

GRUPO I – CLASSE V – Plenário

TC 011.759/2016-0

Natureza: Relatório de Levantamento

Órgão/Entidade: Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União.

Interessado: Tribunal de Contas da União.

Representação legal: não há

SUMÁRIO: LEVANTAMENTO. FISCALIZAÇÃO REALIZADA EM CUMPRIMENTO AOS ACÓRDÃOS 3.608/2014 E 1.273/2015, AMBOS DO PLENÁRIO. OPORTUNIDADES DE MELHORIA NO PROCESSO DE CONVERGÊNCIA DOS PROCEDIMENTOS DA SECRETARIA FEDERAL DE CONTROLE-SFC ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE AUDITORIA INTERNA. POSSIBILIDADE DE COOPERAÇÃO E COORDENAÇÃO ENTRE TCU E SFC PARA REALIZAÇÃO DE AUDITÓRIAS FINANCEIRAS. RECOMENDAÇÕES. RETIRADA DA CHANCELA DE RESTRIÇÃO DE ACESSO ÀS INFORMAÇÕES CONTIDAS NOS AUTOS. CIÊNCIA AOS INTERESSADOS.

RELATÓRIO

Adoto, como relatório, o Relatório de Levantamento subscrito pela equipe da Secretaria de Controle Externo da Administração do Estado, vazado nos termos a seguir transcritos (doc. 99):

1. INTRODUÇÃO

1.1 Decisões originária e suas razões

Trata-se de Fiscalização, na modalidade Levantamento, aprovada pelas Portarias de Fiscalização 383/16 (peça 1) e 697/16 (peça 6), Fiscalis 172/2016, decorrente da deliberação do Acórdão 1.273/2015 – TCU – Plenário (TC 020.830/2014-9), que tratou da situação da governança pública em âmbito nacional do panorama da governança e gestão das aquisições em âmbito estadual, distrital e municipal; e do Acórdão 3.608/2014 – TCU – Plenário (TC 016.937/2012-0), que materializou a proposta de estratégia de fortalecimento da auditoria financeira no TCU.

1.2 Identificação do objeto

1. Por sua natureza peculiar, este trabalho possui dois objetos.

2. O primeiro objeto fiscalizado é a atividade de auditoria interna da Administração Direta do Poder Executivo Federal. Efetuou-se análise das competências da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), criada pelo Decreto 3.591/00, que atribuiu à SFC o desempenho das funções operacionais de competência do Órgão Central do Sistema, na forma definida no regimento interno, além das atividades de controle interno de todos os órgãos e entidades do Poder Executivo Federal, excetuados aqueles jurisdictionados às Secretarias de Controle Interno (Ciset) da Casa Civil, da Advocacia-Geral da União, do Ministério das Relações Exteriores e do Ministério da Defesa. A Lei 10.683/03 criou a Controladoria-Geral da União (CGU) e incorporou as funções já desempenhadas pela SFC. No entanto, em 2016, houve alteração na

legislação e as competências da antiga CGU foram transferidas para o Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União, mantendo a mesma sigla.

3. O segundo objeto é a capacidade para a realização de auditorias financeiras dos órgãos do sistema de controle interno. A necessidade de levantar informações acerca do tema surgiu devido à estratégia de fortalecimento da auditoria financeira no TCU para atender plenamente à competência constitucional e legal desta Corte. Entendeu-se, à época do Acórdão 3.608/2014-TCU-Plenário, que os órgãos do sistema de controle interno deveriam fazer parte da estratégia de auditoria financeira do Tribunal, pois, em princípio, seria função destes órgãos certificar as contas ordinárias, o que abrangeria tanto a regularidade dos atos de gestão quanto a exatidão dos demonstrativos contábeis.

1.3 Objetivo e Questões

4. O objetivo do presente levantamento é: a) investigar o comportamento da função auditoria interna na Administração Pública Federal; e b) levantar informações sobre a capacidade dos órgãos de controle interno do Poder Executivo Federal para a realização de auditoria das demonstrações financeiras de órgãos e entidades federais. Ressalta-se que o item 9.3.2 do Acórdão 3.608/2014 – TCU – Plenário (TC 016.937/2012-0) determinou a realização de levantamento da capacidade dos órgãos de controle interno dos três Poderes para a realização de auditoria das demonstrações financeiras de órgãos e entidades federais. No entanto, o presente levantamento se restringiu à **administração direta do Poder Executivo Federal** em função da complexidade, extensão e do tempo disponível para a realização do presente trabalho. Trabalhos posteriores do TCU abordarão os assuntos aqui tratados nos demais poderes e na administração indireta do Poder Executivo Federal.

5. A partir do objeto e do escopo do trabalho, foram elaboradas as seguintes questões:

1) As competências atribuídas à Secretaria Federal de Controle pela legislação nacional são compatíveis com os padrões internacionais da Auditoria Interna?

2) A atuação da Secretaria Federal de Controle está aderente com o exercício da atividade de Auditoria Interna conforme estabelecido nos padrões internacionais?

3) As competências atribuídas à SFC pela legislação nacional são compatíveis com a Auditoria sobre Demonstrações Financeiras, segundo os padrões internacionais?

4) A SFC dispõe de profissionais que possuem as competências técnicas para realização de Auditoria sobre Demonstrações Financeiras?

5) Quais trabalhos realizados pela SFC são compatíveis com trabalhos de Auditoria sobre Demonstrações Financeiras?

6) Em que medida é possível estabelecer coordenação e cooperação entre a SFC e o TCU para realização de auditorias financeiras?

1.4 Metodologia e limitações

6. Para a realização do presente levantamento, foram utilizados como principais fontes os normativos que regem o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, em especial o Decreto 3.591/2000. Foram também objeto de consulta a Lei 10.683/2003 e suas alterações, a Lei 10.180/2001 e suas alterações, e os Decretos 5.135/2004 e 8.189/2014. No âmbito do TCU, outras fiscalizações trataram de temas relacionados, como a produção de conhecimento de boas práticas de governança com foco na implementação de políticas públicas (TC 017.064/2013-9), o indicador para medir o grau de maturidade de entidades públicas na gestão de riscos (TC 011.745/2012-6), o processo TC 025.818/2008-4 (Acórdão 1.074/2009-TCU-Plenário), bem como outros documentos técnicos que tratam de questões pertinentes.

7. Foram aplicados diversos questionários a diferentes atores envolvidos no processo. Entre eles estão os Auditores e Técnicos Federais de Finanças e Controle (AFFC), os Assessores Especiais de Controle Interno (AECI) e Entidades de Fiscalização Superiores (EFS).

8. Foram realizadas entrevistas com os gestores e com especialistas para a coleta de informações e para o mapeamento de processos relevantes ao trabalho. Foi mapeado o processo de planejamento das Ações de Controle da SFC.

9. Diversos documentos foram coletados por meio de diligência aos gestores e a utilização de tais documentos no desenvolvimento dos achados e conclusões está referenciada no corpo deste relatório.

10. Além disso, foram realizados diversos painéis de referências com especialistas internos do TCU e uma apresentação para discussão dos achados com a alta administração da SFC. A versão preliminar do relatório foi encaminhada para os comentários da SFC. Em e-mail (peça 98), a SFC optou por não mandar os comentários, mas realizou algumas sugestões, incorporadas neste relatório. Vale ressaltar que as conclusões contidas neste relatório já foram apreciadas pela nova gestão da SFC, conforme e-mail à peça 98.

2. VISÃO GERAL E CARACTERIZAÇÃO DA PROBLEMÁTICA

2.1. A importância da convergência aos padrões internacionais de auditoria

11. A utilização de padrões é comum na vida cotidiana. Padronizar é submeter um processo a um modelo ou método. Com a padronização, existe a busca de meios para a realização de determinada tarefa ou mensuração de determinada variável.

12. A padronização facilita a execução de determinada tarefa, faz com que se use a mesma linguagem, o que facilita a compreensão, favorece a sincronia de diversos atores envolvidos e fornece direção para o desenvolvimento de novos caminhos e oportunidades.

13. No setor público brasileiro, caso interessante de padronização ocorreu com a Contabilidade Aplicada ao Setor Público. A Contabilidade no Brasil passou recentemente por um processo de padronização, que começou com a publicação da Portaria 184/2008 da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), viabilizando a convergência aos padrões internacionais de contabilidade.

14. Após a publicação da referida Portaria, inúmeras ações se sucederam para que o processo de convergência tivesse sucesso. Atualmente, pode-se dizer que o Brasil adota os padrões internacionais referentes às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (IPSAS) e às normas publicadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), já convergentes àquele padrão.

15. Com a auditoria, não é diferente. Uma contabilidade convergente aos padrões internacionais de contabilidade por certo demanda uma auditoria convergente aos padrões internacionais de auditoria.

16. No âmbito dos Tribunais de Contas, a convergência aos padrões internacionais de auditoria não é assunto novo, pois há vários anos já foi iniciado processo de alinhamento com as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (International Standards of Supreme Audit Institutions – Issai, em inglês) da Intosai.

17. As vantagens trazidas por essa convergência, ainda em processo, foram muito significativas, traduzidas em melhores processos internos, aumento no desempenho e nos ganhos de produtividade, padronização de procedimentos e de entendimentos, além de permitir que o Brasil esteja inserido nos grandes debates internacionais acerca da Auditoria.

18. Além disso, há a significativa melhora do processo de auditoria, que reflete as melhores práticas internacionais identificadas.

19. No âmbito da auditoria interna brasileira, os debates para a convergência às normas internacionais também já se iniciaram. Diversos órgãos de auditoria interna já estão se preparando para o novo paradigma.

20. Diferentemente dos Tribunais de Contas, a Auditoria Interna brasileira não utiliza as Issai (já que estas são aplicáveis apenas às Entidades Fiscalizadoras Superiores), mas sim a Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (International Professional Practices Framework – IPPF), publicada pelo Instituto dos Auditores Internos (IIA). O IPPF é, portanto, o padrão internacional no que se refere à Auditoria Interna.

Figura 1 – Normas Internacionais



Fonte: Elaboração pela equipe de fiscalização.

21. Nesse sentido, o Tribunal de Contas da União já proferiu diversos acórdãos recomendando a convergência aos padrões internacionais de auditoria interna, como por exemplo, o Acórdão 2.622/2015-TCU-Plenário e o Acórdão 1.273/2015-TCU-Plenário. Em relação a este último acórdão, a unidade técnica propôs encaminhamento no seguinte sentido:

Recomendar, com fulcro na Lei 8.443/1992, art. 43, inciso I, c/c RITCU, art. 250, inciso III, à Casa Civil da Presidência da República (em articulação especialmente com o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e com a Controladoria-Geral da União), ao Conselho Nacional de Justiça e ao Conselho Nacional do Ministério Público que:

[...]

279.1.4. Estabelecimento, ou aprimoramento, das unidades de auditoria interna, inclusive dos órgãos centrais do Sistema de Controle Interno de cada Poder, buscando garantir que:

279.1.4.1. Suas atribuições contemplem a avaliação da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança, não lhe cabendo conceber, implementar ou executar esses processos, pois são de responsabilidade dos gestores;

279.1.4.2. No caso de órgãos ou entidades que possuam unidades de auditoria interna em sua estrutura organizacional, estas se reportem administrativamente ao dirigente máximo da organização, e funcionalmente ao responsável pelo direcionamento estratégico e pela supervisão da organização, que pode ser um conselho de governança ou uma autoridade supervisora.

[...]

280. Recomendar, com fulcro na Lei 8.443/1992, art. 43, inciso I, c/c RITCU, art. 250, inciso III, à Controladoria-Geral da União que avalie a conveniência e oportunidade de aprimorar sua atuação, adequando sugestão contida nas boas práticas sobre o tema, a exemplo da Estrutura Internacional de Práticas Profissionais do Instituto de Auditores Internos (IPPF 1110 e 1110-1), de forma a dotar a estrutura dos órgãos da Administração Direta com unidades de auditoria interna que se reportem administrativamente ao dirigente máximo da organização (Ministro), e funcionalmente ao responsável

pelo direcionamento estratégico e pela supervisão da organização (Presidência da República), reporte funcional esse que pode ser delegado a própria Controladoria-Geral da União.

22. *Embora o Acórdão 1.273/2015-TCU-Plenário não tenha acolhido o encaminhamento proposto pela unidade técnica, considerou oportuno aprofundar a análise acerca da função auditoria interna no âmbito federal (item 9.5.8).*

23. *Este trabalho responde ao Acórdão supracitado, na medida em que avalia o comportamento da função Auditoria Interna no âmbito da Administração Direta do Poder Executivo Federal, segundo as normas internacionais.*

2.2 Objetivos, Riscos e Controles Internos em uma organização

24. *Formada uma organização, esta passará a buscar realizar aqueles objetivos para os quais foi criada. Com o crescimento da organização, é natural que esses objetivos sejam cada vez mais ambiciosos.*

25. *A boa prática administrativa amplamente respaldada na doutrina, é que esse processo de definir objetivos seja fruto de uma ampla reflexão, inclusive com a identificação de forças, fraquezas, ameaças e oportunidades que permitirão à organização alcançar seus objetivos.*

26. *A definição de um horizonte de planejamento também é importante, pois objetivos mais desafiadores tendem a ser realizados em um maior período de tempo.*

27. *Definidos os objetivos, a organização deve discutir como esses objetivos serão alcançados. E isso, por si só, é um grande desafio.*

28. *Há certos eventos que, se ocorrerem, impedem a organização de alcançar os seus objetivos. Estes eventos são denominados **riscos**. Um risco, se materializado, pode impedir a organização de atingir os seus objetivos.*

29. *Segundo o Instituto dos Auditores Internos (IIA, na sigla em inglês), riscos são: “A possibilidade de ocorrer um evento que venha a ter impacto no cumprimento dos objetivos. O risco é medido em termos de impacto e de probabilidade.”*

30. *Os riscos surgem das incertezas e podem ser entendidos como problemas ou desafios que precisam ser enfrentados no dia-a-dia das organizações. Correr riscos é uma atividade natural das organizações, visto que não existe ambiente completamente seguro e isento de riscos.*

31. *Entretanto, riscos são gerenciáveis (evitados, reduzidos ou eliminados). Um bom gerenciamento de risco permite que a organização, na busca por seus objetivos, possa estar vulnerável apenas a um certo nível de risco.*

32. *A propensão de uma organização a aceitar riscos é denominada “**apetite ao risco**”. Quanto maior for o apetite ao risco, mais a organização está disposta a aceitar os riscos envolvidos em sua atividade.*

33. *Os riscos são medidos em termos de impacto e probabilidade. Há riscos que são muito improváveis de se materializarem. No entanto, caso venham a ocorrer, causarão muito impacto na organização. Outros riscos podem ter uma quase certeza de materialização e, mesmo assim, exercerem nenhum ou quase nenhum impacto na organização.*

34. *De acordo com o seu apetite ao risco, a organização pode definir qual o nível de risco aceitável ao seu negócio. A partir daí, poderá identificar quais são os riscos relevantes para sua atividade e conseguirá classificar os riscos com base no impacto e probabilidade de cada um deles.*

35. O nível de apetite ao risco vai determinar como a organização se comportará em relação aos riscos identificados e classificados. Uma organização com alto apetite ao risco, pode decidir tratar apenas dos riscos com alta probabilidade de ocorrência e alto impacto, por exemplo. Já uma organização com menor apetite ao risco pode escolher gerenciar, adicionalmente, riscos com níveis de probabilidade e de impacto mais baixo.

36. Seja como for, após a organização ter definido o seu apetite ao risco, identificado os riscos relevantes para o seu negócio e ter classificado estes riscos em termos de probabilidade e impacto, é certo que ela deve assumir algumas posturas para reduzir as chances de esses riscos prejudicarem o atingimento dos objetivos da organização.

37. Os mecanismos que visam gerenciar os riscos, para torná-los mais palatáveis e minimizar seu impacto na organização são denominados “controles” ou “controles internos”.

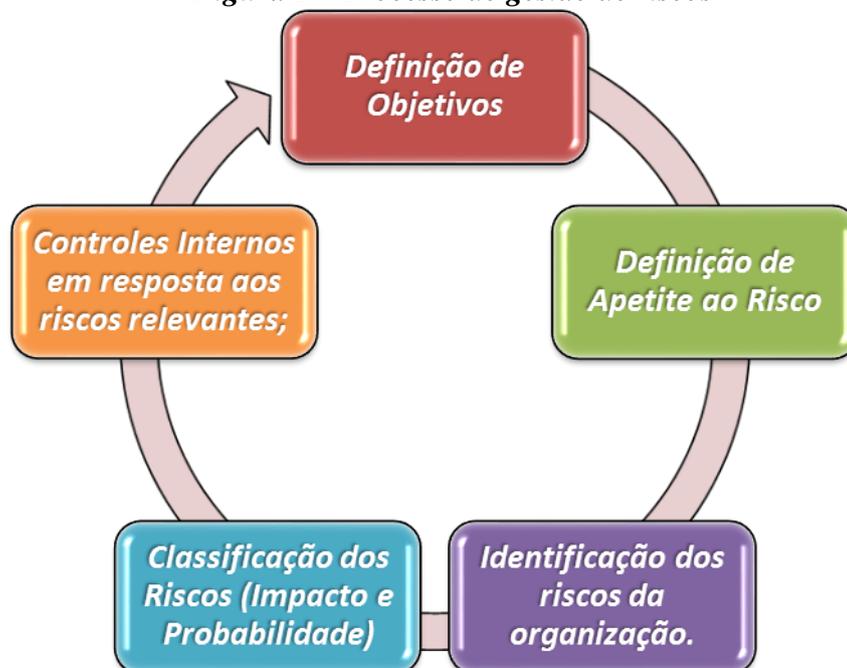
Segundo o IIA, “controle” pode ser definido como:

Qualquer ação tomada pela administração, conselho ou outras partes para gerenciar os riscos e aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos serão alcançados. A administração planeja, organiza e dirige a execução de ações suficientes para prover razoável certeza de que os objetivos e metas serão alcançados.

38. Portanto, os controles são estruturas fundamentais para permitirem que a organização alcance seus objetivos. Bons controles internos permitem que a organização reduza os riscos a níveis aceitáveis e, portanto, viabilizam o atingimento dos objetivos organizacionais.

39. No entanto, para que haja bons controles internos é necessário que esses controles sejam bem desenhados. No entanto, ter apenas um bom desenho de controles não é suficiente. Para que o controle interno seja capaz de mitigar o risco a um nível aceitável, o controle interno desenhado deve ser eficaz e funcionar adequadamente.

Figura 2 – Processo de gestão de riscos



Fonte: Elaboração pela equipe de fiscalização

40. A legislação brasileira adotou, em parte, essa definição de controles internos trazida pelo IIA.

41. A *Instrução Normativa STN 16/1991*, do Departamento de Tesouro Nacional, conceitua controle interno como sendo:

O conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizado com vistas a assegurar que o objetivo dos órgãos e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

42. A IN TCU 63/2010, a qual estabelece normas de organização e de apresentação dos relatórios de gestão que constituirão os processos de contas da Administração Pública Federal, define controles internos como sendo o “**conjunto de atividades, planos, métodos, indicadores e procedimentos interligados**, utilizado com vistas a assegurar a conformidade dos atos de gestão e a concorrer para que os objetivos e metas estabelecidos para as unidades jurisdicionadas sejam alcançados”.

43. O TCU, por meio das Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (NAT), define controle interno como:

Processo efetuado pela administração e por todo o corpo funcional, integrado ao processo de gestão em todas as áreas e todos os níveis de órgãos e entidades públicos, estruturado para enfrentar riscos e fornecer razoável segurança de que, na consecução da missão, dos objetivos e das metas institucionais, os princípios constitucionais da administração pública serão obedecidos e os seguintes objetivos gerais de controle serão atendidos:

(...)

44. Já a Instrução Normativa Conjunta CGU-MP nº 01/2016 considera “controles internos” como:

V - controles internos da gestão: conjunto de regras, procedimentos, diretrizes, protocolos, rotinas de sistemas informatizados, conferências e trâmites de documentos e informações, entre outros, operacionalizados de forma integrada pela direção e pelo corpo de servidores das organizações, destinados a enfrentar os riscos e fornecer segurança razoável de que, na consecução da missão da entidade, os seguintes objetivos gerais serão alcançados (...)

