



TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO



Secretaria-Geral de Controle Externo
Secretaria Adjunta de Fiscalização

RELATÓRIO DE VISITA TÉCNICA

IIA - The Institute of Internal Auditors

**IFAC - International Federation of
Accountants**

GAO - General Accounting Office

João José Rocha de Sousa
Marcelo Luiz Souza da Eira

Julho/2004



RELATÓRIO DE VISITA TÉCNICA

TC 000.887/2004-9

Objetivo da visita técnica:

Adquirir conhecimento que permita ao TCU especificar metodologia de fiscalização com ênfase em inteligência, risco e ética, que seja capaz de prevenir, detectar e corrigir desvio, fraude e corrupção, cujo desenvolvimento se dará mediante licitação e contratação de consultoria com recursos do Banco Interamericano de Desenvolvimento, no âmbito do Projeto de Modernização do TCU.

Ato de designação: Despacho do Presidente do TCU no TC 000.887/2004-9.

Composição da equipe: João José Rocha de Sousa – matr. 141-4

Marcelo Luiz Souza da Eira – matr. 3127-5

Instituições visitadas e períodos:

IIA - The Institute of Internal Auditors (Instituto de Auditores Internos)

Altamonte Springs – Flórida – EUA

23/04/2004

IFAC - International Federation of Accountants (Federação Internacional de Contadores)

Nova York – Nova York – EUA

26/04/2004

*GAO - General Accounting Office*¹ (Escritório de Contabilidade Geral – Entidade Fiscalizadora Superior dos EUA)

Washington – Distrito de Colúmbia – EUA

28 a 30/04/2004

Pessoas entrevistadas: vide relação constante do anexo 1

¹ A partir de 07/07/2004, o GAO passou a chamar-se *Government Accountability Office* (Escritório de Prestação de Contas do Governo)



Anexo 1 ao Relatório de Visita Técnica ao IIA, IFAC e GAO

Relação de Entrevistados

No IIA:

| Nome | Função |
|-----------------------|---|
| Richard F. Chambers | Vice-Presidente – Centro de Aprendizagem |
| Albert G. Holzinger | Vice-Presidente – Comunicações |
| Dominique D. Vincenti | Vice-Presidente – Centro de Práticas Globais |
| Robert A. Ferst | Vice-Presidente – Serviços de Auditoria da Qualidade |
| Jodi Swauger | Assessora da Vice-Presidência – Pesquisa e Análise |
| Susan B. Lione | Assessora da Vice-Presidência – Grupo de Certificação |
| Donald E. Sparks | Assessor da Vice-Presidência – Serviços <i>Online</i> |
| Gérard Scalabre | Assessor da Vice-Presidência – Desenvolvimento Global |
| Brian E. Kruk | Assessor da Vice-Presidência – Auditoria da Qualidade |

Na IFAC:

| Nome | Função |
|-------------------|------------------------|
| James L. Gunn | Gerente Técnico Sênior |
| Alta Prinsloo | Gerente Técnica Sênior |
| Ken Siong | Gerente Técnico |
| Sylvia W. Barrett | Gerente Técnica |
| Jerry Gutu | Gerente Técnico |

No GAO:

| Nome | Função |
|--------------------|--|
| Richard P. Roscoe | Consultor Legislativo – Escritório de Relações com o Congresso |
| James M. Lager | Conselheiro de Ética Substituto |
| Stephen P. Backhus | Diretor – Qualidade e Melhoria Contínua |
| Bernice Steinhardt | Diretora de Gestão – Qualidade e Gerenciamento do Risco |
| Gregory Kutz | Diretor – Gestão Financeira e Garantia |
| John Ryan | Diretor – Escritório de Investigações Especiais |
| Michael R. Keppel | Assessor de Diretor – Qualidade e Gerenciamento do Risco |
| Gayle L. Fischer | Assessora de Diretor – Gestão Financeira e Garantia |
| John V. Kelly | Assessor de Diretor |
| Bonnie L. Derby | Auditora Sênior |
| Kate Brentzel | Especialista – Programas Internacionais |



I – INTRODUÇÃO

O Projeto de Apoio à Modernização do TCU, financiado parcialmente pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento – BID, inclui em seu escopo o desenvolvimento e o aperfeiçoamento de métodos de fiscalização. O objetivo do Projeto, nessa área, é garantir que o TCU adote novos métodos de fiscalização com ênfase em inteligência, risco e ética, que sejam capazes de prevenir, detectar e corrigir desvio, fraude e corrupção.

Entre as atividades a cargo da Adfis no Projeto, estão a aquisição de conhecimento, a concepção de um modelo para fiscalização e a especificação de um *software* de auditoria.

No que se refere à aquisição de conhecimento, está sendo feita por meio de comparação (*benchmarking*) com órgãos que detêm conhecimento em auditoria e controle. Após levantamento preliminar de informações por meio de questionários enviados a Entidades de Fiscalização Superiores – EFS, Tribunais de Contas Estaduais e Municipais e Auditoria Interna de algumas autarquias, empresas públicas e de sociedades de economia mista, foram selecionadas unidades para visitas técnicas visando a conhecer, mais detalhadamente, as melhores práticas por elas adotadas.

As primeiras instituições visitadas foram o IIA – *The Institute of Internal Auditors* (Instituto de Auditores Internos), a IFAC – *International Federation of Accountants* (Federação Internacional de Contadores) e o GAO – *General Accounting Office*² (Escritório de Contabilidade Geral).

