

Abordagem de auditoria baseada em risco no contexto da auditoria operacional

Bruno de Souza Machado

Orientador(a): Marcelo Cardoso Soares

Coletânea de Pós-Graduação, v.2 n.2

Auditoria do Setor Público



REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

MINISTROS

José Mucio Monteiro (Presidente)

Ana Arraes (Vice-presidente)

Walton Alencar Rodrigues

Benjamin Zymler

Augusto Nardes

Aroldo Cedraz de Oliveira

Raimundo Carreiro

Bruno Dantas

Vital do Rêgo

MINISTROS-SUBSTITUTOS

Augusto Sherman Cavalcanti

Marcos Bemquerer Costa

André Luís de Carvalho

Weder de Oliveira

MINISTÉRIO PÚBLICO JUNTO AO TCU

Cristina Machado da Costa e Silva (Procuradora-Geral)

Lucas Rocha Furtado (Subprocurador-geral)

Paulo Soares Bugarin (Subprocurador-geral)

Marinus Eduardo de Vries Marsico (Procurador)

Júlio Marcelo de Oliveira (Procurador)

Sérgio Ricardo Costa Caribé (Procurador)

Rodrigo Medeiros de Lima (Procurador)

DIRETOR GERAL

Fábio Henrique Granja e Barros

**DIRETORA DE RELAÇÕES INSTITUCIONAIS,
PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA**

Flávia Lacerda Franco Melo Oliveira

**CHEFE DO DEPARTAMENTO DE
PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA**

Clémens Soares dos Santos

CONSELHO ACADÊMICO

Maria Camila de Ávila Dourado
Tiago Alves de Gouveia Lins Dutra
Marcelo da Silva Sousa
Rafael Silveira e Silva
Pedro Paulo de Moraes

COORDENADOR ACADÊMICO

Tiago Alves de Gouveia Lins Dutra

COORDENADOR EXECUTIVO

Georges Marcel de Azeredo Silva

PROJETO GRÁFICO E CAPA

Núcleo de Comunicação - NCOM/ISC

PÓS-GRADUAÇÃO EM AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO

Abordagem de auditoria baseada em risco no contexto da auditoria operacional

Bruno de Souza Machado

Orientador(a):

Marcelo Cardoso Soares (Mestre)

Resumo

A publicação da nova Issai 100 em 2013, ao classificar toda auditoria como trabalho de asseguuração, provocou uma discussão a respeito do alcance da utilização, em trabalhos operacionais, da abordagem de auditoria baseada em risco, tradicionalmente associadas às auditorias financeiras. Essa abordagem utiliza os resultados do processo de avaliação de riscos para definir época, natureza e extensão dos procedimentos de auditoria desenhados para responder aos riscos significativos, para que seja possível, com segurança, a extração de conclusões e a formação de opinião. Este trabalho de pesquisa objetivou identificar se as orientações sobre avaliação de riscos em auditoria operacional do Tribunal de Contas Europeu são aderentes o suficiente para caracterizá-la como abordagem baseada em risco. O trabalho procurou também comparar o grau de similaridade entre essas orientações e as emitidas pelo Tribunal de Contas da União, além de levantar as práticas de avaliação de risco em auditorias operacionais realizadas pelo TCU. Os resultados deste estudo demonstram que o processo de identificação, análise e avaliação de riscos utilizada pelo Tribunal de Contas Europeu representa um avanço significativo na orientação, estruturação e documentação desse processo. E que seu objetivo final é a definição das questões de auditoria, não havendo correlação com os procedimentos da fase de execução do trabalho, impedindo, portanto, de caracterizá-lo como uma abordagem de auditoria baseada em risco. Verificou-se ainda que há, na formulação teórica, similaridade entre as orientações do TCU e do ECA, apesar da desenvolvida na corte de contas europeia ser bem mais parametrizado. Também se identificou no estudo baixa adesão das práticas de auditoria operacional do TCU em relação às suas próprias orientações de avaliação de risco, o que torna mais árdua a incorporação da metodologia do ECA.

Palavras-chave: Auditoria baseada em risco; Avaliação de risco em auditoria; Auditoria operacional; Tribunal de Contas Europeu.

Sumário

1. Introdução	7
2. Metodologia.....	10
3. Referencial teórico	12
3.1 Auditoria do Setor Público	13
3.2 Auditoria Operacional.....	15
3.3 Abordagem de Auditoria Baseada em Risco	17
3.4 Asseguração.....	18
4. Resultados e análises.....	23
4.1 Projeto de Harmonização das Issai.....	23
4.2 Abordagem de avaliação de risco utilizada pelo ECA em auditoria operacional.....	26
4.3 Abordagem de avaliação de risco utilizada pelo TCU em auditoria operacional.....	30
4.4 Práticas de avaliação de risco utilizadas pelo TCU em auditoria operacional.....	33
4.5 Vantagens comparativas da abordagem de avaliação de risco do ECA .	37
Considerações finais	42
Referências	44
Apêndice I	46
Extrato da entrevista com assessor do Comitê de Controle de Qualidade em Auditoria do ECA.....	46
Apêndice II	48
Relação de auditorias operacionais do TCU analisadas	48
Apêndice III.....	49
Informações individualizadas dos processos analisados.....	49
Apêndice IV	50
Evidências dos processos analisados – informações do relatório de auditoria	50

1. Introdução

Contextualização

Em outubro de 2013, o XXI Congresso Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores, realizado em Pequim, na China, aprovou as novas Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores - Issai 100, 200, 300 e 400 - que tratam dos Princípios Gerais da Auditoria do Setor Público, da Auditoria Financeira, da Auditoria Operacional e da Auditoria de Conformidade, respectivamente.

Essas novas normas são resultado do Projeto de Harmonização das Issais lançado no congresso anterior em 2010, que tinha o objetivo de fornecer uma base conceitual comum à auditoria do setor público em todas as Issais e para todos os membros da Intosai. Isto foi alcançado por meio da revisão dos princípios fundamentais de auditoria no nível 3 da estrutura das Issais. Elas foram elaboradas pelos subcomitês da Intosai que lidam com os diferentes tipos de auditoria, e finalizadas dentro do Projeto de Harmonização, do qual o TCU fez parte.

As Issais possuem 4 níveis. A Declaração de Lima, ou Issai 1, representa o primeiro nível das normas internacionais e estabelece Diretrizes para Preceitos de Auditoria. O segundo nível estabelece pré-requisitos para o funcionamento adequado e a conduta profissional das EFS, como independência, transparência e *accountability*, ética e controle de qualidade, relevantes para todas as auditorias das EFS.

Já os níveis 3 e 4 tratam da realização de cada tipo de auditoria e incluem princípios profissionais geralmente reconhecidos que dão suporte a auditoria eficaz e independente das entidades do setor público.

Dentre as diversas mudanças trazidas pelas novas Issais aprovadas em 2013, uma de grande impacto foi a classificação de todas as auditorias do setor público como trabalhos de asseguarção, inclusive as auditorias operacionais.

Resumidamente, trabalhos de asseguarção são aqueles que têm como objetivo a obtenção de evidências apropriadas e suficientes, de forma a permitir ao auditor expressar sua conclusão sobre o resultado da mensuração ou avaliação do objeto com o grau de confiança definido, aumentando, assim, a confiança dos usuários previstos.

Segundo a NBCTA Estrutura Conceitual, publicada pelo Conselho Federal de Contabilidade, trabalho de asseguarção é o trabalho no qual o auditor (independente) visa obter evidências apropriadas e suficientes para expressar sua conclusão de forma a aumentar o grau de confiança dos usuários previstos sobre o resultado da mensuração ou avaliação do objeto, de acordo com os critérios que sejam aplicáveis. Essa norma trata dos trabalhos de auditoria e revisão de demonstrações financeiras.

Por sua vez, a NBCTO 3000, aplicável às auditorias operacionais e às de conformidade que não sejam combinadas com a auditoria de demonstrações financeiras, define trabalho de asseguarção como aquele no qual o auditor (independente) tem por objetivo obter evidências apropriadas e suficientes de forma a expressar uma conclusão para aumentar o nível de confiança dos outros usuários, que não seja a parte responsável sobre a informação do objeto, ou seja, compreende o resultado da mensuração ou avaliação de determinado objeto com base nos critérios aplicáveis.

De acordo com a Issai 100/24, a auditoria do setor público tem como função aumentar a confiança dos usuários previstos, uma vez que fornece informações e avaliações independentes e objetivas de possíveis desvios dos padrões aceitos ou dos princípios de boa governança.

É nesse contexto que emerge o conceito de risco de auditoria. A Issai 100/40 o conceitua como o risco de o relatório ser inadequado. Assim, para que forneçam segurança para os usuários previstos, os auditores, incluídos os especialistas em trabalhos operacionais, devem executar procedimentos de auditoria que produzam evidência suficiente e apropriada para respaldar o relatório e assim administrar o risco de auditoria.

Reduzir ou administrar o risco de auditoria significa identificar, avaliar e responder aos riscos que possam levar a equipe de auditoria a emitir um relatório inadequado. Em auditorias financeiras, trabalhos de asseguarção por natureza, isso implica a utilização de abordagem de auditoria baseada em risco para escolher a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria (Issai 100/49). Tal escolha, por sua vez, está baseada na identificação e avaliação dos riscos pertinentes e dos controles adotados para mitigá-los.

Já para auditorias operacionais, não está claro se é possível o emprego dessa mesma abordagem. Nesse sentido, consulta realizada no ano de 2018 em endereços eletrônicos de diversas EFS não identificou, nas normas que tratam da realização de auditorias operacionais, orientações sobre a incorporação da avaliação de risco na extensão em que é utilizada em auditorias financeiras.

Nesse sentido, a investigação proposta neste trabalho se justifica na medida em que se propõe a identificar a existência de sobreposição entre a auditoria operacional e a abordagem de auditoria baseada em risco.

Objetivos e hipótese

O presente trabalho de monografia pretende avaliar se e de que forma a abordagem de auditoria baseada em risco pode ser utilizada na auditoria operacional, utilizando como parâmetro a experiência do Tribunal de Contas Europeu (ECA), além da própria experiência do TCU.

Para a consecução do objetivo geral, será necessário alcançar os seguintes objetivos específicos:

- a.** Identificar a forma como a ABR é empregada nas auditorias de desempenho do ECA;
- b.** Levantar as normas e orientações relativas à avaliação de risco em auditoria operacional no TCU;
- c.** Realizar um panorama geral da sua utilização nas auditorias operacionais do TCU, identificando eventuais dificuldades e limitações;
- d.** Identificar as orientações e procedimentos que o TCU pode internalizar para se alinhar às melhores práticas internacionais de auditoria operacional com base em risco e se isso pode fortalecer seu caráter de trabalho de asseguarção.

Justificativa

As novas Issais publicadas em 2013, especialmente a que trata dos Princípios Fundamentais de Auditoria, estabeleceram um mesmo padrão para os três tipos de auditoria no que se refere à asseguarção. Até então, o entendimento vigente era o de que apenas as auditorias financeiras e algumas auditorias de conformidade eram trabalhos de asseguarção. Assim, a partir dessa data, todos os trabalhos de auditoria no setor público passaram a ser classificados como trabalhos de asseguarção.

Com essa nova perspectiva e procurando adequar suas normas e práticas aos novos padrões internacionais, inclusive no que se refere a asseguarção, o TCU iniciou um intenso trabalho de alinhamento em relação às normas e práticas internacionais de auditoria, utilizando como parâmetro as novas Issais.

Um primeiro passo foi dado pela participação do TCU no Programa 3i em 2015. Seu objetivo foi diagnosticar o grau de aderência às Issais, nos níveis institucional e das práticas das auditorias de conformidade, operacional e financeiras do TCU, e refletir sobre estratégias para sanar as lacunas identificadas.

Em momento posterior, o TCU iniciou a elaboração de documento técnico sobre a abordagem da auditoria baseada em risco. Concomitantemente, foi realizada uma auditoria de conformidade sob supervisão da sua unidade de métodos e algumas ações de capacitação foram realizadas. Importante destacar que esses passos descritos têm sido percebidos como perfeitamente aplicáveis para a auditoria financeira e de conformidade.

Para a auditoria operacional, ainda há uma certa insegurança nos auditores a respeito de como se poderá incorporar o novo padrão estabelecido pela Issai 100. Para tentar trazer maiores informações, o TCU em 2018 realizou uma auditoria operacional piloto com o objetivo de testar a viabilidade e o alcance dos conceitos e técnicas estabelecidos pela abordagem de auditoria baseada em risco.

Nesse sentido, o presente trabalho se justifica na medida em que procura contribuir com esse alinhamento, uma vez que se propõe a compreender de que forma o ECA, uma EFS reconhecida internacionalmente pela qualidade de seus trabalhos, tem utilizado a avaliação de riscos em suas auditorias operacionais com vistas a melhorar o oferecimento de asseguarção. Espera-se, assim, melhor delinear as possibilidades e limitações do uso da avaliação de risco nessa modalidade de auditoria.

Estrutura do Trabalho

O presente trabalho está estruturado em quatro capítulos. O primeiro traz a introdução do tema com uma breve contextualização, os objetivos e o problema de pesquisa, a metodologia utilizada e a justificativa que fundamentou a escolha do tema. O segundo apresenta o referencial teórico utilizado como ponto de partida e o alicerce dos critérios aplicados no método do trabalho.

Já o terceiro capítulo apresenta informações a respeito do Projeto de Harmonização das Issais realizado pela Intosai no período 2011-2013, a abordagem utilizada pelo Tribunal de Contas Europeu para avaliação de risco em AO, além dos resultados das análises dos relatórios de auditoria operacional realizadas pelo TCU.

O capítulo discute, com base nesses resultados e em entrevistas com auditores especialistas em AO, as dificuldades para adoção do modelo do Tribunal de Contas Europeu e se essa utilização está em linha com a forma e os propósitos que a ABR tem sido empregada tradicionalmente na auditoria financeira.

Por último, o quarto capítulo tece as conclusões finais, incluindo breves considerações a respeito da necessidade de atualizações no manual de auditoria operacional do TCU.

2. Metodologia

O tema abordado neste trabalho está dentro do escopo da Auditoria do Setor Público, mais especificamente da Auditoria Operacional. Dentro deste tema, vários assuntos podem ser tratados, entre eles a viabilidade da utilização da abordagem baseada em risco. O propósito dessa abordagem, tradicionalmente utilizada na auditoria financeira,

é vincular a avaliação de risco à definição (natureza, época e extensão) dos procedimentos adicionais de auditoria.

No contexto criado pela nova Issai 100, o Tribunal de Contas Europeu (ECA) parece ter dado um primeiro passo ao publicar, ainda em 2013, um detalhado documento orientador sobre como realizar a identificação, análise e avaliação de riscos em auditorias operacionais.

O documento, intitulado Avaliação de Riscos nas Auditorias de Desempenho (TCE, 2013), fornece orientações detalhadas para identificar e analisar os riscos para uma boa gestão financeira e permitir assim uma abordagem mais estruturada para o desenvolvimento de questões relevantes de auditoria.

Em função disso, optou-se por adotar como objeto de estudo a estratégia que o Tribunal de Contas Europeu tem utilizado para adoção da abordagem baseada em risco em suas auditorias operacionais, especialmente no que se refere à avaliação de risco.

A pesquisa abrangeu análise qualitativa, especialmente nos normativos que disciplinam a auditoria de desempenho e a avaliação de risco no ECA e a auditoria operacional no TCU, assim como pesquisa bibliográfica fundamentada em artigos científicos, teses e livros que tratam o tema.

Nos normativos, a análise foi feita de forma comparativa após a identificação das orientações relativas à avaliação de risco em auditoria operacional. A pesquisa bibliográfica, por sua vez, procurou, sem sucesso, conhecer de que forma a avaliação de risco estava inserida na AO tanto em outras EFS como em tribunais de contas subnacionais.

Afim de compreender melhor o processo decisório da mudança provocada com a nova Issai 100, o trabalho de monografia procurou levantar informações disponíveis nos arquivos eletrônicos do site do projeto de Harmonização das Issais.

Realizou-se também entrevista com um auditor do TCU com participação em importantes projetos de cooperação com a Intosai, como a coordenação do Subcomitê de Auditoria Operacional (PAS), discussões sobre a Política de Certificação Profissional, além de participação em Reuniões no Subcomitê de Auditoria de Conformidade (CAS).

Na sequência, foram coletadas percepções por meio de entrevistas com seis especialistas em auditoria operacional do TCU e capacitados na teoria sobre a abordagem de auditoria baseada em risco, cujos nomes consta na Tabela 1.

Tabela 1 - Relação de especialistas em auditoria operacional consultados

Salvatore Palumbo
Clayton Arruda de Vasconcelos
Maria Lúcia de Oliveira
Nicole Veiga Prata
Fabio Mafra
Dagomar Henriques Lima

Fonte: Elaboração própria.

Além disso, foram realizadas consultas a relatórios especiais de Auditorias realizadas pelo ECA em 2018. Um capítulo obrigatório nesses relatórios é o de Âmbito e método da auditoria, com os seguintes elementos: assunto, motivos, questões a responder, âmbito, critérios, bem como método da auditoria, fontes dos dados e eventuais limitações dos dados utilizados. É possível que informações pormenorizadas sejam colocadas em um anexo. (ECA, 2017).

Essa consulta, entretanto, não permitiu identificar nos relatórios consultados a avaliação de risco realizada. Percebeu-se que essa avaliação é feita durante a fase de planejamento para a elaboração do Plano Global de Auditoria (PGA). Este define a auditoria, o produto a ser apresentado, os meios a aplicar e a data de apresentação do relatório, além da avaliação dos riscos para a boa gestão financeira, as questões de auditoria, os critérios de auditoria, as provas a reunir ou a produzir, bem como a metodologia a utilizar.

Outra consulta realizada foi a todos os 22 relatórios de auditorias operacionais do TCU disponíveis no e-TCU, iniciadas a partir de janeiro de 2017 e encerradas até dezembro de 2018. A relação dos processos analisados está detalhada no Apêndice 1.

Também se realizou entrevista com o, assistente do Diretor do Comitê de Controle de Qualidade em Auditoria do Tribunal de Contas Europeu, Sr. Wilfred Aquilina. Ele veio ao Brasil em outubro de 2018 participar do 2º Seminário Internacional de Auditoria. O assunto da entrevista foi a utilização pelo ECA da auditoria baseada em risco nas auditorias operacionais. O extrato da entrevista está disponível no Apêndice 1.

3. Referencial teórico

Esta seção apresenta as definições e os conceitos principais utilizados na pesquisa, proporcionando o referencial básico para que o leitor possa compreender as suas conclusões e implicações.

3.1 Auditoria do Setor Público

3.1.1 Conceitos

As Normas de Auditoria do TCU (NAT/TCU) definem auditoria como “processo sistemático, documentado e independente de se avaliar objetivamente uma situação ou condição para determinar a extensão na qual critérios são atendidos, obter evidências quanto a esse atendimento e relatar os resultados dessa avaliação a um destinatário predeterminado” (NAT, p.13).

Já a Intosai define auditoria do setor público como “processo sistemático de obter e avaliar objetivamente evidências para determinar se as informações ou as condições reais de um objeto estão de acordo com critérios estabelecidos” (Issai 100/18).

A definição proposta pela Intosai é a mais recente e abrangente, permitindo que as três modalidades de auditoria do setor público possam se sentir refletidas. Além disso, ao se referir a informações ou condições reais do objeto, a Intosai estabelece uma base mais ampla para os trabalhos de auditoria, e reconhece na auditoria a função de induzir a melhoria da qualidade das informações ou do seu contexto para os tomadores de decisão.

A auditoria, assim, produz informações sobre as condições reais do objeto, o que agrega valor aos processos decisórios, ao invés da função tradicional de emitir opiniões sobre as informações produzidas pela própria administração.

3.1.2 Classificação

As Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União classificam as auditorias em dois grandes grupos (NAT, p. 14):

- Auditorias de regularidade: objetivam examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos à jurisdição do Tribunal, quanto aos aspectos contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial. Compõem as auditorias de regularidade as auditorias de conformidade e as auditorias contábeis.

- Auditorias operacionais: objetivam examinar a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de avaliar o seu desempenho e de promover o aperfeiçoamento da gestão pública.

A classificação proposta pela Intosai na Issai 100/22 é mais desagregada em relação à da NAT/TCU, mas ambas estão em perfeita harmonia.