45. O que se pode depreender destes dispositivos é que o controle interno é uma ação, uma atividade, um procedimento. É um mecanismo para reduzir o risco da organização a um nível aceitável.

Controle interno é uma ação, uma atividade, um procedimento.

46. Além disso, é necessário ressaltar que o controle interno é de responsabilidade da gestão, pois é esta que deve gerenciar os riscos para obter maior probabilidade de atingir os seus objetivos.

O controle interno é de responsabilidade da gestão.

47. O gerenciamento de riscos e a implantação de controles internos é o paradigma vigente mundialmente. De fato, os países têm cada vez mais convergido a este modelo, que é seguido e incentivado por grandes organismos multilaterais como o Banco Mundial (Bird), o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), entre outros.

2.3. O modelo das três linhas de defesa

48. Mesmo que uma organização estabeleça corretamente objetivos, riscos e controles internos, problema comum se encontra em identificar os diversos atores que devem se envolver no gerenciamento de riscos e de controles.

49. Um trabalho coordenado deve ser exercido, de forma a garantir que os processos de riscos e de controles sejam conduzidos de forma a maximizar as possibilidades de a organização atingir seus objetivos.

50. Apenas a existência de riscos e controles não é suficiente, pois é necessário que os diversos grupos sejam orientados e coordenados de forma que não haja lacunas relevantes em controles nem retrabalho.

51. Nessa perspectiva, a clara definição de responsabilidades para cada grupo de profissionais envolvido no gerenciamento de riscos e controles é necessária, no sentido de que os recursos limitados sejam aplicados com eficiência e eficácia.

52. O modelo das três linhas de defesa contribui para a definição de responsabilidade e para a coordenação dos atores envolvidos nesse processo, conforme figura abaixo:

Figura 3 – As três linhas de Defesa



Fonte: Declaração de Posicionamento do IIA: As Três linhas de Defesa do Gerenciamento Eficaz de Riscos e Controles, 2013.

53. Todas as três linhas de defesa estão **dentro** da organização e compõem o seu **Sistema de Controle Interno**.

O Sistema de Controle interno de uma organização é formado pelas três linhas de defesa.

54. Cada linha, no entanto, desempenha um papel distinto no sistema de controle interno da organização.

55. A primeira linha de defesa é o controle da gerência, pois é o gestor que tem propriedade sobre os riscos. Os gestores são os responsáveis pelo estabelecimento de controles internos e por agir corretivamente para resolver qualquer lacuna ou deficiência em seus processos e controles.

56. Portanto, a gerência operacional é responsável por manter controles internos eficazes e conduzir o binômio risco/controle cotidianamente. Identificando, avaliando, controlando e mitigando os riscos, o gestor deve visar garantir que as atividades realizadas estejam de acordo com as metas e objetivos da organização e que os controles estabelecidos permitam a operacionalização do negócio da organização.

57. Além disso, cabe à primeira linha de defesa a supervisão da execução das atividades, por parte de seus funcionários, dos procedimentos aqui elencados. Os controles devem permitir a continuidade das operações mesmo diante de eventos inesperados.

58. A segunda linha de defesa é a supervisão de conformidade. Esta linha visa ajudar o desenvolvimento e o monitoramento dos controles da primeira linha de defesa.

59. Para isso, pode-se pensar em um comitê de gerenciamento de riscos que facilite a implementação de práticas eficazes de gerenciamento de riscos ou que monitore riscos específicos, como a não conformidade com leis e regulamentos aplicáveis.

60. A segunda linha de defesa também pode fornecer estruturas de gerenciamento de riscos, identificar mudanças no apetite ao risco da organização, fornecer orientações e treinamento sobre processos de gerenciamento de riscos, monitorar a adequação e a eficácia do controle interno, a precisão e a integridade do reporte e a resolução oportuna de deficiências, por exemplo.

61. A avaliação dos controles internos e do gerenciamento de riscos e da governança, é de responsabilidade da Auditoria Interna, constitui a terceira linha de defesa. Os auditores internos fornecem ao órgão de governança e à alta administração avaliações abrangentes.

62. A terceira linha de defesa possui a maior independência dentro da organização. Por isso, ela é capaz de prover a governança com avaliações sobre a eficácia da governança, do gerenciamento de riscos e dos controles internos.

63. A avaliação realizada pela auditoria interna cobre uma grande variedade de objetivos, incluindo a eficiência e a eficácia das operações; a salvaguarda de ativos; a confiabilidade e a integridade dos processos de reporte; e a conformidade com leis, regulamentos, políticas, procedimentos e contratos.

64. Além disso, a avaliação pode se estender aos elementos do Coso (ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento) e às diversas unidades de operação e função.

65. O estabelecimento da auditoria interna é um requisito de governança da organização. Por isso, é necessário que a terceira linha de defesa reporte a um nível alto na organização.

66. Além das 3 linhas de defesa, há também outras linhas. No entanto, estas outras linhas estão fora da organização e são compostas por auditores externos, reguladores e outros órgãos que podem influenciar a estrutura geral de governança e controle da organização, fornecendo avaliações independentes ou criando requisitos e normas aplicáveis.

2.4 Auditoria Interna e Auditoria Financeira

67. O objetivo deste capítulo é apresentar, de forma sistematizada, as informações mais relevantes sobre os temas auditoria interna e auditoria financeira.

2.4.1 Conceito de Auditoria Interna

68. O conceito de auditoria interna aqui adotado é baseado em padrões internacionais, seguindo o disposto no Acórdão 1.273/2015-TCU-Plenário. Dentre os conceitos existentes, destaca-se o fornecido pelo Instituto dos Auditores Internos (em inglês Institute of Internal

Auditors – IIA). O conceito fornecido pelo IIA segue o disposto na Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (em inglês International Professional Practices Framework - IPPF), para a qual auditoria interna é:

Uma atividade independente e objetiva de avaliação (assurance) e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia uma organização a realizar seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança.

69. A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (International Organization of Supreme Audit Institutions - Intosai), por meio da Declaração de Lima, diferencia serviços de auditoria interna, estabelecidos dentro dos órgãos e instituições governamentais, dos serviços de auditoria externa, os quais não fazem parte da estrutura organizacional das instituições a serem auditadas. Além disso, estabelece que os serviços de auditoria interna são necessariamente subordinados ao chefe do departamento no qual foram estabelecidos e, na maior medida possível, são funcional e organizacionalmente independentes no âmbito de sua respectiva estrutura constitucional.

70. As Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), por sua natureza, prestam serviços de auditoria externa (Issai I e Declaração de Lima), e uma de suas incumbências é ter um entendimento da entidade auditada e de seu ambiente, incluindo os procedimentos de controle interno que sejam relevantes para a auditoria (Issai 200 – item 85). Logo, as EFS devem determinar se, com base no trabalho de auditoria executado, identificaram deficiências de controle interno e, em caso afirmativo, devem comunicar tempestivamente por escrito essas deficiências significativas aos responsáveis pela governança (Issai 1265, itens 8 e 9).

71. Adicionalmente, a Norma Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores 100 (em inglês, International Standards of Supreme Audit Institutions 100 - Issai 100), que trata dos princípios internacionais de auditoria no setor público, explicita que os objetivos da auditoria interna e externa são diferentes, mas ambas promovem boa governança por meio de contribuições à transparência e ao accountability para o uso dos recursos públicos, bem como economicidade, eficiência e efetividade na administração pública.

72. Há outros conceitos que causam certa confusão, como “controle interno e externo”, “auditoria externa” e “unidade de controle interno”. O presente assunto já foi objeto de análise por meio do aviso 978-GP/TCU, de 9 de setembro de 2008, que resultou na elaboração do documento “Critérios Gerais de Controles Internos na Administração Pública: Um Estudo das Normas Disciplinadoras em Diversos Países”, de 17 de julho de 2009. No âmbito desse estudo, consideraram-se os conceitos de controle interno, controles internos e sistema ou estrutura de controle(s) interno(s) como:

(...) expressões sinônimas, utilizadas para referir-se ao processo composto pelas regras de estrutura organizacional e pelo conjunto de políticas e procedimentos adotados por uma organização para a vigilância, fiscalização e verificação, que permite prever, observar, dirigir ou governar os eventos que possam impactar na consecução de seus objetivos. É, pois, um processo organizacional de responsabilidade da própria gestão, adotado com o intuito de assegurar uma razoável margem de garantia de que os objetivos da organização sejam atingidos.

73. “Controle, em sentido geral, é uma ação tomada com o propósito de certificar-se de que algo se cumpra de acordo com o que foi planejado. A Constituição Federal de 1988 trata do conceito de sistema de controle interno de cada poder, que pode ser interpretado como um Conjunto de unidades técnicas articuladas a partir de um órgão central de coordenação, orientadas para o desempenho das atribuições de controle interno indicados na Constituição e normatizados em cada nível de governo” segundo Vieira (2005).

74. No entanto, não há consenso quanto aos conceitos de unidade de controle interno e auditoria interna. Unidade de controle interno é parte da gestão e do sistema ou da estrutura de controle interno da própria entidade e tem o papel de assessorar os gestores, com seu conhecimento especializado, na definição de estratégias para gerenciamento de riscos, na identificação e avaliação destes e na definição, implantação e no monitoramento de controles internos adequados para mitigá-los. A auditoria interna, por sua vez, é um controle da própria gestão que tem por atribuição medir e avaliar a eficiência e eficácia de outros controles. Importa destacar que não cabe à auditoria interna estabelecer estratégias para gerenciamento de riscos ou controles internos para mitigá-los, pois estas são atividades próprias dos gestores. Cabe-lhe avaliar a qualidade desses processos e oferecer consultoria aos gestores sobre os temas de gerenciamento de riscos, controles internos e governança.

75. Percebe-se que no Brasil não há clara utilização desses conceitos e a própria legislação é confusa. O Decreto 3.591/00 afirma que:

O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal visa à avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais, com as finalidades, atividades, organização, estrutura e competências estabelecidas neste Decreto.

76. A Instrução Normativa 01/01 trata de duas técnicas de trabalho que são auditoria e fiscalização. Ela conceitua primeiramente a atividade de **auditoria** isoladamente:

O conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal. Trata-se de uma importante técnica de controle do Estado na busca da melhor alocação de seus recursos, não só atuando para corrigir os desperdícios, a improbidade, a negligência e a omissão e, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências, buscando garantir os resultados pretendidos, além de destacar os impactos e benefícios sociais advindos.

77. Em seguida, ao tratar das unidades de auditoria interna das entidades da administração indireta, a norma conceitua **auditoria interna** como:

Um conjunto de procedimentos, tecnicamente normatizados, que funciona por meio de acompanhamento indireto de processos, avaliação de resultados e proposição de ações corretivas para os desvios gerenciais da entidade à qual está vinculada. Os trabalhos de auditoria interna são executados por unidade de auditoria interna, ou por auditor interno, especialmente designado para a função, e tem como característica principal assessoramento à alta administração da entidade, buscando agregar valor à gestão.

78. Ressalta-se que para fins da IN 01/01, unidade de auditoria interna é:

Aquela pertencente à estrutura organizacional de entidades da Administração Pública Federal Indireta ou aos entes paraestatais de cooperação com o Poder Público que realizam serviços sociais autônomos.

79. A Instrução Normativa Conjunta MP/CGU 01/16 trata do conceito de auditoria interna de forma já alinhada aos padrões internacionais, mas divergente em relação à legislação nacional. O conceito de **auditoria interna** previsto na IN é:

Atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia a organização a realizar seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, de controles internos, de integridade e de governança. As auditorias internas no âmbito da Administração Pública se constituem na terceira linha ou camada de defesa das organizações, uma vez que são responsáveis por proceder à avaliação da operacionalização dos controles internos da gestão (primeira linha ou camada de defesa, executada por todos os níveis de gestão dentro da organização) e da supervisão dos controles internos (segunda linha ou camada de

defesa, executada por instâncias específicas, como comitês de risco e controles internos). Compete às auditorias internas oferecer avaliações e assessoramento às organizações públicas, destinadas ao aprimoramento dos controles internos, de forma que controles mais eficientes e eficazes mitiguem os principais riscos de que os órgãos e entidades não alcancem seus objetivos.

80. Verifica-se, portanto, que a legislação nacional é demasiadamente extensa e que normas diferentes conceituam objetos idênticos de forma diferente, o que contribui para a falta de clareza acerca dos pontos tratados.

2.4.2 Papéis e competências da auditoria interna

81. De acordo com o IPPF, a missão da auditoria interna é aumentar e proteger o valor organizacional, fornecendo avaliação (assurance), assessoria (advisory) e percepção (insight) baseadas em risco. Alinhada ao conceito da atividade de auditoria interna, está a competência para avaliação de controles internos e prestação de consultoria para a organização com a finalidade de agregar valor e incrementar as operações organizacionais. Assim, a auditoria interna atua como terceira linha de defesa de acordo com o Instituto de Auditores Independentes (IIA), pois realiza avaliações sobre a eficácia da governança, do gerenciamento de riscos e dos controles internos, incluindo a forma como a primeira e a segunda linha de defesa alcançam os objetivos de gerenciamento de riscos e controle.

82. Ressalta-se que a primeira linha de defesa é composta pelo nível operacional que gerencia os riscos e tem propriedade sobre eles, enquanto a segunda linha consiste no monitoramento e na conformidade por um órgão ou departamento de controladoria da própria entidade, policiando os controles estabelecidos pelo nível operacional.

83. Quanto à posição hierárquica da auditoria interna, o IPPF, nos itens 1110 e 1111, estabelece as seguintes diretrizes:

O executivo chefe de auditoria deve reportar-se a um nível dentro da organização que permita à atividade de auditoria interna cumprir suas responsabilidades. O executivo chefe de auditoria deve confirmar junto ao conselho, pelo menos anualmente, a independência organizacional da atividade de auditoria interna.

O executivo chefe de auditoria deve se comunicar e interagir diretamente com o conselho.

84. As normas internacionais, no entanto, não são taxativas quanto à posição hierárquica da auditoria interna no organograma da entidade, mas somente estabelece que o auditor interno deve se reportar a um nível da entidade que lhe permita cumprir suas responsabilidades e deve também manter comunicação e interação diretamente a esse nível. Além disso, as normas internacionais não requerem que haja uma estrutura dentro da organização, mas, sim que a **atividade** de auditoria interna seja exercida dentro da organização. Seja como for, o fator posição hierárquica, juntamente com outros, contribuirão para a independência necessária ao auditor interno para realizar suas atividades.

2.4.3 Princípios que regem a auditoria interna

85. As orientações mandatórias do IPPF também estabelecem que para uma função de auditoria interna ser considerada eficaz, todos os Princípios Fundamentais para a Prática Profissional de Auditoria Interna devem estar presentes e atuantes com eficácia. São eles:

- a) Demonstrar integridade;
- b) Demonstrar competência e zelo profissional devido;
- c) Ser objetivo e livre de influências indevidas (independente);
- d) Estar alinhado com as estratégias, objetivos e riscos da organização;
- e) Estar apropriadamente posicionado e adequadamente equipado;
- f) Demonstrar qualidade e melhoria contínua;
- g) Comunicar-se com eficácia;

- h) *Prestar avaliações com base em riscos;*
- i) *Ser perspicaz, proativo e focado no futuro;*
- j) *Promover a melhoria organizacional.*

86. Além destas normas, vale ressaltar que a Intosai também estabelece guias para padrões de controle interno no setor público (Intosai Gov 9100), para evidenciação de efetividade dos controles internos (Intosai Gov 9110), sobre a independência da auditoria interna no setor público (Intosai Gov 9140) e sobre a coordenação e cooperação entre as entidades fiscalizadoras superiores e os auditores internos no setor público (Intosai Gov 9150).

87. Estas normas guiam a transição dos temas tratados da esfera privada para a esfera do setor público.

2.4.4 Auditoria Financeira

88. A Auditoria financeira concentra-se em determinar se a informação financeira de uma entidade é apresentada em conformidade com a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatório aplicável (Issai 100, 22).

89. De acordo com a Issai 1200, o objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários, o que é alcançado mediante a expressão de uma **opinião pelo auditor independente** sobre se as **demonstrações contábeis** foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável. Adicionalmente, o auditor independente tem o objetivo de **obter segurança razoável** de que as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro, possibilitando-o **expressar opinião** sobre as demonstrações contábeis (Issai 1200).

90. Segundo as Issais, os trabalhos de auditoria de demonstrações contábeis (também chamada de auditoria financeira) são trabalhos de asseguração (assurance) e tem por objetivo emitir uma opinião sobre a fidedignidade de uma determinada informação para um usuário que está **fora** da organização.

91. Por este motivo lhe é exigido que siga um rito metodológico rígido e que o auditor tenha independência suficiente em relação à gestão responsável pela informação, para não ser por ela influenciado. Esta independência é conseguida, não exclusivamente, mas principalmente, pelo fato da auditoria externa estar fora da estrutura organizacional da instituição. Portanto, premissa básica para o exercício de auditoria independente ou externa consiste na exigência de que a auditoria externa esteja fora da estrutura da organização auditada.

92. Caracterizada a auditoria financeira e seu objetivo, cumpre ressaltar o que não se caracteriza como auditoria financeira. De fato, nem toda análise sobre uma demonstração contábil ou sobre o sistema financeiro de uma entidade pode ser definida como auditoria financeira, mas apenas o trabalho que visa cumprir os requisitos tratados nos parágrafos 88, 89 e 90 deste relatório.

93. Portanto, pode-se concluir que não se constituem como auditoria financeira, por exemplos: análise vertical/horizontal de Demonstrações Contábeis, Inspeção em contas contábeis, conformidade no Sistema Integrado de Administração Financeira (Siafi), avaliação de controles contábeis, avaliação de fluxo de caixa.

Não constitui auditoria financeira: análise vertical/horizontal de Demonstrações Contábeis, inspeção em contas contábeis, conformidade no SIAFI, avaliação de controles contábeis, avaliação de fluxo de caixa, etc.

94. *Por certo que, em um trabalho de auditoria financeira, as análises indicadas no parágrafo anterior podem ser realizadas. Mas estas não se confundem com a definição e o objetivo da auditoria financeira. Ou seja, as análises podem se constituir em procedimentos de auditoria, que podem ou não ser utilizados nos trabalhos. Tais procedimentos, portanto, podem fazer parte do trabalho, mas não se confundem com seu objetivo.*

95. *Embora tenham sido feitas estas considerações, o item 9.3.2 do Acórdão 3.608/2014 – TCU – Plenário (TC 016.937/2012-0) determinou a realização de levantamento da capacidade dos órgãos de controle interno dos três Poderes para a realização de auditoria das demonstrações financeiras de órgãos e entidades federais.*

96. *É necessário, então, verificar se os “órgãos de controle interno” possuem as competências e condições essenciais, previstas nas normas internacionais, para obterem a responsabilidade de emitir opinião sobre as demonstrações financeiras.*

97. *Repise-se, no entanto, que o escopo do presente trabalho inclui somente a Administração Direta do Poder Executivo Federal.*

2.5. Auditoria Interna X Auditoria Financeira

98. *Para o propósito deste trabalho é importante diferenciar a auditoria interna da auditoria externa. O auditor interno e o externo possuem características diferentes, conforme demonstrado no quadro a seguir:*

Tabela 1 – Auditoria Interna x Auditoria Externa

<i>Auditoria Interna</i>	<i>Auditoria Externa</i>
<i>O estatuto de auditoria interna estabelece a posição da atividade de auditoria interna dentro da organização (IPPF 1000). O auditor interno é um funcionário da entidade.</i>	<i>Auditoria externa não faz parte da estrutura organizacional das instituições a serem auditadas (Declaração de Lima, Seção 3, item 1). A auditoria e o auditor externo não possuem vínculo empregatício com a empresa auditada.</i>
<i>Apesar do auditor ser independente em relação às pessoas cujo trabalho ele examina, ele é subordinado às necessidades e desejos da alta administração. Por isso, há um menor grau de independência.</i>	<i>Maior grau de independência, pois não possui vínculos com a entidade auditada.</i>
<i>Objetiva executar avaliação (assurance) e consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização (IPPF).</i>	<i>Auditoria Financeira objetiva aumentar o grau de confiança nas demonstrações por parte dos usuários mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações financeiras foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável (Issai 200).</i>
<i>A revisão das operações e do controle interno é principalmente realizada para desenvolver aperfeiçoamento e para induzir ao cumprimento de políticas e normas, sem estar restrito aos assuntos financeiros.</i>	<i>A revisão das operações e do controle interno é principalmente realizada para determinar a extensão do exame e a fidedignidade das demonstrações financeiras.</i>
<i>O auditor interno deve possuir conhecimento suficiente para avaliar o risco de fraude e a maneira com o qual é gerenciado pela organização (IPPF 1210.A2) A atividade de auditoria interna deve avaliar o potencial de ocorrência de fraude e como a organização gerencia o risco de fraude (IPPF 2120.A2).</i>	<i>Não é responsabilidade primária do auditor externo detectar fraudes ou erros, mas deve determinar se há responsabilidade de comunicar a ocorrência ou suspeita a um terceiro fora da entidade (Issai 1240).</i>
<i>Não há classificação por tipos de auditoria.</i>	<i>Executa auditoria de conformidade, financeira e operacional (Issai 100)</i>
<i>Não há obrigatoriedade de emissão de opinião.</i>	<i>Há obrigatoriedade de emissão de opinião na auditoria financeira (Issai 100).</i>
<i>Não há determinação específica do volume de testes, mas deve realizar testes da eficácia operacional dos controles, testes sobre a observância dos requisitos de regulamentação (Issai 1610).</i>	<i>Deve realizar volume de testes para obter evidência de auditoria suficiente e apropriada para proporcionar uma base razoável para expressar uma opinião no relatório do auditor (Issai 200).</i>

Fonte: Adaptado de ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. Auditoria: um curso moderno e completo. 7ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

99. Com base na Declaração de Lima (Issai 1), as EFS prestam serviços de auditoria externa. Logo, suas funções estão equiparadas às funções de auditoria externa descritas no quadro acima.