O IIA é uma associação de profissionais de auditoria interna. Sua sede está em Altamonte Springs, Flórida, e sua missão é “ser a principal associação internacional de profissionais, organizada em âmbito mundial, dedicada à promoção e desenvolvimento da prática da auditoria interna”. O zelo do IIA pela profissão de auditor interno exige uma constante atenção aos requisitos que caracterizam a profissão: o código de ética, um conjunto de normas e padrões, a certificação, os meios de educação contínua e desenvolvimento profissional e um programa de revisão da qualidade. Cada um desses requisitos foi tratado separadamente durante a visita, como também neste relatório.

A Ifac trabalha com 159 organizações membros em 118 países para proteger o interesse público, encorajando práticas de alta qualidade em contabilidade e auditoria no mundo. Atua em um amplo espectro de atividades técnicas e profissionais que vão do estabelecimento de normas de contabilidade e auditoria até desenvolvimento de estratégia para comunicação e desenvolvimento de política. Conta, ainda, com uma força-tarefa que trata temas referentes a auditoria e educação, ética, contabilidade do setor público, desenvolvimento de nações e outros temas pertinentes a contabilidade profissional empregada em empresas.

O GAO é a entidade fiscalizadora superior dos Estados Unidos. Sua excelência como instituição de auditoria é reconhecida mundialmente pelas demais EFS, principalmente no que tange a auditoria de desempenho. Quanto ao combate a fraude e corrupção, o GAO tem uma metodologia própria, que tem dado bons resultados, conforme tratado em itens específicos deste relatório.

² A partir de 07/07/2004, o GAO passou a chamar-se *Government Accountability Office* (Escritório de Prestação de Contas do Governo)



II – TEMAS ABORDADOS:

II.1 – No IIA:



Normas de Auditoria

A regulamentação da profissão de auditor interno (*The Professional Practices Framework*) está estruturada de acordo com a seguinte hierarquia, do nível mais alto para o mais baixo:

- I – definição de auditoria interna;
- II – código de ética e padrões de auditoria;
- III – práticas recomendadas;
- IV – desenvolvimento e instrumentos de apoio.

Fraude e Corrupção

O padrão 1210.A2, do IIA, estabelece que “o auditor interno deve ter conhecimento suficiente para identificar os indicadores de fraude, mas não se espera que detenha a perícia de uma pessoa cuja responsabilidade primária seja detectar e investigar fraudes”.

Cabe à auditoria interna testar os controles, de modo a aumentar a probabilidade de que eventuais indícios de fraude sejam detectados e considerados para futura investigação. Os auditores devem ter conhecimento suficiente sobre fraudes, a ponto de poder identificar indícios, estar alertas a oportunidades que possibilitem a ocorrência de fraudes, avaliar a necessidade de investigação adicional e notificar as autoridades apropriadas. O objetivo da auditoria interna na detecção de fraudes é auxiliar os membros da organização no cumprimento efetivo de suas responsabilidades, provendo-lhes análises, avaliações, recomendações, conselhos e informação concernente às atividades auditadas.

A prática recomendada 1210.A2-1, referente a identificação de fraude, define fraude como “uma variedade de irregularidades e atos ilegais caracterizados por erro intencional”. Pode ser perpetrada em benefício ou em detrimento da organização e por pessoas externas ou internas.

Em cumprimento ao seu dever de auxiliar na inibição de fraudes, os auditores internos devem, por exemplo, avaliar se:

- o ambiente organizacional favorece a consciência a respeito do controle;
- os objetivos e metas organizacionais são realistas;
- há políticas escritas (e.g. código de conduta) que descrevam atividades proibidas e ações cabíveis quando violações são descobertas;
- são estabelecidas e mantidas políticas de autorização de transações apropriadas;
- políticas, práticas, procedimentos, relatórios e outros mecanismos são desenvolvidos para monitorar atividades e salvaguardar ativos, particularmente em áreas de alto risco;
- canais de comunicação provêm a gerência de informação adequada e confiável;
- há necessidade de recomendar o estabelecimento ou fortalecimento de controles, a custo razoável, que ajudem a inibir a ocorrência de fraude.

Sempre que suspeitar de má conduta, o auditor interno deve informar às autoridades apropriadas da organização e recomendar qualquer investigação considerada necessária. Posteriormente, o auditor deve monitorar a implementação do que foi recomendado.

A investigação de fraudes envolve a participação de auditores internos, advogados, investigadores, pessoal da segurança da organização e outros especialistas internos ou externos. Na condução da investigação, o auditor deve:



- avaliar os prováveis nível e extensão da cumplicidade na fraude dentro da organização. Isso pode ser crítico para garantir que o auditor evite fornecer informação a pessoas que possam estar envolvidas ou obter informação enganosa delas;
- determinar o conhecimento, habilidades e outras competências necessárias à condução efetiva da investigação. Isso inclui certificação profissional, licenciamento, reputação e ausência de vínculo ou relação com as pessoas sob investigação ou com qualquer empregado ou gerente da organização;
- elaborar procedimentos que busquem identificar os responsáveis, a extensão, as técnicas utilizadas e as causas da fraude;
- coordenar ações com a gerência, a assessoria jurídica e outros especialistas ao longo da investigação;
- ter em conta os direitos dos pretensos fraudadores e demais empregados abrangidos no escopo da investigação, bem como a reputação da própria organização.

Ao final da investigação, o auditor interno deve avaliar os fatos conhecidos com o objetivo de:

- determinar se há necessidade de implementação ou fortalecimento de controles que reduzam a vulnerabilidade no futuro;
- desenvolver testes de auditoria que ajudem a descobrir a existência de fraudes similares no futuro;
- contribuir para o cumprimento da responsabilidade da auditoria interna de manter conhecimento suficiente sobre fraude e, assim, estar apta a identificar futuros indícios de fraude.

A norma estabelece, ainda, que os procedimentos de auditoria, por si só, mesmo quando aplicados com o devido cuidado profissional, não garantem que a fraude seja detectada.