- Auditoria financeira foca em determinar se a informação financeira de uma entidade é apresentada em conformidade com a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatório aplicável. Isso é alcançado obtendo-se evidência de auditoria suficiente e apropriada para permitir ao auditor expressar uma opinião quanto a estarem as informações financeiras livres de distorções relevantes devido a fraude ou erro.
- Auditoria operacional foca em determinar se intervenções, programas e instituições estão operando em conformidade com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade, bem como se há espaço para aperfeiçoamento. O desempenho é examinado segundo critérios adequados, e as causas de desvios desses critérios ou outros problemas são analisados. O objetivo é responder a questões-chave de auditoria e apresentar recomendações para aperfeiçoamento.
- Auditoria de conformidade foca em determinar se um particular objeto está em conformidade com normas identificadas como critérios. É realizada para avaliar se atividades, transações financeiras e informações cumprem, em todos os aspectos relevantes, as normas que regem a entidade auditada. Essas normas podem incluir regras, leis, regulamentos, resoluções orçamentárias, políticas, códigos estabelecidos, acordos ou os princípios gerais que regem a gestão financeira responsável do setor público e a conduta dos agentes públicos.

A Issai 100 estabelece em seus parágrafos 24 e 29 que há dois tipos diferentes de trabalhos de auditoria no setor público: certificação e relatório direto:

- Trabalhos de certificação – neste tipo de trabalho, é a parte responsável quem mensura o objeto, de acordo com os critérios aplicáveis, e apresenta a informação resultante, sobre a qual o auditor obtém evidência de auditoria suficiente e apropriada para proporcionar uma base razoável para expressar uma conclusão.
- Trabalhos de relatório direto – neste tipo de trabalho, é o auditor quem mensura ou avalia o objeto, de acordo com os critérios aplicáveis, e apresenta a informação resultante, no relatório de auditoria, na forma de achados, conclusões, recomendações ou de uma opinião, podendo também proporcionar novas informações e análises ou novas perspectivas.

No primeiro caso, diz-se que o relatório é sobre a afirmação da parte responsável (ou indireto), cuja conclusão pode ser do tipo: “Em nossa opinião, a afirmação da Administração (parte responsável) de que os controles internos são eficazes é adequada, de acordo com os critérios...”. No segundo, diz-se que o relatório é direto e a conclusão poderia ser do tipo: “Em nossa opinião, os controles internos são eficazes, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os critérios...” (LONGO, 2011, p. 24).

Assim, conforme esses conceitos e a ISSAI 100/30, as auditorias financeiras são sempre trabalhos de certificação, pois se baseiam nas informações e afirmações sobre o objeto, apresentadas nas demonstrações financeiras elaboradas pela parte responsável; as auditorias operacionais são, normalmente, trabalhos de relatório direto, uma vez que é o próprio auditor quem mensura ou avalia o objeto para determinar a extensão na qual critérios são atendidos; e as auditorias de conformidade podem ser tanto trabalhos de certificação como de relatório direto ou ambos ao mesmo tempo.

3.2 Auditoria Operacional

Esta seção irá tratar com mais detalhes da auditoria operacional ou auditoria de desempenho/resultados, como é conhecida internacionalmente.

3.2.1 Conceito

O Manual de Auditoria Operacional do TCU, cuja última versão foi revisada em 2010, assim define auditoria operacional (AO): exame independente e objetivo da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública.

A definição da Intosai estabelecida na Issai 100/22 foi apresentada no item 2.1.2.

Por sua vez, o Tribunal de Contas Europeu adota a definição estabelecida na Issai 300, que trata dos Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional:

Exame independente, objetivo e confiável que visa verificar se os empreendimentos, os sistemas, as operações, os programas, as atividades ou os organismos funcionam em conformidade com os princípios da economicidade, da eficiência e da efetividade¹ e se existe espaço para melhorias.

1 No documento em inglês, a palavra que está na Issai 300 é *effectiveness*. Na língua portuguesa, esse termo abrange dois conceitos diferentes: eficácia (conceito relacionado ao grau de alcance das metas programadas em termos de produtos) e efetividade (conceito relacionado aos impactos). Optou-se por usar eficácia no texto.

3.2.2 Características

As auditorias operacionais possuem características que as diferenciam dos outros dois tipos de auditoria. Devido à variedade e complexidade das questões que podem ser tratadas, possuem maior flexibilidade na escolha de temas, objetos de auditoria, métodos de trabalho.

Outra característica diferenciadora está na forma de comunicar as suas conclusões. O relatório da auditoria operacional trata da economicidade e da eficiência na aquisição e aplicação dos recursos, assim como da eficácia e da efetividade dos resultados alcançados. E podem variar consideravelmente em escopo e natureza, informando, por exemplo, sobre a adequada aplicação dos recursos, impacto de políticas e programas e propondo mudanças destinadas a aperfeiçoar a gestão (Issai 400/2-3, 2001).

Já nas auditorias financeiras e de conformidade, as conclusões assumem a forma de opinião concisa e de formato padronizado sobre demonstrativos financeiros e sobre a conformidade das transações com leis e regulamentos, ou sobre temas como a inadequação dos controles internos, atos ilegais ou fraude.

Uma outra característica importante da auditoria operacional está no responsável por mensurar o objeto da auditoria. Na AO, é o auditor o responsável por essa tarefa, que o faz de acordo com os critérios mais apropriados, sendo seu resultado apresentado no relatório de auditoria sob a forma de achados, conclusões, recomendações ou de uma opinião. São os chamados trabalhos de relatório direto.

Isso contrasta com os trabalhos em que a parte responsável é quem mensura o objeto de acordo com critérios e apresenta a informação do objeto. É sobre essa mensuração que o auditor irá obter evidência de auditoria suficiente e apropriada para expressar sua opinião. São os trabalhos de certificação, característicos das auditorias financeiras.

Serem mais abertas a julgamentos e interpretações e apresentarem relatórios mais analíticos e argumentativos também é característica inerente às auditorias operacionais (ISSAI 3000/1.2, 2004). Isso significa, portanto, que os relatórios precisam apresentar os achados de maneira persuasiva, abordar todos os argumentos relevantes à discussão e ser precisos.

Artigo publicado na revista do TCU em 2011 apresenta outra característica da auditoria operacional: sua proximidade com uma avaliação. A autora do artigo argumenta, com base em um estudo de caso com sete das auditorias operacionais realizadas pelo TCU no período 2004-2007 avaliadas à luz dos padrões de avaliação estabe-

lecidos pelo *Joint Committee on Standards for Educational Evaluation*, que foi possível evidenciar a observância aos padrões de avaliação aplicados, com algumas restrições (SERPA, 2011).

Importante trazer o conceito de avaliação adotado como referencial: análise sistemática do processo e/ou dos resultados de um programa ou política, em comparação com um conjunto explícito ou implícito de padrões, com o objetivo de contribuir para o aperfeiçoamento. (WEISS, 1998).

Barzelay (1997) chegou a conclusão semelhante, ao proceder à análise comparativa sobre a auditoria de desempenho praticada pelas instituições de auditoria governamental dos países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), constatando que a auditoria operacional apresenta características similares à avaliação de programas, levando-o inclusive a concluir que essa modalidade de auditoria é, na realidade, avaliação de programa, porque envolve a produção e revisão instrumental de julgamento.

As similaridades da auditoria operacional com a avaliação, acrescidas às suas outras características descritas anteriormente, sinalizam diferenças significativas em relação à auditoria financeira, o que tende a repercutir, de maneira geral, na forma de trabalho da AO e da AF, inclusive na possibilidade e amplitude da utilização da abordagem baseada em risco.

3.3 Abordagem de Auditoria Baseada em Risco

A abordagem de auditoria baseada em risco consiste na realização de uma sequência de procedimentos com vistas a permitir que o auditor tenha segurança das conclusões obtidas e, com isso, possa fornecer asseguração aos usuários do relatório de auditoria. A origem da sua utilização é intrinsecamente relacionada com a auditoria financeira.

Importante destacar que, apesar das semelhanças com os outros tipos de auditoria, há características específicas das auditorias financeiras que merecem destaque, dentre elas o uso da abordagem de auditoria baseada em risco. Em geral, trabalhos de asseguração são periódicos (em regra, anuais) e abrangentes, por ter como objeto todo o conjunto de transações, saldos e divulgações do período auditado.

Segundo o Manual de Auditoria Financeira do TCU, a grande quantidade de elementos a serem auditados e os prazos pré-estabelecidos exigem uma abordagem de auditoria tão eficiente e eficaz quanto possível, de tal modo que, em um curto período de tempo, seja possível testar tantos elementos quantos necessário para se obter o nível de segurança requerido.

Nesse sentido, a abordagem de auditoria baseada em risco direciona os esforços da equipe para áreas de alto risco, reduzindo a quantidade de testes necessários e aumentando as chances de identificar distorções materialmente relevantes.

Ela começa com procedimentos de avaliação de riscos, passa pela realização de testes mediante aplicação dos procedimentos adicionais de auditoria planejados pelo auditor para responder aos riscos avaliados como significativos, e se completa com a avaliação da evidência de auditoria obtida, que deve ser apropriada e suficiente para a extração de conclusões e a formação de opinião, culminando com a emissão do relatório de auditoria.

3.4 Asseguração

Segundo o Vocabulário de Controle Externo do TCU (VCE), Fornecimento pelo auditor da evidenciação necessária e suficiente para embasar as conclusões de seu trabalho, com o objetivo de aumentar o grau de confiança do leitor sobre os resultados obtidos pela parte responsável, o auditado.

O nível de asseguração fornecido pela auditoria é comunicado no relatório sob a forma de opinião ou conclusão, devendo atender a dois princípios, conforme estabelecido na Issai 100/31: as auditorias devem fornecer informação baseada em evidência suficiente e apropriada e os auditores devem executar procedimentos para reduzir ou administrar o risco de chegar conclusões inadequadas.

A Issai 100/32 estabelece duas formas para, dependendo da auditoria e das necessidades dos usuários previstos, ser comunicada a asseguração:

- Por meio de opiniões e conclusões que transmitem explicitamente o nível de asseguração. Isso se aplica a todos os trabalhos de certificação e a certos trabalhos de relatório direto.
- De outras formas. Em alguns trabalhos de relatório direto, o auditor não dá uma declaração explícita de asseguração sobre o objeto. Em tais casos, o auditor fornece aos usuários o grau de confiança necessário descrevendo explicitamente como achados, critérios e conclusões foram desenvolvidos, de uma maneira equilibrada e razoável, e porque as combinações de achados e critérios resultaram em uma determinada conclusão geral ou recomendação.

Também estão na Issai 100/33 os dois níveis de asseguração possíveis:

- **Asseguração razoável:** É um nível de asseguração alto, mas não absoluto, pelo fato de que as auditorias têm limitações que lhes são inerentes e, portanto, nunca poderão fornecer asseguração absoluta.
- **Asseguração limitada:** É um nível mais baixo de asseguração, pois os procedimentos de auditoria planejados e executados são propositadamente limitados em comparação com os que seriam necessários para fornecer asseguração razoável. Não obstante, é esperado que seja significativo para os usuários.

A necessidade de confiança por parte dos usuários nas informações contidas em um relatório de auditoria é satisfeita por uma asseguração fornecida pelo auditor, seja ela razoável ou limitada, transmitida de maneira explícita ou não.

O nível de asseguração requerido deve ser estabelecido nos termos do trabalho², antes do seu início, e levado em consideração na definição da estratégia global de auditoria. O auditor deve ter clareza dos objetivos e das necessidades de informação dos usuários, de modo que possa desenvolver um plano de auditoria, que permita expressar uma conclusão ou opinião de auditoria de acordo com o nível de asseguração requerido.

Em uma auditoria operacional, de acordo com a Issai 3000 – Norma para Auditoria Operacional, a comunicação do nível de asseguração dos resultados da auditoria do objeto em relação aos critérios deve ser feita de forma transparente. Isso é feito quando o auditor explica aos usuários, de maneira equilibrada e razoável, como os achados, os critérios e as conclusões foram desenvolvidos e porque os achados resultaram nas conclusões.

É necessário, ainda, que o auditor comunique, de maneira transparente no relatório, objetivo, escopo, metodologia e dados coletados, assim como quaisquer limitações significativas, para que os usuários não sejam induzidos em erro.

3.4.1 Risco e Risco de Auditoria em Anop

Há diversas definições de risco. Para a Issai 1315, risco de negócio é aquele que resulta de condições, eventos, circunstâncias, ações ou falta de ações significativas que possam afetar adversamente a capacidade da entidade de alcançar seus objetivos e executar suas estratégias, ou do estabelecimento de objetivos ou estratégias inadequadas.

2 Termos do trabalho: o auditor, a administração da entidade auditada, os responsáveis pela governança e outros, conforme aplicável, devem chegar a um entendimento comum e formal acerca dos termos da auditoria. Informações importantes podem incluir o objeto, o escopo e os objetivos da auditoria, o acesso aos dados, o relatório que resultará da auditoria, o processo da auditoria, as pessoas de contato e os papéis e responsabilidades das diferentes partes envolvidas no trabalho (ISSAI 100, 44).

A instrução normativa³ do TCU que trata da prestação de contas dos órgãos e entidades da administração pública federal define risco como a possibilidade de algo acontecer e ter impacto nos objetivos, sendo medido em termos de consequências e probabilidades.

O Tribunal de Contas Europeu afirma que risco, em um sentido geral, é considerado como a possibilidade de perda ou dano, uma ameaça de algo dar errado com as atividades, a organização da entidade ou as pessoas envolvidas. E que pelo fato do auditor lidar principalmente com organizações e programas que têm objetivos políticos, uma definição de risco baseada em objetivos é a mais adequada. (ECA, 2013)

Assim, nessa perspectiva dos objetivos, risco é definido como um incidente ou uma ocorrência de um conjunto particular de circunstâncias que, se acontecer, pode afetar adversamente a organização, como a exposição a perdas financeiras, a perda de reputação ou a falha para entregar uma política ou programa de maneira econômica, eficiente ou efetiva. (ECA, 2013)

Adotando como referência as definições de risco apresentadas anteriormente, faz-se necessário também conceituar risco de auditoria. Segundo a Issai 100/40, risco de auditoria é o risco de que o relatório de auditoria possa ser inadequado.

Para reduzir ou administrar o risco de chegar a conclusões inadequadas, o auditor deve executar procedimentos de auditoria, reconhecendo que as limitações inerentes a todas as auditorias significam a impossibilidade de se fornecer absoluta certeza a respeito da condição do objeto de auditoria.

A Issai 300 – Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional, afirma no seu parágrafo 28 que risco de auditoria em uma AO significa a probabilidade de obter conclusões incorretas ou incompletas, fornecendo informações desequilibradas ou deixando de agregar valor para os usuários.

Além das conclusões incorretas ou incompletas, a Issai 3000/52 acrescenta o desenvolvimento de achados e a proposição de recomendações incorretos ou incompletos como formas de se materializar o risco de auditoria em uma AO.

Deixar de agregar valor em uma auditoria operacional inclui desde não apresentar informações ou perspectivas novas até negligenciar fatores importantes e, conseqüentemente, não ser capaz de fornecer aos usuários do relatório de auditoria conhecimentos ou recomendações que seriam uma contribuição real para um melhor desempenho.

3 IN-TCU 63/2010, art. 1º, inc. V

3.4.2 Avaliação de risco

São os procedimentos de responsabilidade do auditor aplicados para a obtenção do entendimento do objeto de auditoria e do seu ambiente, inclusive dos controles internos, com a finalidade de identificar e avaliar preliminarmente riscos de distorção relevante na informação do objeto que possam ser causados por erro ou fraude (Issai 1315).

As Normas de Auditoria do TCU (NAT/TCU) afirmam que, para se determinar a extensão e o alcance da auditoria, a unidade técnica deve dispor de informações relativas aos objetivos relacionados ao objeto que será auditado e aos riscos relevantes associados a esses objetivos, bem como à confiabilidade dos controles adotados para tratar esses riscos. E que essas informações devem ser levadas em conta no planejamento e na aplicação dos procedimentos de auditoria.

Ainda segundo as NAT/TCU, o objetivo da avaliação de riscos e de controle interno é determinar o grau em que os mecanismos de controle interno de organizações, programas e atividades governamentais asseguram que, na consecução de suas missões, objetivos e metas, os princípios constitucionais da administração pública serão obedecidos e os seguintes objetivos de controle serão atendidos:

1. eficiência, eficácia e efetividade operacional, mediante execução ordenada, ética e econômica das operações;
2. integridade e confiabilidade da informação produzida e sua disponibilidade para a tomada de decisões e para o cumprimento de obrigações - *accountability*;
3. conformidade com leis e regulamentos aplicáveis, incluindo normas, políticas, programas, planos e procedimentos de governo e da própria instituição;
4. adequada salvaguarda e proteção de bens, ativos e recursos públicos contra desperdício, perda, mau uso, dano, utilização não autorizada ou apropriação indevida.

O Manual de Auditoria Financeira do TCU afirma que a finalidade dos procedimentos de avaliação de riscos é a identificação e avaliação de riscos de distorção relevante, seja por erro ou fraude, nas demonstrações financeiras e nas afirmações sobre classes de transações, saldos de contas e divulgações. Seu objetivo é permitir que o auditor forme uma base para decidir sobre as respostas gerais e específicas que adotará, em relação aos riscos de distorção relevante avaliados como significativos, para manter o risco de auditoria em um nível aceitavelmente baixo.

LONGO (2011) em seu Manual de Auditoria e Revisão de Demonstrações Financeiras afirma que, para a determinação dos procedimentos de auditoria necessários para

expressar uma conclusão ou opinião com o nível de confiança esperado, o auditor primeiro realizará procedimentos de avaliação de risco e responderá aos riscos avaliados, determinando, assim, a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria que serão realizados.

O Manual de Auditoria Operacional do TCU (Manop), ao tratar da avaliação de riscos, afirma que a compreensão do objeto da auditoria permite identificar riscos e pontos críticos existentes e é indispensável à definição do objetivo e do escopo da auditoria, sendo importante assegurar que os aspectos centrais do objeto auditado tenham sido investigados, documentados e compreendidos.

O Manop determina ainda que a equipe conduza a realização de investigação preliminar dos controles internos e dos sistemas de informação, assim como dos aspectos legais considerados significativos no contexto da auditoria. Nas auditorias operacionais, o exame da confiabilidade da base informativa e dos controles internos deve enfatizar os aspectos que possam comprometer a efetividade e/ou a eficiência das operações.

O Tribunal de Contas Europeu, por sua vez, define avaliação de risco como a identificação e análise de riscos relevantes para o alcance de objetivos, formando uma base para determinar como os riscos devem ser gerenciados (ECA, 2013, p.2).

E no contexto da auditoria operacional, a define como a identificação e análise de riscos-chave para o alcance de objetivos relacionados à economicidade, eficiência e efetividade, formando assim uma base para desenvolver as possíveis questões de auditoria e determinar o potencial escopo da auditoria.

O ECA, em seu Manual de Auditoria de Desempenho, lista os motivos pelos quais o auditor deve realizar a avaliação de risco:

- Revelar as áreas de potenciais fraquezas em uma organização
- Identificar os riscos e analisar aqueles que são os mais significativos e críticos para a obtenção de um bom desempenho;
- Examinar como esses riscos são gerenciados pela organização;

E elenca um motivo que parece uma síntese do propósito da avaliação de risco no contexto da auditoria operacional: focar a auditoria nas áreas de alto risco e desenvolver as possíveis questões de auditoria relacionadas.

Nesse sentido, apenas a título de observação preliminar, é possível identificar finalidades diferentes da avaliação de risco para a auditoria financeira e para a auditoria operacional. Para a primeira, pretende-se utilizá-la como elemento vinculador para

determinação dos procedimentos de auditoria realizados durante a fase de execução do trabalho. Já para a auditoria operacional, seu sentido parece estar vinculado a permitir uma estratégia de determinação das questões de auditoria.

4. Resultados e análises

Nesta seção, são identificados os métodos e as práticas que o ECA tem adotado para a utilização da avaliação de risco na auditoria operacional. Além disso, são apresentados os resultados da análise de consistência do Manual de Auditoria Operacional do TCU e das práticas das equipes de auditoria do Tribunal com aquele referencial.

4.1 Projeto de Harmonização das Issai

Como mencionado na contextualização, em 2013, como resultado do Projeto de Harmonização das normas de auditoria (*Harmonisation Project*), a Intosai aprovou a revisão das suas normas de auditoria de nível 3 – aquelas que tratam dos Princípios Gerais da Auditoria do Setor Público, da Auditoria Financeira, da Auditoria Operacional e da Auditoria de Conformidade. Importante destacar que a versão anterior era de 2001 e normas internas da Intosai obrigam à revisão dessas normas com uma periodicidade máxima de 15 anos.