2.6. Caracterização da problemática

100. Tendo em vista os conceitos apresentados, cumpre ressaltar a problemática deste trabalho.

101. O conhecimento acerca dos conceitos trazidos pelas normas internacionais no que se refere a controles internos, gerenciamento de risco e auditoria interna permite identificar concepções diferentes dos mesmos conceitos tratados pela legislação nacional.

102. A título exemplificativo, se “controle interno” é um procedimento, uma ação, uma atividade, não faz sentido a utilização da expressão “órgão de controle interno”. Isto porque cada atividade administrativa possui um controle interno responsável por tratar o risco existente na atividade. Seja um simples controle de prazo, seja um controle para evitar fraude e corrupção.

103. Por definição, portanto, “controle interno” é uma atividade descentralizada e é impossível agrupar todos os controles internos em único órgão.

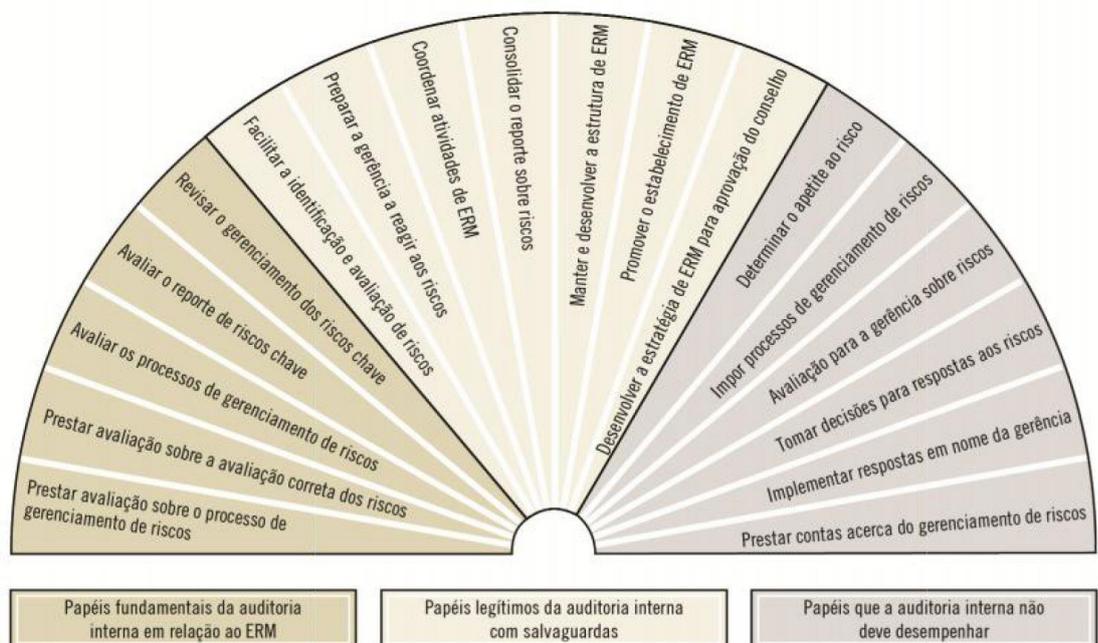
104. Uma outra problemática existente é a da responsabilidade pela implantação dos controles internos. Conforme preconizam as normas internacionais, unanimemente utilizadas no mundo todo, é de responsabilidade da gestão instituir controles internos, pois, assim, a própria gestão estará aumentando a probabilidade de atingir os objetivos estabelecidos.

105. A existência de um “órgão de controle interno” pode fazer com que o gestor não se sinta responsável pelo estabelecimento de controles internos, pois, na sua visão, existe um órgão de controle interno apenas para fazer isso.

106. Esse argumento, equivocado, é ouvido com frequência nas mais diversas fiscalizações conduzidas por este Tribunal. A gestão se exime da responsabilidade de controlar as suas atividades e monitorar os resultados de suas ações, pois entende que há um tal “órgão de controle interno” apenas para isso.

107. O quadro abaixo apresenta, de acordo com o IIA, as atividades típicas da auditoria interna, as atividades que podem ser exercidas pela auditoria interna em algumas situações e as atividades que não devem ser exercidas pela auditoria interna, entre elas implantar controles internos ou respostas a riscos:

Figura 4 – Papéis relacionados com a Auditoria Interna



Fonte: Instituto dos Auditores Internos do Brasil. IPPF – Guias Práticos - Avaliando a Adequação do Gerenciamento de Riscos usando a ISSO 31000.

108. Além do problema de gestão criado, esse tipo de pensamento influencia leis e regulamentos, que passam a atribuir a um outro órgão a responsabilidade pelo controle de determinado programa ou política. Responsabilidade esta que deveria ser do gestor, já que é ele quem estabelece os objetivos.

109. Com efeito, constitui prática legislativa recorrente inserir, usualmente ao final dos normativos, artigo-padrão atribuindo aos tais “órgãos de Controle Interno” a competência de zelar pelo cumprimento dos dispositivos neles arrolados, conforme exemplificado nos normativos dispostos a seguir:

Decreto 7.768/2011, art. 7º - À Controladoria-Geral da União e aos demais órgãos integrantes do Sistema de Controle Interno incumbe zelar pelo cumprimento do disposto neste Decreto, bem como responsabilizar os dirigentes e os servidores que praticarem atos em desacordo com as disposições nele contidas.

Decreto 7.468/2011, art. 7º - À Controladoria-Geral da União e aos demais órgãos integrantes do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal incumbe zelar pelo cumprimento do disposto neste Decreto, bem como responsabilizar os dirigentes e os servidores que praticarem atos em desacordo com as disposições nele contidas.

Decreto 2.451/1998, art. 22 – Aos órgãos setoriais, seccionais e regionais do Sistema de Controle Interno incumbe zelar pelo cumprimento do disposto neste Decreto, bem como responsabilizar os dirigentes e os servidores que praticarem atos em desacordo com as disposições nele contidas.

Decreto 7.689/2012, art. 8º - Cabe à Controladoria-Geral da União e aos demais órgãos integrantes do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo federal zelar pelo cumprimento do disposto neste Decreto, e adotar as providências para a responsabilização dos dirigentes e dos servidores que praticarem atos em desacordo com as disposições nele contidas.

Decreto 6.932/2009, Art. 17. Cabe à Controladoria-Geral da União e aos órgãos integrantes do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal zelar pelo cumprimento do disposto neste Decreto, bem como adotar as providências para a responsabilização dos dirigentes e dos servidores que praticarem atos em desacordo com as disposições aqui estabelecidas.

110. A referida prática, além de constituir-se em esforço pouco eficaz, em face da impossibilidade operacional de que os tais “órgãos de controle interno” verifiquem o cumprimento dos artigos de toda a legislação pátria, transmite a percepção ao gestor de que, em termos práticos, zelar pelo cumprimento da norma não constitui competência própria. Da mesma forma, as competências afetas à avaliação dos resultados da gestão, a responsabilidade por conceber, implantar, manter e monitorar controles internos para assegurar o cumprimento das normas supramencionadas também é de responsabilidade da administração da organização pública. Afinal, “administrar” significa planejar, dirigir, organizar e **controlar**.

111. Uma terceira problemática associada à mesma questão diz respeito aos “órgãos de controle interno”. Se esta denominação não é adequada a esses órgãos, qual seria a denominação adequada?

112. Interessante notar que os artigos 70 e 74 da Constituição Federal não mencionam a expressão “órgãos de controle interno”, mas, sim, a “sistema de controle interno”. A expressão usada pela Constituição Federal, portanto, se refere a um conceito bem mais amplo, que o usualmente adotado, abrangendo, portanto, todas as três linhas de defesa.

113. No entanto, considerando que o art. 70 da Carta Magna atribuiu a responsabilidade de fiscalização ao Sistema de Controle Interno (e não aos “órgãos de controle interno”), pode-se perguntar quem no Sistema de Controle Interno possui os requisitos necessários para exercer tal “fiscalização”.

114. As normas internacionais sustentam que a avaliação de controles internos é de responsabilidade da Auditoria Interna, pois a ela cabe a tarefa de verificar e testar a eficácia dos controles internos da organização e avaliar os processos de gerenciamento de riscos e de governança. Esta atividade é a que chega mais próximo de uma “fiscalização”, considerando o conceito de Sistema de Controle Interno (composto pelas três linhas de defesa de uma organização).

115. Portanto, aos tais “órgãos de controle interno” melhor lhes caberia a denominação de “órgãos de auditoria interna”, pois a eles cabe a atividade de avaliação de controles internos em suas mais diversas vertentes (sistemas contábeis, financeiros, patrimoniais, orçamentários e de operações).

116. Resta saber, no entanto, se a legislação brasileira atribuiu a estes órgãos competências relacionadas ao exercício da atividade de auditoria interna e se essas competências seriam compatíveis com o que se entende por auditoria interna, segundo as normas internacionais.

117. Igualmente importante é verificar quem possui a responsabilidade pelo exercício da auditoria financeira, ou seja, se estaria dentro da atuação da auditoria interna, ou da auditoria externa, a responsabilidade pela emissão de opinião sobre os demonstrativos contábeis mediante trabalhos de asseguarção.

3. RESULTADOS

3.1 A Função de Auditoria Interna

Questão 1) As competências atribuídas à Secretaria Federal de Controle pela legislação nacional são compatíveis com os padrões internacionais da Auditoria Interna?

118. As competências atribuídas à Secretaria Federal de Controle Interno pela legislação nacional são compatíveis com os padrões internacionais da auditoria interna.

119. Inicialmente, registre-se que para a Organização Internacional de Entidades Superiores de Fiscalização (Intosai), conforme Declaração de Lima, seção 3, os serviços de auditoria interna são estabelecidos dentro dos órgãos e instituições governamentais, enquanto os serviços de auditoria externa não fazem parte da estrutura organizacional das instituições a serem auditadas.

120. Assim, os serviços de auditoria interna são necessariamente subordinados ao chefe do departamento no qual foram estabelecidos. No entanto, eles são, na maior medida possível, funcional e organizacionalmente independentes no âmbito de sua respectiva estrutura constitucional (Intosai, Declaração de Lima, Seção 3, item 2).

121. Para esse organismo internacional de auditoria, a Entidade Fiscalizadora Superior, como uma instituição de auditoria externa, tem a tarefa de verificar a eficácia da auditoria interna. Se a auditoria interna for considerada eficaz, esforços serão empreendidos, sem prejuízo do direito da Entidade Fiscalizadora Superior de realizar uma auditoria geral, no sentido de garantir a mais adequada divisão ou designação de tarefas e cooperação entre a Entidade Fiscalizadora Superior e a auditoria interna (Declaração de Lima, Seção 3, item 3).

122. Dessa forma, o Tribunal de Contas da União, como Entidade Fiscalizadora Superior, presta serviços de auditoria externa, com mandato constitucional dotado de características típicas de instituição de auditoria independente.

123. Noutra perspectiva, a Secretaria Federal de Controle Interno, órgão de auditoria interna, pertence à estrutura do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria Geral da União (CGU), que, por sua vez, é hierarquicamente subordinado ao Chefe do Poder Executivo. Isso, tendo em vista que o Poder Executivo é exercido pelo Presidente da República, auxiliado pelos Ministros de Estado, e que este deve apresentar ao Presidente relatório anual de sua gestão no Ministério (CF/1988, arts. 76 e 87, III).

124. Entretanto, em convergência ao que é preconizado internacionalmente, como verificado por este levantamento, a Secretaria Federal de Controle Interno, que exerce a função

de órgão central da atividade de auditoria interna do Poder Executivo é, na maior medida possível, funcional e organizacionalmente independente no âmbito de sua respectiva estrutura constitucional.

125. Apesar de integrar a estrutura do Poder Executivo, o órgão de auditoria interna em questão deve atuar em harmonia e de forma coordenada com o órgão de auditoria externa, como preconizado pelos arts. 2º e 74, IV, da Constituição Federal, e pelo art. 6º, II, do Decreto-Lei 200/1967, e em convergência com a necessidade de garantir a mais adequada divisão ou designação de tarefas e cooperação entre a instituição auditora interna e a auditora externa, atendendo o que preconiza a Declaração de Lima (Seção 3, item 3).

126. A auditoria interna e a auditoria externa da Administração Pública Federal devem, portanto, estabelecer permanente harmonização e coordenação de suas atuações (arts. 2º, 70, caput, 74, IV, da CF/1988 e art. 6º, II, do Decreto-Lei 200/1967).

127. Para analisar o funcionamento da auditoria interna da administração federal, importa ainda considerar que o Ministro de Estado ou autoridade equivalente é o responsável pela orientação, coordenação e supervisão dos órgãos e entidades na sua área de competência (art. 87, I, da CF/1988), e que a auditoria é atividade auxiliar da mais alta relevância para a supervisão ministerial.

128. Destaca-se que o cumprimento dessa obrigação constitucional de supervisão a cargo de cada Ministro de Estado, segundo o art. 25 da Lei Orgânica da Administração Federal (Decreto-lei 200/1967), visa, entre outras finalidades, assegurar a observância das normas, avaliar o comportamento administrativo dos órgãos supervisionados, fiscalizar a aplicação e utilização dos dinheiros, valores e bens públicos, acompanhar os custos globais de programas setoriais de governo, fornecer ao órgão próprio os elementos necessários à prestação de contas do exercício financeiro.

129. A supervisão do Ministro de Estado expressa-se também por meio de pronunciamento a respeito da tomada de contas a que todo ordenador de despesa está sujeito, a ser realizada pelo órgão de contabilidade e verificada pelo órgão de auditoria interna, antes de ser encaminhada ao Tribunal de Contas da União (arts. 81 e 82, do DL 200/1967).

130. A auditoria interna do Poder Executivo deve, portanto, auxiliar o Ministro de Estado a exercer a supervisão ministerial e a responder acerca de sua gestão perante o Presidente da República e o controle externo (arts. 76 e 87, parágrafo único, I e III, da CF/1988, arts. 1º, 2º, 13, 20 e 82, do Decreto-Lei 200/1967 e art. 52, da LOTCU).

*131. Assim sendo, no Poder Executivo Federal, a atividade de auditoria é prevista para auxiliar **internamente** cada Ministério, sendo primordial para a supervisão ministerial, essencial para o mister da alta administração pública (arts. 4º, I, e 30, § 1º, 81 e 82, do Decreto-Lei 200/1967 e art. 52, da LOTCU).*

132. As responsabilidades inerentes à supervisão dos órgãos e entidades da administração federal evidenciam, assim, como o bom e regular funcionamento da auditoria interna é relevante para a alta administração de cada Ministério.

133. Relativamente a sua organização, a auditoria interna do Poder Executivo foi estruturada em sistema, com coordenação central, quando do advento da atual lei orgânica da administração federal. Desse modo, a auditoria, em coerência com outras atividades auxiliares que necessitam de coordenação central por serem comuns a todos os ministérios, foi organizada em sistema, com órgãos próprios e com instituição de órgão central (arts. 13, “c”, 23, § 3º e 30, do Decreto-Lei 200/1967).

134. *O chefe do órgão central do sistema é responsável pelo fiel cumprimento das leis e regulamentos pertinentes e pelo funcionamento eficiente e coordenado do sistema, que integra também órgãos setoriais (arts. 13 e 30, do DL 200/1967).*

135. *Entretanto, atualmente a auditoria interna é exercida por órgão central, sem órgão setorial de auditoria na estrutura de cada ministério, para auxiliar o Ministro de Estado no exercício da orientação, coordenação e controle das atividades dos órgãos que lhe sejam subordinados ou vinculados (arts. 20, parágrafo único, 21, 22, I, e 23, II, do DL 200/1967).*

136. *Essa ausência de órgão de auditoria interna na estrutura de cada ministério não afastou a incumbência da auditoria de contas, que está sendo realizada diretamente pelo órgão central, para os fins da supervisão ministerial e encaminhamento das contas a este Tribunal de Contas.*

137. *Quanto ao auxílio do órgão de auditoria interna aos Ministros de Estado em relação às demais responsabilidades inerentes à supervisão ministerial, conforme verificado em entrevistas conduzidas por esta equipe, o apoio depende mais da demanda e receptividade de cada Ministro, tornando o funcionamento da auditoria interna sem uniformidade na administração direta do Poder Executivo Federal, pois cada Ministro de Estado percebe a Auditoria Interna de forma diferente.*

138. *Ressalta-se, todavia, que a Secretaria Federal de Controle Interno do CGU, como órgão de auditoria interna, verifica as contas e emite relatório e certificado de auditoria, bem como parecer do dirigente de controle interno, para apoio ao pronunciamento do Ministro de Estado responsável pela supervisão (art. 81, do DL 200/1967; arts. 9º, I, e 52, da Lei 8.443; art. 24, da Lei 10.180).*

139. *Quanto a sua função de órgão central do sistema de auditoria interna do Poder Executivo Federal, a Secretaria Federal de Controle Interno do CGU é instituição sucessora da antiga Inspeção-geral de Finanças do Ministério da Fazenda, prevista no Decreto-Lei 200/1967. Trata-se de linha sucessória institucional, como órgão central do sistema responsável pela atividade de auditoria interna, que incluiu sucessivamente a Secretaria Central de Controle Interno (Secin/Seplan: Decreto 84.362/1979), a Secretaria do Tesouro Nacional (STN/Ministério da Fazenda: art. 1º, I, do Decreto 92.452/1986) e Secretaria Federal de Controle/Ministério da Fazenda (Medida Provisória 480/1994).*

140. *Destaca-se que, nessa linha sucessória, o sistema de auditoria até a instituição da Secretaria Federal de Controle, em 1994, teve como órgão central o mesmo responsável pelos sistemas de contabilidade e administração financeira, que, por sua vez, nesse momento, já estava a cargo da STN/Ministério da Fazenda.*

141. *Observe que o Decreto 92.452/1986 referiu à STN, como órgão central de controle interno, cabendo-lhe, sobretudo, a orientação normativa, a supervisão técnica e a fiscalização dos órgãos setoriais do sistema de auditoria (art. 5º, parágrafo único). A STN, nesse momento, era órgão central dos sistemas das três atividades auxiliares da alta administração do Poder Executivo que se evidenciavam com forte coesão entre si, a administração financeira, a contabilidade e a auditoria.*

142. *Entretanto, por meio da MP 480/1994, o sistema de auditoria foi segregado dos sistemas de administração financeira e contabilidade, resultando na criação da Secretaria Federal de Controle, à qual se incumbiu funções de coordenação da auditoria e manteve os sistemas de administração financeira e de contabilidade a cargo da STN.*

143. *A MP 480/1994 institucionaliza o sistema de controle interno, considerando como seus integrantes os órgãos incumbidos de administração financeira e contabilidade, a STN, e de*

auditoria, a SFC. Também insere as unidades de controle interno dos ministérios militares, da Secretaria Geral da Presidência da República e do Ministério das Relações Exteriores, como órgãos setoriais. Como órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo, essa Medida Provisória designou o Ministério da Fazenda.