Ética

Além de manter o código de ética da profissão de auditor interno, o IIA conta, em sua estrutura, com um Comitê de Ética formado por profissionais de auditoria interna de diversos países. A missão desse comitê é refletir o papel da auditoria interna de avaliar a ética como parte da governança corporativa. Para tanto, o comitê está encarregado de desenvolver um plano plurianual que contemple um conjunto abrangente de atividades (eventos, cursos, publicações) e assegurar que os auditores internos mantenham o foco permanente em ética. O IIA considera que o auditor interno é promotor da conduta ética na organização.

O *site* do IIA traz um *link* para a página www.ethics.org, do Centro de Recursos de Ética, que contém vários artigos e algumas ferramentas para a implantação de avaliação e auditoria do comportamento ético. Entre essas ferramentas, destacam-se o Glossário da Ética, o Guia para Elaboração de um Código de Ética e o Teste Rápido da Efetividade da Conduta Ética na Organização.

Avaliação de Risco

A apresentação desse tema baseou-se no estudo de caso da auditoria interna da *Tennessee Valley Authority*, que utiliza matriz de risco para elaboração de seu plano anual de auditoria. A matriz de risco apresentada é semelhante à já adotada pelo TCU.

Por outro lado, o material encaminhado pela Controladora da Prefeitura Municipal do Rio de Janeiro, referente a relatório de curso promovido pelo IIA, contém descrição completa da técnica de análise de risco.

Controle de Qualidade



Garantia da qualidade, segundo o IIA, é o processo de avaliação da eficiência e efetividade de um órgão de auditoria interna por meio de revisão abrangente e qualitativa dos procedimentos de auditoria, que resulta em recomendações para melhoria de controles e redução do risco, bem como introdução de boas práticas inovadoras e bem sucedidas. A garantia da qualidade deve, ainda, assegurar a conformidade com o Enquadramento de Práticas Profissionais de Auditoria Interna e com outras políticas e procedimentos organizacionais ou departamentais relevantes.

Portanto, além de se preocupar com a verificação da correta aplicação das normas de auditoria, a garantia da qualidade busca, em primeiro lugar, identificar se a auditoria agrega algum valor à instituição.

O IIA conta com um Manual de Verificação da Qualidade, que está na quarta edição e tem 222 páginas. Esse documento, disponível em papel e em meio magnético, contém todo o material necessário para a implantação de um sistema de garantia da qualidade adequado, inclusive questionários e formulários. O TCU pode aprimorar sua sistemática de controle de qualidade mediante a utilização desse modelo, devidamente adaptado à atuação do controle externo.

Plano de Fiscalização

O padrão 2010.A1 estabelece que o plano de atividades da auditoria interna deve basear-se em avaliação de risco realizada pelo menos anualmente. Já o padrão 2120.A1 determina que, com base nos resultados da avaliação de risco, a unidade de auditoria interna deve considerar, na elaboração do plano de atividades, a adequação e efetividade dos controles relacionados à governança, às operações e aos sistemas de informação.

Da análise desses dois padrões, constata-se que o IIA considera essencial a elaboração de plano de atividades de auditoria baseado em risco e em controles internos. Não existe, no entanto, um modelo ou um roteiro que detalhe a forma de se desenvolver tal plano.

Certificação

A certificação é a única forma conhecida de assegurar que um profissional de auditoria está capacitado para o desempenho de suas atividades em consonância com as normas internacionais.

O IIA é reconhecido internacionalmente como o único ente acreditado para certificar auditores internos. O CIA (*Certified Internal Auditor*) começou a ser aplicado em 1974 e hoje conta com mais de 45 mil profissionais certificados. Os testes podem ser aplicados em 249 locais ao redor do mundo e em treze idiomas.

A partir de 2000, o IIA passou a oferecer o CGAP (*Certified Government Auditing Professional*), inicialmente apenas nos Estados Unidos e Canadá. Em 1994, o exame passou a ser oferecido também nos demais países onde haja filiados do IIA. Hoje, são mais de quinhentos auditores governamentais certificados. O exame abrange temas como padrões de auditoria governamental, diversos modelos de risco e controles, práticas de auditoria governamental, metodologias de auditoria e ambiente de auditoria governamental. Procura testar os conhecimentos do candidato a respeito daquilo que é específico no setor público, como contabilidade pública, arcabouço legal, tratamento de informações sigilosas e mensuração de resultados de desempenho.

Oportunidades para o TCU

As informações e documentos obtidos no IIA podem ser úteis no desenvolvimento da metodologia de fiscalização do Tribunal, seja como subsídio à especificação da consultoria que será contratada na segunda fase do Projeto de Modernização do TCU, seja como referência para a pesquisa de métodos, técnicas e padrões pela própria Adfis, principalmente no que se refere aos seguintes temas:



| Tema | Informação ou Documento Obtido | Principais Benefícios Esperados |
|-----------------------|---|--|
| Fraude e corrupção | - Padrões 1210.A2 e 1210.A2-1 | - Estabelecimento de norma (manual ou roteiro) de auditoria capaz de combater à fraude e à corrupção, adaptada à realidade do TCU. - Elaboração de matrizes de planejamento, de procedimentos e de possíveis achados que possam ser usadas como padrão nas auditorias em que a possibilidade de ocorrência de fraude ou corrupção deva ser considerada. |
| Ética | - Glossário da Ética, Guia para Elaboração de um Código de Ética e Teste Rápido da Efetividade da Conduta Ética na Organização, todos disponíveis no <i>site</i> www.ethics.org | - Desenvolvimento de metodologia específica para avaliação de conduta ética dos gestores públicos, adaptada às necessidades e à realidade do TCU. |
| Avaliação de risco | - Relatório do treinamento realizado por auditores da Controladoria da Prefeitura do Rio de Janeiro no IIA | - Aperfeiçoamento da matriz de risco e da metodologia de análise de risco utilizada pelo TCU. |
| Controle de Qualidade | - Manual de Verificação da Qualidade | - Elaboração de roteiro de controle de qualidade das ações de controle externo, compreendendo embasamento teórico, formulários e questionários a serem utilizados por avaliadores internos e externos. |
| Certificação | - Programa do CGAP | - Definição do currículo mínimo de analista do TCU que participa de auditoria. |