Além de oferecer uma definição padrão de auditoria do setor público, o projeto tinha como objetivo estabelecer uma base conceitual comum à auditoria do setor público em todas as Issais. Isso significa garantir que as normas da Intosai guardem consistência entre si, não contenham sobreposições e estejam expressas com o máximo de clareza para facilitar sua utilização.

Para que esses objetivos fossem alcançados, inicialmente promoveu-se intensa discussão entre auditores experientes nos três tipos de auditoria. As Issais preliminares elaboradas pela equipe foram então aprovadas pelo Comitê de Normas Profissionais da Intosai (PSC) e, posteriormente, enviadas a todos os membros da Intosai e outras partes interessadas para comentários. As alterações sugeridas foram colocadas em consulta pública para que os membros da Intosai fizessem suas considerações e aprovassem a versão final em 2013 durante o XXXII Congresso da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores - Incosai

Após dois anos de trabalho, importantes mudanças foram feitas nas Issai de nível 3 e aprovadas no Congresso da Intosai de 2013. Dentre essas mudanças, uma delas certamente teve grande impacto para a auditoria operacional: a de considerar todas as auditorias do setor público como trabalhos de asseguarção.

O endereço eletrônico criado pela Intosai para dar suporte aos trabalhos do grupo (<http://www.psc-intosai.org/archives/issai-harmonisation-project/>) disponibilizava, de forma geral, as várias versões preliminares das normas. Além das normas, estava à disposição para consulta os comentários feitos pelas EFS e um relatório sistematizando e agrupando esses comentários, além do seu tratamento com uma explicação sobre seu reflexo nas versões aprovadas.

Nesse relatório, a seção 3 interessa ao tema deste trabalho, já que trata dos elementos da auditoria do setor público, especialmente “asseguração”. Aproximadamente 69 comentários abordaram os conceitos descritos na versão de exposição “Elementos” da auditoria do setor público e refletem uma ampla diversidade de pontos de vista.

Os comentários foram agrupados em dois “campos” gerais, sendo que um deles enfatiza a importância do conceito de asseguração, pedindo uma utilização mais consistente do conceito em todas as quatro versões, enquanto que o outro grupo enfatizou que as EFS têm papel especial, especialmente no campo da auditoria de desempenho, o que dificulta a aplicação do conceito de asseguração em todos os casos.

Foram feitas observações de que o conceito de asseguração (razoável) é crítico para todas as auditorias, incluindo auditoria de desempenho, e a Issai 300 deveria refletir isso. Cada tipo de auditoria deve incluir uma discussão de avaliação de evidência de auditoria e o fornecimento de asseguração. Por outro lado, houve comentários no sentido de que deve ser claramente indicado também na ISSAI 300 que normalmente não se espera que os auditores forneçam uma opinião geral sobre economicidade, eficiência e eficácia.

A uniformidade conceitual ainda parece algo distante, já que, segundo uma visão mais tradicional da auditoria, apenas as auditorias financeiras podem ser consideradas trabalhos de asseguração, e em alguns casos as auditorias de conformidade. Há inclusive questionamentos a respeito da natureza de auditoria para os trabalhos operacionais, que teriam características de consultoria.

Essa decisão de considerar todas as auditorias do setor público como trabalho de asseguração exigiu que a Issai 100 prevísse uma nova forma para comunicação da asseguração.

A depender do tipo da auditoria e das necessidades dos usuários previstos, além da forma clássica, por meio de opiniões e conclusões que transmitem explicitamente o nível de asseguração, aplicável a todos os trabalhos de certificação e a certos trabalhos de relatório direto, o parágrafo 32 da Issai 100 previu outras formas.

Para essa segunda alternativa, em alguns trabalhos de relatório direto, o auditor não dá uma declaração explícita de asseguração sobre o objeto. Nesses casos, o auditor

fornece aos usuários o grau de confiança necessário descrevendo explicitamente como achados, critérios e conclusões foram desenvolvidos, de uma maneira equilibrada e razoável, e porque as combinações de achados e critérios resultaram em uma determinada conclusão geral ou recomendação.

A Issai 300/22 detalha esse ponto um pouco mais, afirmando que o nível de asseguarção proporcionado por uma auditoria operacional deve ser comunicado de uma maneira transparente, podendo o grau de economicidade, eficiência e efetividade atingido ser transmitido no relatório da auditoria operacional de duas formas:

- por meio de uma visão geral sobre aspectos de economia, eficiência e efetividade, onde o objetivo da auditoria, o objeto, a evidência obtida e os achados alcançados permitam tal conclusão;
- fornecendo informação específica sobre uma série de pontos incluindo o objetivo de auditoria, as questões formuladas, a evidência obtida, os critérios usados, os achados alcançados e as conclusões específicas.

A Issai 3000, versão aprovada em 2016, em consonância com as normas citadas anteriormente, afirma que o auditor deve comunicar de forma transparente o nível de asseguarção dos resultados da auditoria do objeto em relação aos critérios. E que isso é feito quando o auditor explica, de maneira equilibrada e razoável, como os achados, os critérios e as conclusões foram desenvolvidos e porque os achados resultaram nas conclusões.

Verifica-se, portanto, que houve uma série de inovações nas normas de auditoria provocadas pela decisão de considerar a auditoria operacional como trabalho de asseguarção, especialmente se for feita uma interpretação restrita do termo, tradicionalmente associado à auditoria financeira.

Dito de outra forma, o conceito de asseguarção foi elasticado, não estando mais necessariamente vinculado à emissão de opiniões e conclusões que transmitem explicitamente um nível de confiança predeterminado. Consequentemente, o uso da abordagem baseada em risco deixa de ser impositivo, pois o mais importante nas auditorias operacionais é a transparência e robustez das evidências que dão sustentação às conclusões do trabalho, ao invés da especificação de procedimentos e tamanhos de amostras que permitirão alcançar níveis pré-definidos de confiança.

A experiência do Tribunal de Contas Europeu caminha no sentido de realizar um processo de identificação, análise e avaliação de riscos mais estruturado, sem, contudo, ser preciso dizer que se adota a abordagem de auditoria baseada em risco, especialmente aquela realizada pela auditoria financeira.

4.2 Abordagem de avaliação de risco utilizada pelo ECA em auditoria operacional

O Tribunal de Contas Europeu, atendendo determinação expressa do seu manual de auditoria de desempenho, publicou documento intitulado Avaliação de Risco em Auditorias de Desempenho (ECA, 2013). O documento pretende oferecer orientação para a realização de avaliação de risco, a fim de identificar e analisar os riscos para a boa gestão financeira, e permitir uma abordagem mais estruturada para o desenvolvimento de questões de auditoria relevantes. Além de ser um modelo para documentar o resultado da avaliação de risco.

Para o ECA, a avaliação de risco deve funcionar como a ligação entre o conhecimento obtido do objeto da auditoria com o escopo e as questões de auditoria. Considerando que o processo de identificação e avaliação de riscos não é uma ciência exata, seu sucesso depende principalmente de um bom julgamento do auditor, baseado em conhecimento e experiência. O auditor deve ser sistemático, exaustivo e rigoroso. Nenhum risco importante deve ser ignorado.

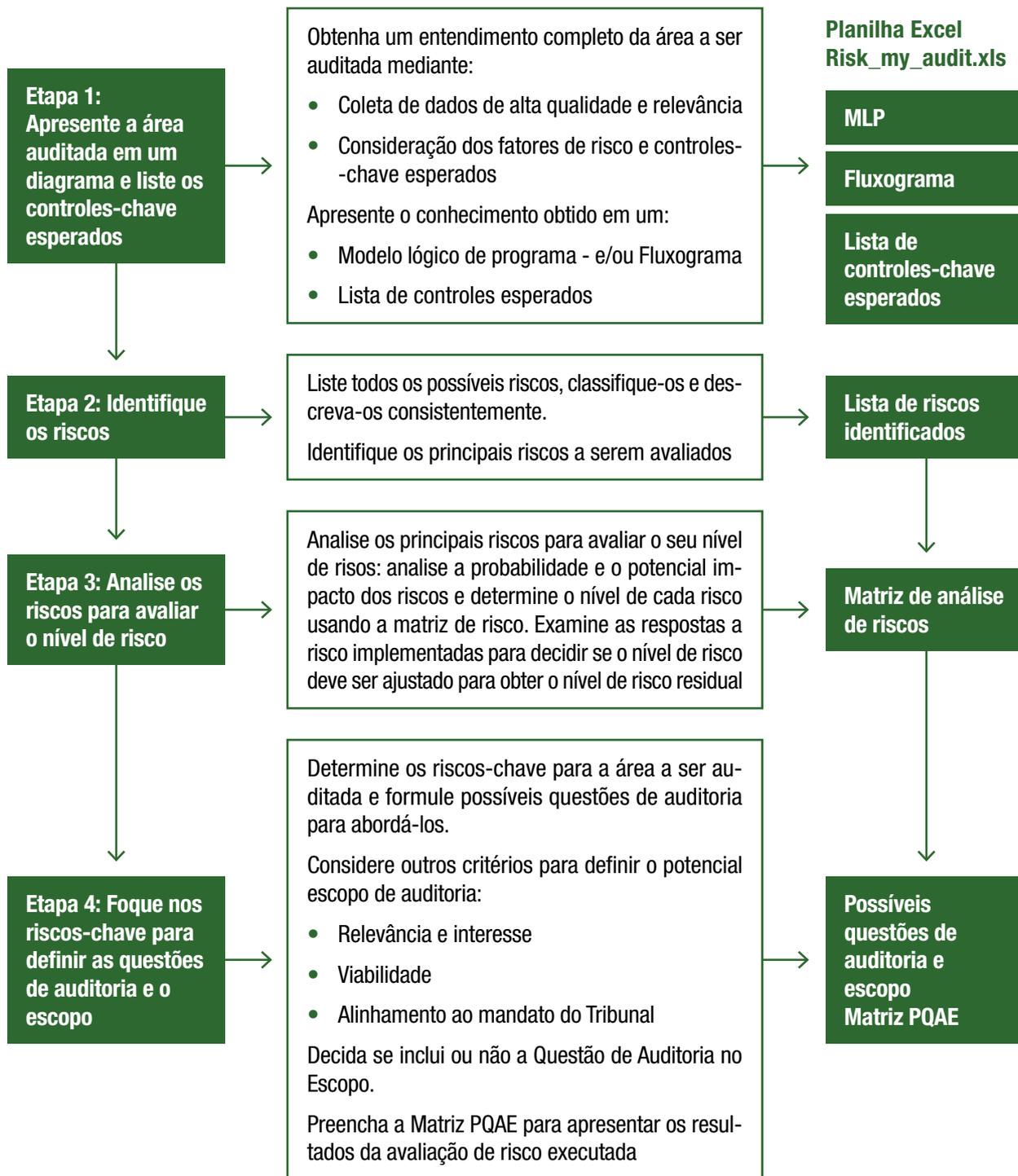
Em linhas gerais, o ECA considera que, ao planejar uma auditoria, a equipe deve analisar a importância relativa dos riscos, indicando em pormenor as probabilidades de ocorrência e o possível impacto tanto quantitativo como qualitativo. E que irá concentrar-se nos riscos que tenham simultaneamente maiores probabilidades de ocorrência e maior impacto, caso ocorram, considerando ao mesmo tempo as medidas tomadas pela entidade auditada para minimizar esses riscos (respostas ao risco). (ECA, 2017, p. 37).

O ECA descreve sua abordagem de identificação, análise e avaliação de riscos em 4 etapas:

- Etapa 1: Entendimento preliminar da área auditada
- Etapa 2: Identificação dos riscos
- Etapa 3: Análise dos riscos
- Etapa 4: Definição do escopo e das questões de auditoria

Ao final de todo o processo de avaliação de risco, a abordagem proposta pelo ECA se encerra com uma Matriz PQAE - Matriz de Possíveis Questões de Auditoria e Escopo. A Figura 1 apresenta com algum grau de detalhe a visão geral do processo de avaliação de risco.

Figura 1 - Visão Geral do Processo de Avaliação de Risco



Fonte: Avaliação de Risco em Auditorias Operacionais, ECA – 2013.

A Etapa 1 tem como objetivo orientar a obtenção de conhecimento e apresentar um abrangente e coerente entendimento do objeto da auditoria, além de identificar os controles que se esperam implementados. Para alcançar esse objetivo, o documen-

to orienta a elaboração de três papéis de trabalho: diagrama de Modelo Lógico de Programa (MLP), um fluxograma/mapa de processo e uma lista de controles esperados.

A Etapa 2 objetiva identificar os riscos-chave, ou seja, aqueles considerados como significativos e relevantes. Inicialmente, é preciso listar todos os possíveis riscos e então agrupar, descrever e selecionar aqueles que deverão ser incluídos na Matriz de Análise de Riscos para serem posteriormente analisados. Ideias de risco se originam dos papéis de trabalho elaborados na Etapa 1, e aperfeiçoados com a resposta às seguintes questões:

- O que pode dar errado? Qual pode ser o risco?
- Quais ativos estão em risco - propriedades, recursos, informações, reputação, legalidade? De quais fontes – internas ou externas? Em qual nível: interno, externo, legal, estratégico, operacional, organizacional ou administrativo?
- Com quem está o risco?
- Quais fatores estão/podem estar restringindo o desempenho (economicidade, eficiência, efetividade)?
- Qual pode ser a causa (incluindo fraquezas nos controles)?
- Quais podem ser as consequências ou o impacto?
- Como esse risco poderia ser gerenciado?

O documento orienta que os riscos classificados como relevantes devem ser descritos de maneira consistente e incluídos na “Lista de riscos identificados”, da seguinte forma:

Risco = Causa (razões para o problema) + Problema + Impacto (consequências potenciais mais importantes).

Ainda na Etapa 2, é preciso que os riscos-chave incluídos na Matriz de Análise de Risco tenham sua probabilidade e impacto avaliados. A decisão do auditor de não considerar um risco-chave deve ser explicada, já que ele não será incluído na Matriz de Análise de Risco.

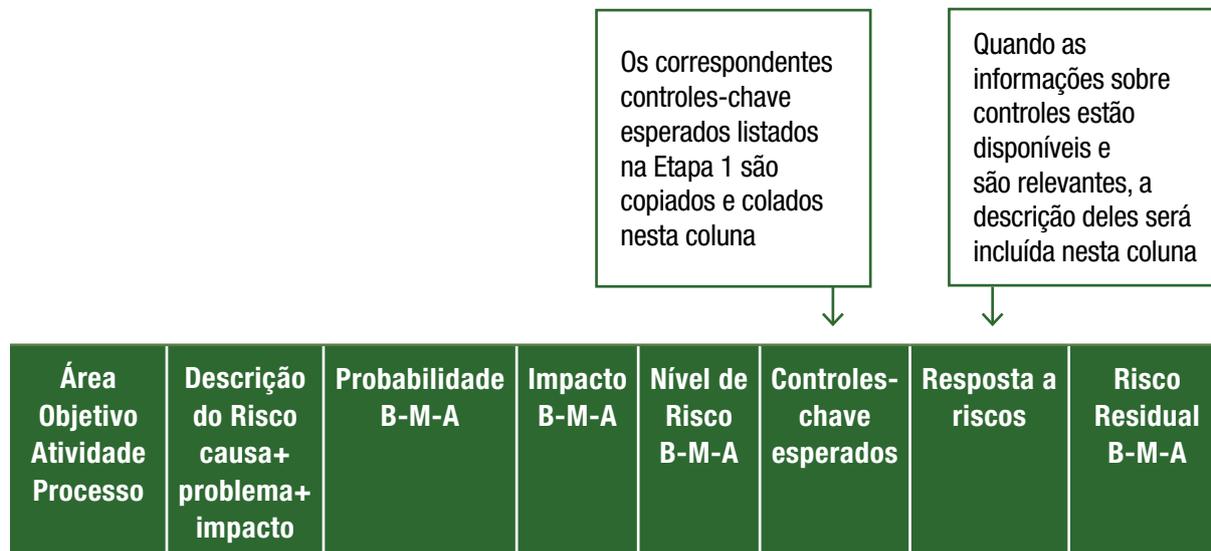
A Etapa 3 tem como propósito a análise dos riscos-chave. Inicialmente, o auditor classificará, para cada risco, tanto a probabilidade da sua ocorrência quanto a severidade das suas consequências segundo a escala que varia entre baixo, médio e alto. A avaliação é o resultado da combinação de ambos os elementos.

Feita a avaliação do risco inerente, aqueles avaliados como médio e alto, o auditor passará então ao exame das respostas implementadas pela gestão – os chamados controles. Respostas a riscos e atividades de controle são ações, políticas e/ou procedimentos que ajudam a assegurar que as diretrizes da administração sejam executadas e que as ações necessárias sejam tomadas para abordar e reduzir os riscos à realização dos objetivos da organização.

Para identificar os controles adotados para combater os riscos-chave identificados, o auditor comparará aqueles enumerados na Lista de controles-chave esperados, elaborada no início do exercício de avaliação de riscos, com os controles que a gestão afirma ter implementados. É necessário ainda verificar quais controles estão de fato em funcionamento e estabelecer a extensão de suas limitações.

Feita a identificação e análise dos controles adotados pela gestão, segundo o documento, será possível determinar a avaliação final do nível de risco, o chamado risco residual. A matriz de análise de risco proposta pelo documento apresenta, ao longo das suas colunas, o processo até a presente etapa. A Figura 2 apresenta a estrutura dessa Matriz.

Figura 2 - Matriz de Análise de Risco



Fonte: Avaliação de Risco em Auditorias Operacionais, ECA – 2013.

Concluída a avaliação de risco, será possível, na Etapa 4, identificar os temas de potencial significância ou questões para auditar em profundidade. Segundo o documento, com base no risco residual, o auditor priorizará aqueles que são significativos e críticos, o que inclui todos os de alto nível e os de nível médio considerados críticos. Esse processo de priorização ocorrerá com o preenchimento da Matriz de Possíveis Questões de Auditoria e Escopo.

Importante ressaltar que o documento afirma que, na maioria dos casos, as avaliações de risco são realizadas com informações qualitativas e julgamentos mais ou menos subjetivos, não havendo respostas claras para determinar se o risco é ou não crítico.

Com os riscos avaliados, o auditor formulará as possíveis questões de auditoria para abordar um ou vários riscos-chave, que podem estar agrupados de diferentes formas como as próprias dimensões tradicionalmente avaliadas por uma auditoria operacional (eficiência, eficácia e economicidade).

Com as possíveis questões de auditoria, o auditor irá avaliar o nível de relevância e interesse além da viabilidade das possíveis questões de auditoria com a finalidade de incluí-las no escopo do trabalho. O documento apresenta aspectos para orientar o auditor nessa avaliação. A Figura 3 apresenta a estrutura da Matriz de Possíveis Questões de Auditoria e Escopo.

Figura 3 - Estrutura da Matriz de Possíveis Questões de Auditoria e Escopo

Área Objetivo Atividade Processo	Risco-chave (todos os de nível Alto+os de nível Médio crítico)	Nível de risco Residual	Questão de Auditoria	Relevância e Interesse A-M-B	Viabilidade Normal Difícil Não viável	Incluir no escopo? SIM/NÃO
---	---	-------------------------------	-------------------------	------------------------------------	--	----------------------------------

Fonte: Avaliação de Risco em Auditorias Operacionais, ECA – 2013.

4.3 Abordagem de avaliação de risco utilizada pelo TCU em auditoria operacional

O TCU afirma em seu manual de auditoria operacional que a compreensão do objeto da auditoria permite identificar riscos e pontos críticos existentes, sendo indispensável à definição do objetivo e do escopo da auditoria.

E orienta que, nesse processo de identificação dos riscos, sejam utilizadas técnicas para traçar um diagnóstico a partir da interpretação sistemática das informações coletadas e da identificação dos principais problemas relativos ao desempenho do objeto selecionado. Dentre as técnicas enumeradas estão: Mapa de processos, SWOT e Diagrama de Verificação de Risco.

A técnica de mapeamento de processo⁴ fornece uma representação gráfica das operações sob análise, evidenciando a sequência de atividades, os agentes envolvidos, os

4 Portaria-TCU nº 142, de 24 de junho de 2003.

prazos e o fluxo de documentos em uma organização ou área. Isso permite à equipe de auditoria, em conjunto com gerentes e técnicos envolvidos, identificar mais facilmente oportunidades para a racionalização e o aperfeiçoamento dos processos de trabalho em uma organização.

A SWOT (TCU, 2010), sigla formado pelas iniciais das palavras *Strengths* (forças), *Weaknesses* (fraquezas), *Opportunities* (oportunidades) e *Threats* (ameaças), é utilizado em auditoria, segundo seu documento técnico, como auxílio à caracterização, de forma sistemática, de situações relacionadas às forças ou fraquezas internas, bem como às oportunidades e às ameaças externas do objeto da auditoria. Permite, dessa forma, identificar estratégias adequadas e equilibradas para priorizar a atuação na auditoria. A Figura 4 apresenta a estrutura da matriz SWOT.