144. Assim, em que pese a institucionalização do sistema de controle interno, segundo entendimento expresso nessa MP 480/1994, as atividades auxiliares de administração financeira, de contabilidade e de auditoria são atividades componentes do sistema de controle interno.

O Sistema de Controle Interno era composto pelas atividades de administração financeira, contabilidade e auditoria.

145. A respeito das referidas atividades de controle, o entendimento encontra guarida na diretriz expressa na “Lei orgânica” da administração pública federal (Decreto-Lei 200/1967), que estatui que o controle seja exercido **em todos os níveis e em todos os órgãos**, sendo os órgãos próprios do sistema de auditoria apenas um elemento desse “sistema de controle”, visto que o art. 13 dessa legislação atribui responsabilidade pelo controle também a outros agentes e órgãos.

146. Assim, o sistema de auditoria interna está contido no sistema de controle interno da administração pública, gerando estranheza internacional a brasilidade consistente em considerar os órgãos de auditoria interna como equivalentes ao controle interno, que, por sua vez, se trata de atividade difusa na administração.

147. Nesse sentido, a fiscalização contábil, orçamentária, financeira, operacional e patrimonial, prevista no art. 70 da CF/1988, não exclui outras atividades e procedimentos que, de forma integrada, podem compor o controle interno da administração pública federal. Afinal, o controle consiste em serviço difuso e multiforme na administração e deve ser exercido em todos os níveis e em todos os órgãos (art. 70, da CF/88; art. 13, do DL 200/1967).

148. O art. 70 da CF/1988 c/c o art. 13 do DL 200/1967 estabelece, então, o arcabouço jurídico para a teoria das linhas ou camadas de defesa, pois **o sistema de controle interno a que a Constituição Federal se refere não é o que se entende atualmente por Sistema de Controle Interno**. A Constituição Federal se refere às atividades de administração financeira, contabilidade e auditoria.

O Sistema de Controle Interno a que a Constituição Federal se refere não é este que está presente no atual cenário jurídico.

149. De forma diversa, a Lei 10.180/2001 prevê que as seguintes atividades do Poder Executivo Federal serão organizadas sob a forma de sistema: (i) administração financeira, (ii) contabilidade federal, (iii) controle interno e (iv) planejamento e orçamento federal (art. 1º). Cria assim um “sistema de controle interno” do qual são excluídas atividades auxiliares como a contabilidade. O que seria a contabilidade senão um instrumento de controle patrimonial?

150. A Lei 10.180/2001 define a Secretaria Federal de Controle Interno como órgão central do sistema de controle interno, atribuindo-lhe competência para atuar em todos os órgãos do Poder Executivo Federal. Desse modo, ao vincular a Secretaria Federal de Controle

Interno como órgão central do sistema previsto na Constituição, abandona-se a clareza da organização do sistema de auditoria interna.

151. *Isto ocorre pois passa-se a definir o Sistema de Controle Interno com base nos órgãos que o compõem e não de acordo com o sentido original da Constituição Federal, no qual o Sistema de Controle Interno é composto por **atividades**.*

152. *O sentido original da expressão “Sistema de Controle Interno” permite total aderência às normas internacionais, no sentido de que a auditoria interna é atividade componente do sistema de controle interno, tal qual demonstra o modelo das três linhas de defesa.*

153. *No entanto, interpretação diversa, dada pela Lei 10.180/2001, restringiu o conceito original de Sistema de Controle Interno a um mero sistema de auditoria interna.*

154. *Infere-se, portanto, que, o sistema de “controle interno” estabelecido pela Lei 10.180/2001, não contempla o conceito de linhas de defesa e o compartilhamento das atribuições de controle interno entre o sistema de auditoria interna e outros agentes e órgãos conforme a diretriz estabelecida pelo Estatuto da Reforma da Administração Federal (DL 200/1967);*

155. *A Lei 10.180/2001 cria uma identidade entre Sistema de Auditoria Interna e Sistema de Controle Interno, colocando como órgão central do Sistema de Controle Interno a SFC, o órgão de auditoria interna, sem regulamentar o planejamento e a coordenação da atuação dos demais agentes e órgãos incumbidos do controle interno da Administração Pública Federal.*

A Lei 10.180/2001, contrariando a CF, cria uma identidade entre Sistema de Auditoria interna e Sistema de Controle Interno.

156. *Separadamente do sistema de controle interno, na Lei 10.180/2001, a STN é designada **órgão central do sistema de administração financeira** (art. 11) e do **Sistema de Contabilidade Federal** (art. 17, I).*

157. *Dessa forma, seria apenas o dirigente do órgão de auditoria interna sujeito, na qualidade de responsável solidário, às sanções previstas na Lei Orgânica do TCU (art. 51, § 2º, da Lei 8.443/1992), quando verificada em inspeção ou auditoria, ou no julgamento de contas, irregularidades ou ilegalidades que não tenha sido comunicada tempestivamente ao Tribunal, e provada a omissão? O fato é que, sendo de 1992, a LOTCU se refere a “dirigente do órgão de controle interno”, se aplica aos três Poderes e não se restringiu ao dirigente do órgão de auditoria interna.*

158. *A restrição do órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo ao sistema de auditoria, decorrente da Lei 10.180/2001, não se aplica aos demais Poderes e não tem o condão de criar novo dispositivo de lei orgânica da administração pública federal, pois o art. 13 do Decreto-Lei 200/1967, esclarece a abrangência do controle, que é um dos princípios fundamentais da administração pública.*

159. *Isto posto, verifica-se que a Lei 10.180/2001 requer atenção quanto a sua definição de sistema de controle interno. A respeito dessa lei, Celso Antônio Bandeira de Mello se manifestou da seguinte forma:*

*Sob a supervisão ministerial, o controle efetuar-se-á, em todos os níveis, pela Chefia competente, sem prejuízo dos controles setoriais. Mencione-se, ainda, a **inconstitucional e palavrosa Medida Provisória 2.112-87, de 27.12.2000, hoje convertida na Lei 10.180, tle 6.2.2001, que "organiza e***

disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências". CURSO DE DIREITO ADMINISTRATIVO, pág. 929, 26ª Edição. (grifo nosso)

160. *No que se refere ao profissional de auditoria interna do Poder Executivo Federal, o cargo público com atribuição de auditoria do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal é denominado "Auditor Federal de Finanças e Controle" da Carreira de Finanças e Controle, uma das Carreiras de Gestão Governamental (art. 6º, da Lei 13.327/2016).*

161. *O cargo de Auditor Federal de Finanças e Controle, inicialmente denominado de "Analista de Finanças e Controle", de nível superior, foi criado pelo art. 1º do Decreto-Lei 2.346/1987, e integra, com o cargo de Técnico Federal de Finanças e Controle, de nível médio, a Carreira de Finanças e Controle, inicialmente, do Ministério da Fazenda (art. 1º do Decreto 95.076/1987).*

162. *Observe-se que a carreira de Finanças e Controle foi criada em período em que as atividades auxiliares de administração financeira, contabilidade e auditoria interna integravam uma só instituição, a STN, com criação de cargo único para todas essas diversas atividades auxiliares, sob denominação genérica de "analista". As atividades foram segregadas em instituições, mas o cargo ainda permanece como foi criado e com denominação comum.*

163. *Desconsiderando a distinção da natureza da atividade de auditoria e das demais atividades, o cargo denominado Auditor Federal de Finanças e Controle acumula atribuições com as seguintes naturezas diversas (i) sistema de controle interno [sistema de auditoria interna], (ii) sistema de contabilidade federal, (iii) sistema de administração financeira, (iv) sistema de correição, (v) gestão das dívidas públicas, (vi) análise e disseminação de estatísticas da área de finanças públicas, (vii) monitoramento específico da área de finanças públicas, (viii) transparência e ouvidoria e (ix) outras inerentes à missão institucional dos órgãos supervisores da carreira (art. 22, da Lei 9.625/1998, com redação da Lei 13.327/2016).*

164. *O cargo de Auditor Federal de Finanças e Controle, em razão das atribuições de naturezas diversas que lhe foram atribuídas, tem como órgãos supervisores o Ministério da Fazenda, o Ministério da Saúde e o CGU (art. 3º, II, da Lei 9.625/1998).*

165. *Não há, nesse caso, a transparência necessária para que o cidadão, pela denominação do cargo, tenha conhecimento da atividade, do órgão ou unidade administrativa para a qual o servidor é admitido. Pois, o termo "auditor" tem significado próprio internacional secular (Inglaterra, ano 1314) distinto do significado do termo apropriado a quem tem atribuições de atividades de administração financeira e contabilidade.*

166. *Por fim, quanto às normas gerais da auditoria interna, o art. 69, do Decreto-Lei 200/1967, atribuiu ao Governo a incumbência de defini-los, sem prejuízo à necessária harmonização com a auditoria externa, bem como do poder regulamentar do Tribunal de Contas da União no que se refere ao apoio ao controle externo, com fundamento no art. 74, IV, da CF/1988 e nos arts. 3º e 49, IV, da Lei 8.443/1992. Assim, consideradas as ressalvas, o arcabouço jurídico nacional para a Auditoria Interna da Administração Pública Federal ampara a adoção do paradigma vigente.*

167. *Importa considerar que a atuação profissional da auditoria interna se ampara nas ciências sociais, que, por sua vez, se fundamentam em paradigmas (A Estrutura das Revoluções Científicas, de Thomas Samuel Kuhn [1922–1996]) e que o paradigma vigente para auditoria interna do Setor Público é o paradigma trazido pelo Instituto de Auditores Internos (IIA).*

168. *O IIA apresenta a Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (IPPF), que define como missão da auditoria interna "aumentar e proteger o valor organizacional,*

fornecendo avaliação (assurance), assessoria (advisory) e percepção (insight) baseadas em risco”.

169. A IN Conjunta MP/CGU 1, de 2016, dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo (DOU, Seção 1, pág. 14, de 11/05/2016) e constitui importante evidência de que a SFC se enxerga como auditoria interna da Administração Direta do Poder Executivo Federal, por incorporar os conceitos previstos no paradigma do IIA.

170. Além disso, há diversas outras iniciativas no âmbito da SFC, como a publicação da Portaria SFC 896/2016, de 12 de Maio de 2016 (peça 17), que instituiu o Programa de Avaliação e melhoria da Qualidade das Ações de Controle (PRO-qualidade) e que, no seu art. 17, assim se pronuncia:

Art. 17 As Coordenações-Gerais e Núcleos de Auditoria da SFC e as Unidades Regionais da CGU nos Estados somente poderão declarar nos relatórios que os trabalhos foram conduzidos em conformidade com as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna quando os resultados do PRO-Qualidade sustentarem essa afirmação.

171. Além desta iniciativa, existem outras, como a revisão da IN 01/2001, que define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. A minuta de revisão da IN 01/2001 foi embasada nos padrões internacionais vigentes para a auditoria interna (peça 18). Ressalve-se, no entanto, que a referida minuta acabou de passar por processo de consulta pública e, no momento da elaboração deste relatório, ainda não havia sido aprovada.

172. Verifica-se, portanto, a intenção da SFC em convergir aos padrões internacionais de auditoria interna.

173. Dessa forma, conclui-se que a SFC possui fundamento jurídico para adotar o padrão internacional de auditoria interna preconizado pelo IIA, o que implica dizer que as competências atribuídas à SFC pela legislação nacional são compatíveis com o exercício da função de auditoria interna, segundo os padrões internacionais.

3.2 Aderência das atividades exercidas pela SFC aos normativos internacionais

Questão 2) A atuação da Secretaria Federal de Controle está aderente com o exercício da atividade de Auditoria Interna conforme estabelecido nos padrões internacionais?

174. Com o objetivo de avaliar se a atuação da SFC é aderente aos padrões internacionais de auditoria interna, foram elaboradas 10 subquestões para verificar a observância de requisitos específicos das normas internacionais, e assim comparar a atuação da SFC com o que se espera de uma unidade de auditoria interna.

175. Abaixo, apresenta-se um quadro resumo com as constatações obtidas nessas 10 subquestões.

176. Após o quadro síntese, são abordados brevemente os aspectos cuja execução ficou aquém do que é estipulado nas normas. Para uma visão detalhada de todos os aspectos avaliados durante os trabalhos de campo, foi elaborado o Apêndice B deste Relatório e os Papéis de Trabalho a que o Apêndice se refere.

Tabela 2 – Panorama Auditoria Interna

Questão 2) A atuação da Secretaria Federal de Controle está aderente com o exercício da atividade de Auditoria Interna conforme estabelecido nos padrões internacionais?		
Subquestão	Situação encontrada	Embasamento

<p>2.1) Os normativos /estatutos da SFC explicitam as definições /conceitos e princípios fundamentais para o exercício da auditoria interna?</p>	<p>Atende</p>	<p>As definições/conceitos sobre Auditoria Interna na IN Conjunta CGU-MP 01/2016 estão aderentes ao modelo do IPPF e Intosai GOV 9140.</p> <p>Os princípios do Código de Conduta Profissional dos Servidores da CGU estão aderentes ao IPPF e à Intosai GOV 9140.</p> <p>A Portaria CGU 896/2016 sobre a Asseguração da Qualidade utiliza como critério a observância dos padrões internacionais de auditoria interna para a avaliação da qualidade na CGU.</p> <p>A IN CGU 01/2001 está sendo revisada para convergir aos princípios dos padrões internacionais de auditoria interna.</p>
<p>2.2) A SFC adota medidas para assegurar a observância dos princípios da independência e objetividade dos Auditores Internos?</p>	<p>Atende</p>	<p>A SFC adota medidas institucionais e legais que asseguram a observância dos princípios da independência e objetividade.</p> <p>As entrevistas indicam que a CGU consegue definir o seu planejamento e executá-lo sem pressões externas.</p>
<p>2.3) Há política de desenvolvimento profissional abordando avaliação de riscos e controles, bem como avaliação de riscos de fraudes e governança, para o exercício da atividade de auditoria interna?</p>	<p>Não Atende</p>	<p>Os planos de capacitação anuais da SFC incluem os conteúdos específicos esperados para o exercício da Auditoria Interna, contudo a quantidade de capacitados ainda é baixa.</p> <p>Não existe uma política centralizada que identifique necessidades prioritárias de treinamento para a SFC. Demandas por ações de capacitação ocorrem de forma esparsa e dependem da iniciativa de solicitação das unidades técnicas.</p>
<p>2.4) A metodologia desenvolvida pela SFC para avaliação dos processos de gerenciamento de riscos, de controles e de governança implementados pelos órgãos auditados é compatível com métodos e procedimentos reconhecidos internacionalmente?</p>	<p>Não Atende</p>	<p>Inexiste metodologia para avaliações de governança e de gestão de riscos.</p> <p>A metodologia sobre avaliação de controles é muito recente (de julho de 2016) e ainda é muito incipiente.</p>
<p>2.5) A SFC possui política para avaliação da qualidade e melhoria dos trabalhos de auditoria interna (avaliações internas e externas)?</p>	<p>Atende Parcialmente</p>	<p>A política de avaliação da qualidade e melhoria dos trabalhos de auditoria interna da SFC é convergente aos padrões internacionais e prevê avaliações internas e externas, porém foi recém aprovada e ainda carece de implementação.</p>

2.6) Há métodos e procedimentos estabelecidos pela SFC para orientar a atividade de Auditoria Interna e contribuir para a qualidade dos trabalhos dos Auditores Internos?	Não Atende	Não foram identificados nos processos analisados procedimentos/ papéis de trabalho para avaliação de riscos e governança. Existe o Sistema Ativa que armazena os registros de reuniões, discussões, entrevistas e as constatações realizadas durante os trabalhos.
2.7) O planejamento estratégico do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle e o Plano Plurianual contêm diretrizes para o desenvolvimento da atividade de Auditoria Interna?	Atende	Tanto o PPA 2016-2019 quanto o Planejamento Estratégico da CGU para o mesmo período trazem diretrizes no sentido de fomentar a atuação do CGU enquanto auditoria interna de acordo com o conceito adotado pelas normas internacionais.
2.8) O Planejamento Anual de Auditoria da SFC é baseado em riscos e aprovado por instância superior à gestão avaliada?	Atende Parcialmente	O Planejamento Anual de Auditoria da SFC está sendo reformulado com o objetivo de fortalecer a análise de riscos para a definição de ações de controle e a instância responsável pela aprovação desse Planejamento é interna à SFC, a saber, o Colegiado formado pelo Secretário Federal de Controle Interno, seu Adjunto e todos os seus diretores.
2.9) A seleção de controles internos a serem avaliados nas auditorias da SFC é baseada em riscos, com abordagem sistemática e disciplinada?	Não Atende	A seleção de controles internos a serem avaliados ainda não é baseada em riscos, seguindo uma abordagem sistemática e disciplinada.
2.10) A SFC realiza consultorias sobre gestão de riscos, controles e governança?	Não Atende	Não há processos de trabalhos estruturados para os serviços de consultoria. No entanto, há iniciativas importantes, como a revisão da IN 01/2001 (a minuta do novo documento já prevê serviços de consultoria) e Programas de Capacitação e Treinamento voltados para o Gestor (Programa Capacita) e PROFIP.

Fonte: Elaboração pela equipe de fiscalização.

Análise dos aspectos cuja execução ficou aquém do que é estipulado nas normas:

Tabela 3 – Oportunidades de melhoria

2.3) Há política de desenvolvimento profissional abordando avaliação de riscos e controles, bem como avaliação de riscos de fraudes e governança, para o exercício da atividade de auditoria interna?
Não existe uma política de desenvolvimento profissional institucionalizada que exija do auditor aperfeiçoamento contínuo dos conhecimentos e habilidades típicas para atividade de auditoria interna. O que existe são planos anuais de capacitação com temas que incluem, dentre diversos outros, os conteúdos específicos da Auditoria Interna, para que os auditores possam demandar treinamento de forma individualizada (peças 70 e 71). Assim, as necessidades prioritárias de

treinamento para a SFC não são identificadas e as demandas por ações de capacitação ocorrem de forma esparsa e dependem da iniciativa de solicitação das unidades técnicas ou dos próprios servidores.

Além disso, os relatórios das ações de capacitação realizadas de 2014 a 2016 (peça 69) e as respostas fornecidas ao questionário aplicado aos AFFCs da SFC e das regionais indicam que a quantidade de capacitados e de horas de capacitação ainda são baixas. Para uma análise dos resultados obtidos nos questionários, ver peça 22.

2.4) A metodologia desenvolvida pela SFC para avaliação dos processos de gerenciamento de riscos, de controles e de governança implementados pelos órgãos auditados é compatível com métodos e procedimentos reconhecidos internacionalmente?

Observou-se que a SFC tem diversos manuais que orientam os trabalhos realizados. Porém, uma análise de conteúdo realizada nesses manuais (peça 72) demonstrou que eles não trazem metodologias sobre como realizar as atividades típicas de auditoria interna, conforme definido nas normas internacionais. O que tais documentos normatizam são as atividades que a legislação nacional atribui como competência à SFC.

Contudo, dia 07 de julho de 2016, a SFC publicou cinco Procedimentos para avaliação de controles internos (01.04.11.0005 – Entidade; 01.04.11.0008 - Dem. Contábeis; 05.02.01.0028 - Gestão de pessoas; 06.02.02.0014 - Licitação e 06.03.08.0013 – Transferências – Peças 58 a 62). No entanto, o conteúdo desses documentos ainda é incipiente e está em processo de construção.