II.2 – Na IFAC:



Welcome to the International Federation of Accountants
Leading the development of the global profession

Normas de Auditoria

A IFAC elabora e publica normas de auditoria reconhecidas internacionalmente. O órgão da IFAC incumbido da edição dessas normas é o *IAASB - International Auditing and Assurance Standards Board* (Conselho dos Padrões de Auditoria e Controle de Qualidade).

Os padrões do IAASB compreendem: (i) código de ética para os profissionais de contabilidade; (ii) serviços abrangidos por determinações do IAASB; (iii) padrões de controle de qualidade e (iv) marco internacional para auditoria, que se subdivide em: **Internacional Standards on Auditing (ISAs)** – Padrões Internacionais de Auditoria; **International Standards on Review Engagement (ISREs)** – Padrões Internacionais de Revisão de Auditoria; **International Auditing Practise Standards (IAPSS)** – Padrões Internacionais de Declarações de Práticas de Auditoria; **International Review Engagement Practise Statements (IREP)** – Revisão Internacional das Declarações de Práticas de Auditoria.

A apresentação dos padrões de auditoria do IAASB segue as seguintes regras: os princípios básicos e os procedimentos essenciais são escritos em negrito e o restante consiste em material explicativo e apêndices; os princípios básicos e os procedimentos essenciais devem ser lidos no contexto do material explicativo; as limitações à aplicação dos padrões devem estar claras; deve-se usar juízo profissional; circunstâncias excepcionais devidamente justificadas podem afastar a aplicação dos padrões.

As Declarações de Práticas do IAASB, por seu turno, provêm orientação de interpretação e assistência prática, promovem boas práticas e se não aplicadas, deve-se explicar como foram cumpridos os princípios básicos e os procedimentos essenciais.

Atualmente, o IAASB está trabalhando em conjunto com a *Intosai – International Organization of Supreme Audit Institutions* (Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores) na harmonização das normas de auditoria das duas instituições relativas ao setor público. O propósito geral do entendimento é a criação de um projeto que visa beneficiar mutuamente a Intosai e o IAASB, a partir do envolvimento da Intosai no desenvolvimento das ISAs/IAPSS. O objetivo da participação da Intosai é assistir o IAASB no trabalho de incorporar aos seus padrões de auditoria e pronunciamentos, na extensão possível, as condições específicas do setor público nas auditorias financeiras.

Fraude e Corrupção

A ISA 240 estabelece a responsabilidade do auditor em considerar fraude e erro na auditoria de demonstrações financeiras. Segundo a ISA 240, quando planeja, realiza, avalia e relata os resultados de uma auditoria, o auditor deve considerar o risco de incorreções materiais nas demonstrações financeiras resultantes de fraude e erro.

Quando avaliar risco inerente e risco de controle, de acordo com a ISA 400, o auditor deve considerar como as demonstrações financeiras podem estar materialmente erradas como resultado de fraude ou erro. Levando em conta tal risco, o auditor deve considerar se fatores de risco de fraude estão presentes de modo a indicar a possibilidade de relatórios financeiros fraudulentos ou apropriação indébita de ativos.

Baseado na avaliação dos riscos inerentes e de controle, o auditor deve propor procedimentos substantivos para reduzir para um nível aceitável o risco de que declarações falsas resultantes de fraude



e erro relevantes nas demonstrações financeiras em geral não sejam detectadas. Na elaboração de testes substantivos, o auditor deve considerar os fatores de riscos presentes. Fatores de risco de fraude são eventos ou condições que propiciam oportunidade, motivo ou vontade de cometer fraude.

A equipe de auditoria deve discutir a suscetibilidade das demonstrações financeiras da entidade a fraude, conhecer o potencial de administração de receitas e considerar os fatores internos e externos conhecidos.

Quando o auditor identificar declaração falsa resultante de fraude ou suspeita de fraude ou erro, o auditor deve considerar a responsabilidade de comunicar essa informação para a administração, aqueles encarregados de governança, autoridades de regulação e responsáveis pelo cumprimento da lei, de acordo com os dispositivos legais que regulem a atividade de auditoria em cada país.

A ISA-240 traz três apêndices ilustrativos:

- a) Exemplos de fatores de risco relacionados a informações incorretas em virtude de fraude;
- b) Exemplos de alterações de procedimentos em resposta à avaliação dos fatores de risco;
- c) Exemplos de circunstâncias indicativas da possibilidade de fraude ou erro.

Ética

O código de ética é dividido em três partes:

- Parte A – Todos os contadores profissionais
- Parte B – Contadores profissionais com atuação pública
- Parte C – Contadores profissionais empregados

As linhas gerais da abordagem do marco do código são: princípios éticos fundamentais; marco conceitual; identificação de ameaças à observância dos princípios fundamentais; avaliação das ameaças; no caso de existência de ameaças significativas, aplicação de salvaguardas para eliminá-las ou reduzi-las a um nível aceitável.

