



## I – INTRODUÇÃO

O presente trabalho vem dar continuidade ao Projeto de Apoio à Modernização do TCU, financiado parcialmente pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento – BID, visando ao desenvolvimento e aperfeiçoamento de métodos de fiscalização, com ênfase em inteligência, risco e ética, que sejam capazes de prevenir, detectar e corrigir fraude e corrupção.

Trata-se de mais uma visita técnica decorrente do levantamento preliminar de informações por meio de questionários enviados a Entidades de Fiscalização Superiores – EFS e outras entidades, desta vez tendo sido realizada visita técnica no ANAO - *Australian National Audit Office*, durante o período de 06 a 07 de julho de 2005, pela servidora Bruna Mara Couto Favilla.

A visita foi considerada conveniente e oportuna tendo em vista a presença desta servidora na Austrália, em gozo de licença-capacitação para fins de aperfeiçoamento da língua inglesa e, posteriormente, de recesso. Considerando-se os baixos custos e possíveis vantagens, foi aprovado o financiamento da visita pelo próprio Tribunal, conforme explicitado no TC 008.628/2005-1.

O ANAO é a entidade fiscalizadora superior da Austrália, cuja excelência é reconhecida especialmente entre os países asiáticos, os quais igualmente realizam diversas visitas técnicas para *benchmarking*. O enfoque da nossa visita foi dado particularmente na área de combate a fraude e corrupção, considerando que o ANAO tem metodologia própria e alguns trabalhos desenvolvidos, sendo importante destacar que estes se encaixam num sistema de controle que vincula todas as entidades públicas do país.

A visita foi estendida, por recomendação do próprio ANAO, ao *Attorney-General's Department* (Ministério da Justiça), de onde emanam as normas federais em foco e o qual representa importante papel dentro do sistema de controle mencionado, conforme detalhado nos itens específicos.

De maneira geral, os resultados do trabalho foram positivos e, especialmente na área de combate a fraude e corrupção, podem inspirar futuras propostas de trabalho para o Tribunal e, eventualmente, para o Brasil, no sentido de desenvolvimento não apenas de auditorias para detecção de problemas, mas de uma estrutura integrada de toda a administração pública que inclua, também, os conceitos de prevenção e compromisso público com o combate a corrupção e fraude.

Com relação à apresentação do relatório, produzido ainda durante a viagem desta servidora, houve algumas dificuldades em função da utilização de computadores de outrem, configurados em língua inglesa. Por fim, relatório impresso e documentos colhidos durante a visita serão enviados para a Adfis para posterior encaminhamento.



## II – TEMAS ABORDADOS

### II.1 – Fraude e Corrupção

O papel do ANAO no combate a fraude e corrupção no setor público da Austrália é complementar às ações demandadas das próprias entidades públicas, uma vez que o sistema atualmente vigente no país estabelece um ciclo de ações sob responsabilidade de cada entidade, qual seja:

PREVENIR > IDENTIFICAR > INVESTIGAR > RELATAR

Em 1994 passou a vigorar um normativo para controle de fraude, elaborado pelo *Attorney-General's Department* (Ministério da Justiça) e aplicável à maioria das entidades públicas ligadas ao *Commonwealth*<sup>1</sup>. Tal normativo estabelece que é responsabilidade de cada uma das entidades fazer avaliação dos seus riscos e, com base nisso, desenvolver um plano de controle de fraude.

O normativo atualmente vigente é o *Commonwealth Fraud Control Guidelines*, manual básico de controle de fraude, que passou a vigorar em 2002, como revisão e atualização do anterior. O manual, ao considerar o ciclo acima: (a) estabelece a Política de Controle de Fraude do *Commonwealth*, (b) apresenta o conceito de fraude e os princípios do controle efetivo de fraude e (c) define papéis e responsabilidades no sistema de controle de fraude criado.

Em suma, o manual determina que as entidades:

1. desenvolvam e divulguem internamente um estatuto a respeito da política e da abordagem da agência no controle de fraude;
2. realizem avaliação de riscos a cada dois anos ou quando ocorra uma alteração relevante;
3. desenvolvam um plano de controle de fraude, baseado em avaliação de risco de fraude atualizada; e
4. implemente processos, procedimentos e instruções que vão ao encontro dos objetivos da estratégia de controle de fraude.