Figura 4 - Estrutura da Matriz SWOT

Ambiente interno		Ambiente externo	
+	Forças	Oportunidades	+
Pontos fortes - as características positivas internas que uma organização pode explorar para atingir as suas metas. Referem-se às habilidades, capacidades e competências básicas da organização que atuam em conjunto para ajudá-la a alcançar suas metas e objetivos. Ex.: equipe experiente e motivada, recursos tecnológicos adequados		Características do ambiente externo, não controláveis pela organização, com potencial para ajudá-la a crescer e atingir ou exercer as metas planejadas. Ex.: diretrizes governamentais favoráveis ao fortalecimento institucional, novas fontes orçamentárias, parcerias com outras instituições	
Ambiente interno		Ambiente externo	
-	Fraquezas	Ameaças	-
Pontos fracos - as características negativas internas que podem inibir ou restringir o desempenho da organização. Referem-se à ausência de capacidades e/ou habilidades críticas. São, portanto, deficiências e características que devem ser superadas ou contornadas para que a organização possa alcançar o nível de desempenho desejado. Ex.: alta rotatividade de pessoal, sistemas de infirmação obsoletos, processos internos excessivamente burocratizados		Características do ambiente externo, não controláveis pela organização, que podem impedi-la de atingir as metas planejadas e comprometer o crescimento organizacional. Ex.: dispersão geográfica do público-alvo, disparidades regionais, conflito de competências	

Fonte: Portaria-Segecex nº 31, de 9 de dezembro de 2010.

O Diagrama de Verificação de Risco (DVR), também conhecido como Matriz de Probabilidade e Impacto de Risco, é desenvolvida a partir das informações obtidas na matriz SWOT, auxilia a equipe a definir o encaminhamento do trabalho de auditoria

e indicar possíveis achados. Os resultados dessa análise irão compor um diagrama, considerado uma simplificação da Matriz de Probabilidade e Impacto de Risco.

O documento técnico sobre DVR informa que o diagrama consiste em uma matriz, em geral 2 x 2, na qual fraquezas e ameaças, identificados na análise SWOT, são associadas a riscos da sua materialização. Em seguida, após consulta aos gestores sobre a existência de controles que os mitiguem, esses riscos são valorados segundo uma escala alto/baixo. (TCU, 2010, p. 12).

É possível e até desejável que a escala utilizada no DVR seja mais detalhada, acrescentando uma valoração média, para que se construa uma matriz 3 x 3, conferindo um maior refinamento ao processo de avaliação de risco.

Assim, estabelece-se consequências e probabilidade de materialização do risco, no contexto dos controles, permitindo enumerar as prioridades e apresentar as informações para tomada de decisão sobre a forma como os riscos devem ser gerenciados. Cumpridas as etapas de identificação, análise e avaliação do risco, será possível determinar as áreas que poderão ser investigadas em profundidade pela auditoria.

A Figura 5 apresenta a estrutura esquemática de um DVR na matriz 2 x 2, a partir da utilização de uma escala de alto ou baixo para impacto potencial no alcance dos objetivos e para probabilidade da sua ocorrência.

Figura 5 - Estrutura do Diagrama de Verificação de Risco

Impacto potencial no alcance dos objetivos	Alto	Baixa probabilidade Alto impacto MÉDIO	Alta probabilidade Alto impacto ALTO
	Baixo	Baixa probabilidade Baixo impacto BAIXO	Alta probabilidade Baixo impacto MÉDIO
		Baixa	Alta
		Probabilidade de ocorrência	

Fonte: Portaria-Segecex nº 31, de 9 de dezembro de 2010.

A utilização conjunta das três técnicas de auditoria (mapeamento de processo, análise SWOT e DVR) permite que a análise dos seus resultados leve a equipe de auditoria a:

- Identificar riscos que irão afetar o desempenho do objeto da auditoria;
- Auxiliar a formulação do problema e das questões de auditoria;

- Identificar áreas de risco do objeto da auditoria que poderão ser investigadas com profundidade;
- Sistematizar e estruturar informações relevantes sobre o ambiente de análise.

Apesar do processo de avaliação de riscos estar descrito como etapa do planejamento de uma auditoria operacional, o Manop apenas cita as técnicas e apresenta como realizá-las. Mas não correlaciona essas informações e análises produzidas com as questões de auditoria. O manual também não inclui a identificação, análise e avaliação de riscos como atividade necessária a ser realizada, mesmo quando se tratar de uma auditoria operacional não orientada a problema.

Essa parece ser também a percepção de boa parte dos auditores do TCU especialistas em auditoria operacional. Segundo eles, o Manop trata de forma superficial o processo de avaliação de riscos, oferecendo poucas ferramentas para que o auditor o incorpore à sua rotina de trabalho.

É possível que esse tratamento pouco estruturado e assertivo do manual, juntamente com supervisão deficiente e capacitação aquém das necessidades, sejam causas para a pouca consideração dos auditores ao processo de avaliação de riscos nas auditorias operacionais do TCU, como será tratado a seguir.

4.4 Práticas de avaliação de risco utilizadas pelo TCU em auditoria operacional

Para identificar as práticas de auditoria operacional no TCU relativas à avaliação de risco, examinou-se relatórios de auditorias operacionais objetivando identificar as técnicas de auditoria utilizadas pelas equipes conforme as orientações constantes do Manual de Auditoria Operacional, especialmente aquelas relacionadas com a avaliação de risco: mapeamento de processo, análise SWOT e Diagrama de Verificação de Risco (DVR).

Inicialmente realizou-se consulta ao sistema FiscalisPlan para identificar as auditorias operacionais iniciadas a partir de janeiro de 2017 e encerradas até dezembro de 2018, gerando um total de 86 processos.

Considerando os ajustes necessários, já que havia quatro Fiscalizações de Orientação Centralizada – FOC, um processo equivocadamente cadastrado como operacional, além de dois processos que não atendiam os requisitos para serem considerados auditoria operacional, 47 processos de auditoria operacional foram objeto de uma segunda análise.

Em consulta ao sistema e-TCU, verificou-se que, desse total, apenas 20 processos estavam de fato encerrados, ou seja, já julgados pelo Plenário do TCU. Para outros 2 processos, foi possível consultar no sistema e-TCU o relatório final da unidade técnica.

Assim, para 22 processos foi possível consultar no relatório de auditorias as técnicas de diagnóstico e de avaliação de risco utilizadas pelas equipes durante a realização dos trabalhos, considerando as orientações constantes do Manop. Os dados extraídos dos sistemas estão, de forma consolidada, apresentados na Tabela 2.

Tabela 2 - Resumo do processo de seleção das Auditorias Operacionais

Total de Auditorias iniciadas 01/2017 e encerradas até 12/2018	459
Total de Auditorias cadastradas como operacional iniciadas 01/2017 e encerradas até 12/2018	86
Total de Auditorias cadastradas como operacional iniciadas 01/2017 e encerradas até 12/2018 - após ajustes	47
Auditorias de fato encerradas - Acórdão	20
Auditorias de fato encerradas - sem Acórdão, mas com relatório disponível	1
Auditorias não encerradas, mas com relatório disponível	1
Auditorias com análise possível do relatório	22

Fonte: Elaboração própria.

Para confirmar as informações obtidas na consulta aos relatórios de auditoria, o coordenador/membro foi convidado a informar quais as técnicas que realizou durante a fase de planejamento da auditoria operacional. Os dados estão, de forma consolidada, apresentados na Tabela 2.

As constatações observadas nos relatórios de auditoria analisados estão, também de forma consolidada, apresentadas na Tabela 3. Esses resultados serão analisados mais detalhadamente a seguir. Importante ressaltar que essas constatações foram colhidas nos relatórios de auditoria disponíveis no sistema e-TCU, mais especificamente no capítulo de metodologia.

Tabela 3 - Práticas de avaliação de risco nas auditorias operacionais do TCU

Auditorias com análise possível do relatório	22	
Declararam seguir as NAT	17	74%
Declararam seguir o Manop	15	68%
Análise SWOT mencionada no relatório	6	27%
DVR mencionada no relatório	3	14%
Mapeamento do processo mencionado no relatório	6	27%
Análise Stakeholder mencionada no relatório	3	14%

Fonte: Elaboração própria.

Outra informação relevante coletada se refere ao fato de que 7 auditorias operacionais foram precedidas por um levantamento. Assim, é possível que tenham utilizado esse instrumento de fiscalização como o planejamento da auditoria, mas não se obteve informações a respeito das técnicas utilizadas.

Os resultados encontrados não deixam dúvidas de que, pelo menos para a amostra analisada, é baixa a adoção de procedimentos de avaliação de risco durante as atividades realizadas na fase de planejamento. Sem identificação, análise e avaliação dos riscos envolvidos para o alcance dos objetivos, não é possível que se examine também a existência e a efetividade dos controles internos.

Esse baixo percentual de utilização de técnicas, tanto de diagnóstico como de análise das informações coletadas, evidencia que, ao contrário do afirmado nos relatórios, as auditorias têm sido realizadas sem cumprir as recomendações feitas pelo Manual de Auditoria Operacional do TCU.

Conseqüentemente, o processo de definição das questões de auditoria tem sido feito de forma razoavelmente desvinculada de um entendimento do objeto mais estruturado e amparado por uma identificação e análise de risco, o que pode comprometer o objetivo da auditoria operacional de agregar valor.

As técnicas propostas pelo Manual de Auditoria Operacional do TCU para identificação, análise e avaliação de risco possuem um nível baixo de complexidade para sua execução. E incorporam ao processo de definição das prioridades de aprofundamento da auditoria a visão do gestor e de sua equipe, certamente os grandes conhecedores do objeto e desejosos de melhorar seu desempenho.

Não as seguir pode significar que as equipes estejam abdicando de seguir os caminhos reconhecidos como capazes de produzir uma auditoria que agrega valor para o desempenho do objeto auditado e colocando, em seu lugar, uma alegação de conhecimento anterior desse objeto.

Faz-se necessário registrar que durante a análise das auditorias operacionais se verificou que as equipes utilizaram outras técnicas de diagnóstico para realizar o entendimento do objeto

E que as informações coletadas não permitem uma avaliação mais robusta acerca da qualidade das auditorias operacionais analisadas, visto que para tanto haveria necessidade de analisar uma série de outros critérios que não interessam para os objetivos deste trabalho de conclusão de curso.

Os resultados da análise dos processos estão em sintonia com outras avaliações realizadas em auditorias operacionais do TCU, como a realizada pelo próprio TCU no âmbito do Programa 3i em 2015.

E com o trabalho de conclusão de curso para obtenção do título de especialista em auditoria financeira, que obteve informações de 26 auditorias operacionais e verificou baixíssima realização das técnicas de diagnóstico recomendadas pelo Manual de Auditoria Operacional do TCU para avaliação de risco (CARVALHO NETO, 2014, p.29).

Tabela 4 - Uso de técnicas de diagnóstico em auditorias operacionais

Auditorias analisadas	26	
Mapeou o processo objeto da auditoria?	1	4%
Realizou análise SWOT para obter entendimento do ambiente do objeto?	0	0%
Identificou os riscos inerentes no nível das atividades dentro do processo?	1	4%
Utilizou uma matriz para avaliação combinada de riscos e controles internos?	1	4%
Avaliou os riscos inerentes em termos de probabilidade e impacto?	1	4%
Identificou e avaliou o desenho dos controles para os riscos inerentes avaliados como significativos?	1	4%
Estimou os riscos residuais (RDR – risco de distorção relevante) considerando a avaliação anterior?	1	4%

Fonte: CARVALHO NETO, 2014.

Em 2014, o TCU aderiu ao Programa 3i (Iniciativa de Implementação das Issai), e, no ano seguinte, realizou amplo diagnóstico das suas práticas de auditoria de conformidade, operacional e financeira com relação às correspondentes normas internacionais. Utilizou-se, para tanto, de uma ferramenta de Avaliação de Conformidade das Issai, cujo objetivo era ajudar as EFS a entender os requisitos das Issai e a diagnosticar suas necessidades para o cumprimento desses requisitos.

As conclusões levantadas pelo trabalho, apesar de não entrarem em aspectos como os analisados no presente trabalho de monografia, vão ao encontro da necessidade de melhorias nas práticas de auditoria operacional. Segundo as conclusões do Programa 3i, as auditorias operacionais do TCU cumprem integralmente apenas 47% dos requisitos estabelecidos nas Issais de nível 3 e 4.

A título de exemplo, cita-se a deficiência identificada na busca de informação que permita conhecer o objeto de auditoria. Nas auditorias analisadas, nenhuma delas utilizou técnica de diagnóstico conforme determina, por exemplo, a Issai 3100/16. Também se verificou ausência/deficiência de avaliação da qualidade da informação obtida e dos mecanismos de controles internos, conforme recomendado pela Issai 3000/2.3.

As evidências coletadas nos relatórios de auditoria somadas com as produzidas tanto pela monografia citada anteriormente como pelo trabalho desenvolvido no âmbito do Programa 3i sinalizam a necessidade de um maior cuidado institucional com a qualidade das auditorias operacionais realizadas pelo TCU.

Importante ainda acrescentar a percepção de auditores do TCU especialistas em auditoria operacional sobre as práticas em AO. Segundo eles, as equipes de auditoria do Tribunal têm atribuído pouca importância ao processo de avaliação de risco, o que corrobora os resultados encontrados na análise dos relatórios de auditoria operacional.

Não será possível ao TCU ser reconhecido como detentor de uma performance de excelência na AO sem que esteja aderente às orientações contidas nas Issais, especialmente no que se refere à utilização de conceitos e técnicas de identificação, análise e avaliação de risco.

4.5 Vantagens comparativas da abordagem de avaliação de risco do ECA

Antes de entrar propriamente na comparação entre os modelos, é preciso constatar que o manual de auditoria de resultados do ECA confere maior importância descritiva à necessidade de identificação, análise e avaliação de riscos.

Importante ainda mencionar que o Manual de Auditoria de Resultados do ECA explicita que os auditores devem, imediatamente após estabelecerem a lógica da intervenção do objeto de auditoria (política, programa, medida ou projeto), identificar os riscos potenciais para a economia, a eficiência e a eficácia e, posteriormente, formular questões de auditoria.

Esse manual vai além e exemplifica riscos associados a cada uma das dimensões tradicionalmente avaliadas em uma auditoria operacional - economia, eficiência e eficácia. E posteriormente elabora possíveis questões de auditoria. A Figura 6 e a Figura 7 ilustram esse processo descritivo do manual do ECA.

Figura 6 - Exemplo de risco associado à eficácia em um programa de governo**Exemplo de risco - Regime de apoio à produção de forragens secas**

O regime prevê duas taxas de ajuda: uma taxa reduzida para a forragem seca ao sol e uma taxa elevada para a forragem seca artificialmente, destinada a compensar os custos suplementares de combustível.

Esta diferenciação em duas taxas de ajuda teve um impacto considerável no modo de secagem das forragens. No momento da adesão da Espanha à comunidade em 1986, a quantidade de forragens secas artificialmente por ano era apenas de 61.000 toneladas; em 1996/1997, foram secas deste modo 1.414.000 toneladas porque os produtores consideravam a taxa de ajuda superior mais rentável. O consumo anual de energia resultante deste regime só na Espanha é suficiente para responder às necessidades anuais em termos de eletricidade de uma cidade da dimensão de Alicante (285.000 habitantes). São necessários mais de 200.000 hectares de floresta para absorver as quantidades suplementares de dióxido de carbono produzidas pelo processo de secagem.

Fonte: Manual da auditoria de resultados.

Figura 7 - Exemplos de questões de auditoria associados à eficácia**Exemplos de questões de auditoria relativas à eficiência****Auditoria direta de resultados**

- Os regimes de ajuda à reforma antecipada dos agricultores idosos e à instalação dos jovens agricultores tiveram um impacto visível e positivo na modernização e viabilidade econômica das explorações situadas em zonas desfavorecidas?
- Os projetos de infraestrutura contribuíram para aumentar os fluxos de circulação reduzindo simultaneamente os tempos de viagem e melhorando a segurança?

Auditoria dos sistemas de controlo

- Os Estados-Membros elaboraram e aplicaram corretamente medidas que permitiam acompanhar e limitar os impactos ambientais no setor do açúcar?
- Para apoiar a decisão de financiamento, a Comissão e os Estados-Membros procederam a uma avaliação adequada das necessidades e das vantagens potenciais do programa relativo ao abandono escolar precoce?

Fonte: Manual da auditoria de resultados.

Percebe-se, assim, que o ECA descreve com maior clareza a necessidade de que suas auditorias operacionais realizem o processo de identificação, análise e avaliação de riscos, permitindo aos seus auditores o incorporarem em seus trabalhos com mais segurança. Vale destacar que os procedimentos da auditoria de resultados são expressos com o verbo “dever”, pois têm de ser respeitados, conforme descrito na Introdução do documento.

Com relação ao modelo de avaliação de risco para auditorias operacionais utilizado pelo Tribunal de Contas Europeu, este tem como objetivo principal a definição do escopo e das questões de auditoria, da mesma forma que o proposto no Manop do TCU.

Entretanto, o ECA estabelece uma sequência de tarefas a serem cumpridas pela equipe de auditoria, não sendo possível a exclusão de qualquer delas, já que há uma estreita dependência entre elas, ao contrário do TCU no seu Manual de Auditoria Operacional.

Além da definição do escopo e das questões de auditoria, há objetivos indiretos. Eles decorrem da necessidade de uniformização do processo de realização das suas auditorias operacionais, já que as equipes são compostas por auditores oriundos dos países da União Europeia, com diferentes níveis de capacitação e experiência. E ainda, com a adoção do modelo, o ECA garante a documentação de todas as decisões da equipe ao longo da fase de planejamento do trabalho.

Assim, o modelo de avaliação de risco vigente no ECA enumera explicitamente as atividades que precisam ser realizadas em cada uma das etapas do processo de identificação, análise e avaliação de risco, evitando que as equipes precisem tomar a decisão de decidir quais atividades seguirão ou não.

A exigência acerca da elaboração de papéis de trabalho específicos, como o modelo lógico do programa, os fluxogramas e a lista de controles esperados são necessidades de toda auditoria operacional e contribuem para uma maior aderência das equipes à metodologia. Anexo ao documento, há um arquivo Excel (*Risk my audit*), em que os papéis de trabalho exigidos para a avaliação de risco encontram-se listados como passos a serem seguidos em uma trilha.

Essa abordagem para avaliação de risco parece representar uma evolução em relação ao vigente no TCU, já que é perceptível para o auditor menos experiente o que se espera dele na etapa de planejamento para que seja possível encerrá-la com a elaboração da Matriz de Possíveis Questões de Auditoria e Escopo - Matriz PQAE.

O TCU exige também dos seus auditores que a fase de planejamento também se encerre com uma matriz em que se verificam as questões de auditoria, mas não há a explicitação dos passos a serem dados. Assim, a equipe, diante de fatores como

tempo, tamanho e experiência tem que decidir, muitas vezes sem uma supervisão próxima, quais técnicas de diagnóstico realizar.

Os auditores do TCU especialistas em auditoria operacional responderam de forma unânime que a matriz PQAE utilizada pelo ECA melhora o processo de identificação, análise e avaliação de riscos na auditoria operacional.

Foi citada como desvantagem o investimento de tempo e esforço pela equipe de auditoria em riscos que ao final desse processo podem ser materializados em questões que não serão incluídas no escopo do trabalho.

Importante mencionar a auditoria operacional realizada pelo TCU em 2018 na área de licenciamento ambiental federal (TC 024.048/2018-6). O trabalho piloto utilizou em grande parte a metodologia de identificação, análise e avaliação de riscos segundo o proposto pelo Tribunal de Contas Europeu.

Durante a fase de planejamento, os processos de trabalho foram mapeados, os riscos identificados, analisados e avaliados, culminando na elaboração da matriz de avaliação de risco. E a partir desse documento foram derivadas as questões de auditoria.

Em relação à capacidade da metodologia de guiar a condução da auditoria, foi positiva a percepção da equipe externada pelo coordenador do trabalho, composto por auditores com graus diferentes de experiência em AO, e também para selecionar os aspectos mais relevantes do objeto para análise mais aprofundada durante a fase de execução.

A percepção da equipe foi bastante positiva em relação ao uso e às vantagens da metodologia, especialmente na estruturação do trabalho, além de oferecer mais segurança aos auditores quanto ao processo de seleção das áreas prioritárias para atuação.