2.5) A SFC possui política para avaliação da qualidade e melhoria dos trabalhos de auditoria interna (avaliações internas e externas)?

A execução da Política prevista no PRO-Qualidade ainda é incipiente. Em entrevista realizada em 21/7/2016, na DCREX (peça 33), foi relatado que a Coordenação adotou a estratégia de primeiro apresentar o programa pra casa, para depois implementá-lo gradativamente. Segundo a DCREX, isso se faz necessário para não criar resistências e permitir que a gestão da qualidade possa vir a ser integrada aos processos de trabalho. O primeiro passo seria, portanto, atividades de capacitação a serem iniciadas em agosto de 2016.

De toda forma, a Política ainda não foi implementada. Também a Política anterior ao PRO-Qualidade não havia sido implementada adequadamente, como se pode perceber pelo fato de apenas dois processos de avaliação de qualidade terem sido realizados desde 2013 (Peça 76).

Há que se ressaltar a relevância da instituição do PRO-Qualidade e garantir que a iniciativa de estabelecer um programa de assegurar a qualidade e melhoria seja posta em prática, contribuindo para agregar valor à atividade de auditoria interna exercida pela SFC e permitindo que se dê assegurar de que as normas e procedimentos cabíveis são de fato observados nas ações de controle da SFC.

2.6) Há métodos e procedimentos estabelecidos pela SFC para orientar a atividade de Auditoria Interna e contribuir para a qualidade dos trabalhos dos Auditores Internos?

Foram selecionados aleatoriamente cinco Ordens de Serviços da CGU, visando a identificar, nos processos, elementos que documentassem o exercício de atividades típicas de auditoria interna.

A análise dos papéis de trabalho não identificou procedimentos ou papéis de trabalho para avaliação de riscos e de governança, o que demonstra uma oportunidade de melhoria para a SFC.

2.8) O Planejamento Anual de Auditoria da SFC é baseado em riscos e aprovado por instância superior à gestão avaliada?

A maneira com que a SFC planeja anualmente as suas ações de controle vem sendo alterada desde

o ano de 2015. O Planejamento Tático de 2017 será baseado em uma lista chamada de Universo Auditável, que está sendo elaborado pelas Diretorias. O Mapeamento do Processo de Planejamento das Ações de Controle da SFC consta da Peça 89.

Muito se evoluiu desde o segundo semestre de 2015, porém, como é típico de um processo em estágio inicial, ainda são necessárias adaptações e aprimoramentos para que o planejamento das ações de controle com base em risco se consolide, inclusive quanto à completude da avaliação dos temas do Universo Auditável no sistema próprio, para que ele possa ser utilizado como insumo para a geração de relatórios de diagnóstico geral ou ranqueamento entre os temas.

Quanto à instância responsável pela aprovação do planejamento das ações de controle da SFC, existe um colegiado formado pelo Secretário Federal de Controle Interno, seu Adjunto e todos os seus diretores que é o responsável por tal aprovação. Esse colegiado é responsável pela aprovação final de ambos, Plano Tático e Plano Operacional.

O IPPF 2020 prescreve que o planejamento das atividades da auditoria interna seja comunicado à alta administração da entidade e ao seu conselho, para revisão e aprovação. Tal orientação objetiva garantir que a alta administração e o conselho se certifiquem de que os objetivos da gestão estejam sendo observados na priorização das atividades da auditoria interna. Porém, no caso da SFC, em função de seu posicionamento centralizado, que faz com que a auditoria interna esteja fora da estrutura da gestão avaliada, o planejamento das ações de controle acaba sendo revisto e aprovado por instância interna à própria unidade de auditoria interna.

Em 2016, para diminuir o risco de que o planejamento das ações de controle esteja desconectado dos objetivos da gestão, a SFC orientou que o planejamento de cada Coordenação-Geral seja apresentado aos gestores competentes. Assim, os Ministérios e Órgãos poderiam tomar conhecimento das prioridades da SFC para o exercício e dos resultados já alcançados até então. Esse contato ocorreu por volta de abril/maio de 2016. (Peças 87 e 88).

Segundo entrevistas nas diversas Diretorias de Auditoria, o nível de interesse dos diversos Ministros quanto à apresentação do planejamento das ações de controle foi bastante variado. Enquanto alguns foram comunicados pessoalmente e fizeram suas sugestões e observações, outros delegaram a tarefa para o seus Assessores Especiais de Controle Interno.

Segundo entrevista realizada em 19/8/2016, na Coordenação-Geral de Planejamento, Monitoramento e Avaliação (Peça 29), outra iniciativa de diminuir o risco de que o planejamento das ações de controle esteja desconectado dos objetivos da gestão é a inserção da “importância do tema para o gestor” como um dos critérios de risco para qualificar as ações do Universo Auditável. Assim, quanto maior a importância do tema para o gestor, maiores as chances de o tema ser escolhido como prioritário. De toda forma, tal critério representa o ponto de vista da SFC sobre o nível de importância do tema para o gestor.

Assim, percebe-se que ainda se faz necessário fortalecer a aproximação entre o planejamento da SFC e as necessidades dos gestores. Acredita-se que tal aproximação pode ser concretizada de maneira tal que não represente um risco à independência e à objetividade da atividade de auditoria interna. Acredita-se também que tal aproximação tem o potencial de tornar as ações da SFC mais efetivas e fortalecer o papel da auditoria interna do Poder Executivo Federal enquanto atividade de apoio à gestão.

2.9) A seleção de controles internos a serem avaliados nas auditorias da SFC é baseada em riscos, com abordagem sistemática e disciplinada?

Para que a abordagem seja sistemática e disciplinada e com base em riscos, é necessário que os trabalhos apresentem elementos que permitam que os controles a serem avaliados sejam selecionados com base nos riscos relevantes para o objeto auditado.

No questionário aplicado pela equipe de Levantamento, apenas 22% dos respondentes acreditam que os riscos relevantes para a atividade auditada são devidamente avaliados pela SFC.

Nesse sentido, a equipe de Levantamento buscou identificar, em 14 auditorias da SFC, procedimentos e papéis de trabalho que evidenciassem que a seleção de controles internos avaliados foi feita com base em riscos (Peça 63).

A análise permitiu verificar que:

- a) Dos 5 processos selecionados de forma aleatória, em apenas um havia análises acerca dos controles internos, mas não havia papéis de trabalho que evidenciem a seleção com base em riscos nem o teste de eficácia dos controles. Nos outros quatro, não havia avaliação de controles internos nem teste de eficácia de controles.*
- b) Dos 4 processos de trabalho selecionados em amostra com conveniência, há constatações acerca dos controles internos, mas não há papéis de trabalho que evidenciem a seleção com base em riscos nem testes de eficácia dos controles.*
- c) Dos 5 processos indicados pela própria CGU como boas práticas de avaliações de controles internos, em apenas dois houve avaliação de controles com base em risco.*

Verifica-se, portanto, que há trabalhos que apresentam seleção de controles internos com base em risco, mas que essa prática ainda é esporádica e não sistemática.

Vale ressaltar que os processos selecionados por conveniência foram escolhidos por serem trabalhos que focalizavam a análise de demonstrações contábeis. Como um dos objetivos deste Levantamento é conhecer trabalhos da SFC feitos com esse objetivo (tópico 3.5), tais processos foram escolhidos para análise, após terem sido identificados no Planejamento Operacional da SFC para 2016.

2.10) A SFC realiza consultorias sobre gestão de riscos, controles e governança?

O capítulo IV do anexo da IN 01/2001 traz a Estrutura Conceitual Básica das Técnicas de Controle. Neste capítulo são apresentados os processos de trabalho que são utilizados como técnicas de controle, a saber: a auditoria e a fiscalização. Não há, portanto, previsão para trabalhos de consultoria.

A figura que o Manual faz referência é a “Atividade de Orientação”. No entanto, esta atividade de orientação não ocorre no caso concreto, como seria no serviço de Consultoria, mas sim, em tese, por meio das diversas orientações normativas e documentos técnicos publicados.

Na entrevista realizada com a Diretora de Planejamento e Desenvolvimento Institucional, Eveline Martins Brito, realizada em 21/6/2016, (Peça 32), a entrevistada afirmou que ainda há pouco conforto com a atividade de consultoria e os auditores ainda não sabem como atuar com a postura de consultor. Para a entrevistada, essa é uma mudança de postura que representará um desafio para a CGU. As diversas entrevistas realizadas nas Diretorias de Auditoria da SFC confirmaram a percepção.

Também no questionário aplicado aos servidores da SFC (Peça 22), confirmou-se essa visão. Apenas 12.04% apontaram que a SFC realiza consultorias para os órgãos da Administração Direta do Poder Executivo Federal.

Conclui-se, portanto, que não há processo de trabalho estruturado para os Serviços de Consultoria.

É necessário ressaltar, no entanto, que a minuta da nova IN 01/2001 já prevê em diversos dispositivos a integração aos processos de trabalho da SFC dos serviços de Consultoria. Assim, apesar de no decorrer da auditoria não se ter identificado serviços de consultoria relacionados aos

processos de governança, gerenciamento de riscos e controles, espera-se que, com o novo referencial técnico, essa lacuna venha a ser suprida.

3.3 As capacidades e condições da SFC para realizar Auditoria Financeira

Questão 3) As competências atribuídas à SFC pela legislação nacional são compatíveis com a Auditoria sobre Demonstrações Financeiras, segundo os padrões internacionais?

177. De acordo com a Issai 1200, o objetivo da auditoria financeira é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários, o que é alcançado mediante a expressão de uma **opinião pelo auditor independente** sobre se as **demonstrações contábeis** foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável.

178. Segundo as Issais, os trabalhos de auditoria de demonstrações contábeis (também chamada de auditoria financeira) são trabalhos de **asseguração (assurance)** e tem por objetivo emitir uma opinião sobre a **fidedignidade** de uma determinada informação para um usuário que está **fora** da organização. Por este motivo **lhe é exigido** que siga um rito metodológico rígido e que o auditor tenha **independência** suficiente em relação à gestão responsável pela informação, para não ser por ela influenciado. Esta independência é conseguida, não exclusivamente, mas principalmente, pelo fato da auditoria externa estar fora da estrutura organizacional da instituição.

179. Ressalte-se, no entanto, que, conforme consta no parágrafo 93 deste relatório, a auditoria financeira não pode ser confundida com outros tipos de análise, como **inspeção em contas contábeis, conformidade no Sistema de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), avaliação de controles contábeis, avaliação de fluxo de caixa e análise vertical/horizontal de demonstrações contábeis.**

180. No Brasil, a legislação nacional prevê diversas competências à SFC que, em princípio, relacionam-se com o exercício de auditoria. A primeira delas está na própria Constituição Federal, que estabelece no art. 74, inciso II, que o sistema de controle interno tem a finalidade de **comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal. Essa competência também se aplica à aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado. No entanto, tal dispositivo constitucional não usa o termo “auditoria”.**

181. A Lei 10.180/01, no seu art. 24, inc. VIII, estabelece competência às unidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal para realizar **auditorias** nos sistemas contábil, financeiro, orçamentário, de pessoal e demais sistemas administrativos e operacionais.

182. No entanto, a legislação nacional não é clara quanto à competência legal e direta da SFC para emissão de opinião quanto às demonstrações financeiras. Em que pese a legislação nacional apresentar compatibilidade quanto ao exercício da função auditoria interna, essa compatibilidade já não é tão clara no que se refere à competência para realização da Auditoria Financeira.

183. Isso acontece porque a Constituição atribui, no seu art. 70, a chamada “fiscalização financeira” tanto ao sistema de controle externo quanto ao sistema de controle interno, sem entrar em mais detalhes do que seria essa “fiscalização financeira”.

184. Duas interpretações possíveis tem sido: (1) a de que a expressão “fiscalização financeira” seria um **tipo** de auditoria. Segundo essa interpretação, o termo “fiscalização financeira” seria equivalente ao termo “auditoria financeira”; e (2) a de que a fiscalização financeira seria uma fiscalização sobre o **objeto de auditoria** “sistema financeiro”.

Considerando o art. 24, VIII, da Lei 10.180/2001, parece ter sido esta última a interpretação dada pela lei no que se refere ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (visto que a Lei 10.180 é aplicável apenas ao Poder Executivo Federal), ou seja, a de que o termo “fiscalização financeira” se refere a uma fiscalização no objeto de auditoria “sistema financeiro”.

185. Considerando que a SFC integra o Sistema de Controle Interno, como auditoria interna do referido sistema, uma análise feita para comparar características típicas da auditoria externa com as características da auditoria interna e as competências da SFC (Peça 91), demonstra essa falta de clareza da legislação.

186. No entanto, é possível argumentar que um usuário externo tenderia a confiar mais num trabalho feito por um auditor externo, que possui menos probabilidade de sofrer pressão interna, do que num trabalho realizado por agentes dentro da organização.

187. Trazendo essa premissa para o setor público brasileiro, também seria razoável argumentar que um usuário externo tenderia a confiar mais em uma opinião sobre as demonstrações financeiras do Poder Executivo Federal dada por um órgão que estivesse fora da estrutura do referido Poder.

188. Isto acontece porque o fato da auditoria externa ser externa à organização possibilitaria um maior grau de independência e imparcialidade perante a organização auditada, razão pela qual o usuário externo supriria sua necessidade de obter uma avaliação independente e isenta de vieses acerca das demonstrações contábeis da organização.

189. Na esfera federal, o órgão responsável por fornecer avaliações independentes, seria o Tribunal de Contas da União. Esse ponto seria reforçado pela legislação nacional e até mesmo pelas normas internacionais, visto que a Declaração de Lima, na seção 3, item 1, afirma que as EFS prestam serviços de auditoria externa. Como o TCU é a EFS brasileira, a ele caberia a responsabilidade pela emissão de opinião sobre as demonstrações financeiras;

190. Por se constituir um órgão autônomo, independente e estar fora da estrutura administrativa dos poderes da União, foi que o Constituinte atribuiu ao Tribunal de Contas da União a responsabilidade de emitir Parecer Prévio sobre as Contas do Presidente da República (CF, art. 71, inc. I).

191. Portanto, a conclusão seria que mesmo que a legislação fosse clara e expressa em atribuir competência à SFC para emitir opinião sobre a fidedignidade das informações financeiras, é possível que um usuário externo não considerasse satisfeita sua necessidade de obter uma avaliação independente, pelo fato de a SFC fazer parte do Poder Executivo Federal. Esse papel seria mais bem exercido por um órgão externo ao referido poder, com competência para realizar auditorias, órgão este que seria o TCU.

192. No entanto, é certo que se a legislação nacional atribuísse à SFC a competência de emissão de opinião sobre as demonstrações, seria a própria SFC quem deveria realizar auditorias financeiras no âmbito do Poder Executivo Federal, paralelamente ao TCU, mesmo que, no que toca a este ponto, as normas internacionais restassem não atendidas, devido ao caráter interno da SFC em relação ao Poder Executivo.

193. Cenário interessante se apresenta ao notar que a Constituição não trata de maneira cristalina, com exceção das Contas do Presidente da República, o dever do próprio TCU de emitir opinião sobre os demais responsáveis por órgãos e entidades da esfera federal. Para estes, a nossa Carta Maior determina que o TCU efetivamente **julgue** as contas.

194. Com efeito, o parágrafo único do art. 138 do Decreto 93.872/1986, assim se pronuncia:

Parágrafo único. Cópia dos balancetes e das demonstrações contábeis, de que trata este artigo, será remetida ao Tribunal de Contas da União, ou suas delegações, para a auditoria financeira e orçamentária de sua competência. (grifo nosso).

195. *Com a exceção do Decreto citado acima, não há mais referências sobre quem seria responsável pela emissão de opinião sobre as Demonstrações Financeiras dos órgãos e entidades federais e é salutar que um decreto presidencial, por si só, não tem poder para atribuir competências ao Tribunal de Contas da União.*

196. *Exige-se opinião do Tribunal para a conta mais significativa, as demonstrações financeiras consolidadas na Prestação de Contas do Presidente da República, que são jugadas em outra instância (Congresso Nacional). Para as contas no nível mais granular, de menor significância ou relevância em termos financeiros, a dos administradores e demais responsáveis, a instância de julgamento é o próprio TCU, por meio do controle parlamentar indireto. Seria razoável, nesse último caso, interpretar que o TCU também realize auditoria financeira nessas contas? Ou essa auditoria deveria ser feita pelo Sistema de Controle Interno, conforme a Lei 8.443, art. 50, inc. II, mediante os órgãos de auditoria interna, mantendo a lógica de um órgão auditar as contas e outro órgão julgá-las?*

197. *Por certo que a legislação pátria define que o sistema de controle interno deve apoiar o controle externo em sua missão institucional (CF, art. 74, IV), especialmente por meio de auditoria anual de contas e emissão de certificado, que servirá para subsidiar o julgamento das contas anuais dos administradores públicos (Lei 8.443/93, art. 50, II).*

198. *Nesse contexto, o usuário de tal certificado de auditoria emitido pelos órgãos de controle interno é o próprio TCU, que pode definir (lei 8.443/93, art. 3º), por meio de seu poder regulamentar, o que deverá compor as contas anuais.*

199. *No entanto, no âmbito da Auditoria Anual de Contas, é razoável exigir dos órgãos de auditoria interna que realizem auditorias financeiras, mesmo considerando sua posição dentro da estrutura dos Poderes? Ou a emissão de opinião deve ser excluída do escopo de atuação desses órgãos de forma que o TCU, por seu maior grau de independência, realize estas auditorias? Teria a lógica do ordenamento jurídico atribuído aos órgãos de auditoria interna a competência de realizar auditorias financeiras (auditorias estas que são de responsabilidade da auditoria externa)?*

200. *Considerando as questões levantadas, e a falta de clareza da legislação, não é possível afirmar de forma categórica se as competências atribuídas à SFC são compatíveis com o exercício de auditoria financeira. O que se pode concluir, à luz das normas internacionais, é que emitir opinião de auditoria financeira a usuários externos da organização não é papel típico da auditoria interna, pois esta faz trabalhos de asseguuração voltados para os usuários de dentro da organização.*

201. *Nesse sentido, cabe esclarecer que existiriam duas hipóteses para o exercício da auditoria financeira pela SFC: (1) Os trabalhos realizados pela SFC no exercício de sua competência como Auditoria Interna podem ser utilizados pelo TCU quando da realização de auditoria financeira por parte deste tribunal. O item 3.6 deste relatório trata desta possibilidade, permitida pela legislação pátria. A outra hipótese (2) seria a SFC realizar diretamente auditorias financeiras. Esta última hipótese não é clara na legislação.*

202. *Considerando a estrutura administrativa do Poder Executivo, pode-se argumentar que se a Presidência da República desejasse saber a situação das demonstrações financeiras do Ministério da Fazenda, por exemplo, a Presidência poderia solicitar à SFC que realizasse tal trabalho de auditoria financeira. Neste caso, o usuário da opinião emitida pela SFC seria a própria Presidência da República, interna à organização Poder Executivo, e, portanto, a*

opinião da SFC sobre as demonstrações financeiras teria valor apenas para a Presidência, viabilizando a hipótese 2 do parágrafo anterior deste relatório.

203. No entanto, se o usuário da informação fosse o Congresso Nacional, a situação equivaleria a um usuário de fora da organização solicitar para a Auditoria Interna uma opinião sobre as demonstrações da própria organização. Neste caso, o usuário externo teria mais segurança na opinião de um auditor independente e não na opinião do auditor interno, portanto, a hipótese 2 do parágrafo 201 já não seria aplicável.

204. Conclui-se que a possibilidade da segunda hipótese dependeria de quem seria o usuário da informação: Sendo o próprio Poder Executivo, a SFC poderia realizar auditorias financeiras diretamente. Sendo o usuário externo ao Poder Executivo, melhor seria contar com a opinião de um auditor independente, que estaria fora da estrutura do referido Poder.

205. Ainda na segunda hipótese, o TCU poderia, via contas anuais, solicitar à SFC (Lei 8.443/93, art. 50, II) que realizasse auditoria financeira nos órgãos do Poder Executivo, por exemplo. Neste caso, o usuário da informação seria o próprio TCU, mas há que se ter uma resposta às questões levantadas nos parágrafos 198 e 199 deste relatório.