### Gerenciamento de riscos e avaliação de risco de fraude

É responsabilidade de cada entidade gerenciar seus riscos, como parte do gerenciamento do negócio. Recomenda-se que a avaliação de riscos de fraude seja integrada à avaliação dos riscos do negócio, realizada a cada dois anos. Quando a entidade passa por alteração significativa em sua estrutura ou suas atividades, ou quando há significativa transferência de função (por exemplo, terceirização), a entidade deve realizar nova avaliação de risco de fraude em relação à referida função/atividade.

---

<sup>1</sup> O Manual aplica-se a todas as entidades regidas pelo Financial Management and Accountability Act 1997, e às entidades regidas pelo *Commonwealth Authorities and Companies Act 1997* que recebam ao menos 50% de financiamento público para seus custos operacionais. O termo em inglês utilizado refere-se a todos os órgãos da Administração Pública Australiana. Na redação do relatório, optei por traduzir como entidades para evitar que seja confundido com o conceito brasileiro de agências reguladoras.



A avaliação de riscos é elaborada pela entidade, seguindo o Manual Básico e visando especificamente ao negócio em questão. Para viabilizá-la em grandes entidades, faz-se a avaliação em ciclos, analisando cada área separadamente.

A avaliação não deve ser feita apenas pelos gerentes: deve envolver e discutir os riscos e os controles existentes com os funcionários que executam a tarefa. Entende-se que os gerentes muitas vezes acreditam que certos controles existem, quando na prática eles podem não estar sendo aplicados. Os funcionários são as pessoas certas para informarem se tal controle é efetivamente utilizado.

Principais áreas que a avaliação de risco deve abordar incluem: tecnologia da informação, comércio eletrônico e internet, funções terceirizadas, convênios e similares, gerenciamento de contratos e contratação pública, serviços oferecidos à comunidade, receitas, adiantamentos para viagens, salários, patrimônio e segurança física<sup>2</sup>.

Recomenda-se que as entidades utilizem sistemas de informação para registrar conhecimento prévio e experiências anteriores. Devem ser considerados riscos internos e fatores externos, assim como possíveis riscos futuros.

### **Plano de Controle de Fraude**

Após a avaliação de risco de fraude, deve a entidade elaborar um Plano de Controle de Fraude para gerenciar os riscos identificados, ou revisar o Plano anterior com o objetivo de assegurar que novos riscos sejam considerados.

As *Audit Committees*, existentes em todas as entidades e correspondentes às auditorias internas no Brasil, devem acompanhar os processos de desenvolvimento e implementação do Plano de Controle de Fraude.

Pontos básicos a serem incluídos: visão básica da estrutura da organização, abordagem da entidade no controle de fraude, resumo dos riscos identificados na avaliação de riscos de fraude, detalhes das estratégias adotadas para minimizar riscos, responsabilidades e prazos para implementação das estratégias, informações detalhadas de como empregados, terceirizados e clientes/cidadãos podem relatar fraude contra a agência e resumo das estratégias de treinamento propostas.

O Plano deve ser elaborado de modo que possa ser utilizado facilmente e estar disponível a todos os empregados para que usem os procedimentos de segurança quando depararem com um caso de fraude.

### **Investigação de indícios de fraude**

As entidades devem estar comprometidas a recuperar perdas causadas por atividades ilegais, por meio de procedimento criminal ou civil e, na ausência de persecução penal, devem aplicar penalidades civis ou administrativas apropriadas. Havendo decisão por medida civil ou administrativa, devem ser documentadas as razões, podendo tais decisões serem auditadas.

É responsabilidade das entidades investigarem os indícios de fraude, podendo contratar investigadores externos ou possuí-los em seu quadro de pessoal. As investigações devem atender normas governamentais. Estas podem ser encontradas no site <http://www.ag.gov.au/aghome/commprot/crjd/LECD/fraud.html>. Os investigadores devem possuir

---

<sup>2</sup> Entende-se por segurança física as instalações físicas, os computadores e arquivos, a classificação de documentos – uso de envelopes e etiquetas para documentos confidenciais, como e guardada informação sigilosa, etc.



certificações que atestam treinamento específico em fraude e as investigações podem ser submetidas a controle de qualidade.

