração pública. É a característica mais crítica dos documentos disponibilizados pelas entidades fiscalizadoras. Juntamente com a independência, característica que opera em conjunto com a confiabilidade, é alçada à condição de valor fundamental das auditorias, no desenvolvimento de seus trabalhos.

Pode-se decompor a confiabilidade do controle exercido sobre os gastos públicos e atos de gestão em três partes, pelo menos. A primeira é a capacidade técnica conjunta da instituição controladora e de suas equipes de auditoria. Segue a questão do acesso a dados reais e, por fim, o componente relativo à imagem pública da própria entidade controladora.

A capacidade técnica da instituição controladora e de suas equipes de trabalho é fundamental para que os relatórios de auditoria possam ser recebidos pelos próprios auditores, pelos administradores supervisionados e sobretudo pelos cidadãos como instrumentos capazes de promover melhores resultados na gestão do dinheiro público. Não é necessário que somente um profissional com uma determinada formação técnica ou acadêmica conduza o trabalho de supervisão de um setor específico da ação estatal, mas é fundamental que a instituição controladora seja competente para, em conjunto, avaliar tecnicamente os atos de gestão.

Assim, em termos do controle e da supervisão do setor defesa, não é necessário que somente auditores que disponham de formação militar prévia conduzam auditorias nos sistemas de defesa. O que deve existir nos órgãos de controle é uma competência conjunta de todo seu quadro de pessoal, o qual deve ser constituído pelas mais diversificadas capacidades profissionais, para avaliar os atos de gestão dos integrantes do setor defesa do país. O caráter verdadeiramente multidisciplinar do pessoal e do material dos órgãos de controle constitui-se, hoje, em um dos mais importantes traços de qualificação dos órgãos de controle.³

O acesso a dados reais apresenta-se como outro aspecto essencial para a confiabilidade do controle. Como explicitado acima, quando discutida a questão da independência, a informação não terá qualquer valor se afastada da verdade dos atos de gestão. Jamais será confiável uma decisão ou um relatório de auditoria sobre o qual se possa levantar dúvidas sobre a verdade da informação apresentada. Essa é uma questão delicada da análise do setor defesa porque, se acaso não for obtido o esperado balanço entre transparência e sigilo, haverá uma

grande possibilidade de que os dados obtidos pelo órgão de controle não reflitam a realidade do que ocorre na defesa nacional.

Por fim, entre os componentes da confiabilidade do controle, há que se considerar a imagem pública da instituição controladora. Uma boa ou má imagem pública da instituição é decisiva para a confiança que as informações disponibilizadas pelo controle obterá junto aos diferentes setores. É importante deixar claro que há uma relação efetiva entre a imagem pública e a independência do órgão de controle e seus auditores.

INDEPENDÊNCIA, CONFIABILIDADE E OS CONTROLES INTERNOS MILITARES

Kurt Schrader, ao tratar da finalidade dos controles internos, afirma que a auditoria interna é a tarefa designada a avaliar de forma independente, dentro de uma organização, as operações contábeis, financeiras e de outros tipos, no sentido de prestar um serviço à administração. É um controle administrativo, cuja função é medir e avaliar a eficácia de outros controles. Ainda, o autor ressalta que o auditor interno deve preocupar-se com qualquer fase das atividades da organização, que possa ser de utilidade à administração e que “independência é a qualidade essencial para se obter resultados positivos no programa de auditoria interna” (Schrader, 1974).

Aplicados o conceito e as noções acima descritas ao controle interno do setor defesa, chega-se a alguns posicionamentos de grande interesse. O primeiro é que o controle interno da defesa, por ser eminentemente administrativo, deve estar permanentemente voltado para a melhoria das práticas contábeis, financeiras e de qualquer outra ordem. Outro posicionamento relevante é o de que o auditor interno da defesa deve preocupar-se com qualquer aspecto importante para o sucesso do setor defesa, o que representa, em termos práticos e doutrinários, escapar à supervisão eminentemente formal e realizar análises substantivas que permitam medir a eficácia e a eficiência do setor defesa. Por fim, como intensamente discutido neste breve ensaio, ressalta-se a independência com que devem agir os auditores internos militares, com vistas à consecução efetiva de seus propósitos e à garantia de confiabilidade de seu trabalho.