206. Tendo em vista que a resposta às questões levantadas foge ao escopo deste trabalho, o que se sugere é que durante a fase de revisão da Estratégia de Auditoria Financeira (Acórdão 3.608/2014-TCU-Plenário) essas questões sejam objeto de estudo e aprofundamento de forma a robustecer a atuação do Tribunal de Contas da União em auditorias financeiras.

3.4 Competências e habilidades técnicas da SFC para executar Auditoria Financeira

Questão 4) A SFC dispõe de profissionais que possuem as competências técnicas para realização de Auditoria sobre Demonstrações Financeiras?

207. De acordo com a Issai 1200, são requisitos para atuação do auditor cumprir as exigências éticas relevantes, planejar e executar a auditoria com ceticismo profissional, exercer julgamento profissional ao planejar e executar a auditoria, obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo, observar e entender todas as Normas Internacionais de Auditoria (ISAs) relevantes para a auditoria e não declarar conformidade com as normas de auditoria (brasileiras e internacionais) no seu relatório, a menos que ele tenha cumprido com as exigências de todas as ISAs relevantes para a auditoria (peça 92).

208. Os códigos de ética relacionados aos AFFCs são o Código de Conduta Profissional do Servidor da CGU, tratado na questão 4, e o Código de Ética Profissional do Servidor Público Civil do Poder Executivo Federal, previsto no anexo do Decreto 1.171/1994. Estes códigos abordam todos os princípios tratados na ISSAI 1200.

209. Quanto às atribuições legais dos AFFCs e dos TFFCs, essas são discriminadas nos arts. 22 e 22A da Lei 9.625/98, alterada pela Lei 13.327/16, e são, essencialmente:

- a) Avaliação do cumprimento das metas previstas no plano plurianual;*
- b) Avaliação da gestão dos administradores públicos federais, utilizando como instrumentos a auditoria e a fiscalização;*
- c) Atividades de gestão das dívidas públicas mobiliária e contratual, interna e externa, de responsabilidade direta ou indireta do Tesouro Nacional;*
- d) Atividades relacionadas à análise e à disseminação de estatísticas fiscais, da gestão do patrimônio de fundos e programas sociais e das diretrizes de política fiscal do governo federal;*

- e) *Atividades de monitoramento das finanças dos entes federativos, do controle das transferências financeiras constitucionais e da consolidação das contas dos entes da Federação;*
- f) *Atividades de transparência pública e de ouvidoria no Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle;*
- g) *Outras atividades necessárias ao cumprimento da missão institucional e ao funcionamento do Ministério da Fazenda e do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle.*

210. *Não há determinação expressa de atribuições quanto à atividade de auditoria de demonstrações financeiras.*

211. *Quanto à área de formação dos AFFCs, em resposta ao Ofício de requisição 1-172/2016, a SFC informa que a formação dos AFFCs é em sua maioria de outras áreas (39%) que não Administração/Finanças (11%), Ciências Contábeis (11%), Tecnologia da Informação (9%), Direito (6%), Ciências Econômicas (6%) e Engenharias (18%), sendo esta última a segunda formação mais comum entre os AFFCs. O perfil apresentado é semelhante ao vigente no corpo de Técnicos. Assim, 57% do total de AFFCs e Técnicos possui formação de outras áreas e engenharias. A falta de servidores com formação específica em áreas relacionadas às demonstrações financeiras é um indicativo que não há competência técnica suficiente para a realização de auditoria de demonstrações financeiras. Ressalta-se que o concurso público para integrar a carreira de AFFC não exige formação específica e nem todas as seleções cobram aspectos específicos relacionados à auditoria de demonstrações financeiras.*

212. *Por meio de questionário, 12% dos AFFCs se consideraram aptos a realizar trabalhos de auditoria sobre as Demonstrações Financeiras dos órgãos da Administração Direta do Poder Executivo Federal, enquanto 27% se consideram inaptos, 33% insuficientemente aptos e 27% razoavelmente aptos.*

213. *O questionário também indagou se os AFFCs se consideravam aptos a emitir opinião, afirmando que as demonstrações contábeis refletem a situação patrimonial e os resultados orçamentários, financeiros e patrimoniais da unidade auditada. Dos respondentes, 41% se consideram inaptos, 25% insuficientemente aptos, 22% razoavelmente aptos e apenas 12% se consideram aptos.*

214. *Além disso, o Plano Anual de Capacitação de 2016 (peça 41) possui temas de estudos voltados para análise de balanços, auditoria contábil, entre outros, porém tais temas não aparecem como prioritários nesse Plano, como mostra a tabela abaixo:*

Tabela 4 - Plano de Capacitação de 2016

- Temas Prioritários X Temas de Interesse para eventos de capacitação	
Temas Prioritários	Temas de Interesse
Auditoria (padrões internacionais)	Análise de Balanços
Auditoria Interna	Análise de Documentos Fiscais
Avaliação e Gestão de Riscos	Auditoria Contábil
Controle Interno	Auditoria do Gerenciamento Público de Riscos
Governança Pública	Auditoria Financeira
Integridade no Setor Público	Contabilidade Pública
Normas Internacionais de Auditoria	
Conflito de Interesses	
Ética no Serviço Público	
Administração Financeira e Orçamentária	

Fonte: Plano de Capacitação da CGU, 2016.

Nota: O plano de capacitação de 2016 abarca uma série de outros temas prioritários e de interesse. Apenas estes foram apontados aqui por serem de maior interesse para o presente Levantamento.

215. Também no Plano de Capacitação de 2015 (peça 45), observa-se que os temas relacionados à Auditoria Financeira não aparecem como prioritários, conforme tabela abaixo:

Tabela 5 - Plano de Capacitação de 2015

<i>Temas Prioritários X Temas de Interesse para Cursos de curta ou média duração, programas de pós-graduação e licença para capacitação</i>	
Temas Prioritários	Temas de Interesse
<i>Detecção e Investigação de Fraudes Auditoria (padrões internacionais) Avaliação e Gestão de Riscos Governança e Integridade no Setor Público Controle Interno Conflitos de Interesses Ética no Serviço Público Administração Financeira e Orçamentária</i>	<i>Análise de Documentos Fiscais Contabilidade e Finanças</i>

Fonte: Plano de Capacitação da CGU, 2015.

Nota: O plano de capacitação de 2015 abarca uma série de outros temas prioritários e de interesse. Apenas estes foram apontados aqui por serem de maior interesse para o presente Levantamento.

216. A falta de priorização para treinamentos com foco em Auditoria Financeira reflete o fato de que não cabe à SFC a responsabilidade primária de emitir opinião acerca dos demonstrativos contábeis dos órgãos e entidades públicas, nos termos da Issai 1200.

217. Ademais, as capacitações na SFC são realizadas por iniciativa das unidades ou dos servidores, pois não há política centralizada que identifique necessidades prioritárias de treinamento para a SFC, conforme relatado na tabela 2. Desse modo, como a atividade de auditoria financeira não é exercida rotineiramente na SFC, a demanda por treinamentos específicos não existe.

218. Assim, atualmente, verifica-se que a SFC dispõe de forma pontual de profissionais com competência técnica para a realização de auditoria sobre demonstrações financeiras. No entanto, considerando toda a instituição, essas competências técnicas não estão presentes de forma sistemática. Tal fato decorre de um maior direcionamento para o exercício das competências atribuídas à SFC enquanto auditoria interna, o que é salutar, dada a clareza da legislação em relação ao exercício da auditoria interna e à falta de clareza da legislação no que se refere à auditoria financeira no âmbito da SFC.

3.5 Trabalhos compatíveis com o exercício da Auditoria Financeira

Questão 5) Quais trabalhos realizados pela SFC são compatíveis com trabalhos de Auditoria sobre Demonstrações Financeiras?

219. Os trabalhos realizados pela SFC que são compatíveis com trabalhos de Auditoria sobre Demonstrações Financeiras são: a elaboração da Prestação de Contas Anual da Presidência da República (PCPR), a auditoria de Contas Anuais, a auditoria de Projetos Financiados com Recursos Externos, e a verificação de consistência do RGF do Poder Executivo.

220. Objetivou-se verificar que tipos de trabalho a SFC realiza que tenham demonstrações contábeis como objeto de análise. Sendo a SFC a auditoria interna da Administração Direta do Poder Executivo Federal, optou-se também por verificar que outros tipos de trabalhos a SFC realiza, enquanto auditoria interna, que apresentem compatibilidade com a Auditoria Financeira.

221. *Tal possibilidade existe em virtude da ISSAI 1610, que normatiza a possibilidade de utilização dos trabalhos da auditoria interna pela externa, no seu item A16.*

A16. Os exemplos de trabalho da auditoria interna que podem ser utilizados pelo auditor independente incluem:

- a) testes da eficácia operacional dos controles;*
- b) procedimentos substantivos envolvendo menor grau de julgamento;*
- c) observação das contagens do estoque;*
- d) rastreamento de transações pelo sistema de informações aplicável para as demonstrações contábeis;*
- e) testes sobre a observância dos requisitos de regulamentação; e*
- f) em algumas circunstâncias, as auditorias ou revisões das informações financeiras das controladas que não sejam componentes significativos para o grupo (onde isso não conflita com os requisitos da Issai 1600).*

222. *Um dos relatórios que embasou o Acórdão 3.608/2014-TCU-Plenário (peça 24 do TC 016.936/2012-4, processo este apensado, posteriormente, ao TC 016.937/2012-0) identificou quatro processos de trabalhos desenvolvidos que contam com a utilização de elementos contábeis: a elaboração da Prestação de Contas Anual da Presidência da República (PCPR), a auditoria de Contas Anuais, a auditoria de Projetos Financiados com Recursos Externos, e a verificação de consistência do RGF do Poder Executivo.*

223. *Por meio da análise dos normativos existentes e dos processos de trabalhos realizados pela SFC, foi possível verificar que tal situação ainda perdura.*

224. *No âmbito das auditorias de contas, vale ressaltar as Ordens de Serviço 20161447 e 20161448, que contaram com avaliação de elementos contábeis. Essas auditorias permitiram verificar, entre outras coisas, a existência de bens imóveis pendentes de classificação e/ou registro contábil inadequado, discrepância entre registros patrimoniais e contábeis de bens móveis e intangíveis e a contabilização de forma inadequada da despesa com gêneros alimentícios relativos ao Programa Nacional de Alimentação Escolar.*

225. *Tais auditorias, no entanto, não se caracterizam como auditoria financeira, em virtude de não terem sido feitas por auditor independente e de não constar opinião sobre as demonstrações contábeis.*

226. *Além destas auditorias, outros trabalhos apresentaram avaliação de elementos contábeis, no âmbito das auditorias de contas.*

227. *Maiores análises acerca dos processos de trabalho desenvolvidos pela SFC que contam com a utilização de elementos contábeis podem ser encontradas na peça 93.*

3.6 Coordenação e cooperação entre a EFS e Auditoria Interna

Questão 6) Em que medida é possível estabelecer coordenação e cooperação entre a SFC e o TCU para realização de auditorias financeiras?

228. *O relatório de levantamento que culminou no Acórdão TCU 3608/2014 – Plenário (a estratégia de fortalecimento da auditoria financeira) apresentou uma proposta para implementar a auditoria financeira no TCU dentro do processo de prestação de contas anuais, utilizando para isso a estrutura vigente de certificação de contas anuais a cargo dos Órgãos de Controle Interno, ou seja, a auditoria financeira passaria a ser parte do escopo dessas auditorias de contas ordinárias. A proposta inicial da estratégia é a de que o TCU defina*

componentes da Administração Pública, de menor materialidade, para os quais os órgãos de controle interno emitiriam opinião sobre as demonstrações contábeis.

229. *Este capítulo apresenta como as normas internacionais tratam o relacionamento e a cooperação entre auditoria externa e interna na execução da auditoria sobre as demonstrações financeiras. Além disso, este capítulo também apresenta os resultados de uma pesquisa, cujo objetivo foi identificar como as EFS estabelecem cooperação com a auditoria interna pública e, ainda, uma reflexão sobre como o TCU e SFC podem adotar os padrões dessas normas para realização de auditoria financeiras dentro do processo de contas anuais.*

230. *Vale ressaltar que a Intosai adotou as normas internacionais que tratam sobre a utilização de trabalhos de auditoria interna pela auditoria externa (Issai 1610). Adicionalmente, a Intosai Gov 9150 trata da coordenação e cooperação entre Entidades de Fiscalização Superior (EFS) e auditores internos, conforme reprodução das principais partes das normas abaixo.*

ISSAI 1610

231. *A ISSAI 1610 trata da responsabilidade do auditor externo quando decidir utilizar o trabalho dos auditores internos. As formas de utilização de trabalhos da auditoria interna são: utilizar trabalhos realizados e utilizar auditores internos para prestar assistência. Na norma, não há obrigatoriedade de usar os trabalhos da auditoria interna. Portanto, o auditor externo é quem determina se vai utilizar ou não e qual será a extensão do uso desses trabalhos.*

232. *O auditor externo tem total responsabilidade pela opinião expressa em seu relatório de auditoria e essa responsabilidade não é reduzida pela utilização de trabalhos da função de auditoria interna ou pela obtenção de assistência direta (item 4, ISSAI 1610). A responsabilidade pela opinião pertence ao auditor externo e é intransferível, uma vez que o Código de Ética do IFAC exige que o auditor que emitirá a opinião sobre as Demonstrações Financeiras seja independente da entidade sujeita à auditoria (A16. ISSAI 1200).*

233. *Em caso de uso de trabalhos da auditoria interna ou de assistência direta de auditor interno, a ISSAI 1610 define quais medidas o auditor externo deve adotar para garantir que o trabalho possa ser utilizado com confiança, conforme definidas no quadro abaixo:*

Tabela 6 – Formas de utilização da função auditoria interna

Ao determinar se o trabalho da auditoria interna pode ser utilizado, o auditor externo deve:	Ao determinar se os auditores internos podem prestar assistência direta, o auditor externo deve:
<p>1.1. <u>Avaliar a auditoria interna</u></p> <p>1.1.1. Objetividade</p> <p>a. posição hierárquica;</p> <p>b. responsabilidades conflitantes;</p> <p>c. política apropriada de remuneração;</p> <p>d. restrições impostas pela administração;</p> <p>e. filiação a órgãos profissionais.</p> <p>1.1.2. Competência</p> <p>a. recursos adequados e apropriados;</p>	<p>2. Avaliar a existência e importância das ameaças à objetividade do auditor interno:</p> <p>2.1. Se a organização e suas políticas e procedimentos suportam a objetividade dos auditores internos;</p> <p>2.2. relações pessoais e familiares com indivíduo que trabalhe ou é responsável por algum tema relacionado com o trabalho;</p> <p>2.3. associação com a divisão ou departamento da entidade para a qual o trabalho está relacionado;</p> <p>2.4. interesses financeiros significativos na entidade além da remuneração em condições compatíveis com as aplicáveis a outros</p>

<p>b. políticas de contratação, treinamento;</p> <p>c. treinamento e a proficiência técnica;</p> <p>d. os auditores internos filiados a órgãos profissionais.</p> <p><u>1.2. Avaliar se a abordagem é sistemática e disciplinada</u></p> <p>1.2.1. procedimentos documentados;</p> <p>1.2.2. políticas de controle de qualidade.</p>	<p><i>empregados exercendo função similar com mesmo nível de senioridade.</i></p>
--	---

Fonte: Issai 1610

234. A Issai 1610 define exemplos de trabalhos que podem ser utilizados pelo auditor externo e incluem:

- a) *Testes da eficácia operacional dos controles;*
- b) *Procedimentos substantivos envolvendo menor grau de julgamento;*
- c) *Observação das contagens do estoque;*
- d) *Rastreamento de transações pelo sistema de informações aplicável para as demonstrações contábeis;*
- e) *Testes sobre a observância dos requisitos de regulamentação; e*
- f) *Em algumas circunstâncias, as auditorias ou revisões das informações financeiras das controladas que não sejam componentes significativos para o grupo (onde isso não conflita com os requisitos da Issai 1600).*

235. Contudo, para qualquer trabalho utilizado, faz-se necessário que o auditor independente discuta, coordene e combine com a auditoria interna a época, a natureza e a extensão dos procedimentos de auditoria, a materialidade a ser utilizada, o método da amostragem, a documentação e os procedimentos de emissão de relatório.

236. No mesmo sentido dos padrões da Issai 1610, a Declaração de Lima, na seção 3, dispõe que as EFS prestam serviços de auditoria externa e que, como tal, tem a tarefa de verificar a eficácia da auditoria interna. Se a auditoria interna for considerada eficaz, esforços deverão ser empreendidos no sentido de garantir a mais adequada divisão ou designação de tarefas e cooperação entre a Entidade Fiscalizadora Superior e a auditoria interna.

Intosai GOV 9150

237. A Intosai Gov 9150 é uma orientação sobre como estabelecer coordenação e cooperação entre as EFS e as auditorias internas do setor público. Segundo o documento, a auditoria interna tem como propósito promover a boa governança por meio da contribuição para a transparência e accountability do uso dos recursos públicos. Além disso, o documento propõe que no desenvolvimento da coordenação e cooperação entre as duas instâncias de auditoria é necessário que os papéis de ambas as partes sejam definidos e conhecidos, considerando que auditores internos se reportam ao usuário interno (entidade auditada); enquanto que os auditores externos se reportam ao usuário externo (parlamento e sociedade).

238. A Intosai Gov 9150 ainda ressalta que, como auditoria externa, um dos papéis das EFS é avaliar a efetividade da função da auditoria interna. Se considerada efetiva, a cooperação beneficia ambas as partes.