Os princípios fundamentais são:

- Integridade: o auditor deve ser franco e honesto na condução de serviços profissionais;
- Objetividade: juízos profissionais não podem ser preconceituosos ou enviesados ou parciais;
- Competência profissional e diligência: competência profissional no nível requerido para o serviço; agir com diligência de acordo com padrões técnicos e profissionais aplicáveis;
- Confidencialidade: não se deve revelar informação confidencial obtida como resultado de relacionamento profissional/comercial, salvo se houver dever de revelar;
- Comportamento Profissional: obrigação de cumprir leis e normas e evitar qualquer ação que possa trazer descrédito à profissão;
- Normas Técnicas: o auditor deve conduzir os serviços em observância às normas técnicas e profissionais e obedecer às orientações do empregador ou do cliente na medida em que sejam compatíveis com os princípios de integridade, objetividade e, no caso de auditores públicos, independência.

Avaliação de Risco

A implementação de novos padrões de auditoria de risco implica mudanças dos procedimentos de auditoria, tais como: melhorar a compreensão do negócio da entidade; avaliar riscos de declarações substantivas erradas em todas as auditorias.

Para entender o negócio da entidade é necessário conhecer: marco regulatório e normas financeiras aplicáveis, natureza da entidade, objetivos, estratégias e riscos de negócios correlatos, medição e revisão, controles internos, avaliação de risco da entidade, tecnologia de informação e controles manuais. (ISA 315)



A Auditoria deve considerar os riscos mais significativos, avaliar o desenho e a implementação de controles, realizar testes substantivos para verificar os riscos avaliados. Todavia, os testes substantivos, apenas, não são suficientes, é necessário avaliar o desenho e a implementação dos controles.

Controle de Qualidade

As normas de Controle de Qualidade são: ISQC 1 e ISA 220 revista e aprovada pelo IAASB em fevereiro de 2004.

Os antecedentes da revisão das normas de controle de qualidade foram: responder a demandas públicas para fortalecer a qualidade nas auditorias e nos órgãos de auditoria, dar resposta a certas organizações responsáveis por padrões nacionais, melhorar a qualidade dos trabalhos de auditoria no interesse público.

O escopo das normas de controle de qualidade é o seguinte:

- ISQC1: aborda controle de qualidade para as firmas de auditoria;
- ISA 220 revista: trata do controle de qualidade dos trabalhos de auditoria.

Essas normas de controle de qualidade prevêm os requisitos abrangentes para auditorias, revisões, monitoramentos e outros trabalhos correlatos. Além disso, os órgãos de auditoria são obrigados a estabelecer sistemas de controle de qualidade desenhados para proverem razoável certeza de que eles e o seu pessoal cumpram os requisitos legais e profissionais.

De acordo com essas normas, os sistemas de controle de qualidade devem incluir políticas e procedimentos que tratem de: responsabilidade da liderança por qualidade, requisitos éticos, aceitação e continuação, recursos humanos, realização dos trabalhos de auditoria e monitoramento.

A dimensão responsabilidade da liderança requer: que os dirigentes assumam a última responsabilidade; que as políticas e procedimentos do órgão de auditoria sejam desenhados para promover a cultura interna de qualidade; que a liderança se dê pelo exemplo e por orientações apropriadas; que recompensas pessoais e considerações comerciais não desconsiderem a qualidade.

A respeito de aceitação e continuação de trabalhos de auditoria, a norma prevê exigências de que o órgão de auditoria somente realize auditorias para as quais tenha o tempo necessário, recursos e competência.

O sistema de controle de qualidade deve ser desenhado para prover o órgão de auditoria com pessoal que tenha capacidade apropriada, competência e compromisso com princípios éticos. Políticas e procedimentos devem tratar de questões como: recrutamento, desempenho, avaliação, competência e recompensa.

As auditorias devem prever: supervisão, consulta sobre matérias complexas e controversas e revisão do controle de qualidade.

Software de Auditoria

O IFAC preconiza o uso de *CAAT - Computer Assisted Audit Techniques* (Técnicas de Auditoria Assistidas por Computador). CAATs são programas de computador que o auditor usa como parte do procedimento de auditoria para processar dados relevantes contidos no sistema de informação da entidade. O uso de CAAT deve considerar: conhecimento, *expertise* e experiência da equipe de auditoria; a disponibilidade de CAAT e equipamentos e dados eletrônicos adequados; inviabilidade de testes manuais; efetividade e eficiência; e tempestividade. Um exemplo de CAAT é o *software* ACL, utilizado pelo TCU.

Combate à Lavagem de Dinheiro



A Força Tarefa de Ação Financeira da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE é o vigia global de combate à lavagem de dinheiro. Estima-se que US\$ 1 trilhão são lavados anualmente. O Acordo da Basileia editou procedimentos de combate à lavagem de dinheiro a serem adotados pelos bancos, por meio de diligência em relação aos clientes.

A IFAC publicou um texto sobre combate à lavagem de dinheiro, cujos objetivos são: discutir a função dos profissionais de contabilidade no combate à lavagem de dinheiro; promover a conscientização quanto à importância de matérias profissionais relacionadas à lavagem de dinheiro; prover orientação sobre práticas de combate à lavagem de dinheiro.

Os profissionais de contabilidade estão envolvidos de várias maneiras: peritos contábeis engajados na busca de atividades de lavagem de dinheiro; expectativas do governo e dos empresários de que contadores ajudarão a estabelecer e fortalecer controles e salvaguardas no combate à lavagem de dinheiro; contadores afetados por leis de combate à lavagem de dinheiro (e.g. contadores que preparam demonstrações contábeis e auditores internos); contadores engajados em testar ou relatar conformidade com leis de combate à lavagem de dinheiro.