Importante ressaltar que o modelo proposto pelo ECA não dispensa a utilização da experiência e do conhecimento prévio a respeito do objeto. Na verdade, ele indica os momentos em que a equipe de auditoria irá utilizá-lo, como nas etapas de valoração do risco e dos controles existentes.

Outro ponto em que o modelo significa uma evolução em relação ao proposto no manual do TCU está na explicitação da necessidade de levar em consideração os controles internos, por meio da elaboração de uma lista com os controles esperados e aqueles de fato identificados. Essa é, sem dúvida, uma importante contribuição à auditoria operacional, especialmente se considerarmos as práticas relativas a controles internos nos trabalhos do TCU.

Apesar das vantagens mencionadas anteriormente, faz-se necessário travar uma pequena discussão a respeito dos propósitos da avaliação de risco no modelo utilizado pelo ECA. Trata-se da confrontação daquilo que é feito na auditoria financeira.

Ou seja, para a auditoria financeira todo o processo de identificação, análise e avaliação do risco tem como finalidade correlacionar seus resultados com os procedimentos de auditoria a serem realizados na fase de execução.

Não basta que seja utilizado para a definição das questões de auditoria. É preciso que o processo de identificação, análise e avaliação de riscos realizado no planejamento do trabalho esteja correlacionado com a definição dos procedimentos de auditoria executados a fase de execução – sua natureza, época e extensão.

Para que a auditoria consiga emitir uma conclusão ou opinião com a confiança esperada, é preciso determinar os procedimentos de auditoria que serão realizados. É a partir dos resultados do processo de identificação, análise e avaliação de riscos (procedimentos de avaliação de risco) que serão definidos a natureza dos procedimentos de auditoria planejados, a quantidade de testes (o tamanho da amostra), e a época em que serão realizados.

Vale ainda acrescentar que a definição sobre os procedimentos de auditoria, considerando a abordagem de auditoria baseada em risco, exige a elaboração de um plano amostral. Nele, há a definição do tipo de teste (controle ou substantivo), seu objetivo, a população e o tamanho e método de seleção da amostra, além do detalhamento do teste. Tudo em sintonia com os eventos de risco considerados relevantes para serem aprofundados na fase de execução.

Está bem explícito que não está dentre os propósitos do processo de avaliação de risco no documento do Tribunal de Contas Europeu a vinculação dos procedimentos de auditoria da fase de execução do trabalho com os resultados do processo de identificação, análise e avaliação de riscos. Seu objetivo visa, ao seu final, focar a auditoria nas áreas de alto risco e desenvolver as possíveis questões de auditoria relacionadas.

Nesse sentido, há certa dificuldade em afirmar que a abordagem utilizada pelo Tribunal de Contas Europeu, mesmo com a adoção de um processo mais estruturado de identificação, análise e avaliação de riscos do que o TCU, seja considerada de fato uma abordagem baseada em risco.

Isso, entretanto, não significa que a metodologia proposta pelo Tribunal de Contas Europeu não possua utilidade. Na verdade, mesmo uma metodologia menos estruturada como é aquela proposta pelo Manual de Auditoria Operacional do TCU já é capaz de orientar uma equipe de auditoria a realizar um bom trabalho.

A incorporação de conceitos e atividades realizadas pelo ECA à metodologia do TCU pode, acompanhada de capacitação acerca dos conceitos relacionados a risco e com uma atenta supervisão, contribuir para elevar o nível de qualidade e de agregação de valor que se espera das auditorias operacionais realizadas pelo TCU.

Já com relação ao emprego da abordagem de auditoria baseada em risco na AO como utilizada tradicionalmente na auditoria financeira, ou seja, utilizando seus resultados para a vinculação com os procedimentos de auditoria, ainda carece de mais testes práticos da sua aplicação. A primeira tentativa do TCU na auditoria operacional sobre o licenciamento ambiental federal é um passo nesse sentido.

Considerando que a sua utilização para conduzir a equipe de auditoria a identificar as áreas de maior risco para o alcance dos objetivos já está bem estabelecida, é preciso continuar a tentar vincular os resultados da avaliação de risco com os procedimentos de auditoria.

Assim, objetos mais restritos e com processos de trabalho mais estruturados tendem a, teoricamente, permitir uma maior chance de aplicação da ABR na sua completude.

Considerações finais

O presente trabalho de pesquisa cumpriu o objetivo de contribuir para o processo de avaliação da possibilidade e da forma que a abordagem de auditoria baseada em risco poderá ser utilizada na auditoria operacional, adotando como referência a metodologia adotada pelo Tribunal de Contas Europeu.

Importante destacar, nesse momento, haver significativa identidade entre as fases para abordagem de risco entre as metodologias propostas pelo Tribunal de Contas Europeu e pelo Tribunal de Contas da União. A diferença está, de forma bastante perceptível, no instrumental utilizado para tanto.

O Manual de Auditoria Operacional do TCU, especialmente quando confrontado com as orientações do ECA, está aquém de permitir aos seus auditores compreender a importância de um processo mais estruturado de identificação, análise e avaliação dos riscos para a realização de uma auditoria de qualidade.

Além disso, possivelmente por uma compreensão (constatação) de que a auditoria operacional seja um processo de trabalho mais aberto e flexível, o Manop não exige a realização da avaliação de riscos, mesmo nos objetos de auditoria em que não se conhece, previamente, deficiências significativas na sua implementação, ou seja, em que os riscos para o alcance dos objetivos ainda não tenham se materializado.

O trabalho ainda identificou que há objetivos distintos na utilização dos resultados do processo de identificação, análise e avaliação dos riscos a depender do tipo de auditoria. Para a AF, a abordagem de auditoria baseada em risco faz a vinculação com os procedimentos adicionais de auditoria. Já para a metodologia do ECA para AO tem na definição das questões de auditoria seu propósito final.

Foi possível atualizar as informações a respeito da utilização nas auditorias operacionais do TCU da metodologia descrita no Manop para apoiar a identificação, análise e avaliação de riscos. Verificou-se baixo grau de realização de técnicas como mapa de processo, análise SWOT e DVR, o que indica a necessidade de reforçar nas normas a importância para se alcançar uma auditoria de qualidade, além da instituição de mecanismos que melhorem a supervisão dos trabalhos operacionais.

É preciso continuar a discussão teórica a respeito da incorporação na prática de auditoria operacional de conceitos da abordagem baseada em risco, tradicionalmente associados à auditoria financeira, além de testar seus limites na aplicação prática em trabalhos piloto, o que permitirá identificar as adaptações necessárias na metodologia.

Referências

BRASIL. Congresso Nacional. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: 1988.

_____. Tribunal de Contas da União. Instrução **Normativa TCU Nº 63/2010**. Normas de organização e de apresentação dos relatórios de gestão e processos de contas da administração pública federal p. julgamento do Tribunal de Contas da União. Brasília: 2010. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/IN/20100903/INT2010-063.rtf>>. Acesso em: Dez. 2018.

_____. Tribunal de Contas da União. **Manual de auditoria financeira** – 1.ed. – Brasília: TCU, Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo (SEMEC), 2016.

_____. Tribunal de Contas da União. **Manual de auditoria operacional** - 3.ed. – Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog), 2010.

_____. _____. **Portaria-TCU Nº 142/2003**. Aprova a nova versão da Técnica de Auditoria “Mapa de Processos”. Brasília: 2003. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br> >. Acesso em: Nov. 2018.

_____. _____. **Portaria-TCU Nº 280/2010**. Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (NAT). Brasília: 2010a. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br> >. Acesso em: Dez. 2018.

CARVALHO NETO, Antonio Alves de. **Abordagem de auditoria baseada em risco no TCU** – Brasília, 2014.

INTOSAI. ISSAI 100 – **Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público (2017)**. Disponível em <<https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>>. Acesso em: Dez. 2018.

_____. ISSAI 200 – **Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira (2017)**. Disponível em <<https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>>. Acesso em: Dez. 2018.

_____. ISSAI 300 – **Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional (2017)**. Disponível em <<https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>>. Acesso em: Dez. 2018.

_____. ISSAI 400 – **Princípios Fundamentais de Auditoria de Conformidade (2017)**; Disponível em <<https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>>. Acesso em: Dez. 2018.

_____. ISSAI 1315 – **Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement Through Understanding the Entity and its Environment**. Disponível em <<http://www.issai.org/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm>>. Acesso em: Dez. 2018.

_____. ISSAI 3000 – **Norma para Auditoria Operacional (2017)**. Disponível em <<https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>>. Acesso em: Dez. 2018.

_____. ISSAI 3100 – **Orientações sobre Conceitos Centrais para Auditoria Operacional (2017)**. Disponível em <<https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>>. Acesso em: Dez. 2018.

LONGO, Cláudio Gonçalves. **Manual de Auditoria e Revisão de Demonstrações Financeiras**, Capítulo 12 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante, São Paulo: Atlas, 2013.

LUXEMBURGO. Tribunal de Contas Europeu. **Manual da Auditoria de Resultados**. Luxemburgo: 2017. Disponível em: https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF_AUDIT_MANUAL/PERF_AUDIT_MANUAL_PT.PDF>. Acesso em: Dez. 2018.

_____. Tribunal de Contas Europeu. **Risk assessment in performance audits**. Luxemburgo: 2013. Disponível em <https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/GUIDELINE_RISK_102013/GUIDELINE_RISK_102013_EN.pdf>. Acesso em: Out. 2018. SERPA, Maria Hayakawa Cunha. Auditoria Operacional e Avaliação de Programas: instrumentos diferentes com propósitos comuns – identificando as similaridades em busca do elo perdido. Revista do TCU, Brasília, n. 122, p. 142-151. 2011.

Apêndice I

Extrato da entrevista com assessor do Comitê de Controle de Qualidade em Auditoria do ECA

Trata-se de resumo da reunião com o Sr. Wilfred Aquilina, assessor do responsável pelo Comitê de Controle de Qualidade em Auditoria do Tribunal de Contas Europeu. O objetivo da reunião era tratar da auditoria baseada em risco no contexto da auditoria operacional.

A reunião ocorreu no dia 18 de outubro de 2018, durou cerca de 1h40 e teve a presença do secretário da Semec, Dagomar Lima, e dos auditores Marcelo Cardoso e Bruno Machado, além de uma auditora da Serint, PaulaHebling.

Wilfred começou falando da estrutura do Tribunal de Contas Europeu e da sua missão de guardião das finanças da União Europeia. Falou um pouco mais especificamente a respeito da Divisão de Controle de Qualidade. Segundo ele, há um estreito acompanhamento dos trabalhos pela equipe de auditores dessa divisão. Conforme as palavras do Dagomar, há muitos pontos de controle para garantir a qualidade de uma auditoria.

Wilfred também falou dos tipos de trabalhos que o ECA realiza, dando ênfase aos trabalhos especiais, que, em geral, são as auditorias de desempenho. Segundo ele, são realizadas por volta de 20 por ano.

Com relação à avaliação de riscos, ele disse que ela é feita em 2 momentos. Inicialmente para a definição das auditorias que serão realizadas anualmente, como forma de selecionar objetos de auditoria. Em um segundo momento, no âmbito das auditorias.

Especificamente no que se refere às auditorias de desempenho, ele afirmou que há um documento que trata dessa avaliação, já conhecido e traduzido pelo TCU, orientando que ela seja feita em 4 passos:

- Etapa 1 - Apresente a área auditada em um diagrama e liste os controles-chave esperados
- Etapa 2 - Identifique os riscos
- Etapa 3 - Analise os riscos para avaliar o nível de risco
- Etapa 4 - Foque nos riscos-chave para definir as questões de auditoria e o escopo

Wilfred afirmou também que a avaliação de risco vem sendo feita de forma sistemática, especialmente após a publicação do guia em 2013. Afirmou, quando perguntado, que a principal mudança que a avaliação de risco proporcionou em relação às auditorias operacionais anteriores está na sua estruturação e documentação.

Com o uso da matriz e dos papéis de trabalho exigidos pelo guia (fluxograma, lista de controles esperados, etc.), a equipe de auditoria consegue estruturar melhor o raciocínio e conseguir chegar de fato às questões mais relevantes sobre o objeto de auditoria. Além disso, a documentação desse processo permite ao supervisor e à equipe do controle de qualidade reconstruir os passos que levaram à delimitação do escopo da auditoria.

Wilfred afirmou ainda, ao ser perguntado, que o uso mais frequente no ECA sobre a avaliação de riscos se restringe à definição das questões de auditoria e limitação do escopo na fase de planejamento. Disse que não se exige que ela seja utilizada, como feito nas auditorias financeiras e de conformidade, para definição dos procedimentos de auditoria – testes de controle e testes substantivos.

Afirmou ainda que, dependendo dos objetivos da auditoria, do tamanho da equipe, do prazo para sua realização e da possibilidade, é possível que a avaliação de riscos seja utilizada para definição de amostras e realização de alguns testes. Disse que, devido à extensão da União Europeia, esse uso poderia ser mais comum em EFS nacionais.

Wilfred disse ainda que há uma certa expectativa dos auditores financeiros de que a avaliação de risco no contexto da auditoria operacional possa levar à realização dessas auditorias segundo as regras das auditorias financeiras, o que, para ele, não é possível. O objetivo de uma auditoria de desempenho é melhorar a eficiência, eficácia e efetividade do gasto da União Europeia, além de contribuir para maior transparência e *accountability*. E não dar uma opinião nos moldes de um trabalho financeiro.

Apêndice II

Relação de auditorias operacionais do TCU analisadas

	TC	Título da Auditoria
1	016.332/2017-2	Auditoria da gestão da Dívida Ativa da União.
2	024.768/2017-0	Auditoria de natureza operacional para avaliar os principais gargalos que impactam na eficiência dos portos
3	029.427/2017-7	Auditoria na preparação do governo brasileiro para a implementação da Agenda 2030 e da meta 2.4 dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS)
4	013.091/2017-4	Auditoria no Sebrae
5	014.828/2017-0	Auditoria no Sistema de Controle Interno do Poder Legislativo
6	019.364/2017-2	Auditoria operacional no Fundo Constitucional do Distrito Federal
7	016.264/2017-7	Auditoria Operacional sobre a renúncia de receitas nos hospitais de excelência
8	027.085/2017-1	Auditoria para avaliar a gestão da ética nos órgãos da Administração Pública Federal
9	013.444/2017-4	Auditoria para avaliar o Sistema de Obras do Governo Federal
10	010.471/2017-0	Auditoria sobre a autorização, funcionamento e avaliação dos cursos de graduação
11	010.658/2018-1	Auditoria sobre a Estratégia e Plano de Resultados da Funasa
12	010.348/2018-2	Auditoria sobre a exposição da Administração Pública Federal a fraude e corrupção
13	009.081/2017-8	Auditoria sobre a outorga e a fiscalização, pelo DNPM, da extração e venda de nióbio
14	021.629/2017-0	Avaliação da efetividade do Banco do Nordeste (BNB) como indutor do desenvolvimento na Região Nordeste
15	035.433/2017-5	Avaliação das receitas e despesas da seguridade social considerando recomendações do relatório da CPI da Previdência
16	025.919/2017-2	Avaliação do sistema de Bandeiras Tarifárias na conta de energia elétrica
17	033.619/2016-6	Dívida Pública Federal - SCN Sen Alvaro Dias
18	018.440/2018-5	Exposições fiscais do Governo Federal
19	027.831/2017-5	FOC - Avaliação da prestação de serviços inclusão produtiva da população mais vulnerável e pobre
20	003.673/2017-0	Sistema Prisional
21	026.096/2017-0	Sistema Prisional - Fase II
22	010.641/2018-1	Parecer Prévio das Contas de Governo/2015 (PCPR/2015) - Capítulo 4 - metas PMCMV

Apêndice III

Informações individualizadas dos processos analisados

TC	Levan- tamento prévio	Afirmou seguir, em parágrafo destacado no relatório,		Afirmou, no capítulo de metodologia ou em outra parte do relatório, realizar			
		NAT	Manop	Mapa de processo	SWOT	DVR	Stakeholder
035.433/2017-5	S	S	S	N	N	N	N
010.348/2018-2	N	N	N	N	N	N	N
010.658/2018-1	N	S	S	N	S	N	N
018.440/2018-5	N	S	S	N	N	N	N
010.641/2018-1	S	S	N	S	N	N	N
016.332/2017-2	N	S	S	S	S	S	N
024.768/2017-0	N	S	S	N	S	N	S
029.427/2017-7	N	S	S	N	N	N	S
013.091/2017-4	N	S	S	S	S	N	S
014.828/2017-0	S	S	S	S	N	N	N
019.364/2017-2	N	S	S	N	S	S	N
016.264/2017-7	N	N	N	N	N	S	N
027.085/2017-1	S	S	S	N	N	N	N
013.444/2017-4	N	S	S	N	N	N	N
010.471/2017-0	N	S	N	S	N	N	N
009.081/2017-8	S	N	N	N	N	N	N
025.919/2017-2	N	S	S	S	N	N	S
033.619/2016-6	S	S	S	N	N	N	N
018.440/2018-5	N	S	S	N	N	N	N
027.831/2017-5	S	N	N	N	S	N	N
003.673/2017-0	N	N	N	N	N	N	N
026.096/2017-0	N	S	S	N	N	N	N
Total	7	17	15	6	6	3	3
	31,8%	77,3%	68,2%	27,3%	27,3%	13,6%	13,6%

Obs.: As marcações em vermelho significam alterações feitas a partir de informações encaminhadas pelo coordenador/membro da auditora.

Apêndice IV

Evidências dos processos analisados – informações do relatório de auditoria

1. Avaliação das receitas e despesas da seguridade social considerando recomendações do relatório da CPI da Previdência

TC-035.433/2017-5

2.3 Metodologia e limitações

2.3.1 Metodologia

5. Os trabalhos foram realizados em conformidade com as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (Portaria 280/2010, alterada pela Portaria TCU 168/2011) e com observância aos princípios e padrões estabelecidos pelo TCU no Manual de Auditoria Operacional no que coube, tendo em vista o escopo e objetivo do trabalho.

6. Durante a fase de planejamento, os procedimentos incluíram o exame da legislação e da jurisprudência sobre o tema, além da identificação de estudos existentes e trabalhos anteriores sobre os pontos a serem abordados.

7. Além disso, desde meados do mês de janeiro, a SecexPrevidência tem se dedicado à estratégia de discussão sobre o tema que envolve especialistas de outros órgãos, conforme explicado em despacho na peça 23 dos autos. Para isso, formou-se um grupo de trabalho com consultores das casas do Congresso Nacional, membros do Ministério Público Federal e servidores do TCU, para discutir questões sobre Seguridade Social e Previdência Social, que desenvolveu, entre outras atividades: - avaliação do RPPS da União e gastos que devem fazer parte do regime; - discussão e avaliação dos gastos que devem fazer parte da seguridade social; - realização de um curso de 60 horas desenhado pelos órgãos participantes, intitulado 'Premissas e Estudos sobre o Sistema Brasileiro de Previdência', ofertado pelo Centro de Formação, Aperfeiçoamento e Treinamento da Câmara dos Deputados, que foi concluído em 25/6/2018.

8. Na fase de execução, foram aplicados os procedimentos previstos na matriz de planejamento, principalmente a análise documental e a revisão analítica dos dados fornecidos pela Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda (STN) e pela Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (SOF) em resposta aos ofícios de requisição.

2.3.2 Limitações

9. A principal limitação ao desenvolvimento dos trabalhos está relacionada à ausência ou indisponibilidade de informações quanto aos valores informados no Relatório da CPI, provenientes dos relatórios da Associação Nacional dos Auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil (Anfip). Tais relatórios não trazem em detalhes as contas contábeis pelas quais foram apuradas as despesas informadas, prejudicando seu batimento com os relatórios oficiais do Poder Executivo e com os sistemas de informação contábil do governo federal (análise limitada).

2. Auditoria sobre a exposição da Administração Pública Federal a fraude e corrupção

TC 010.348/2018-2

A.5 Metodologia

22. A definição conceitual da avaliação da exposição da APF a fraude e corrupção foi desenvolvida a partir de pesquisa em artigos e trabalhos sobre o tema. Foram, então, escolhidos três parâmetros capazes de demonstrar essa exposição: Poder Econômico; Poder de Regulação; e controles preventivos e detectivos de fraude e corrupção (incluindo controles aplicáveis à designação de dirigentes).

23. A gradação da exposição à fraude e corrupção pondera esses três fatores, sendo que o poder econômico e o poder de regulação são elementos que elevam essa exposição, enquanto que a presença de controle preventivos e detectivos a reduz

24. Considerou-se como Poder Econômico o somatório de recursos que o órgão ou entidade pública dispõe para promover contratações de bens e serviços, assim como a disponibilidade numerária para transferências voluntárias para estados, municípios e entidades privadas. O valor foi calculado a partir das planilhas de dados orçamentários disponíveis no site da SOF (Secretaria de Orçamento Federal).