Estão previstos casos complexos e relevantes que devem ser comunicados e encaminhados para a Polícia Federal, como assuntos em que há conflitos de interesse ou matéria politicamente sensível, entre outros. Em alguns casos, faz-se um acordo para que a Polícia forneça auxílio para investigações da própria entidade, ou empreste um agente à entidade, a fim de conferir poder de polícia à equipe de investigação. O assunto é detalhadamente regulamentado e tal preocupação decorre do entendimento de que quanto melhor for a investigação, melhor será o processo judicial e maiores as chances de punir os responsáveis (em termos de consistência de evidências, atendimento a formalidades processuais etc).

### **Terceirização**

Quando utiliza serviços externos, deve a entidade tomar precauções para assegurar que a terceirização não comprometerá os procedimentos de controle de fraude existentes, tomando medidas para que empregados externos atendam os padrões de “*accountability*” exigidos no *Commonwealth*.

A entidade pode terceirizar os serviços de controle de fraude e de investigação de fraude, havendo determinadas restrições de assuntos e estando assegurados treinamento e certificação dos empregados terceirizados. Vale registrar que as responsabilidades legais das autoridades máximas das entidades não acompanham a delegação, da mesma forma que no Brasil.

### **Treinamento**

É responsabilidade das autoridades máximas determinar os níveis de qualificação/treinamento recomendado para os empregados da entidade.

Empregados envolvidos com prevenção, identificação e investigação de fraude devem ser submetidos a treinamento específico, segundo os patamares legais.

### **Controle de qualidade**

A implementação e a conformidade com o Manual Básico de Controle de Fraude podem ser auditadas pelo ANAO.

As medidas de controle de fraude das entidades podem ser revisadas pelo Ministério da Justiça, com o apoio da Polícia Federal, como também serem testadas as avaliações de risco e os planos de controle de fraude.

A Polícia Federal realizará revisões de qualidade das investigações das entidades de acordo com um programa anual, elaborado mediante rodízio dessas entidades, encaminhando um *feedback* à autoridade máxima da entidade e relatando os resultados ao Ministério da Justiça.

### **Sistema de relatório de fraude para o Ministério de Justiça**

Anualmente as entidades respondem a um questionário do Ministério da Justiça, fornecendo informações detalhadas sobre suspeitas de fraude, casos sobre investigação, casos encerrados, se a fraude foi comprovada e se a matéria foi tratada na esfera criminal, civil ou administrativa. O questionário interroga, também, acerca da realização da avaliação de riscos de fraude e do plano de controle de fraude, quando foram feitos pela última vez, quem foram os responsáveis, quais áreas



foram abordadas, se funcionários da área operacional foram consultados, quais os riscos identificados, quais medidas foram tomadas etc.

Tal questionário assume o papel de um compromisso pelas informações prestadas junto ao Ministério da Justiça, podendo gerar responsabilidades.

O Ministério da Justiça produz um relatório anual sobre fraude contra o *Commonwealth* e medidas de controle de fraude nas entidades do *Commonwealth*, incluindo todas as informações colhidas nas entidades.

### **Atuação do ANAO no combate a fraude e corrupção**

O papel do ANAO no sistema de combate a fraude e corrupção, atualmente vigente na Austrália, assume dois aspectos: didático e fiscalizatório.

Com relação ao primeiro, vale dizer que uma consistente parcela da produção do ANAO destina-se a educar e auxiliar as entidades públicas do *Commonwealth*, como é possível observar pela leitura dos produtos do ANAO no *Anual Report 2003-2004 – Relatório Anual 2003-2004*. Um desses produtos são os *Better Practice Guides – Guias de melhores praticas*:

1. Guia de Melhores Práticas para Controle Efetivo: destaca o conteúdo sobre teoria de controle, o capítulo específico sobre avaliação de riscos e os *checklists* para (a) avaliação de riscos, (b) monitoramento e revisão, (c) informação e comunicação, (d) atividades de controle e (e) ambiente de controle.
2. Guia de melhores praticas de controle de fraude nas entidades governamentais: contém conceitos, normas e exemplos didáticos para as entidades, assim como *checklist* de práticas de controle de fraude. Em seu apêndice constam, ainda, os Valores e o Código de Conduta do Serviço Público Australiano.