Oportunidades para o TCU

As informações e documentos obtidos na IFAC podem ser úteis no desenvolvimento da metodologia de fiscalização do Tribunal, seja como subsídio à especificação da consultoria que será contratada na segunda fase do Projeto de Modernização do TCU, seja como referência para a pesquisa de métodos, técnicas e padrões pela própria Adfis, principalmente no que se refere aos seguintes temas:

| Tema | Informação ou Documento Obtido | Principais Benefícios Esperados |
|-----------------------|---|--|
| Normas de Auditoria | - Manual Internacional dos Pronunciamentos de Contabilidade do Setor Público (IPSASs) | - Incorporação das normas internacionais de contabilidade do setor público às normas de auditoria do TCU. |
| Fraude e Corrupção | - ISA 240 | - Estabelecimento de norma (manual ou roteiro) de auditoria capaz de combater à fraude e à corrupção, adaptada à realidade do TCU. |
| Ética | - Código de Ética | - Subsídio à elaboração de um código de ética para os analistas do TCU; - Subsídio ao desenvolvimento de metodologia de verificação do ambiente ético nos órgãos/entidades jurisdicionados ao TCU. |
| Avaliação de Risco | - ISA 315 | - Aperfeiçoamento da metodologia de análise de risco do TCU. |
| Controle de Qualidade | - ISQC 1 e ISA 220 revista | - Elaboração de roteiro de controle de qualidade das ações de controle externo, compreendendo embasamento teórico, formulários e questionários a serem utilizados por avaliadores internos e externos. |



II.3 – No GAO:



Normas de Auditoria

O GAO edita os Padrões de Auditoria Governamental, também chamados de “Padrões de Auditoria Governamental Geralmente Aceitos” ou de *Yellow Book*, em virtude da capa amarela.

O *Yellow Book* deve ser utilizado por todos os auditores públicos norte-americanos, das esferas federal, estadual ou local. A edição mais recente contempla a revisão feita em 2003, quando foi atualizada a versão elaborada em 1994.

Além de normas gerais, o *Yellow Book* contém normas aplicáveis especificamente a auditorias financeiras (inclusive conformidade em relação a leis e regulamentos) e outras válidas para auditorias de desempenho. Há capítulos específicos para trabalhos de campo e outros para elaboração de relatórios.

O *Yellow Book* tem sido utilizado pelo TCU como fonte de pesquisa para atualização de suas normas de auditoria desde a elaboração do Manual de Auditoria do TCU (1996) até a recente edição do Roteiro de Auditoria de Conformidade (2003). A edição do *Yellow Book* revisada em 2003, obtida durante a visita, será útil para a atualização das normas do TCU e para o desenvolvimento de novas normas.

Fraude e Corrupção

Os padrões n.ºs 5.12, 5.17 a 5.25, 6.15 a 6.20, 6.32 a 6.40 e 8.19 a 8.26 do *Yellow Book* referem-se especificamente à possibilidade de fraudes, atos ilegais, violações de contratos ou convênios e abusos. Entre outras prescrições, as normas definem que a preparação da auditoria deve prover segurança razoável da detecção de fraudes, e que os auditores devem estar alertas a situações ou transações que possam constituir indício de abuso.

O GAO mantém, em sua página na internet, um canal de comunicação exclusivo para denúncias de fraudes, desperdícios ou abusos. Para a mesma finalidade, há um endereço eletrônico (*e-mail*) específico e um número telefônico para ligações gratuitas. As denúncias recebidas alimentam um sistema chamado Fraudnet, que é utilizado por auditores e investigadores.

De acordo com o protocolo firmado entre o GAO e o Congresso, a investigação de fraudes é competência do Escritório de Investigações Especiais do GAO. Trata-se de um grupo de vinte agentes aposentados da CIA e do FBI contratados pelo GAO em virtude de seu conhecimento, capacidade e habilidades. A investigação de uma fraude é conduzida em paralelo à auditoria. Enquanto os auditores utilizam como principal técnica o *data mining* (garimpo de dados), os investigadores podem realizar interrogatórios e aplicar técnicas de inteligência não ostensiva, tais como simulações e infiltração de agentes. A comunicação entre auditores e investigadores é contínua, o que possibilita que uns direcionem seus trabalhos em sintonia com os indícios e evidências levantados pelos outros.

Como exemplos de investigação de fraudes, foram apresentados trabalhos do GAO sobre despesas com cartões de crédito corporativo e sobre administração de imóveis residenciais de propriedade do governo federal. Em ambos os casos foram evidenciadas fraudes da ordem de milhões de dólares e até esquemas para apropriação do dinheiro público. Os fatos foram apresentados ao Congresso, tiveram grande repercussão na mídia, e os trabalhos do GAO tiveram seqüência no âmbito do Poder Judiciário.



Inteligência

Embora não conte com uma equipe formalmente designada para a atividade de inteligência, o GAO tem na obtenção e tratamento de informações um dos pontos fortes da sua atuação.

O sistema Fraudnet, assim como o trabalho do Escritório de Investigações Especiais, orienta a revisão da Série de Alto Risco, que, por sua vez, subsidia a elaboração do Plano de Fiscalização. Além disso, informações obtidas via denúncia ou pelos próprios investigadores podem motivar a discussão, com os comitês do Congresso, sobre a oportunidade e conveniência da realização de auditorias específicas.

Sobre o trabalho do Escritório de Investigações Especiais, um exemplo pode ilustrá-lo bem. Numa investigação no Departamento de Defesa, trabalhando em paralelo com a equipe de auditoria, os investigadores criaram uma empresa fictícia e, por meio dela, adquiriram via internet equipamentos excedentes vendidos pela própria Administração, mas cuja venda teria que sofrer restrições severas, por se tratar de material possivelmente utilizado para fabricação de armas químicas e biológicas. Em seguida, investigaram e interrogaram outros compradores de equipamentos semelhantes, a fim de identificar o risco de tais materiais estarem sendo utilizados por terroristas. A conclusão do trabalho revelou a necessidade do fortalecimento dos controles associados à venda de determinados equipamentos e produtos pela Administração. Os métodos utilizados pelos investigadores, típicos de inteligência não ostensiva, talvez não sejam adequados à realidade do TCU. Entretanto, a experiência do GAO mostra que a atuação conjunta de auditores e investigadores produz resultados maiores e mais tempestivos do que ações descoordenadas. Isso reforça a oportunidade da identificação e implementação de modelos de atuação conjunta do TCU e da Polícia Federal.