25. O Poder de Regulação foi medido com base nos mandatos legais das instituições que dispõem desse poder, a saber: o poder de autorizar; o poder de normatizar; e o poder de fiscalizar. A avaliação desses mandatos legais foi realizada pelas Secretarias de Controle Externo do TCU, sobre o conjunto das respectivas clientelas (ou seja, das unidades que lhes são jurisdicionadas).

26. Os controles de prevenção e detecção de fraude e corrupção avaliados neste trabalho tiveram origem nas práticas descritas no RCFC/TCU. Para a coleta dos dados, foi utilizado o IGG 2018, cujo conjunto de questões estava sendo concluído por ocasião do planejamento desta auditoria.

27. Para que o IGG 2018 contemplasse as questões necessárias, inicialmente partiu-se das práticas de prevenção e detecção do RCFC/TCU; posteriormente foi realizada a correspondência com as questões já existentes no IGG 2017. Nos casos em que não havia correspondência, foram incluídas novas questões no IGG 2018. Assim, foi definido um subconjunto de 22 questões do IGG 2018 (Apêndice B) como instrumento de coleta de dados sobre o modelo e implementação dos controles, segmentado nos seguintes tópicos: a) Designação de Dirigentes. b) Gestão de Riscos e Controles Internos; c) Gestão da Ética e Programa de Integridade; d) Auditoria Interna; e) Transparência e Accountability.

28. Na fase de execução, foram realizados os seis estudos de caso para avaliação do desenho e implementação dos controles de prevenção e detecção de fraude e corrupção, bem como obtidos documentos e realizadas entrevistas na Casa Civil e na CEP. Tais estudos contaram com análises documentais e entrevistas para evidenciar as respostas dadas ao mencionado subconjunto de questões do IGG 2018.

29. Realizou-se, também, painéis de referência, interno e externo, para validação da matriz de planejamento e da metodologia de construção do mapa de exposição. Também foi realizado um painel interno para discutir as possíveis propostas de encaminhamento dos achados constatados.

3. Auditoria sobre a Estratégia e Plano de Resultados da Funasa

TC 010.658/2018-1

I.4. Metodologia utilizada

14. Os trabalhos foram realizados em conformidade com as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (Portaria-TCU 280/2010, alterada pela Portaria-TCU 168/2011) e com observância ao Manual de Auditoria Operacional, aprovado pela Portaria-Segecex 4 de 26/2/2010.

15. Na etapa de planejamento, a equipe de auditoria obteve, por meio do estudo da legislação, dos Relatórios de Gestão e dos documentos disponibilizados previamente pela Presidência da Funasa, informações necessárias para melhor conhecer a instituição e identificar, mediante análise de SWOT, peça 35, as fraquezas e as ameaças que pudessem comprometer a estratégia da Funasa no alcance das metas do Plansab e da Agenda 30.

16. A partir dessas informações, foi elaborado um roteiro de entrevistas, peça 36, para ser aplicado junto a cada um dos Departamentos da Presidência da Funasa, com o objetivo de validar as fraquezas e ameaças preliminarmente levantadas pela equipe de auditoria e, desse modo, melhor subsidiar a elaboração da Matriz de Planejamento.

17. A seguir, foi elaborada a Matriz de Planejamento, peça 37, por meio da qual foram definidas questões de auditoria já elencadas no presente relatório, com definição das informações requeridas, das fontes de informação e dos procedimentos de auditoria que seriam adotados na fase de execução.

18. Na etapa de execução, foi encaminhado à Funasa ofício de peça 8, mediante o qual foram requisitados documentos e informações para subsidiar a análise de algumas das questões de auditoria propostas. Ademais, foram feitas pesquisas de dados em alguns sistemas, a saber: Sistema Business Intelligence da Funasa, Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento do Governo (SIOP) e Sistema IBGE de Recuperação Automática – Sidra, para obter informações sobre obras entregues pela Funasa, orçamento, cobertura de saneamento, dentre outras. Por fim, foi aplicado um questionário junto a todas as Superintendências Estaduais da Funasa a fim de avaliar o conhecimento que elas tinham do Planejamento Estratégico da instituição e o nível de adesão a ele.

19. Com subsídio no conjunto das informações levantadas, a equipe de auditoria conseguiu responder a cada uma das questões de auditoria propostas e levantou diversos achados que serão apresentados a seguir.

I.5. Limitações inerentes à auditoria

20. A pergunta de maior relevância a ser respondida no presente trabalho é se a política estratégica adotada pela Funasa na área de saneamento é apta a cumprir as metas e os objetivos do Plansab e da Agenda 30. Para tanto, far-se-ia necessário obter junto à Funasa informações referentes às necessidades de saneamento de seu público-alvo, com a estimativa da quantidade de obras e de outras medidas interventivas necessárias para a implementação das metas estabelecidas pelo Plano Nacional de Saneamento Básico e pelo Objetivo n.º 6 de Desenvolvimento Sustentável da ONU.

21. Esses dados, no entanto, não existem no âmbito da unidade jurisdicionada auditada, como será visto ao longo da exposição dos achados, o que dificultou a avaliação da equipe sobre as condições de cumprimento ou não das metas propostas. Em razão disso, foi necessário construir uma projeção com base em dados obtidos no Sistema IBGE de Recuperação Automática (SIDRA) e na população total projetada pelo IBGE até 2060 baseada em diferentes cenários, os quais viabilizaram a avaliação da perspectiva de alcance ou não das metas já mencionadas.

4. Auditoria Operacional sobre Riscos fiscais do governo federal

TC 018.440/2018-5

I.5. Metodologia

21. Os trabalhos foram realizados em conformidade com as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (Portaria TCU 280/2010) e com observância aos princípios estabelecidos pelo TCU no Manual de Auditoria Operacional (Portaria- Segecex 4/2010).

22. No curso da auditoria foram aplicadas as seguintes técnicas e procedimentos: pesquisa na literatura nacional e internacional; análise documental; pesquisa de trabalhos anteriores do TCU sobre os temas abordados; pesquisa em sistemas informatizados; confronto de informações e documentos; e comparação com a legislação e doutrina.

5. Parecer Prévio das Contas de Governo/2015 (PCPR/2015) - Capítulo 4 - metas PMCMV

TC n. 010.641/2018-1

III.2. Metodologia utilizada

12. O presente trabalho foi realizado em conformidade com as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União ((Portaria-TCU n. 280, de 8 de dezembro de 2010, alterada pela Portaria-TCU n. 168 de 30 de junho de 2011)) e conduzido segundo as diretrizes definidas no Anexo II do Memorando-Circular 01/2018/Semag.

13. Na avaliação da confiabilidade da meta, procedeu-se à análise da fonte de dados utilizada para mensuração dos valores. Em relação ao atributo qualidade das metas, a análise seguiu o método SMART, indicado pela Portaria TCU/Segecex 33/2010 e verificou se ela era específica, mensurável, apropriada, realista e se possuía prazo determinado.

6. Auditoria da gestão da Dívida Ativa da União.

TC 016.332/2017-2

1.5 Metodologia

11. Os trabalhos foram realizados em conformidade com as Normas de Auditoria do TCU (Portaria 280, de 8 de dezembro de 2010, alterada pela Portaria 168, de 30 de junho de 2011) e com o Manual de Auditoria Operacional do TCU (Portaria Segecex 4, de 26 de fevereiro de 2010).

12. A metodologia adotada nessa fiscalização compreendeu a realização de análise SWOT; a elaboração do DVR; a elaboração de matriz de riscos; o envio de questionamentos a respeito dos controles em nível de entidade, formulados com base nos

mecanismos e componentes relacionados no Manual de Governança do TCU; procedimentos de observação direta na Procuradoria Regional da 1ª Região (PRFN1); realização de testes de controle em nível de transação no Sistema Integrado de Dívida Ativa (Sida); e requisição de informações a respeito de aspectos identificados como de maior risco para as atividades do macroprocesso de gestão da dívida ativa.

13. Para análise das informações, foram aplicadas técnicas de análise documental, comparação e contraste entre informações provenientes de fontes diferentes, análise qualitativa com base em julgamento profissional da equipe de auditoria, exame dos dados extraídos de sistemas de informações, dentre outras.

14. Nesse contexto, a partir de informações obtidas em reuniões com os procuradores da Coordenação-Geral da Dívida Ativa da União (CDA), além de artigos e notícias veiculadas na mídia, a equipe produziu uma análise SWOT preliminar, sem contar com a participação do jurisdicionado. Em momento posterior, realizou-se nova análise SWOT com a participação de um procurador da CDA e um procurador da Divisão de Integridade, Riscos e Controle Interno (DIRISC) da PGFN. Em seguida, realizou-se a confecção do DVR, que contou com a participação dos mesmos dois procuradores. Esses instrumentos foram construídos em observância aos preceitos da Portaria Segecex 31, de 9 de dezembro de 2010.

15. Quanto à matriz de riscos e controles, optou-se por solução conjunta entre a matriz de riscos apresentada pela CDA, que está em revisão, e a matriz construída pela equipe de auditoria após realização das técnicas de diagnóstico. A partir desses dois documentos, a equipe consolidou os riscos e controles em apenas um instrumento. Para levantamento de aspectos relativos aos controles em nível de entidade, foram encaminhadas à PGFN indagações desenvolvidas com base nos componentes contidos no Manual de Governança do TCU.

16. Após esses procedimentos, a equipe promoveu Painel de Referência, realizado no TCU, no dia 23/8/2017. O evento teve por objetivo colher críticas e sugestões de especialistas para subsidiar a matriz de planejamento da fiscalização. O debate contou com a participação de representantes da Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados, da Consultoria Legislativa do Senado Federal, da Controladoria Geral da União, da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, da Universidade de Brasília, do Banco do Brasil, da securitizadora de créditos Ativos S.A, além de representantes de outras secretarias do TCU, como Semag, Secex Admin, Semec e Secex Previ.

17. Posteriormente, a equipe optou por realizar procedimento de observação direta em áreas específicas da PRFN1, onde as atividades fim do macroprocesso de gestão da dívida se desenrolam. As áreas de interesse foram selecionadas de acordo com as atividades desenvolvidas e a relevância para o macroprocesso. Assim, a observação ocorreu na Divisão de Assuntos Fiscais (DIAFI) e na Divisão de Dívida Ativa (DIDAT).

18. Além disso, foram empreendidos testes de controle em nível de transação, nos ambientes de homologação e produção do Sida. A partir desses testes selecionou-se aleatoriamente alguns processos para que a PGFN apresentasse a documentação comprobatória dos atos neles praticados, que foram providenciadas e encaminhadas à equipe. Por fim, durante todo o trabalho foram dirigidas requisições de informações à PGFN a respeito de pontos chave identificados pela equipe de auditoria como de maior relevância para as atividades inseridas no âmbito do macroprocesso de gestão da dívida.

19. De forma geral, não houve óbices quanto a acesso e disponibilização de dados por parte da Procuradoria. Nesse tocante, a limitação enfrentada diz respeito à obtenção de forma ampla dos dados relativos às certidões de regularidade fiscal. De acordo com os órgãos gestores, a extração é prejudicada pela elevada quantidade de certidões emitidas mensalmente (cerca de três milhões de registros), a quantidade máxima de linhas dos relatórios gerados pelo sistema DW-Certidão (65 mil), a não finalização do contexto de certidões do DW-PGFN, além de questões orçamentárias do contrato com o Serpro. Em razão disso, a estratégia metodológica foi concebida de forma a restringir os testes realizados com base em listas de CNPJs previamente identificadas como grupo de risco pela equipe de fiscalização.

7. Auditoria de natureza operacional para avaliar os principais gargalos que impactam na eficiência dos portos

TC 024.768/2017-0

Metodologia

15. Os trabalhos foram realizados em conformidade com as Normas de Auditoria do Tribunal e com observância ao Manual de Auditoria Operacional. A equipe de auditoria foi composta por integrantes da Secretaria de Fiscalização de Infraestrutura Portuária e Ferroviária, da Secretaria de Fiscalização de Saúde e das unidades regionais do TCU nos estados de São Paulo, Rio de Janeiro, Pará e Santa Catarina.

16. Na fase de planejamento foram realizadas, primeiramente, pesquisas na legislação, na jurisprudência, na bibliografia e em artigos ou trabalhos técnicos publicados na imprensa ou disponíveis na internet.

17. Em sequência, foram realizadas entrevistas com gestores da Secretaria Nacional de Portos do Ministério dos Transportes, Portos e Aviação Civil, da Anvisa, da Secretaria da Receita Federal do Brasil e do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, com representantes de associações de terminais (ABTP e Abtra), de operadores portuários (Sopesp) e de usuários de 4 portos (Usuport-RJ). Além disso, foi realizada uma

visita ao Porto de Santos/SP para entrevista com o diretor presidente da Companhia Docas do Estado de São Paulo.

18. A partir das informações prestadas nas entrevistas, foram elaborados alguns instrumentos de diagnóstico, como análise de stakeholders, matriz Strengths, Weaknesses, Opportunities and Threats (SWOT) e árvore de problemas. O desenvolvimento da auditoria contou com treinamento e apoio metodológico da Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo (Semec). A tutoria teve o objetivo de otimizar os recursos empregados na execução da auditoria operacional, bem como de mitigar riscos de auditoria.

19. A partir dos métodos e técnicas utilizados, foi elaborada a matriz de planejamento contendo as três questões de auditoria já apresentadas, as quais procuram avaliar ineficiências que resultam em aumento no tempo e no custo para o usuário dos portos.

20. Para validação da matriz de planejamento, a equipe de auditoria realizou painel de referência interno, com representantes das unidades técnicas do TCU participantes do trabalho, incluindo representante do gabinete do Exmo. Ministro-Relator, e ainda painel de referência externo, em 20/10/2017, com especialistas e gestores envolvidos no modal de transporte marítimo. Participaram desse painel diversos órgãos e entidades representativas do setor, como a Fenop, ABTP, Sopesp, Conapra, Usupport-RJ, Usupport- BA, Codesp, CDP, MTPA, Anvisa e Antaq.

21. Ainda no planejamento, a equipe elaborou a matriz de critérios para avaliação dos objetos selecionados, a partir de critérios legais e normativos, análise de bibliografia especializada, bem como de boas práticas de gerenciamento.

22. Na fase de execução da auditoria foram enviados ofícios de requisição aos órgãos e entidades envolvidos, bem como aplicação de questionários e entrevistas aos usuários, terminais e operadores. A fase de execução contou com teste-piloto no Porto de Santos/SP, com o objetivo de testar os instrumentos de coleta de dados quanto à garantia de obtenção de informações relevantes e suficientes para responder às questões de auditoria. O teste também teve o objetivo de nivelar o conhecimento dos auditores que participaram da fiscalização, haja vista serem de diversas Unidades do Tribunal. Com o sucesso da fiscalização no Porto de Santos/SP, foram realizadas visitas aos portos do Rio de Janeiro/RJ, Itajaí/SC, Belém, Miramar, Outeiros e Vila do Conde, no Pará.

23. A partir de análise das respostas recebidas e de entrevistas realizadas nos portos, a equipe elaborou a matriz de achados e realizou painel de referência externo, em 2/2/2018, a fim de obter a validação do trabalho realizado. Participaram desse painel diversos órgãos e entidades representativas do setor, como a Fenop, ABTP, Sopesp, Conapra, Usupport-RJ, Usupport-BA, Codesp, Cecafé, MTPA, CGU e Anvisa.

8. Auditoria na preparação do governo brasileiro para a implementação da Agenda 2030 e da meta 2.4 dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS)

TC 029.427/2017-7

16. No tocante à metodologia utilizada, a equipe desenvolveu um modelo de auditoria em ODS baseado na perspectiva integrada de governo, avaliando-se a preparação para a implementação dos ODS em nível de centro de governo, órgãos setoriais e políticas públicas (TC 028.938/2016-0). Esse modelo privilegia uma visão horizontal da coordenação e da transversalidade entre políticas públicas. O modelo de auditoria encontra-se detalhado no Apêndice B.

17. Foram utilizadas as seguintes técnicas de auditoria, algumas das quais estão explicitadas em apêndice: Escala de Avaliação de Governança em ODS e Radar ODS (Apêndice C), Análise de Fragmentações, Sobreposições, Duplicidades e Lacunas (Apêndice D), questionário eletrônico (Apêndice E), além de ofícios de requisição e entrevistas.

18. Na realização dos trabalhos, foram observadas as Normas de Auditoria do TCU (NAT), aprovadas pela Portaria-TCU 280, de 8/12/2010, bem como o Manual de Auditoria Operacional do TCU, aprovado pela Portaria-Segecex 4, de 26/2/2010, não tendo sido imposta nenhuma restrição aos exames efetuados. Na fase de execução da auditoria, foram consultados especialistas por meio da realização de painel de referência, com o objetivo de colher subsídios técnicos para aprimoramento das análises.

19. A versão preliminar do relatório foi submetida à apreciação dos gestores, a fim de coletar comentários que pudessem contribuir com o aperfeiçoamento dos achados, das conclusões e das propostas de encaminhamento feitas pela equipe de auditoria. O texto final do relatório já inclui eventuais alterações sugeridas nesses comentários.

9. Auditoria no Sebrae

013.091/2017-4

1.4. Metodologia

13. Estudo da legislação, publicações e bibliografias relacionadas ao tema, notícias na mídia, trabalhos anteriores do TCU e da Controladoria-Geral da União (SFC/CGU) sobre o assunto e dos mapas de processo (fluxogramas) fornecidos pelo Sebrae - Unidade Nacional e Sebrae/DF.

14. Na fase de planejamento, quando da definição do problema e das questões de auditoria, realizou-se reuniões com a SFC/CGU e entrevistas abertas com gestores

do Sebrae - Unidade Nacional, do Sebrae/DF, do Mdic e com especialistas do Ipea. Além disso, foram realizadas reuniões para desenvolvimento de análise SWOT junto ao corpo técnico do Sebrae - Unidade Nacional e do Sebrae/DF. Essas reuniões e entrevistas tiveram como objetivos conhecer a atuação do Sebrae, afastar eventuais dúvidas e definir o problema de auditoria.

15. A partir daí, foram definidas as quatro questões de auditoria, as quais foram objeto de discussão e validação em painel de referência no qual foram convidados representantes do gabinete do Ministro-Relator, da Coordenação-Geral de Controle Externo de Resultados de Políticas e Programas Públicos (Coger), da SecexDesenvolvimento, da Secex/SP, da SecexPrevidência e da SFC/CGU.

16. Os trabalhos foram realizados em conformidade com as Normas de Auditoria do TCU (NAT) estabelecidas na Portaria-TCU 280/2010 e em observância aos princípios e padrões estabelecidos no Manual de Auditoria Operacional deste Tribunal. Nenhuma restrição foi imposta aos exames.

10. Auditoria no Sistema de Controle Interno do Poder Legislativo

TC 014.828/2017-0

I.4. Metodologia e limitações

19. Os trabalhos foram realizados em conformidade com as Normas de Auditoria (PortariaTCU 280/2010) e Manual de Auditoria Operacional (Portaria-Segecex 4/2010), ambos do TCU.

20. Foram utilizados, como fontes de informação, os normativos que regem a estrutura administrativa das respectivas unidades de auditoria interna, em especial a Resolução- TCU 284/2016 (peça 44) e a Portaria-Seaud 1/2017 (peça 45) para o TCU, a Resolução 69/1994 (peça 46) e o Ato da Mesa 133/2016 (peça 47), para a Secin/CD; e o Regulamento Administrativo do Senado Federal (peça 48) para a SCI/SF.

21. Foram aplicados questionários online, por meio do software livre LimeSurvey, aos servidores dessas unidades de auditorias internas, ocupantes e não ocupantes de função comissionada, e realizadas entrevistas com servidores escolhidos aleatoriamente para a coleta de informações e para a confirmação de respostas e percepções extraídas dos questionários online. Não foram aplicados questionários aos servidores integrantes das unidades encarregadas da análise de atos de pessoal, uma vez que não executam atividades típicas de auditoria interna.

22. Diversos documentos foram coletados por meio de diligências e sua utilização no desenvolvimento dos achados e conclusões está referenciada no corpo deste relatório.

A versão preliminar deste relatório foi encaminhada para os comentários da Secin/CD, da Seaud/TCU e da SCI/SF, e suas sugestões incorporadas à versão final, no que aplicável. Os achados mais relevantes foram discutidos com auditores da Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo do TCU (Semec/TCU) especialistas no tema.