Quanto ao aspecto fiscalizatório, são dois os principais meios de atuação do ANAO:

1. Nas auditorias financeiras (Financial Statement Audit Report), realizadas anualmente nas entidades vinculadas ao *Commonwealth*: para avaliação de controles internos e aplicação de *checklist* de fraude, conforme explicitado em tópico específico.
2. Nas auditorias operacionais: em que se verifica a política de controle de fraude implementada e a conformidade com o Manual Básico de Controle de Fraude. Apesar de nominadas *performance audit*, verifica-se que guardam semelhança com as auditorias de conformidade do TCU, uma vez que os procedimentos adotados na entidade são checados em relação às exigências legais do Manual (ex.: doc. 10, fl. 35, e doc. 11, fl. 29).

Além disso, existem as medidas internas de controle de fraude no ANAO. Assim, para o biênio 2004-2006 estabeleceu-se uma Política de Controle de Fraude – *Fraud Control Policy*, definindo objetivos, responsabilidades e medidas genéricas. Então, com base na Avaliação dos Risco de Fraude – *Fraud Risk Assessment*, desenvolveu-se um Plano de Controle de Fraude – *Fraud Control Plan 2004-2006*, com o detalhamento da abordagem de fraude definida na entidade.

Nesse documento, por exemplo, são destacados os principais riscos de fraude identificados nas atividades do ANAO (compras, segurança de tecnologia da informação – TI interna, segurança de TI



terceirizada e auditoria), são associados níveis de risco e definidas medidas de controle, além de responsabilidades e frequência de checagem etc.

Logo, foram resumidamente apresentadas as duas vertentes de atuação do ANAO no combate a fraude e corrupção: no que diz respeito às suas atividades-fim (controle de fraude nas outras entidades) e às suas atividades-meio (controle de fraude internamente), podendo ser aprofundado o assunto a partir dos documentos colhidos.

## II.2 – Auditorias Financeiras

A legislação estabelece que as auditorias nas demonstrações contábeis necessariamente devem ser realizadas anualmente nas entidades vinculadas ao *Commonwealth*, sendo as normas Australianas de auditorias harmônicas com as normas da Intosai, segundo informação do ANAO.

No que tange a controle de fraude, a norma AUS 210, estabelece as responsabilidades do auditor no sentido de considerar fraude e erro ao auditar as demonstrações contábeis das entidades. Vários aspectos são tratados nesse documento: avaliação de demonstrações errôneas, pontos fracos do controle interno, indícios de risco de fraude encontrados em demonstrações contábeis fraudulentas.

A abordagem da auditoria inicia pela avaliação do ambiente de controle na entidade e é direcionada a partir dos pontos fracos detectados. Os riscos são analisados na entidade como um todo, ou seja, não se parte das demonstrações financeiras, mas do ambiente de controle. Afinal, do ponto de vista contábil, considera-se que a fraude contábil não é muito diferente de uma declaração numérica errada nas demonstrações contábeis.

Um aspecto interessante desse tipo de auditoria é que, considerando que essa competência do ANAO constituiu demanda maior do que sua capacidade de trabalho, o ANAO possui parcerias com empresas privadas de auditoria para desenvolverem alguns desses trabalhos. Vale destacar que as empresas trabalham subordinadas ao ANAO, sob remuneração contratual, seguindo os padrões e normas de auditorias públicas adotados pelo ANAO, e sob sua coordenação, sendo o responsável final pelo trabalho o Auditor-Geral. Ainda, as auditorias são realizadas apenas nas entidades selecionadas pelo ANAO.

## II.3 – *Security clearances* ou “certificações de garantia”

Um dos mecanismos de controle de riscos existente no Setor Público Australiano diz respeito às *security clearances*. Trata-se de uma certificação conferida ao servidor que for “aprovado” numa rotina de investigação de sua vida prévia, profissional e pessoal, podendo ser desenvolvida em vários níveis de acordo com a necessidade do seu trabalho. No ANAO, tais certificações conferem credibilidade ao auditor e diversas vezes são requeridas pela entidade fiscalizada.