No caso dos controles internos das organizações militares podemos identificar, *a priori*, pelo menos dois possíveis problemas: a

subordinação hierárquica e a alta rotatividade de pessoal. O primeiro deles pode vir a comprometer a independência das posições emitidas pelos integrantes do sistema de controle interno e, ato contínuo, afetar sua confiabilidade. O segundo compromete, inicialmente, a qualidade das informações produzidas, com efeitos negativos sobre a confiabilidade, atingindo, em seguida, a independência. Os mesmos problemas podem ocorrer, sem dúvida alguma, no âmbito dos controles internos de organizações civis, mas é importante discuti-las em relação ao setor militar porque, haja vista as características e peculiaridades do meio castrense, esses problemas apresentam tendência à amplificação de seus efeitos.

A subordinação hierárquica nas Forças Armadas é (e deve ser) muito mais contundente do que no meio civil. Essa realidade, captável a partir da observação cotidiana das instituições castrenses e respaldada pela sociologia militar, está intimamente ligada à missão das forças em combate. Porém, quando se trata de realizar auditorias na própria instituição, a rígida vinculação hierárquica pode vir a constituir sério óbice. É duvidoso que, por exemplo, um setor de controle interno chefiado por um tenente-coronel, exerça rigoroso controle em relação a atos de gestão praticados por seu general comandante. O comprometimento da independência levaria, por consequência natural, ao comprometimento da confiabilidade.

Da mesma forma, a alta rotatividade de pessoal que caracteriza as instituições militares de vários países pode resultar na degeneração qualitativa do exercício do controle interno. Esse problema pode ser considerado mais grave do que o relativo à subordinação hierárquica. Isso porque a questão da hierarquia pode ser superada, em maior ou menor intensidade, com a escolha criteriosa de pessoas conscientes de seu dever profissional, o que não é muito complicado se considerado o elevado sentido de valor ético que normalmente domina a formação acadêmico-profissional dos militares. No entanto, por mais ético e competente que seja o soldado (o termo inclui os oficiais e graduados), certamente nada poderá fazer se, justamente no momento em que adquire a experiência necessária ao desempenho das atividades de controle, for retirado de suas atividades, por questões típicas da rotatividade militar e dos fluxos de carreira pertinentes. Isso porque o trabalho de controle constitui, em essência, uma atividade cujos padrões de qualidade decorrem diretamente da consolidação de conhecimentos e da incorporação pessoal diuturna de boas práticas auditoriais.

MECANISMOS DE CONTROLE E O PAPEL DO AUDITOR DE ESTADO

Ainda que, por vezes, apresentados com nomes diferentes, em geral, a auditoria de conformidade e a auditoria de desempenho são os mecanismos básicos de fiscalização de que se utilizam os controles externos e internos. A auditoria de conformidade consiste na verificação do cumprimento de leis e regras de gestão, os assuntos e estados financeiros. A auditoria de desempenho é bem mais ampla e consiste em avaliar o desempenho da organização face aos propósitos almejados, de acordo com critérios de eficácia e eficiência.

Em qualquer caso, subsiste um papel esperado do auditor de Estado, seja auditor do controle externo ou do controle interno. Na realidade, quatro papéis específicos podem ser identificados (Pollitt, 1999): juiz, avaliador, cientista e consultor. No papel de juiz, o auditor de Estado manifesta seu juízo acerca da gestão auditada, segundo as leis. Como avaliador, o auditor estabelece a medida do desempenho do administrador em sua gestão, de acordo com as políticas e regras administrativas. As informações disponibilizadas pelo auditor também são alvo da expectativa de uma busca de valor científico, o que é obtido via consistência metodológica. Por fim, espera-se que o auditor seja um consultor, capaz de orientar os administradores públicos, desenvolvendo uma ação de caráter eminentemente pró-ativo.