239. O documento ainda elenca os benefícios e os riscos da cooperação, propõe formas e maneiras de organizar a cooperação entre as duas auditorias e sugere ainda que, se a EFS decidir usar o trabalho da auditoria interna, a EFS deve avaliar:

- a) *A independência da atividade da auditoria interna;*

- b) *A objetividade e competência técnica e profissional;*
- c) *Se o trabalho da auditoria interna foi executado com o devido cuidado profissionais (conclusões decorrentes dos objetivos e escopo da auditoria, da aplicação de metodologia de auditoria aceitável, e fundamentada em evidência de auditoria suficiente);*
- d) *O efeito de restrições ou limitações colocadas à auditoria interna;*
- e) *Se o trabalho foi executado por auditores com habilidades apropriadas;*
- f) *Se o trabalho foi adequadamente supervisionado, revisado e documentado;*
- g) *A adequação da metodologia empregada pelo auditor interno;*
- h) *Se se a evidência obtida é suficiente, apropriada e relevante para fundamentar as conclusões;*
- i) *Se as conclusões são apropriadas às circunstâncias e o relato é consistente com os resultados do trabalho;*
- j) *Se os achados relatados são endereçados adequadamente a organização auditada.*

240. *Quando necessário, a EFS deve executar procedimentos adicionais para obter segurança razoável sobre os trabalhos da auditoria interna que decidiu utilizar. A Intosai Gov 9150 também propõe as áreas passíveis de cooperação entre as auditorias interna e externa são elas:*

1. *Avaliações da entidade, no que se refere:*
 - a) *Ao controle interno,*
 - b) *À conformidade das demonstrações financeiras*
 - c) *Ao desempenho de indicadores,*
 - d) *À governança,*
 - e) *À gestão de riscos.*
2. *Desenvolvimento e execução de procedimentos de auditoria;*
3. *Documentação;*
4. *Investigação de fraude e corrupção.*

241. *A base sobre a qual se fundamenta a coordenação e cooperação deve ser construída sobre compromisso, comunicação, comum acordo e confiança. Segundo a norma, há diversas formas de estabelecer coordenação e cooperação, as quais incluem comunicação do planejamento ou estratégia de auditoria; reuniões regulares; compartilhamento de informações; comunicação dos relatórios de auditoria um ao outro; organização comum dos programas de treinamentos e cursos; desenvolvimento de metodologias; compartilhamento de material didático, metodologias e programas de auditoria; acesso à documentação de auditoria e empréstimo de recursos humanos.*

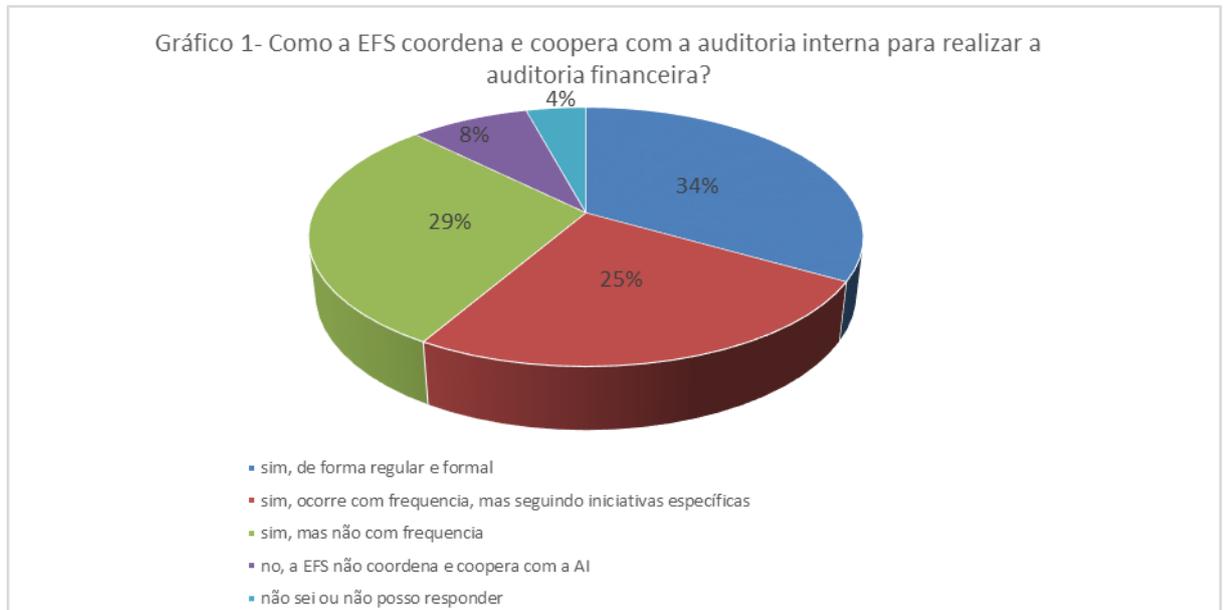
242. *Uma cooperação efetiva entre as duas instâncias de auditoria proporciona uma série de benefícios para ambos, começando pela troca de ideias e conhecimentos, fortalecendo assim a capacidade de promover boas práticas de governança e prestação de contas. Com isso, é possível reduzir o risco de sobreposição e retrabalho, minimizar o desconforto da entidade auditada e maximizar a cobertura das auditorias, entre outros benefícios. Todos estes benefícios podem aumentar a eficácia da auditoria e, assim, ajudar tanto EFS como auditoria interna a proporcionar melhorias na qualidade do serviço público.*

Pesquisa com as EFS

243. *Com o intuito de identificar boas práticas relacionadas à cooperação e coordenação entre Entidade de Fiscalização Superior (EFS) e auditorias internas em outros países, foi realizada uma pesquisa (peça 19), com 48 respondentes. O objetivo do questionário foi entender como outras EFS se relacionam com as auditorias internas do setor público.*

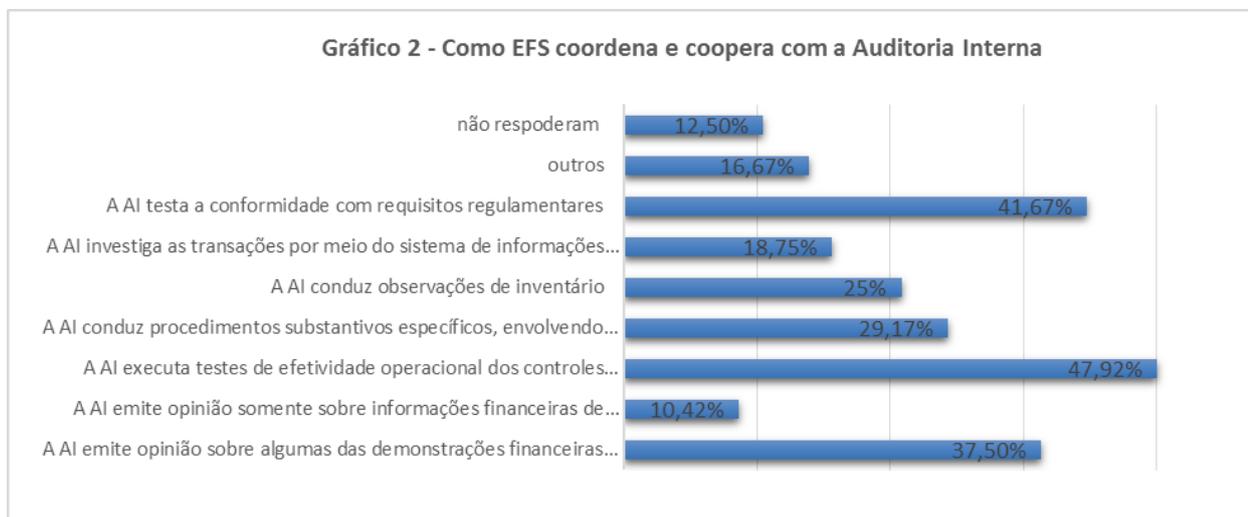
244. *Ao serem perguntadas se estabelecem cooperação com a auditoria interna para realização de auditorias financeiras 34% responderam que estabelecem de forma regular e*

formal, 25% afirmaram que ocorre com frequência, mas em iniciativas específicas, e 29% que a cooperação ocorre, mas não com frequência, conforme demonstrado no gráfico abaixo:



Fonte: questionário aplicado pela equipe às EFS da Intosai.

245. Ao serem questionados sobre como a EFS coordena trabalhos com a auditoria interna, 47,92% das EFS respondentes afirmaram que, na cooperação, a auditoria interna executa testes de efetividade operacional dos controles relevantes e 47,67% dizem que a auditoria testa a conformidade com requisitos regulamentares, conforme gráfico a seguir:



Fonte: questionário aplicado pela equipe às EFS da Intosai.

246. As respostas ao questionário também apresentaram um número significativo de EFS (37,5%) que afirmaram que a auditoria interna emite opinião sobre algumas das demonstrações financeiras das entidades auditadas.

COOPERAÇÃO TCU E SFC VIA CONTAS ANUAIS

247. De acordo com o art. 3º, § 5º, da IN TCU 63/2010, a apresentação tempestiva do relatório de gestão configura o cumprimento da obrigação de prestar contas, nos termos do art. 70 da CF/88. Do universo dos gestores que prestam contas, uma parte, definida anualmente, terá as contas anuais julgadas pelo Tribunal. Aqueles que terão contas julgadas deverão sofrer

auditoria anual de contas a ser realizada pela SFC/CGU, nos termos do art. 50 da Lei 8.443/1992:

Art. 50. No apoio ao controle externo, os órgãos integrantes do sistema de controle interno deverão (...):

II - realizar auditorias nas contas dos responsáveis sob seu controle, emitindo relatório, certificado de auditoria e parecer.

*248. Ainda segundo o art. 16 da Lei 8443/92, as contas anuais dos gestores somente serão julgadas regulares quando expressarem de forma clara e objetiva: **a exatidão dos demonstrativos contábeis, a legalidade, a legitimidade e a economicidade** dos atos de gestão do responsável. Significa dizer que para as contas sejam julgadas regulares, faz-se necessário que o processo contenha os itens definidos pelo art. 16.*

249. Entre os itens definidos no art. 16 da LOTCU, o que mais interessa à auditoria financeira é o item “exatidão dos demonstrativos contábeis”. Entende-se que este item define que os demonstrativos contábeis dos gestores devam ser objeto de uma avaliação, de modo a permitir atestar que as informações contábeis sejam exatas, ou seja, estejam em consonância com os fatos ocorridos.

250. Atestar a “exatidão dos demonstrativos contábeis”, à luz das normas internacionais, pode ser entendido como a emissão de uma opinião sobre se as demonstrações financeiras de uma organização estão livres ou não de distorções relevantes. Nesse sentido, trata-se de uma opinião sobre a confiabilidade das informações publicadas. Portanto, pode-se concluir que auditoria financeira, neste caso, é o instrumento metodológico mais adequado para verificação e atestação do nível de exatidão das informações divulgadas pelos demonstrativos financeiros.

251. Ao estabelecer que as contas deverão ser julgadas regulares quando expressarem a exatidão dos demonstrativos contábeis, a LOTCU não deixou claro se esse item específico estaria ou não incluído dentro da auditoria de contas a ser realizada pelo sistema de controle interno, ou seja, não está definido que será parte integrante do certificado de auditoria. Contudo, ao regulamentar o conteúdo das auditorias anuais de contas, a DN TCU 147/2015 inclui no escopo desse trabalho a opinião sobre a “exatidão das demonstrações contábeis”.

252. Com efeito, o art. 8º da referida DN estabelece que a auditoria anual de contas tem por objetivo fornecer opinião sobre como as contas devem ser julgadas com base na análise da:

*Art. 8º A auditoria anual nas contas tem por objetivo fomentar a boa governança pública, aumentar a transparência, provocar melhorias na prestação de contas dos órgãos e entidades federais, induzir a gestão pública para resultados e **fornecer opinião** sobre como as contas devem ser julgadas pelo Tribunal, com base na análise:*

I. da legalidade, legitimidade e economicidade dos atos de gestão;

II. da confiabilidade e efetividade dos controles internos relacionados à consecução dos objetivos institucionais e à elaboração das demonstrações contábeis e de relatórios financeiros;

III. do desempenho da gestão;

IV. da exatidão das demonstrações contábeis.

*Parágrafo único. O órgão de controle interno deve buscar a adoção de padrões internacionais na condução da auditoria nas contas, especialmente aqueles relacionados a **trabalhos de asseguarção, de forma a garantir a credibilidade e aumentar a segurança dos usuários em relação aos resultados da auditoria.** (grifo nosso).*

253. Pelas palavras grifadas no art. 8º da DN 147/2015, fica clara a intenção da norma de estabelecer que os “órgãos de controle interno” devem realizar auditoria financeira no âmbito das contas, apesar de não utilizar expressamente a denominação “auditoria financeira”.

254. No entanto, à luz das normas internacionais (Issai 1200) e da natureza do trabalho de auditoria financeira, cujo objetivo é dar maior confiabilidade às informações financeiras aos usuários externos, não é papel da auditoria interna realizar trabalhos de asseguarção que

tenham por objetivo emitir opinião para usuários externos à organização. A auditoria interna é parte integrante da instituição e os trabalhos de asseguarção tem como destinatário final o usuário interno e usuários específicos, tais como organismos internacionais, como no caso das auditorias de recursos externos ou o TCU, como no caso das auditorias de contas.

255. Dessa forma, transferir a responsabilidade que é do TCU para os órgãos de auditoria interna, colidindo com as normas internacionais, não é dar tratamento adequado à questão.

256. No entanto, o fato da responsabilidade pela emissão de opinião ser do Tribunal de Contas da União não exclui toda e qualquer iniciativa da SFC para o exercício da auditoria financeira.

257. Nesse contexto, e considerando o papel da SFC no processo de contas do gestor, contextualizado no art. 50 da LOTCU, bem como as diretrizes das normas Issai 1610 e Intosai GOV 9150, o TCU pode se utilizar desse processo de trabalho (auditoria anual de contas) para solicitar trabalhos típicos de auditoria interna, os quais poderão/deverão contribuir para execução da Auditoria Financeira, uma vez que tais trabalhos (tabela 6) fornecem um nível de segurança sobre a confiabilidade dos controles internos, gerenciamento de riscos e outros.

258. De acordo com a metodologia da Auditoria de Demonstrações Contábeis, alguns trabalhos são fundamentais para subsidiar a emissão da opinião de auditoria sobre uma determinada entidade. Um deles é avaliação dos controles contábeis, que em última instância gera as informações espelhadas nos demonstrativos financeiros. A avaliação de controles é trabalho típico de auditoria interna. Assim, o TCU pode se apropriar dessas avaliações como estratégia para reduzir o esforço no processo de execução da auditoria financeira, bem como evitar duplicidade de atuação do controle.

259. Cabe destacar ainda que a norma sugere essa estratégia, assim como o uso de outros trabalhos (inclusive com assistência direta), como forma de cooperação, coordenado pela EFS, desde que sejam obedecidos os critérios de avaliação da função de auditoria interna, que tem por objetivo munir a EFS de segurança razoável quanto a confiabilidade do trabalho executado pela auditoria interna.

260. Embora os papéis das auditorias interna e externa sejam diferentes, tanto EFS quanto auditoria interna tem como propósito promover a boa governança por meio da contribuição para a transparência e accountability do uso dos recursos. A cooperação pode contribuir para ambas as partes alcançarem seus objetivos, ajudando a garantir um alto padrão de regularidade na aplicação dos recursos públicos, na confiabilidade das informações publicadas e na promoção de uma administração pública eficiente, eficaz e econômica.

261. Assim, para que este Tribunal possa regulamentar e solicitar da SFC, de acordo com as normas internacionais, a execução de trabalhos típicos de auditoria interna que possam subsidiar a execução de auditorias financeiras, tais como avaliações de controles internos, especialmente os de controles contábeis, faz-se necessário que se estabeleça a metodologia a ser empregada em tais avaliações.

262. Além disso, para que executem auditorias de demonstrações contábeis de componentes não significativos, os recursos humanos da auditoria interna têm que estar capacitados para esse tipo de trabalho, de modo que o TCU tenha segurança razoável sobre a confiabilidade nos resultados apresentados pela auditoria interna (neste caso, a SFC). Estabelecer metodologias apropriadas para avaliar se a auditoria interna empregou ou não o método irá exigir desta Corte um alto nível de qualificação em normas e padrões internacionais, o que, até o presente momento, ainda não é realidade na maior parte da estrutura do TCU.

4. CONCLUSÃO

263. O presente trabalho teve por objetivo investigar o comportamento da função auditoria interna na Administração Direta do Poder Executivo Federal; e levantar informações sobre a capacidade da Secretaria Federal de Controle para a realização de auditoria das demonstrações financeiras de órgãos e entidades federais.

264. A fiscalização permitiu concluir que as competências atribuídas à Secretaria Federal de Controle pela legislação nacional são compatíveis com os padrões internacionais da Auditoria Interna e que, portanto, é a SFC o órgão de auditoria interna da Administração Direta do Poder Executivo Federal.

265. Além disso, concluiu-se que há oportunidades de melhoria na atuação da Secretaria Federal de Controle em relação aos padrões internacionais de auditoria interna, especialmente no que se refere à política de desenvolvimento profissional; à metodologia para avaliação dos processos de gerenciamento de riscos, controles e de governança; à implantação da política de avaliação de qualidade e do planejamento anual com base em riscos; ao aprimoramento da seleção de controles internos a serem avaliados com base em riscos e à instituição de processos de trabalho de consultoria sobre gestão de riscos, controle e governança.

266. Outra conclusão da fiscalização foi que não é possível afirmar de forma categórica que as competências atribuídas à SFC pela legislação nacional são compatíveis com a Auditoria sobre Demonstrações Financeiras, segundo os padrões internacionais. Chegou-se a essa conclusão devido ao fato de haver falta de clareza na legislação e, considerando o escopo deste trabalho, sugere-se que sejam aprofundados estudos quanto da fase de revisão da Estratégia de Auditoria Financeira do TCU.

267. O trabalho também permitiu verificar que, atualmente, as condições essenciais e competências técnicas para a realização de Auditoria sobre Demonstrações Financeiras não estão completamente presentes na SFC.

268. Foram definidos também que os trabalhos atualmente realizados pela SFC que apresentam compatibilidade com a Auditoria sobre Demonstrações Financeiras são a Prestação de Contas Anual da Presidência da República, a verificação de consistência do RGF do Poder Executivo, a Auditoria Anual de Contas e a Auditoria de Projetos Financiados com Recursos Externos.

269. Adicionalmente, a fiscalização permitiu verificar que é possível estabelecer coordenação e cooperação entre a SFC (auditoria interna) e o TCU (auditoria externa) para a realização de auditorias financeiras.

270. No entanto, para que essa coordenação e cooperação ocorra é necessário que os requisitos exigidos na norma profissional de auditoria sejam cumpridos, quais sejam: a clara definição dos papéis tanto da EFS quanto da auditoria interna; o cumprimento da responsabilidade da EFS de avaliar a efetividade da função da auditoria interna nos trabalhos específicos; o entendimento comum sobre objetivo, escopo, técnicas, métodos e terminologia, de forma a possibilitar a confiança mútua entre auditoria interna e externa. Essa cooperação, no entanto, não exclui nem diminui a responsabilidade pela emissão de opinião por parte da auditoria externa, visto que esta é intransferível.

271. Não há obrigatoriedade para a EFS de se usar os trabalhos da auditoria interna. No entanto, caso o auditor externo decida utilizar tais trabalhos, é necessário que haja avaliação sobre a obediência da auditoria interna em relação ao princípio da objetividade, se há abordagem sistemática e disciplinada e se existem as competências profissionais requeridas pelo trabalho.

272. *No âmbito do TCU, ainda não há qualificação suficiente tanto para demandar trabalhos da SFC como para acompanhar os trabalhos realizados pela auditoria interna, com o objetivo de obter asseguração quanto à sua adequação metodológica.*

273. *Para suprir essa carência, o TCU necessitará desenvolver metodologia, papéis de trabalho e procedimentos de auditoria financeira, de forma a possibilitar a avaliação da confiabilidade e objetividade dos trabalhos executados pela SFC, bem como a conformidade com a metodologia proposta.*

274. *Uma das medidas necessárias é a definição de componente significativo e não significativo nas auditorias a serem conduzidas pelo Tribunal, bem como a análise de risco do grupo.*

275. *Em todo e qualquer caso, e apenas quando forem atendidos todos os requisitos da norma, devem ser solicitados à SFC apenas trabalhos que condigam com sua natureza de auditoria interna, de que são exemplos os trabalhos de avaliação do desenho de controles internos, testes de eficácia operacional dos controles e procedimentos substantivos envolvendo menor grau de julgamento, entre outros previstos na norma.*

5. PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO

276. *Diante do exposto, submetem-se os autos à consideração superior, propondo:*

I) *Recomendar, com base no art. 250, III, do RITCU, à Secretaria Federal de Controle do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União que discipline e sistematize os processos de trabalho na direção de convergir com as normas internacionais de Auditoria Interna especialmente no que se refere às oportunidades de melhoria identificadas em relação à política de desenvolvimento profissional; à metodologia para avaliação dos processos de gerenciamento de riscos, controles e de governança; à implantação da política de avaliação de qualidade e do planejamento anual com base em riscos; ao aprimoramento da seleção de controles internos a serem avaliados pelas ações de controle com base em riscos e à instituição de processos de trabalho de consultoria sobre gestão de riscos, controle e governança; (item 3.2)*

II) *Recomendar, com base no art. 250, III, do RITCU, à Secretaria Federal de Controle do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União que defina mecanismos de fortalecer a comunicação e a avaliação do planejamento de suas ações de controle por parte dos Ministros de Estado, de modo que cada Ministro possa se apropriar do planejamento das ações de controle enquanto uma ferramenta de apoio ao alcance dos objetivos da gestão e na medida em que isso não coloque em risco a independência e a objetividade da atividade de auditoria interna, considerando as especificidades da SFC como Auditoria Interna do Poder Executivo Federal; (item 3.2)*

III) *Recomendar, com base no art. 250, III, do RITCU, à Secretaria-Geral de Controle Externo do Tribunal de Contas da União, que verifique a possibilidade de criação de laboratório específico para o desenvolvimento de papéis de trabalho, metodologia e procedimentos em auditoria financeira, de forma a padronizar a atuação da Corte de Contas no exercício da auditoria sobre as demonstrações contábeis. A eventual criação do laboratório deve se dar em ambiente propício para o diálogo com a Diretoria de Normas e Gestão de Contas da Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo, considerando a relação entre o processo de contas e o exercício da auditoria financeira; (item 3.3)*

IV) *Recomendar, com base no art. 250, III, do RITCU, à Secretaria-Geral de Controle Externo do Tribunal de Contas da União, na fase de revisão da Estratégia de Fortalecimento da Auditoria Financeira do Tribunal de Contas da União, que considere as questões levantadas por este relatório, de forma a robustecer a atuação do TCU em auditorias financeiras; (item 3.3)*

V) *Dar ciência, com base na Portaria-Segecex 13, de 27 de abril de 2011, às Unidades Técnicas componentes da Secretaria-Geral de Controle Externo do Tribunal de Contas da União sobre a necessidade de alinhamento das propostas de deliberações dirigidas às Auditorias Internas da Administração Pública às suas competências e aos parâmetros internacionais, com vistas a fortalecer a atuação destes órgãos segundo as Normas Internacionais de Auditoria Interna; (item 3.6)*

VI) *Recomendar, com base no art. 250, III, do RITCU, à Casa Civil da Presidência da República, que avalie a oportunidade e conveniência de positivar, mediante Decreto do Presidente da República, os temas de Governança, Gestão de Riscos e Controles Internos, considerando o disposto na Instrução Normativa Conjunta MP-CGU nº 01/2016 e as melhores práticas adotadas mundialmente em relação à Governança e seus assuntos correlatos; (itens 3.1 e 3.2)*

VII) *Retirar a chancela de informação “restrita” deste levantamento, prevista pela Portaria--Segecex 15, de 9 de Setembro de 2016, tendo em vista a importância dos temas tratados e a não existência de informações sensíveis no presente levantamento.*

VIII) *Autorizar a divulgação interna e externa para órgãos e entidades interessadas no tema;*

IX) *Encaminhar cópia da deliberação que vier a ser prolatada à Secretaria Federal de Controle do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União e à Casa Civil da Presidência da República, à Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados e à Consultoria de Orçamentos, Fiscalização e Controle do Senado Federal;*

X) *Encaminhar cópia da deliberação que vier a ser prolatada a todas as unidades técnicas componentes da Secretaria-Geral de Controle Externo do Tribunal de Contas da União e à Secretaria de Controle Interno do referido Tribunal.*

XI) *Arquivar o presente processo, nos termos do RITCU, art. 160, V.*

É o relatório.