A investigação levanta informações concernentes a diversos aspectos da vida do auditor, faz entrevistas com o próprio e eventualmente com amigos/familiares. São analisados, por exemplo, empregos e remunerações anteriores, bens materiais, consistência entre histórico salarial e patrimônio, empréstimos realizados em bancos, qualquer tipo de problemas financeiros, processos judiciais e antecedentes criminais, familiares, vínculos de amizade etc. Em alguns casos são questionados, durante a entrevista, inclusive aspectos pessoais, por exemplo, sobre casamentos e divórcios. Geralmente auditores em funções de chefia possuem altas certificações, chamadas *top secret clearance*, o que significa que a investigação foi extremamente abrangente e detalhada. Algumas entidades resistem a auditores que não tenham altas certificações, como eventualmente acontece com as Forças Armadas e o



Ministério da Defesa. Como consequência, os auditores que trabalham nessa área geralmente possuem *top secret clearances*.

As certificações estão associadas com o conceito de transparência, estabilidade financeira, estabilidade emocional, honestidade, em suma, aspectos que, em tese, diminuem o risco de um auditor se corromper ou mesmo ter outros tipos de problemas no exercício de suas funções. No ANAO, as *security clearances* são realizadas por firmas especializadas contratadas e têm prazo de validade. O ANAO considera que as *clearances* são uma forma de avaliação e controle de risco no que tange a atividade fim do órgão, intimamente ligada com a pessoa do auditor.

Foi relatado um caso exemplificativo. Uma servidora foi considerada para uma função de maiores responsabilidades/poderes, a qual dependia de uma *clearance* de nível mais elevado do que a possuía. Durante a investigação, descobriu-se que ela apresentava continuamente problemas financeiros, tais como débitos no mercado e conta negativa. Considerou-se que esse seria um risco para as novas funções e a servidora não obteve a *clearance* necessária, não sendo, portanto, nomeada para o cargo.

#### **II.4 – Plano de Auditoria** (*Audit Work Programme 2005-2006*)

O processo de elaboração do Plano de Auditorias no ANAO assemelha-se bastante ao existente no TCU, e tem por objetivo abordar os riscos e desafios do setor público e atender as prioridades do Parlamento.

Tem início com discussões nas “unidades técnicas”, especialmente com base na experiência da equipe e nos trabalhos anteriores. Nesse momento são considerados materialidade, relevância, impacto (possíveis/prováveis benefícios), importância nacional ou sensibilidade política e auditorias anteriores. Elabora-se uma proposta-rascunho que é encaminhada aos órgãos/entidades da administração pública, abrindo-se um prazo para comentários. O Parlamento também é consultado, mas o ANAO geralmente não atende a todos os trabalhos por ele solicitados. Também podem ser propostos trabalhos que abrangem mais de um ministério. As unidades técnicas aconselham o Auditor-Geral, que tem a decisão final.

Exceção a esse processo de elaboração são as auditorias financeiras (*Financial Statement Audit Reports*), que são obrigatórias para todas as entidades, anualmente, conforme já relatado.

#### **II.5 – Análise de Risco**

Não existe uma metodologia de análise de risco no ANAO semelhante à existente no TCU, adaptada do modelo canadense. Tendo em vista a obrigatoriedade das entidades realizarem avaliação de riscos, conforme anteriormente relatado, o ANAO utiliza as informações dessa avaliação para selecionar as áreas a serem enfocadas em auditoria.

As avaliações de riscos realizadas pelas entidades normalmente consistem numa matriz, quadro ou lista em que são combinados riscos, controles e falhas. Assim, o ANAO testa os controles informados para identificar os pontos fracos.



### III – CONCLUSÃO

A visita técnica ao ANAO vem somar ao trabalho em desenvolvimento no âmbito do Projeto de Modernização do TCU, tendo possibilitado o conhecimento de novas normas e metodologias de trabalho.

As novidades aqui relatadas consistem, resumidamente, em: certificações de garantia para auditores, utilização de *checklist* de risco de fraude em auditorias financeiras, obrigatoriedade de gerenciamento dos riscos do negócio e dos riscos de fraude por parte das entidades públicas, e estabelecimento de uma estrutura integrada de combate a fraude e corrupção na Administração Pública como um todo, à semelhança da existente no Serviço Público Australiano.

Em virtude do caráter ousado e inovador das idéias aqui relatadas e, em havendo proposta de adoção no TCU, da possibilidade de envolvimento de outros órgãos da Administração Pública e de alteração da legislação, considero conveniente a análise cuidadosa da matéria por parte da ADFIS, para posterior formulação de propostas práticas de trabalho.

TCU, em 8 de agosto de 2005.

Bruna Mara Couto Favilla  
Analista de Controle Externo  
Mat. 4244-7