Em sua ação de controle sobre a defesa, o papel pró-ativo das entidades fiscalizadoras tem uma importância fundamental. A eficácia e a eficiência da defesa é garantida, sobretudo, quando da fase de planejamento. Uma vez que as forças de defesa são chamadas ao serviço de seu país em situações críticas, a ação posterior do controle pouco significa se isolada de um trabalho de previsão, no qual as ameaças à defesa e à segurança sejam projetadas e avaliadas.

INDICADORES DE DESEMPENHO

O uso de indicadores de desempenho pelos órgãos de controle tem recebido maior atenção na literatura especializada e é visto como um dos principais critérios de aferição da qualidade do exercício do controle. Hoje, entende-se que os indicadores de desempenho contribuem

decisivamente para a transparência nos atos de gestão. Uma diferença notável entre os países centrais e os países periféricos, em termos da avaliação dos orçamentos, consiste exatamente no desenvolvimento e no uso dos indicadores de desempenho (Petrei, 2002).

Os indicadores de desempenho incrementam a qualidade do trabalho desenvolvido no âmbito do controle porque vêm ao encontro de diferentes expectativas quanto à atuação dos auditores. Primeiramente, pode-se dizer que facilitam o intercâmbio multidisciplinar de informações, por reduzir elementos fundamentais de análise a uma perspectiva efetivamente comparável. Também, o uso de indicadores de desempenho contribui para estabelecer uma medida objetiva de aderência aos princípios orçamentários, permitindo uma avaliação mais imparcial do controle sobre a defesa. Como decorrência, pode-se dizer que os indicadores de desempenho incrementam a independência do controle, uma vez que permitem ao auditor enriquecer o importante campo das observações subjetivas, resultantes de sua experiência, com critérios de ordem predominantemente objetiva e técnica. Por fim, vale ressaltar que os indicadores, sobretudo quando fundamentados com o rigor das ciências econômicas e contábeis, contribuirão para o acima referenciado caráter científico que se espera dos trabalhos de auditoria, aumentando o nível de confiabilidade do controle exercido.

Thomas Scheetz (2002), pesquisador do Lincoln University College, apresenta uma proposta de indicadores de desempenho voltados para a medida da eficácia e da eficiência do setor defesa. De acordo com seus estudos, os dados quantitativos sobre gastos militares apresentados por diferentes fontes internacionais padecem de sérios problemas quanto à qualidade. Pode-se dizer que muitos problemas relativos à pobreza analítica das informações quantitativas da defesa são superáveis, ou pelo menos mitigáveis, se adotados indicadores de desempenho apropriados. Neste sentido, Scheetz apresenta uma extensa lista de propostas, das quais destacamos algumas:

- a) *Série anual de gastos militares por programa e por objeto de gasto econômico.* Apontado pelo próprio autor como o indicador mais útil para especialistas que desejem aprofundar e conduzir seus próprios estudos analíticos.