Ética

No governo federal americano, cada órgão/entidade conta com um consultor de ética. Esses servidores seguem as orientações do Escritório de Ética Governamental.

O consultor de ética do GAO recebe, anualmente, declaração dos auditores e demais servidores do GAO, na qual são relacionadas as participações acionárias de cada um e são descritos outros potenciais interesses. Com base nisso, é avaliada a possibilidade de haver conflito de interesses quando determinado auditor é designado para um trabalho específico. Além dessa análise, o consultor recebe, eventualmente, consultas dos auditores sobre a conveniência, do ponto de vista da ética, de participarem de determinada equipe de auditoria.

O GAO pretende realizar, no segundo semestre de 2004, avaliação do seu próprio ambiente ético, utilizando, para tanto, questionários em que cada servidor responderá sobre possíveis posturas anti-éticas já presenciadas, principalmente por parte dos níveis hierárquicos superiores. A partir dos resultados desse trabalho, será possível aplicar a mesma metodologia a outros órgãos federais, com o objetivo de apresentar aos próprios gestores o nível ético de suas instituições. O TCU poderá, em 2005, consultar o GAO quanto ao andamento da avaliação interna da ética organizacional e solicitar cópia dos questionários e da descrição da metodologia utilizada.

Controle de Qualidade

O *Yellow Book* estabelece que toda instituição que execute auditoria governamental deve ter um sistema interno de controle de qualidade e deve passar uma revisão externa da qualidade, a ser conduzida por entidade não subordinada a ela, no mínimo a cada três anos.

O GAO baseia-se na premissa de que a qualidade depende da integridade das pessoas, da confiabilidade do trabalho e da transparência das políticas e dos produtos. As dimensões da qualidade são: exatidão, objetividade/fidelidade, adequação da linguagem, escopo/completude,



significância/valor, tempestividade e clareza. Essas dimensões são quase coincidentes com as do CCCERTO previsto no Roteiro de Auditoria de Conformidade do TCU.

Ao longo do processo de auditoria no GAO, há diversos controles voltados para a garantia da qualidade, conforme demonstrado na tabela a seguir:

| Fase da Auditoria | Controle de Qualidade |
|-------------------------|--|
| Aceitação da tarefa | Gerenciamento do risco ¹ |
| Planejamento | Envolvimento dos interessados (<i>stakeholders</i>) ² |
| Execução | Supervisão Concordância ³ |
| Elaboração do relatório | Revisão pelo primeiro parceiro ⁴ Kit de documentação da auditoria ⁵ |
| Revisão | Referenciamento ⁶ Revisão pelo segundo parceiro ⁷ |
| Publicação | Comentários do gestor |

¹ Antes de aceitar uma tarefa demandada pelo Congresso, o GAO avalia o risco da tarefa em termos de custo, controvérsia e complexidade, procurando assegurar que o trabalho é consistente com os valores da instituição. Caso contrário, a tarefa é renegociada com o Congresso.

² Os interessados são convidados a participar na coleta e análise das informações, bem como no desenvolvimento do projeto de auditoria.

³ A equipe, o supervisor, os dirigentes do GAO e os interessados se reúnem para discutir e aprovar o produto da auditoria.

⁴ A versão preliminar do relatório é analisada por auditor sênior não envolvido diretamente nos trabalhos.

⁵ Consiste no método padronizado para documentação da auditoria e, também, num roteiro de verificação da aderência aos padrões do GAO.

⁶ Verifica-se se todos os fatos, figuras e datas contidos no relatório guardam conformidade com o que está descrito nos papéis de trabalho. Esse processo assegura, ainda, que as conclusões e recomendações são suportadas por evidências suficientes e autênticas.

⁷ De acordo com a classificação do risco da auditoria, o relatório pode ser submetido ao gabinete do controlador geral para verificação de que está consistente com os valores e normas profissionais.

Além desses controles, o GAO também se submete periodicamente a revisão de pares (*peer review*). O *Yellow Book* estabelece as normas aplicáveis à revisão de pares.

Plano de Fiscalização

O GAO emprega 92% de seus recursos no atendimento às demandas do Congresso. Portanto, a preocupação com a definição de áreas prioritárias para serem auditadas é muito menor do que no TCU.

Entretanto, a experiência adquirida nos trabalhos já realizados orienta o GAO na identificação da Série de Alto Risco, que é uma relação de programas federais e operações de grande vulnerabilidade a fraudes e/ou descontrole gerencial ou, ainda, que enfrentam grandes desafios no tocante às dimensões efetividade, eficiência e economicidade. A Série é publicada e oferecida ao Congresso como subsídio à proposição de auditorias. Foi entregue à equipe do TCU uma cópia da Série de Alto Risco publicada em 2003, que atualizou a edição de 2001 e relacionou 25 áreas de risco. A natureza dessas áreas varia desde típicos programas de governo até atividades que envolvem praticamente toda a Administração. A título de exemplo, citam-se algumas áreas identificadas: modernização do sistema de controle do tráfego aéreo, patrimônio imobiliário federal, gestão estratégica do capital humano.