11. Auditoria operacional no Fundo Constitucional do Distrito Federal

TC 019.364/2017-2

1.5. Metodologia

11. Os trabalhos foram realizados em conformidade com as Normas de Auditoria do TCU (Portaria 280, de 8/12/2010, alterada pela Portaria 168, de 30/6/2011) e com o Manual de Auditoria Operacional do TCU (Portaria Segecex 4, de 26/2/2010).

12. A metodologia adotada nesta fiscalização compreendeu a realização de entrevistas com gestores, a elaboração da análise SWOT e do Diagrama de Verificação de Riscos (DVR), o envio de questionamentos a respeito dos mecanismos e componentes relacionados no Manual de Governança do TCU, e requisição de informações a respeito da execução orçamentária e financeira do FCDF.

13. Para avaliação das informações, foram aplicadas técnicas de análise documental, comparação entre informações provenientes de fontes diferentes, análise qualitativa com base em julgamento profissional da equipe de auditoria, exame dos dados extraídos de sistemas de informações, dentre outras.

14. Nesse contexto, a partir de informações obtidas em reuniões com as partes interessadas no FCDF, a equipe produziu uma análise SWOT preliminar, sem contar com a participação do jurisdicionado.

15. Em momento posterior, realizou-se nova análise SWOT/DVR com a participação da Subsecretaria do Tesouro da Secretaria Estado de Fazenda do Distrito Federal (gestor do FCDF). Esses instrumentos foram construídos em observância aos preceitos da Portaria Segecex 31, de 9/12/2010.

16. Após esses procedimentos, a equipe promoveu o Painel de Referência, realizado no TCU, no dia 21/11/2017. O evento teve por objetivo colher críticas e sugestões de especialistas para subsidiar a matriz de planejamento da fiscalização. O debate contou com a participação de representantes da Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados, da Controladoria-Geral da União, dos Ministérios da Fazenda e do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão.

17. Posteriormente, após ajustes na matriz de planejamento, os trabalhos foram realizados pelas equipes de auditoria da CGU e do TCU, de acordo com as questões de auditoria formuladas. Foram solicitadas diversas informações e documentos, bem como foi elaborado um questionário de governança, encaminhado por meio do Ofício de Requisição 16-424/2017 (peça 90).

12. Auditoria Operacional sobre a renúncia de receitas nos hospitais de excelência

TC 016.264/2017-7

Não há capítulo de metodologia no relatório de auditoria

13. Auditoria para avaliar a gestão da ética nos órgãos da Administração Pública Federal

TC 027.085/2017-1

1.5. Metodologia

21. Os trabalhos foram realizados em conformidade com as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União – NAT (Portaria 280/2010 e com o Manual de Auditoria Operacional do TCU (Portaria Segecex 4/2010).

22. Na fase de planejamento, foram realizados levantamentos de trabalhos no TCU que tivessem relação com a gestão da ética nos órgãos auditados, identificadas as estruturas existentes de gestão da ética em cada um dos órgãos, elaborados questionários de percepção e banners para divulgação da pesquisa na intranet dos órgãos fiscalizados, bem como foram elaborados ofícios de requisição e roteiros de entrevistas.

23. De modo a alcançar a finalidade do trabalho, foi elaborada matriz de planejamento contendo três questões de auditoria, que englobam os critérios constantes do modelo para avaliação da gestão da ética: a) O órgão/entidade adota o mecanismo prevenção de desvios éticos? b) O órgão/entidade adota o mecanismo detecção de desvios éticos por meio de controles detectivos proativos e reativos, de canais de denúncia e/ou da unidade de auditoria interna? c) O órgão/entidade adota o mecanismo correção de desvios éticos?

24. Na fase de execução, foram coletadas e analisadas informações colhidas mediante ofícios de requisição, entrevistas com gestores, documentos e respostas consolidadas aos questionários de percepção realizado com todos os servidores/empregados das organizações auditadas. Todos os procedimentos dispostos na matriz de planejamento foram realizados e nenhuma restrição foi imposta aos exames por parte dos entes auditados.

25. Conforme publicação do Instituto dos Auditores Internos (IIA), os processos de governança incluem a disseminação de políticas éticas. Para serem efetivas, essas políticas devem ser compreendidas, aceitas e atuadas pelos servidores/empregados. Deve também estar integrada na cultura organizacional (ROTH, James, PhD, CIA, CSA. Best Practices: Evaluating Corporate Culture. Institute of Internal Auditors. IIA. 2010).

26. Partindo do pressuposto de que apenas contar com códigos de ética ou condutas e valores estabelecidos não são suficientes para garantir a efetividade da gestão da ética, considerou-se imprescindível a realização de questionários de percepção dos servidores/empregados de modo a identificar se a gestão da ética se encontra voltada para o estabelecimento de uma cultura ética no órgão/entidade.

27. Por conseguinte, foi realizada pesquisa de percepção com servidores/empregados das organizações auditadas (soft control), utilizando a ferramenta LimeSurvey, de modo a avaliar a percepção dos servidores/empregados sobre a gestão da ética adotada no órgão/entidade.

28. De acordo com a publicação do IIA, intitulada Best Practices: Evaluating the Corporate Culture, a avaliação de soft controls é considerada uma boa prática. O modelo para avaliação da gestão da ética ora objeto de validação e aperfeiçoamento identificou critérios para avaliação de soft controls: Todos os soft controls em uma organização constituem a cultura organizacional. A cultura organizacional é o controle mais poderoso em qualquer organização. Ela influencia o comportamento dos funcionários a todo momento de todo dia de trabalho de maneiras que eles podem nem estar cientes (ROTH, James. Best Practices: Evaluating the Corporate Culture, IIA. Research Foundation. 2010. p. 6).

29. Com base nesses critérios, foi elaborado questionário de percepção sobre a gestão da ética contendo quatro questões de dados demográficos, para fins estatísticos, e dezesseis questões de percepção dos servidores. Para que o questionário não ficasse muito longo e desinteressante, optou-se por mesclar alguns critérios, de modo a ter uma percepção relacionada às questões macro da gestão da ética e não muito sensíveis, como estabelecimento de código de ética e/ou conduta, sua divulgação e internalização, promoção da comissão de ética, comportamento dos dirigentes, existência de canais de denúncias e percepção acerca da existência de apuração de ilícitos éticos, de modo a alcançar o maior número de interessados em participar da pesquisa.

30. A cultura organizacional é o controle mais poderoso de qualquer organização pois influencia o comportamento de todos os servidores/empregados, a todo momento, em todos os dias de trabalho, de formas que eles podem nem mesmo estar cientes. A informação colhida da percepção dos servidores/empregados é importante uma vez que a cultura da organização se encontra na percepção dos servidores e não nas

palavras e ações dos executivos. Para utilizar a percepção dos servidores como evidência, elas devem ser validadas pelos auditores, uma vez que percepção é subjetiva e os empregados podem estar errados. As percepções negativas dos servidores são fatos, mesmo que eles estejam enganados, e, podem causar danos a uma unidade de trabalho (ROTH, James. Best Practices: Evaluating the Corporate Culture. IIA. Research Foundation. 2010. p. 6-10).

31. A maioria das questões elaboradas tinham como respostas opções com as escalas “concordo totalmente”, “concordo”, “discordo”, “discordo totalmente”, e “não sei”, considerando que soft controls dificilmente podem ser medidos por questões do tipo “sim” ou “não”, que tem valor limitado, pois existe um grau de percepção que não é medido com essas respostas (ROTH, James. Best Practices: Evaluating the Corporate Culture. IIA. Research Foundation. 2010. p. 49).

32. Como dito anteriormente, para fins de avaliação da percepção dos servidores/empregados dos órgãos/entidade auditados acerca da gestão da ética, foi utilizada a plataforma LimeSurvey, na qual foi garantido o sigilo das fontes. De modo a resguardar a confidencialidade das informações, as pessoas encarregadas de realizar o envio dos questionários e lembretes assinaram termo de confidencialidade das informações constantes referentes aos quatro questionários (peça 88).

33. No intuito de validar as informações colhidas por meio da percepção dos servidores/empregados, a equipe de auditoria fez análise conjunta dos instrumentos, de fato, existentes no sistema de gestão da ética de cada organização auditada.

34. Merece registro que, durante o período de aplicação do questionário (de 9/10/2017 a 6/11/2017), foi solicitado aos órgãos a disposição de banner na intranet de cada um contendo informações sobre o questionário, de modo a ampliar a divulgação do trabalho e a obtenção do maior número de participantes possível. A pesquisa foi encaminhada para 100% dos servidores/empregados das organizações auditadas, de acordo com lista, em planilha excel, encaminhada pelas unidades fiscalizadas. As informações estatísticas são as seguintes: Órgão/entidade Universo de potenciais respondentes Respondentes Percentual TCU 2.470 954 38,6 VALEC 1.009 382 37,9 MPDG 3.687 1.120 30,4 TJDFT 7.400 1.984 26,8

35. Sobre os percentuais alcançados, é importante registrar sua suficiência para a análise dos dados, pois, de acordo com publicação do IIA, a auditoria interna da Universidade de Minnesota realiza pesquisa com funcionários, contando com a revisão do centro de pesquisa da universidade, considerando uma taxa de resposta de 20% representativa da população (ROTH. p. 19). Também, informação constante do SurveyMonkey, ferramenta de questionários online: Taxas de resposta variam enormemente de acordo com uma variedade de fatores tais como: sua relação com o seu público alvo, o tamanho e a complexidade do questionário e até mesmo o assunto

do questionário. Para questionários online em que não há relação alguma com o respondente, uma taxa de resposta entre 20 e 30% é considerada altamente eficiente. Uma taxa de resposta de 10 a 15% seria uma estimativa mais segura ou conservadora caso uma população nunca tenha sido abordada (<https://pt.surveymonkey.com/mp/sample-size/>).

36. No caso da auditoria externa, não há qualquer relação com os respondentes. Assim, as taxas de resposta obtidas nos quatro questionários podem ser consideradas eficientes para o propósito ao qual se destinavam, de registrar como os servidores/empregados percebem a gestão da ética no órgão/entidade. As respostas obtidas foram tratadas de forma consolidada (peças 62-65).

14. Auditoria para avaliar o Sistema de Obras do Governo Federal

TC 013.444/2017-4

1.4 Metodologia utilizada

19. Para a realização deste trabalho, foram seguidos os normativos institucionais que tratam das fiscalizações no âmbito do TCU, em especial os documentos intitulados “Manual de Auditoria Operacional”, aprovado pela Portaria-Segecex 4, de 26/2/2010, e “Normas de Auditoria do TCU” (NAT), aprovado por meio da Portaria- TCU 280, de 8/12/2010, posteriormente alterada pela Portaria-TCU 168, de 30/6/2011.

20. Durante a fase de planejamento, a equipe de auditoria participou de diversas reuniões com representantes do MP com vistas a identificar as unidades responsáveis pelo Cadastro Geral de Obras do Governo Federal, uma vez que o Ministério estava migrando a implementação do Sistema de Obras do Governo, até então sob a responsabilidade do Serviço Federal de Processamento de Dados (Serpro), para a equipe de tecnologia da informação do próprio MP. Além disso, houve uma reestruturação do Ministério, o que resultou em mudança da unidade gestora do sistema.

21. Na fase de execução, foram realizadas entrevistas com os gestores representantes da Secretaria Executiva (SE/MP), da Secretaria de Gestão (Seges/MP) e da Secretaria de Desenvolvimento da Infraestrutura (SDI/MP), buscando-se levantar o cenário atual e propostas do Ministério do Planejamento relacionadas ao projeto de implementação de um novo Cadastro Geral de Obras do Governo Federal.

22. Cabe ressaltar que servidores do Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU), responsáveis pela realização de auditorias em obras públicas, também participaram de algumas das citadas reuniões.

23. Por fim, a versão preliminar deste relatório foi enviada ao MP a fim de colher os comentários dos gestores, os quais foram incorporados a esta versão final.

15. Auditoria sobre a autorização, funcionamento e avaliação dos cursos de graduação

TC 010.471/2017-0

II.4. Metodologia utilizada e limitações à auditoria

57. O presente relatório tem o objetivo de apresentar visão sistêmica a respeito da regulação e avaliação dos cursos de graduação, exercida pelas entidades cuja legislação lhes incumbiu essa competência, conforme informado no item II.2.1, com ênfase na atuação do MEC, exercida por meio de uma de suas secretarias finalísticas, a Seres/MEC, e na atuação do Inep, o qual se dá por meio da Diretoria de Avaliação da Educação Superior (Daes).

58. Os trabalhos foram realizados em conformidade com as normas de auditoria estabelecidas pelo Tribunal de Contas da União, em especial com os Padrões de Auditoria de Operacional, instituídos por meio da Portaria-Segecex 4/2010.

59. As técnicas de auditoria utilizadas consubstanciaram-se em análise documental, análise de informações extraídas de sistemas de informação e obtenção de informações complementares por meio de entrevistas.

60. Nessa auditoria, além da Seres/MEC, foi fiscalizado diretamente o Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (Inep). O Conselho Federal da OAB embora não tenha sido entidade fiscalizada, contribuiu documentalmente e por meio de entrevista com informações importantes para a consecução do trabalho.

61. Na Seres/MEC, os exames visaram identificar as competências e atividades do MEC nos procedimentos de regulação e supervisão do ensino superior. Já no Inep, além das competências e atividades exercidas pela entidade no que diz respeito à avaliação do ensino superior, buscou-se avaliar a adequação das metodologias em relação aos fins a que se propõem. Na execução da auditoria houve visitas in loco em ambas as entidades, bem como foram requisitados dados e informações acerca da operacionalização da regulação, supervisão e avaliação do ensino superior.

16. Auditoria sobre a outorga e a fiscalização, pelo DNPM, da extração e venda de nióbio

TC 009.081/2017-8

1.4 Metodologia

16. Antes de iniciar o planejamento da auditoria, a fim de entender as especificidades do nióbio e seus usos, vantagens econômicas frente outros minérios, método de produção e possíveis fundamentos para a posição majoritária do Brasil como ofertante mundial, a unidade técnica se reuniu com representantes das áreas de concessões de outorga mineral e de fiscalização do DNPM. Nessas reuniões, procurou-se também compreender como a autarquia funciona e reparte atribuições entre sede e as superintendências espalhadas pelos estados. Ou seja, buscou-se ter um panorama geral do objeto sob análise.

17. Em complemento, foram levantados os trabalhos similares realizados anteriormente por este Tribunal de Contas sobre as atividades finalísticas do DNPM, com o objetivo de não repetir os mesmos procedimentos de verificação já adotados, mas aproveitar suas conclusões para o direcionamento da auditoria atual e, ao fim e no que for pertinente, comparar o desempenho do departamento no transcorrer do tempo.

18. Na fase de planejamento, houve levantamento da legislação e outras reuniões técnicas acerca de especificidades do objeto a ser auditado, gerando a matriz de planejamento, norteadora dos trabalhos subsequentes (peça 10, p. 5-7).

19. Durante a fase de execução da auditoria, houve a verificação da atuação do DNPM frente aos itens de investigação estabelecidos na matriz de planejamento, a partir da análise de processos minerários e de cobrança de CFEM das maiores mineradoras de nióbio; da verificação de normativos que direcionam o planejamento e a efetivação das fiscalizações do departamento; e da corroboração, ou não, da execução das fiscalizações em conformidade com os regulamentos porventura apresentados.

20. Referentemente à fiscalização da CFEM, foram solicitados os relatórios das fiscalizações realizadas nas mineradoras CBMM, Mineração Taboca e Mineração Catalão, nos últimos dez anos, tendo em vista que essas empresas detêm praticamente toda a oferta de nióbio no Brasil, e a listagem das fiscalizações realizadas pelas Superintendências de Minas Gerais, Goiás e Amazonas, nos últimos cinco anos, unidades técnicas responsáveis pela execução das fiscalizações desses empreendimentos.

21. Ademais, promoveu-se a busca por informações adicionais junto à Secretaria de Comércio Exterior do Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços (Secex/MDIC) e à Secretaria de Geologia, Mineração e Transformação Mineral do Ministério de Minas e Energia (SGM/MME).

22. Elaborado o relatório, foi encaminhado aos gestores do DNPM para comentários que considerassem pertinentes, os quais foram apresentados somente em referência aos itens 3.3.1, 3.3.2 e 3.3.3, por meio da peça 56, e incorporados à atual versão do

relatório de auditoria. Informa-se que os comentários apresentados não alteraram o entendimento da equipe de auditoria acerca da situação encontrada, vis à vis a concordância do departamento em relação às constatações levantadas pelo presente relatório de auditoria.

23. Após a elaboração do relatório preliminar que foi encaminhado aos gestores para comentários, foram expedidas as Medidas Provisórias 789, 790 e 791/2017, não convertidas em lei até o fechamento do presente relatório, as quais alteraram substancialmente a estrutura organizacional e os processos de trabalho do DNPM, e outras questões correlatas, motivo pelo qual decidiu-se acrescentar tópico extraordinário para apresentar as principais modificações. No entanto, essas MP não foram consideradas nas análises e conclusões deste relatório, tendo em vista a sua precariedade legal, pois não há certeza de que o texto da respectiva lei será aprovado de acordo com o disciplinado pela MP e, mesmo após a sua aprovação, haverá um razoável lapso temporal para se avaliar os impactos dessas mudanças no setor minerário.

17. Avaliação do sistema de Bandeiras Tarifárias na conta de energia elétrica

025.919/2017-2

1.2. Metodologia utilizada

6. A metodologia aplicada no presente trabalho consistiu inicialmente em levantar e avaliar todo o arcabouço normativo (legal e infralegal) que define as regras relativas à implantação e ao funcionamento do Sistema de Bandeiras Tarifárias, de maneira a entender, de acordo com os normativos, qual deveria ser o seu desempenho.

7. Uma vez identificadas as normas e verificada a sistemática de operacionalização das Bandeiras Tarifárias, foram realizadas entrevistas com os gestores responsáveis pela política e encaminhados ofícios de requisição buscando avaliar, de maneira prática, como se dava a execução e o acompanhamento do referido Sistema. Ainda, buscaram-se informações relacionadas aos impactos do Sistema no consumo e dos resultados da Conta Centralizadora dos Recursos das Bandeiras Tarifárias (CCRBT).

8. Reunidos todos os dados e informações de caráter normativo e prático, passou-se à etapa de análise do desempenho do Sistema de Bandeiras Tarifárias frente aos objetivos definidos para a política: sinalização de preço ao consumidor no curto prazo; mecanismo voltado a ampliar a eficiência dos eventos tarifários (reajustes e revisões); e ferramenta de auxílio ao fluxo de caixa das distribuidoras de energia elétrica.

9. Para tanto, buscou-se avaliar a correlação entre as Bandeiras Tarifárias e o consumo de energia elétrica, o desempenho da CCRBT desde a criação dessa política pública, os impactos nos eventos tarifários decorrentes da implantação desse sistema, a ade-

quação da metodologia de acionamento das Bandeiras Tarifárias e a conformação da administração da CCRBT.

10. Os seguintes métodos e técnicas de auditoria foram utilizados no decorrer da presente fiscalização: análise documental, processual e de normativos; entrevista com servidores dos órgãos e entidades fiscalizadas; consulta a artigos acadêmicos; reunião com especialistas; e elaboração de modelo estatístico.

11. Por fim, cabe destacar que os trabalhos foram realizados em conformidade com as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (Portaria-TCU 280/2010, alterada pela Portaria-TCU 168/2011) e com observância ao Manual de Auditoria Operacional editado pelo TCU (PortariaSegecex 144/2000, alterado pela Portaria- Segecex 4/2010).

18. Dívida Pública Federal - SCN Sen Alvaro Dias

TC 033.619/2016-6

1.4. Metodologia do Trabalho

12. A presente auditoria foi realizada em observância às Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (NAT), aprovadas pela Portaria-TCU 280/2010 e revisadas pela Portaria-TCU 168/2011, bem como ao Manual de Auditoria Operacional, aprovado pela Portaria-Segecex 4/2010.

1.4.1. Planejamento

13. Durante a fase de planejamento, foram desenvolvidas as seguintes atividades: i) reunião na sede do TCU e no Bacen para apresentação do escopo da auditoria; ii) estudo preliminar sobre o objeto da fiscalização, por meio do levantamento de legislação aplicável, dados para elaboração da série histórica, fiscalizações apreciadas e em curso sobre temas conexos, além de analisar os pareceres prévios das contas presidenciais e demais informações disponibilizadas nos meios eletrônicos; iii) definição da amplitude dos dados a serem requisitados pela equipe de auditoria na fase de execução do trabalho; realização de diligências à STN, ao Bacen e ao BNDES para requisição de dados e documentos relacionados ao objeto da auditoria, conforme peças 38-40; 51; 60-64 e 67; concepção da visão geral do objeto; vi) visita à STN, ao Bacen e ao BNDES para acompanhamento dos leilões de títulos nos mercados primário e secundário (no caso do BNDES), assim como realização de reuniões com os especialistas envolvidos no processo de leilão.