- b) *Série anual de gastos militares em dólares constantes*. Apontado como ideal para permitir comparações internacionais, porém, com o risco de apresentar distorções relativas ao câmbio entre moedas.
- c) *Gastos militares / gasto total da administração*. Permite análise da destinação de recursos entre diferentes setores da ação governamental e revela o poder histórico de *lobby* político-orçamentário de cada um desses setores.
- d) *Gasto militar por militar em serviço ativo*. Indicador parcial da qualidade bélica da força armada, pode ser um indicador deficiente se aplicado a um país com intensas dificuldades econômicas.
- e) *Custo de pessoal / gasto militar total*. Indicador de capacidade operativa e eficiência da força armada. Scheetz admite, como razoável referência, que o custo de pessoal de uma força armada deve manter-se em torno de 40% do gasto militar total.
- f) *Aquisições militares / gasto militar total*. Contribui para demonstrar a vontade política de manter a capacidade operativa efetiva da força armada.
- g) *Gasto de uma força armada / gasto total em defesa*. Indicador capaz de demonstrar a evolução do poder de *lobby* político-orçamentário de cada uma das forças armadas e as prioridades políticas efetivas no campo da defesa nacional;
- h) *Gastos militares / Produto Interno Bruto (PIB)*. Razão normalmente utilizada para estabelecer comparações internacionais. O Fundo Monetário Internacional e o Banco Mundial, no passado, remetiam-se ao percentual de 3% do PIB (no máximo) como uma relação razoável. Hoje, no entanto, tende-se a adotar como parâmetro de aceitabilidade o espectro de ameaças do país analisado;
- i) *Número de oficiais e graduados por aeronave*. Particularmente aplicável à Força Aérea, mas também válido para as demais forças que disponham de aviação orgânica, é considerado um indicador de desempenho da arma aérea, remetendo-se à condição operacional efetiva.

CONCLUSÃO

As instituições de controle devem atuar como elementos de conexão entre as expectativas da sociedade e as ações governamentais. Sustentado por, pelo menos, três fundamentos, a saber, necessidade de

assegurar o menor desvio possível entre as preferências dos cidadãos e as ações do Estado, exercício permanente de uma vigilância sobre os atos dos gestores públicos e necessidade de contar com um sistema informativo independente para aferir o cumprimento dos objetivos fixados, o controle deve cumprir o papel de supervisor da aplicação e do uso dos recursos públicos financeiros e patrimoniais. No que se refere ao setor defesa, quase sempre tratado de forma isolada da sociedade, os órgãos de controle têm sua responsabilidade incrementada..

O propósito mais importante dos órgãos de controle é garantir a transparência dos atos de gestão e a aderência das ações setoriais aos objetivos nacionais. Compete ao controle externo, apoiado pelo controle interno, agir como guardião dos interesses públicos em relação às ações executadas com recursos públicos. O controle interno, exercido a partir de setores orgânicos da própria administração, tem sua ação mais voltada para a garantia do cumprimento de leis e regras e tem, como elemento distintivo principal, a ação predominantemente preventiva.

O controle da defesa deve concentrar suas ações, de maneira cada vez mais decisiva, em termos de eficiência e eficácia. A análise do ponto de vista da legalidade e da adesão às regras continua essencial, sobretudo como elemento de garantia do controle civil sobre as forças armadas, mas o auditor não deve esquecer que esses elementos de controle são meios para chegar à análise do que é feito realmente com os recursos públicos investidos na defesa nacional.

Para obter os resultados desejados, os órgãos de controle devem ter como valores fundamentais a independência e a confiabilidade. Os órgãos de controle e seus auditores devem atuar sem impedimentos de qualquer tipo, para que sejam imparciais. A independência é essencial para que a entidade fiscalizadora possa demandar transparência do administrador e garantir confiabilidade a suas decisões e relatórios. A confiabilidade é a característica pela qual os órgãos de controle logram fazer de seu trabalho uma base efetiva para ações da administração pública.

Indicadores de desempenho incrementam a qualidade do trabalho desenvolvido no âmbito do controle. Facilitam o intercâmbio multidisciplinar de informações, contribuem para estabelecer uma medida objetiva de aderência dos atos de gestão aos princípios orçamentários e incrementam a independência do controle. Por fim, os indicadores, contribuem para o caráter científico que se espera dos

trabalhos de auditoria, aumentando o nível de confiabilidade do controle exercido.