VOTO

Trata-se de levantamento realizado pela Secretaria de Controle Externo da Administração do Estado-SecexAdmin, a partir das determinações dos Acórdãos 3.608/2014 e 1.273/2015, com o objetivo de conhecer o comportamento da função auditoria interna na Administração Pública Federal, bem assim identificar a capacidade de os órgãos de controle interno realizarem auditorias nas demonstrações financeiras de órgãos e entidades federais.

O Acórdão 3.608/2014-Plenário foi exarado nos autos do TC 016.937/2012-0, instaurado com o propósito de apresentar e consolidar a estratégia de fortalecimento da auditoria financeira no âmbito do TCU, observados os padrões de qualidade nacionais e internacionais, visando ao melhor desempenho de suas atribuições constitucionais.

Naqueles autos, restou consignado que o Tribunal possui competência para auditar demonstrações financeiras de todos os órgãos e entidades federais, por intermédio dos processos de contas ordinárias e de governo, sendo que o referido trabalho era realizado, “apenas timidamente”, nas contas de Governo, tendo o Balanço Geral da União como objeto de análise.

Diante da proposta de descentralizar a auditoria nas demonstrações financeira dos mais de quatrocentos órgãos e entidades, bem como da impossibilidade de a tarefa ficar exclusivamente a cargo do TCU, foi aventada a possibilidade de utilizar a estrutura de certificação das contas ordinárias dos órgãos de controle interno, para a construção de modelo integrado de certificação da confiabilidade das contas públicas.

Nesse sentido, o Tribunal determinou à Secretaria-Geral de Controle Externo que, entre outras medidas, procedesse, até o final de 2016, ao levantamento da capacidade dos órgãos de controle interno dos três Poderes para a realização de auditoria das demonstrações financeiras dos órgãos e entidades federais.

O Acórdão 1.273/2015-Plenário tratou do levantamento realizado em conjunto com diversos Tribunais de Contas do país, tendo como objeto a sistematização das informações relativas à “situação da governança pública em âmbito nacional - esferas federal, estadual, distrital e municipal”.

Considerando que o controle é um dos mecanismos de governança estabelecidos no Referencial Básico de Governança do TCU, tendo sido identificada, no aludido levantamento, a necessidade de reparos na estrutura das auditorias internas dos órgãos e entidades federais, para que possam atuar de forma mais “independente e proficiente”, foi determinado à Coordenação-Geral de Controle Externo dos Serviços Essenciais ao Estado e das Regiões Sul e Centro-Oeste que realizasse fiscalização com vistas ao “aprofundamento da investigação do comportamento da função auditoria interna na Administração Pública Federal.”

Dada a complexidade e extensão das auditorias determinadas pelo Plenário do TCU, este levantamento limitou-se à análise dos fatos no âmbito da administração direta do Poder Executivo Federal, deixando assente a previsão de que, em futuras fiscalizações, será verificada a realidade dos demais poderes e da administração indireta.

Rememoradas as razões da presente fiscalização, passo à análise dos elementos e conclusões da equipe de auditoria, referendados pelos dirigentes da SecexAdmin.

O minudente trabalho apresentado pela equipe de fiscalização, transcrito no relatório que fundamenta a minuta de acordão que trago à deliberação deste Colegiado, afirma que a convergência aos padrões internacionais de auditoria, tal como ocorrido em alguns Tribunais de Contas do país, traz vantagens significativas para os processos internos, no que concerne ao desempenho, à produtividade, à padronização de procedimentos e entendimentos, além de permitir que as instituições participem dos grandes debates internacionais acerca do tema.

Reforçando a ideia de que o controle interno é atividade voltada a gerenciar os eventuais riscos e viabilizar o atingimento dos objetivos organizacionais, o relatório demonstra que esse controle é uma atribuição dos gestores, observado o modelo das três linhas de defesa, adotada pelo Instituto dos Auditores Internos-IIA, devidamente explicitado no Relatório.

Em 10/5/2016, na linha do entendimento acima mencionado, foi editada a IN-MP nº 01, definindo o controle interno da gestão como o:

conjunto de regras, procedimentos, diretrizes, protocolos, rotinas de sistemas informatizados, conferências e trâmites de documentos e informações, entre outros, operacionalizados de forma integrada pela direção e pelo corpo de servidores das organizações, destinados a enfrentar os riscos e fornecer segurança razoável de que, na consecução da missão da entidade, os seguintes objetivos gerais serão alcançados:

Essa norma estabelece clara distinção entre controle interno e auditoria interna, ao estabelecer o seguinte:

atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia a organização a realizar seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, de controles internos, de integridade e de governança. As auditorias internas no âmbito da Administração Pública se constituem na terceira linha ou camada de defesa das organizações, uma vez que são responsáveis por proceder à avaliação da operacionalização dos controles internos da gestão (primeira linha ou camada de defesa, executada por todos os níveis de gestão dentro da organização) e da supervisão dos controles internos (segunda linha ou camada de defesa, executada por instâncias específicas, como comitês de risco e controles internos). Compete às auditorias internas oferecer avaliações e assessoramento às organizações públicas, destinadas ao aprimoramento dos controles internos, de forma que controles mais eficientes e eficazes mitiguem os principais riscos de que os órgãos e entidades não alcancem seus objetivos;

A equipe de auditoria demonstra que grande parte da legislação brasileira trata desses institutos de maneira confusa, inserindo entre as atribuições do controle interno funções e atividades típicas de auditoria interna e vice-versa, razão pela qual a equipe sugeriu que esta Corte de Contas recomendasse à Casa Civil da Presidência da República que avaliasse a oportunidade de positivar, mediante Decreto do Presidente da República, os temas de governança, gestão de riscos e controle internos, levando em conta as disposições da IN-MP/CGU nº 01/2016, acima mencionada, e as práticas internacionais destacadas no Relatório final do presente levantamento.

No que tange às atribuições da Secretaria Federal de Controle do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União, que representa o órgão de auditoria interna da administração direta do Poder Executivo Federal, os auditores chegaram à conclusão de que estão alinhadas aos padrões internacionais de auditoria interna, havendo, entretanto, possibilidade de melhoria na atuação do referido órgão em relação a esses padrões.

Por esse motivo, a equipe de auditoria propôs fosse recomendado à referida Secretaria que disciplinasse e sistematizasse os processos de trabalho, buscando adequá-los às normas internacionais

de auditoria interna, especialmente no que se refere às oportunidades de melhoria identificadas em relação à política de desenvolvimento profissional, à metodologia para avaliação dos processos de gerenciamento de riscos, controles e de governança, à implantação da política de avaliação de qualidade e do planejamento anual com base em riscos, ao aprimoramento da seleção de controles internos a serem avaliados pelas ações de controle com base em riscos e à instituição de processos de trabalho de consultoria sobre gestão de riscos, controle e governança.

O fato de a auditoria interna do Poder Executivo ser exercida por um órgão central, sem a existência de órgãos setoriais na estrutura dos Ministérios, permite que cada gestor tenha visão e expectativa particular acerca da atuação da auditoria interna, dando azo à falta de uniformidade das demandas de cada órgão.

Com o intuito de minimizar os efeitos negativos dessa ocorrência, os responsáveis pelo levantamento propuseram mais uma recomendação à Secretaria Federal de Controle, no sentido de que sejam definidos mecanismos de fortalecimento da comunicação e da avaliação do planejamento de suas ações de controle por parte dos Ministros de Estado, de modo que cada um possa se apropriar do planejamento das ações de controle como uma ferramenta de apoio ao alcance dos objetivos da gestão, desde que não resulte risco a independência e a objetividade da atividade de auditoria interna, considerando as especificidades da SFC como Auditoria Interna do Poder Executivo Federal.

III

Relativamente à capacidade dos órgãos de controle interno para a realização de auditoria das demonstrações financeiras dos órgãos e entidades federais, a equipe de auditoria, analisado o arcabouço jurídico que regulamenta a atuação da SFC, concluiu pela impossibilidade de afirmar, “de forma categórica”, que as competências da referida secretaria são compatíveis com o exercício das auditorias financeiras.

O relatório de levantamento afirma que as eventuais auditorias financeiras realizadas pela SFC, dada sua atuação como órgão de auditoria interna, teriam o propósito de fornecer subsídios para o próprio Poder Executivo. Defende, também, que esta Corte de Contas, nas contas anuais, poderia solicitar à SFC que realizasse essa modalidade de auditoria nos órgãos do Poder Executivo.

Considerando o objeto deste levantamento, a equipe concluiu que a SFC tem voltado suas atenções para o cumprimento das atribuições de auditoria interna, não havendo política de treinamento específico para realização de auditorias financeiras, razão pela qual o órgão dispõe de poucos profissionais com capacidade técnica para a realização dessas auditorias.

Por fim, a equipe afirma que é possível o estabelecimento da coordenação e cooperação entre a SFC e o TCU, para a realização de auditorias financeiras, deixando assente o entendimento de que tal cooperação não teria o condão de eximir o Tribunal, na condição de órgão de controle externo, da sua responsabilidade quanto às conclusões que vier a referendar.

Para que se efetive essa cooperação, o relatório assevera ser necessário a observância dos requisitos abaixo transcritos:

- a) *“a clara definição dos papéis tanto da EFS quanto da auditoria interna;”*
- b) *“o cumprimento da responsabilidade da EFS de avaliar a efetividade da função da auditoria interna nos trabalhos específicos;”*
- c) *“o entendimento comum sobre objetivo, escopo, técnicas, métodos e terminologia, de forma a possibilitar a confiança mútua entre auditoria interna e externa.”*

Os auditores da SecexAdmin reforçam o entendimento de que os trabalhos a serem demandados junto à SFC devem observar sua natureza de auditoria interna e as normas que regulamentam sua atuação.

Para tanto, entendem que seria necessário o desenvolvimento de metodologia, papéis de trabalho e procedimentos de auditoria financeira, com os quais fosse possível avaliar a confiabilidade e objetividade desses trabalhos, de acordo com a metodologia proposta.

A equipe de auditoria preferiu não se posicionar sobre a conveniência de o Tribunal determinar e utilizar o resultado das auditorias financeiras realizadas pela SFC, visto que a matéria foge do escopo do presente levantamento e tem condições de se melhor debatida na fase de revisão da Estratégia de Fortalecimento da Auditoria Financeira do Tribunal de Contas da União

IV

Imperioso registrar, a propósito, que na sessão Plenária de 8/2/2017, o Ministro Augusto Nardes, responsável pela relatoria do Acórdão 1.273/2015-Plenário, pediu vistas dos presentes autos, com fulcro no art. 112 do Regimento Interno do TCU, restituindo-os ao meu gabinete, com duas sugestões:

a) exclusão da determinação contida no subitem 9.2 da minuta de acórdão por mim apresentada;

b) que se dê ciência das conclusões desta auditoria a todos os ministros de estado e à Casa Civil, especialmente sobre o risco de o planejamento das ações de controle estar desconectado dos objetivos da gestão.

A primeira deve-se à aprovação, pelo Plenário, em 22/3/2017, de proposta de S. Exa., no sentido da criação de grupo de trabalho, coordenado pelo gabinete de S. Exa., com o intuito de oferecer aos órgãos envolvidos estudo voltado para a aceleração da elaboração e da tramitação de minuta de projeto de lei que trata de Governança e integridade.

Segundo o revisor, tal grupo, constituído em 29/3/2017, elaborou minuta de lei/decreto, tratando da matéria objeto da recomendação, encaminhada para análise dos ministros deste Tribunal e dos representantes do governo federal e demais poderes. Por isso, considera a despicienda a existência de dois procedimentos envolvendo o mesmo assunto.

No que tange à ciência das conclusões deste trabalho aos ministros de estado e à Casa Civil, entende, sua excelência, que a medida teria o condão de reforçar a recomendação de que trata o subitem 9.1.2 do acórdão que proponho.

O procedimento adotado por S. Exa. deve ser objeto de análise pelo Tribunal, uma vez que, subjacente a ele, há questões importantes que merecem ser debatidas, a exemplo da paralisação de um julgamento, mediante pedido de vista, para em seguida propor, o Revisor, medida no sentido de abarcar a realização de procedimento de elaboração de norma que em tese incumbiria a outro órgão.

V

Parcialmente cumpridas as determinações contidas nos Acórdãos 3.608/2014 e 1.273/2015, deste Colegiado, determino à Segecex que inclua em seu planejamento a realização de levantamento semelhante ao ora analisado nos órgãos de controle interno da administração indireta e nos poderes Judiciário e Legislativo.

No mérito, manifesto-me de acordo com as propostas formuladas pela equipe de fiscalização da SecexAdmin, avalizadas pelos dirigentes daquela unidade especializada.



Voto, pois, no sentido de que o Tribunal acolha a minuta de acórdão que submeto à deliberação deste Colegiado.

TCU, Sala das Sessões Ministro Luciano Brandão Alves de Souza, em 7 de junho de 2017.

WALTON ALENCAR RODRIGUES
Relator

ACÓRDÃO Nº 1171/2017 – TCU – Plenário

1. Processo nº TC 011.759/2016-0.
2. Grupo I – Classe de Assunto: V – Relatório de Levantamento
3. Interessados/Responsáveis:
 - 3.1. Interessado: Tribunal de Contas da União.
4. Órgão/Entidade: Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União.
5. Relator: Ministro Walton Alencar Rodrigues.
6. Representante do Ministério Público: não atuou.
7. Unidade Técnica: Secretaria de Controle Externo da Administração do Estado (SecexAdmin).
8. Representação legal: não há

9. Acórdão:

VISTOS, relatados e discutidos estes autos que tratam do relatório de levantamento realizado, nos termos do art. 238 do Regimento Interno do TCU, em cumprimento aos Acórdãos 3.608/2014 e 1.273/2015, ambos do Plenário, com vistas a avaliar a auditoria interna da Administração Direta do Poder Executivo Federal e as competências das Secretaria Federal de Controle-SFC para realizar auditorias financeiras,

ACORDAM os Ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em sessão do Plenário, com fundamento no art. 250, inciso III, do Regimento Interno do TCU, ante as razões expostas pelo Relator, em:

9.1. recomendar à Secretaria Federal de Controle do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União que:

9.1.1. discipline e sistematize seus processos de trabalho, para que, na medida do possível, passem a convergir com as normas internacionais de Auditoria Interna, especialmente no que se refere às oportunidades de melhoria, identificadas no relatório que fundamenta este Acórdão, em relação à política de desenvolvimento profissional; à metodologia para avaliação dos processos de gerenciamento de riscos, controles e de governança; à implantação da política de avaliação de qualidade e do planejamento anual com base em riscos; ao aprimoramento da seleção de controles internos a serem avaliados pelas ações de controle com base em riscos e à instituição de processos de trabalho de consultoria sobre gestão de riscos, controle e governança;

9.1.2. defina mecanismos destinados a fortalecer a comunicação e a avaliação do planejamento de suas ações de controle por parte dos ministros de estado, de modo que cada ministro possa se apropriar do planejamento das ações de controle voltadas a apoiar o alcance dos objetivos da gestão, observada a necessidade de ser mantida a independência e a objetividade da atividade de auditoria interna, a cargo da SFC;

9.2. determinar à Secretaria-Geral de Controle Externo do Tribunal de Contas da União, que:

9.2.1. realize estudos destinados a identificar a possibilidade e a conveniência da criação de laboratório específico para o desenvolvimento de papéis de trabalho, metodologia e procedimentos em auditoria financeira, visando à padronização da atuação desta Corte de Contas, no exercício da auditoria sobre as demonstrações contábeis, observadas as condições sugeridas pela equipe de auditoria;

9.2.2. considere as informações e conclusões trazidas no presente relatório de levantamento, na fase de revisão da Estratégia de Fortalecimento da Auditoria Financeira do Tribunal de Contas da União;

9.2.3. oriente e discipline, no âmbito das Unidades Técnicas que integram a Segecex, a necessidade de alinhamento das propostas de deliberações dirigidas às Auditorias Internas da

Administração Pública às suas competências e aos parâmetros internacionais, com vistas a fortalecer a atuação destes órgãos segundo as Normas Internacionais de Auditoria Interna;

9.2.4. inclua em seu planejamento a realização de levantamento semelhante ao ora analisado nos órgãos de auditoria interna da administração indireta e nos poderes Judiciário e Legislativo;

9.2.5 mantenha entendimentos com entidades especializadas na área de auditoria financeira, públicas ou privadas, a fim de firmar acordos de cooperação ou assemelhados para capacitação de servidores do TCU, submetendo a proposta à Presidência no prazo de 90 dias;

9.3. retirar a chancela de informação “restrita” dos presentes autos e autorizar a divulgação interna e externa deste levantamento;

9.4. dar ciência das conclusões da presente auditoria aos ministros de estado e ao Ministro-Chefe da Casa Civil da Presidência da República, notadamente do que se refere o subitem 9.1.2 deste Acórdão, alertando-os acerca dos riscos de o planejamento das ações de controle estar desconectado dos objetivos da gestão;

9.5. encaminhar cópia desta deliberação à Secretaria Federal de Controle do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União; aos ministros de estado; à Casa Civil da Presidência da República; à Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados e à Consultoria de Orçamentos, Fiscalização e Controle do Senado Federal.

10. Ata nº 20/2017 – Plenário.

11. Data da Sessão: 7/6/2017 – Ordinária.

12. Código eletrônico para localização na página do TCU na Internet: AC-1171-20/17-P.

13. Especificação do quorum:

13.1. Ministros presentes: Raimundo Carreiro (Presidente), Walton Alencar Rodrigues (Relator), Benjamin Zymler, Augusto Nardes (Revisor), Aroldo Cedraz e José Múcio Monteiro.

13.2. Ministros-Substitutos convocados: Augusto Sherman Cavalcanti, André Luís de Carvalho e Weder de Oliveira.

(Assinado Eletronicamente)
RAIMUNDO CARREIRO
Presidente

(Assinado Eletronicamente)
WALTON ALENCAR RODRIGUES
Relator

Fui presente:

(Assinado Eletronicamente)
PAULO SOARES BUGARIN
Procurador-Geral