1.4.2. Execução

14. A fase de execução consistiu no acompanhamento, pela equipe de auditoria, de um dos leilões de títulos públicos realizados pelo Tesouro Nacional e de operações compromissadas realizadas pelo Departamento de Operações do Mercado Aberto do Banco Central do Brasil - Demab, localizado na unidade do Bacen no Rio de Janeiro.

15. Também foi realizada uma visita à sede do BNDES no Rio de Janeiro, ocasião em que foram feitas reuniões com representantes de diversos setores do Banco. De passagem, a equipe se reuniu com auditores da Secretaria de Fiscalização das Estatais (SecexEstatais) para conhecer o resultado de fiscalizações realizadas ou em curso no BNDES.

16. Além das reuniões técnicas e visitas junto aos órgãos e entidades auditados, durante a execução da fiscalização foram realizados dois importantes Painéis de Especialistas na sede do TCU. O evento teve por objetivo a promoção de um debate interinstitucional, de cunho técnico, com vistas a ampliar a discussão acerca de experiências nacionais e internacionais sobre a operacionalização dos leilões de títulos da dívida pública e sobre a gestão das reservas internacionais.

17. O primeiro Painel foi realizado em 11/9/2017, ocasião em que se discutiram temas relevantes acerca dos principais fatores que tiveram impacto sobre a evolução da dívida pública federal durante a vigência da LRF, tendo como eixo as dimensões econômicas, fiscais, jurídicas e sociais de tais operações.

18. O segundo Painel, realizado em 20/10/2017, teve por finalidade conhecer as práticas nacionais e internacionais sobre a rotina dos leilões de títulos públicos e eventual existência de mecanismos digitais para controle do processo decisório de tais operações. O objetivo da discussão foi possibilitar a realização de diagnóstico preliminar sobre o tema, de forma a dar cumprimento à diretriz prevista no item 7 do Voto do relator do Acórdão 571/2017-TCU-Plenário, assentado nos seguintes termos: 7. Ressalto que a fiscalização ora autorizada deverá se aproveitar dos avanços do Big Data e das máquinas e algoritmos inteligentes que criam uma oportunidade para que não só eventuais problemas na gestão da dívida sejam identificados, mas, principalmente, para que sejam induzidos mecanismos tecnológicos de controles preditivos que consigam evitar a realização de operações irregulares e antieconômicas com uso desses recursos. (grifamos)

19. O Painel de Especialistas destinado a debater os aspectos econômicos, fiscais, jurídicos e sociais da evolução da dívida pública federal contou com a participação de representantes do Ministério da Fazenda - mais especificamente da STN, de assessores do Ministro da Fazenda e da Secretaria de Acompanhamento Econômico -, do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão (Secretaria de Orçamento Federal - SOF), do Bacen, da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, da Universidade de Brasília (UnB), da Procuradoria-Geral da República e da sociedade

civil, além de especialistas dos gabinetes dos ministros do TCU, da Secretaria de Macroavaliação Governamental (Semag), da Secretaria de Controle Externo da Fazenda Nacional (SecexFazenda) e da SecexEstatais.

20. Já o segundo Painel de Especialistas contou com a participação de representantes da STN, do Bacen, do BNDES, da Procuradoria-Geral da República, do Fundo Monetário Internacional (FMI) e do Banco Mundial, além de auditores da Semag, da Secretaria de Gestão de Informações para o Controle Externo (SGI) e do Gabinete do Relator.

21. Atendendo ao pedido do Bacen, que justificou a necessidade de preservar as operações envolvendo reservas internacionais, o segundo Painel foi restrito aos especialistas dos órgãos e entidades mencionados, de forma a assegurar o sigilo de informações consideradas estratégicas pela autoridade monetária.

22. Durante a execução, a equipe de auditoria analisou os documentos e bases de dados compartilhados pelos órgãos e entidades auditados, com vistas a identificar os principais fatores econômicos que mais impactaram a dívida pública federal no período.

19. Exposições fiscais do Governo Federal

TC 018.440/2018-5

I.5. Metodologia

21. Os trabalhos foram realizados em conformidade com as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (Portaria TCU 280/2010) e com observância aos princípios estabelecidos pelo TCU no Manual de Auditoria Operacional (Portaria- Segecex 4/2010).

22. No curso da auditoria foram aplicadas as seguintes técnicas e procedimentos: pesquisa na literatura nacional e internacional; análise documental; pesquisa de trabalhos anteriores do TCU sobre os temas abordados; pesquisa em sistemas informatizados; confronto de informações e documentos; e comparação com a legislação e doutrina.

20. FOC - Avaliação da prestação de serviços inclusão produtiva da população mais vulnerável e pobre

TC 027.831/2017-5

1.5. Metodologia

5. As informações desta auditoria de Fiscalização de Orientação Centralizada (FOC) foram obtidas por meio das seguintes fontes: entrevistas, questionários, documentos,

artigos, avaliações e dados. As entrevistas foram utilizadas pela equipe central e dos estados nas reuniões com os diversos órgãos e entidades. Para padronizar essas entrevistas a serem aplicadas por diversas unidades técnicas do Tribunal, procedeu-se a um piloto em Brasília, Samambaia, São Sebastião, Planaltina e Formosa-GO, em fins de setembro e começo de outubro de 2017. Elaborados os roteiros de entrevista, realizou-se, nos dias 5 e 6 de outubro, no Instituto Serzedello Corrêa, uma oficina com as Secex regionais participantes (Minas Gerais, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Goiás e Tocantins) para, contextualizar o trabalho, disponibilizar os citados instrumentos de coleta, orientar na sua aplicação e definir um conjunto mínimo de visitas nos estados. Dada a inexistência de participação de Secex estadual no Nordeste, a equipe central foi deslocada para a Bahia, de 23 de outubro a 1º de novembro, para complementar a representatividade regional.

6. Por meio das visitas decorrentes das entrevistas, foram obtidas listas de contatos para envio de questionários. Foram realizados três questionários com órgãos e técnicos nos estados que participaram da FOC: extensionistas, agências Sine e unidades de Centros de Referência de Assistência Social (Cras). Tendo em vista as abordagens escolhidas para a auditoria, tanto nas entrevistas presenciais como nos questionários remotos, foram priorizados questionamentos sobre articulação entre os diversos órgãos e entidades, nos níveis federal, estadual e municipal, e dentro deles.

7. Além da análise documental, da legislação e de informações prestadas, a auditoria utilizou secundariamente artigos acadêmicos, assim como também de avaliações efetuadas pelos próprios órgãos objeto da auditoria. Um conjunto de dados foi solicitado a alguns órgãos com o objetivo de consubstanciar alguns resultados.

8. Este trabalho foi submetido a um painel de achados com os gestores envolvidos, no dia 7 de março de 2018.

2.2. Escopo da auditoria

15. Em virtude da complexidade de avaliar um tema tão transversal, esta auditoria contou com trabalho preliminar de levantamento que elencou 41 programas iniciais para se analisar o rol de ações governamentais federais de inclusão produtiva e decidir com base em riscos e viabilidade de auditoria qual seria o escopo posterior de trabalho. Realizada uma análise SWOT, a equipe decidiu que a auditoria subsequente deveria concentrar-se em três programas – o Sistema Nacional de Emprego (Sine), o Programa de Promoção do Acesso ao Mundo do Trabalho (Acessuas Trabalho) e a Assistência Técnica e Extensão Rural (Ater) – abarcando assim não só a inclusão produtiva urbana, como a rural. É bom destacar que alguns programas importantes poderiam ter sido selecionados, mas não o foram, em razão de viabilizar a consecução deste trabalho perante a força de trabalho e o tempo disponibilizados. Porém, isso não significou desconsideração completa dos demais programas, pelo contrário, foram

contemplados muitos deles em maior ou menor grau, em função da importância de cada um para o sistema de inclusão produtiva.

16. A divisão rígida do trabalho entre as partes urbana e rural é uma concepção falsa, haja vista que, em vários pontos, como será visto ao longo deste relatório os dois universos se conectam. Essa decisão serviu antes para melhor organizar a execução da auditoria e elaboração do seu relatório final.

17. Duas abordagens de análise foram também escolhidas para avaliar um tema tão complexo na sua transversalidade. A primeira foi verificar a focalização dos diversos programas na população em situação de pobreza, tema que pertence à clientela da 3ª Diretoria desta Unidade Técnica, especializada na Assistência Social e Direitos Humanos. No caso dos programas definidos normativamente como universais, sem distinção de público-alvo, coube avaliar, ainda assim, a atenção dispensada às pessoas mais desprovidas, visto que esse público tem sido o menos alcançado historicamente, o que comprometeria de toda forma o caráter universal de tais programas. Tendo em vista a transversalidade do tema desta auditoria, a segunda abordagem concentrou-se na articulação intersetorial, no nível federal, como também entre os entes federados e algumas organizações privadas, sem, no entanto, desprezar alguns problemas encontrados, mas encerrados dentro de um mesmo programa.

18. Deve-se mencionar a importância da participação das Unidades regionais participantes – Minas Gerais, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Goiás e Tocantins –, cujos relatórios não só contribuíram com novos achados locais, como também fortaleceram os achados obtidos por esta equipe central.

19. O relatório abaixo segue com a relação dos achados oriundos do levantamento anterior e produzidos na presente auditoria.

21. Sistema Prisional

TC 003.673/2017-0

1.3. Metodologia e limitações

27. A fim de apresentar resultados tempestivos, notadamente devido à criticidade dos problemas enfrentados pelo sistema prisional, os trabalhos foram, inicialmente, divididos em quatro etapas, com previsão de duração de quatro meses cada uma, de forma que o escopo completo da auditoria fosse alcançado ao fim da quarta etapa.

28. Posteriormente, devido ao Ofício nº 050/2017-GABRELT1-TCE/TO (peça 25), no qual o Conselheiro Severiano José Costandrade de Aguiar, responsável em nome do IRB pelo acompanhamento da auditoria coordenada, relata a dificuldade que muitos

tribunais de contas possuíam em manter uma equipe de auditoria exclusivamente voltada para este assunto durante dois anos, o escopo completo da auditoria foi re-dimensionado para ser totalmente abordado em duas etapas (Produtos 1 e 2), com finalização prevista para fevereiro de 2018.

29. Os Produtos 3 e 4 foram readequados para tratarem de assuntos complementares e demandarão nova adesão dos tribunais de contas estaduais, conforme a figura abaixo:

30. Além da preocupação com a tempestividade dos resultados da auditoria, outro objetivo igualmente importante foi a busca da efetiva participação dos tribunais de contas dos estados e do DF em todas as fases da auditoria: planejamento, execução e relatório.

31. Essa atuação conjunta foi essencial para o sucesso do trabalho, já que a gestão dos presídios estaduais e o acompanhamento da execução das penas abrangem uma grande diversidade de elementos e são de competência preponderante dos estados e DF, autônomos em relação à União e, portanto, fora da jurisdição do Tribunal de Contas da União.

32. A gestão do sistema prisional nacional constitui um dos maiores desafios da Administração Pública, pois exige elevado grau de coordenação de atores pertencentes aos Poderes Executivo e Judiciário da União, estados, DF e municípios, sem olvidar as funções de legislar e fiscalizar a cargo do Poder Legislativo.

33. Sob essa ótica, considerando a exigência de coordenação entre os atores executores, os órgãos de controle devem, igualmente, atuar de forma integrada.

34. Os tribunais de contas foram convidados para participar da auditoria coordenada por meio do Aviso Circular 1-GP/TCU, de 13 de fevereiro de 2017, emitido pelo Presidente do TCU, Ministro Raimundo Carreiro, obtendo-se adesão de 22 tribunais de contas, a saber: Tribunal de Contas do Distrito Federal (TCDF), Tribunal de Contas dos Municípios do estado do Pará (TCM/PA), Tribunal de Contas dos Municípios do estado da Bahia (TCM/BA) e Tribunais de Contas dos estados do Acre (TCE/AC), Alagoas (TCE/AL), Amazonas (TCE/AM), Amapá (TCE/AP), Bahia (TCE/BA), Maranhão (TCE/MA), Minas Gerais (TCE/MG), Mato Grosso (TCE/MT), Mato Grosso do Sul (TCE/MS), Pará (TCE/PA), Paraíba (TCE/PB), Piauí (TCE/PI), Paraná (TCE/PR), Rio Grande do Norte (TCE/RN), Rio Grande do Sul (TCE/RS), Rondônia (TCE/RO), Roraima (TCE/RR), Sergipe (TCE/SE) e Tocantins (TCE/TO).

35. Registra-se que, apesar da manifestação de adesão, os TCE/AL, TCE/AP e TCM/BA não enviaram formulários para consolidação de dados pelo TCU, enquanto o TCM/PA informou que participou dos trabalhos em conjunto com o TCE/PA. Dessa forma, contabilizaram-se respostas relativas a dezoito Unidades da Federação.

36. Definida a adesão, o planejamento da primeira etapa da auditoria foi realizado entre os dias 6/3/2017 e 8/3/2017 no Instituto Serzedello Corrêa (ISC/TCU) em Brasília/DF, tendo contado com a participação de auditores de todos os órgãos de controle externo supramencionados.

37. Após a disseminação de conhecimentos de órgãos federais (TCU, Abin e CGU), alguns tribunais de contas estaduais apresentaram trabalhos anteriores sobre o assunto, a saber: TCE/TO, TCE/RO, TCE/RJ, TCE/SC e TCE/PR, com, respectivamente, os seguintes temas: 'Análise SWOT e DVR', 'Proposta de auditoria operacional no sistema prisional do estado de Rondônia', 'Auditorias no sistema prisional do estado do Rio de Janeiro', 'Auditoria operacional na gestão do sistema prisional no estado de Santa Catarina' e 'Situação do sistema prisional no estado do Paraná'.

38. Para viabilizar o compartilhamento de informações e a coordenação dos trabalhos, o TCU criou a Comunidade Temática do Controle do Sistema Penitenciário, endereço eletrônico: <http://acesso1.tcu.gov.br/comunidade/defesanacional/sistemapenitenciario/>.

39. Além disso, para dinamizar a comunicação e elucidar dúvidas, realizaram-se nas unidades regionais do TCU, nos dias 3 e 4/5/2017, videoconferências com o TCDF e com os tribunais de contas estaduais (TCEs) participantes.

40. Na fase de relatório, os tribunais de contas, a partir de informações colhidas junto aos respectivos órgãos jurisdicionados, preencheram e enviaram formulário padronizado ao TCU, cujas perguntas basearam-se nos procedimentos de auditoria desenvolvidos conjuntamente por todos os participantes do encontro realizado no ISC/TCU.

41. Além das informações do TCDF e dos TCEs, de natureza local, o TCU responsabilizou-se pela análise do tema sob o ponto de vista federal, tendo como principal órgão fiscalizado o Departamento Penitenciário Nacional do Ministério da Justiça e Segurança Pública.

42. Não foram realizados trabalhos de auditoria no Conselho Nacional de Justiça porque, até o fechamento deste relatório, não houve manifestação da Ministra relatora Ana Arraes sobre dúvidas da SecexDefesa acerca de procedimentos a serem realizados naquele órgão, implicando, portanto, em limitação de escopo, conforme atestam os documentos às peças 68, 69 e 70.

43. A equipe de auditores do TCU consolidou e analisou as respostas presentes nos formulários e relatórios enviados pelos diversos tribunais de contas e adicionou análises empreendidas sob a ótica federal, obtendo-se visão nacional dos tópicos tratados nas cinco questões de auditoria, detalhadas no item seguinte.

22. Sistema Prisional - Fase II

TC 026.096/2017-0

1.3. Metodologia e limitações

35. Os trabalhos foram realizados em conformidade com as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União e com observância ao Manual de Auditoria Operacional.

36. Além da preocupação com a tempestividade dos resultados da auditoria, outro objetivo igualmente importante foi a busca da efetiva participação dos tribunais de contas dos estados e do DF em todas as fases da fiscalização: planejamento, execução e relatório.

37. A atuação conjunta foi essencial para o desenvolvimento dos trabalhos, já que a gestão dos presídios estaduais e distrital e o acompanhamento da execução das penas abrangem grande diversidade de elementos e são de competência preponderante dos estados e DF, autônomos em relação à União e, portanto, fora da jurisdição do Tribunal de Contas da União.

38. A gestão do sistema prisional nacional constitui um dos maiores desafios da Administração Pública, pois exige elevado grau de coordenação de atores pertencentes aos Poderes Executivo e Judiciário da União, estados, DF e municípios, bem como de órgãos que desempenham funções essenciais à Justiça, sem olvidar as funções de legislar e fiscalizar a cargo do Poder Legislativo.

39. Sob essa ótica, considerando a exigência de coordenação entre os atores executores, os órgãos de controle devem, igualmente, atuar de forma integrada.

40. Os tribunais de contas foram convidados para participar da auditoria coordenada por meio do Aviso Circular 1-GP/TCU, de 13 de fevereiro de 2017, emitido pelo Presidente do TCU, Ministro Raimundo Carreiro, obtendo-se adesão de 22 tribunais de contas, a saber: Tribunal de Contas do Distrito Federal (TCDF), Tribunal de Contas dos Municípios do estado do Pará (TCM/PA), Tribunal de Contas dos Municípios do estado da Bahia (TCM/BA) e Tribunais de Contas dos estados do Acre (TCE/AC), Alagoas (TCE/AL), Amazonas (TCE/AM), Amapá (TCE/AP), Bahia (TCE/BA), Maranhão (TCE/MA), Minas Gerais (TCE/MG), Mato Grosso (TCE/MT), Mato Grosso do Sul (TCE/MS), Pará (TCE/PA), Paraíba (TCE/PB), Piauí (TCE/PI), Paraná (TCE/PR), Rio Grande do Norte (TCE/RN), Rio Grande do Sul (TCE/RS), Rondônia (TCE/RO), Roraima (TCE/RR), Sergipe (TCE/SE) e Tocantins (TCE/TO).

41. Definida a adesão, o planejamento da segunda etapa da auditoria foi realizado entre os dias 1/8/2017 e 4/8/2017 no Instituto Serzedello Corrêa (ISC/TCU) em Brasília/DF, tendo contado com a participação de auditores de todos os órgãos de controle externo supramencionados.

42. Para viabilizar o compartilhamento de informações e a coordenação dos trabalhos, o TCU criou a Comunidade Temática do Controle do Sistema Penitenciário, endereço eletrônico: <http://acesso1.tcu.gov.br/comunidade/defesanacional/sistemapenitenciario/>.

43. Além disso, para dinamizar a comunicação e elucidar dúvidas, realizaram-se nas unidades regionais do TCU, nos dias 19 e 20/9/2017, videoconferências com o TCDF e com os tribunais de contas estaduais participantes.

44. Na fase de execução da auditoria, os tribunais de contas, a partir de informações colhidas junto aos respectivos órgãos jurisdicionados, preencheram e enviaram formulários padronizados ao TCU, bem como anexos, desenvolvidos conjuntamente por todos os participantes do encontro realizado no ISC/TCU.

45. Destarte, como produto da auditoria, caberia aos tribunais de contas enviar ao TCU os seguintes formulários preenchidos: Formulário Principal, anexo I – governança da Defensoria Pública, anexo II – Custeio da Monitoração Eletrônica, Anexo III – Governança do Poder Executivo – parte 1, Anexo IV – Governança do Poder Executivo – parte 2, Anexo V – Governança do Ministério Público, Anexo VI – Governança do Poder Judiciário. As entregas deram-se conforme a tabela abaixo:

46. Além das informações prestadas pelo TCDF e pelos TCEs, de natureza local, o TCU responsabilizou-se pela análise do tema sob o ponto de vista federal, tendo como principal órgão fiscalizado o Departamento Penitenciário Nacional, sem prejuízo do envio de questionários ao Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios (TJDFT), ao Ministério Público do Distrito Federal e Territórios (MPDFT), ao Conselho Nacional do Ministério Público (CNMP) e ao Conselho Nacional de Política Criminal e Penitenciária (CNPCP).

47. A equipe de auditores do TCU consolidou e analisou as respostas presentes nos formulários e respectivos anexos enviados pelos diversos tribunais de contas e adicionou análises empreendidas sob a ótica federal, obtendo-se visão nacional dos tópicos tratados nas quatro questões de auditoria, detalhadas no item seguinte.

Missão

Aprimorar a Administração Pública em benefício da sociedade por meio do controle externo

Visão

Ser referência na promoção de uma Administração Pública efetiva, ética, ágil e responsável