BIBLIOGRAFIA

BELTRÁN, Arlette et alli. (2001), “El presupuesto fiscal del Perú”, in G. PATTILLO (org.). *Gasto y transparencia fiscal: Argentina, Chile y Peru*. Santiago, Universidad de Santiago de Chile.

BRASIL, Conselho Federal de Contabilidade (CFC). (1997), *Normas Profissionais de Auditor Independente - NBC P 1* (aprovada pela Resolução CFC nº 821, de 17.12.97), Brasília.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA, *General Accounting Office* (GAO). (2002), *Defense Budget: need to strengthen guidance and oversight of contingency operation costs*. Washington, DC, EUA: GAO-02-450.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA,. *General Accounting Office* (GAO). (1994), *Normas de Auditoría Gubernamental*. (Tradução da Controladoria Geral da República do Peru). Washington, DC, EUA.

JORDAN, Amos et alli. (1998), *American National Security*. Baltimore, The John Hopkins University.

KOPITS, George e SYMANSKY, Steven. (1998), *Fiscal Policy Rules*. Occasional paper nº 162. Washington, DC, International Monetary Fund.

KOPITS, George. (1997), *Calidad de Gobierno: Transparencia y Responsabilidad*. Buenos Aires, Argentina: Fundación Magri, 1997.

MAUTZ, Robert Kuhn. (1987), *Princípios de Auditoria*. (Tradução e adaptação técnica de Hilário Franco). 4ª edição. São Paulo, Atlas.

PETREI, Humberto. (2002), *Cuestiones de eficiencia en los presupuestos latinoamericanos: situación actual y perspectivas*. Washington, DC, Banco Mundial.

PETREI, Humberto. (1997), *Presupuesto y Control: pautas de reforma para America Latina*. Washington, DC, Banco Interamericano de Desenvolvimento.

POLLITT, Christopher et alli (1999), *Performance or compliance? Performance audit and public management in five countries*. Oxford, Oxford University Press.

RIBEIRO, Renato Jorge Brown. (2002), *Controle externo da administração pública federal no Brasil*. Rio de Janeiro: América Jurídica.

SCHRADER, Kurt F. (1974), “Finalidade da Auditoria Interna”, in F. UHL e J.T.F.S. FERNANDES, *Auditoria Interna*. 2ª edição. São Paulo, Atlas.

SCHEETZ, Thomas. (2002), *El presupuesto de defensa em Argentina: su contexto y una metodología de análisis*. Managua, Nicaragua: documento apresentado no seminário *Hacia la transparencia y calidad del proceso presupuestario em materia de seguridad y defensa*.

TIBILETTI, Luis Eduardo. (2002), *La conducción política de los asuntos de defensa y el presupuesto de las fuerzas armadas*. Managua, Nicaragua: documento apresentado

no seminário *Hacia la transparencia y calidad del proceso presupuestario en materia de seguridad y defensa*.

Notas

¹ Analista de Controle Externo do TCU, oficial da reserva da Marinha do Brasil. Possui mestrado em Ciência Política pela Universidade de Brasília e pós-graduação em Hidrografia pela Diretoria de Hidrografia e Navegação. Concluiu os cursos *Financial Analysis and Programming* pelo *International Monetary Fund Institute*, *Defense Planning and Resource Management* e *Defense Economics and Budgeting* pela *National Defense University*. Bacharel em Ciências Navais pela Escola Naval.

² De acordo com Renato Ribeiro “(...) o controle inserido na estrutura controlada tende a ser mais dependente e adotar uma postura de órgão consultor do Chefe do Poder ao qual está subordinado, por sua vez, o controle externo tende a ter mais independência e ... tende a ter uma postura mais corretiva do que de assessoramento aos órgãos fiscalizados” (Ribeiro, 2002).

³ O *General Accounting Office*, ao estabelecer as responsabilidades de seus auditores, remete-se à exigência de toda auditoria seja executada por pessoal que **em seu conjunto** possua a capacidade necessária para tanto (Estados Unidos da América, 1994).