O plano de fiscalização do GAO tem periodicidade anual e é parte integrante do planejamento estratégico. É preparado mediante orientação dos comitês do Congresso e contém áreas e temas a serem auditados, mas poucas vezes chega a detalhar o objeto da auditoria. Essa definição ocorre posteriormente. Pode ser incluído no plano qualquer programa ou atividade que envolva recursos federais, exceto as operações da CIA e a política monetária. Declarações individuais de rendimentos também não podem ser analisadas pelo GAO.

Software de Auditoria

Os auditores do GAO não utilizam um *software de auditoria* que contenha papéis de trabalho eletrônico e gere automaticamente o relatório. Utilizam, como ferramenta de tratamento de dados, o *software* Idea, semelhante ao ACL utilizado no TCU.

Embora o GAO não utilize *software de auditoria*, prevê, em sua metodologia, a utilização do Kit de Documentação de Auditoria (Formulário 419 do GAO). Trata-se de um conjunto de formulários a ser preenchido pelos auditores, que registra e documenta os papéis de trabalho e as evidências colhidas. É, também, um roteiro de verificação da qualidade. Esse kit pode ser obtido em meio eletrônico, o que já seria o primeiro passo para a informatização do processo de auditoria.

Os auditores utilizam, ainda, a ferramenta denominada *Eagle – Electronic Assistance Guide for Leading Engagements*. Trata-se de um roteiro de auditoria eletrônico, que orienta cada passo do trabalho do auditor. Por meio do *Eagle*, o auditor recordará, por exemplo, a necessidade de elaborar matriz de planejamento, e será orientado, em detalhes, sobre como fazê-lo. Uma cópia do *Eagle* em CD foi entregue aos representantes do TCU e poderá ser utilizada para melhor conhecimento da metodologia de auditoria do GAO.

Oportunidades para o TCU

As informações e documentos obtidos no GAO podem ser úteis no desenvolvimento da metodologia de fiscalização do Tribunal, seja como subsídio à especificação da consultoria que será contratada na segunda fase do Projeto de Modernização do TCU, seja como referência para a pesquisa de métodos, técnicas e padrões pela própria Adfis, principalmente no que se refere aos seguintes temas:

| Tema | Informação ou Documento Obtido | Principais Benefícios Esperados |
|-----------------------|---|---|
| Fraude e corrupção | <ul style="list-style-type: none">- Padrões n°s 5.12, 5.17 a 5.25, 6.15 a 6.20, 6.32 a 6.40 e 8.19 a 8.26 do <i>Yellow Book</i>- Artigo <i>Data Mining for Improper Payments</i>, de autoria de Bonnie Derby, auditora sênior do GAO | <ul style="list-style-type: none">- Estabelecimento de norma (manual ou roteiro) de auditoria capaz de combater à fraude e à corrupção, adaptada à realidade do TCU.- Possibilidade de desenvolvimento de um Roteiro de <i>Data Mining</i>, a ser utilizado nas auditorias de fraudes. |
| Inteligência | <ul style="list-style-type: none">- Relatório de auditoria sobre venda de equipamentos excedentes pelo Departamento de Defesa. | <ul style="list-style-type: none">- Identificação e implementação de modelos de atuação conjunta do TCU e da Polícia Federal. |
| Controle de Qualidade | <ul style="list-style-type: none">- padrões n°s 3.49 a 3.56 do <i>Yellow Book</i>.- Kit de Documentação de Auditoria (Formulário 419) | <ul style="list-style-type: none">- Elaboração de roteiro de controle de qualidade das ações de controle externo, compreendendo embasamento teórico, formulários e questionários a serem |



TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO
Secretaria-Geral de Controle Externo
Secretaria Adjunta de Fiscalização

| | | |
|------------------------------|---|---|
| | do GAO). - Apresentação <i>Quality Control Policies and Procedures at the GAO.</i> | utilizados por avaliadores internos e externos. |
| Plano de Fiscalização | - Série de Alto Risco 2003 | - Subsídio ao aperfeiçoamento da metodologia de elaboração do plano de fiscalização do TCU, notadamente no que se refere à identificação de funções de governo, órgãos e áreas de alto risco. |
| <i>Software</i> de auditoria | - CD do <i>Eagle</i> . | - Subsídio à elaboração da nova versão do Manual de Auditoria do TCU. |



III – CONCLUSÃO

A visita técnica ao IIA, à IFAC e ao GAO possibilitou aos representantes do TCU ampliar seus horizontes quanto à função do auditor no combate a fraude e corrupção e, principalmente, resultou em diversas oportunidades para o aperfeiçoamento da metodologia de fiscalização do Tribunal, conforme tratado no item II deste relatório. Experiências bem sucedidas e práticas já consolidadas no GAO, assim como normas e documentos testados e validados pelo IIA ou pela IFAC, poderão ser adaptadas à realidade do TCU com grande probabilidade de êxito.

Apesar da diversidade das instituições visitadas, verificou-se que a preocupação com a possibilidade de fraudes, o ambiente ético e a metodologia de auditoria baseada em risco são, atualmente, temas intrinsecamente associados ao trabalho do auditor. Essa constatação pode ser evidenciada tanto pelo peso que é dado a esses temas nas normas do IIA e da IFAC, que são instituições reguladoras da atividade de auditoria no nível mundial, como pela orientação que tem sido dada às auditorias do GAO, entidade fiscalizadora superior internacionalmente reconhecida pela excelência de seus trabalhos.

Na seqüência do Projeto de Modernização do TCU, os resultados desta visita técnica, bem como os das demais, serão utilizados como subsídio à especificação da consultoria que deverá ser contratada para desenvolvimento da metodologia de auditoria do TCU com ênfase em inteligência, risco e ética, que seja capaz de prevenir, detectar e corrigir desvio, fraude e corrupção. Há, porém, resultados que já podem ser aproveitados pelo Tribunal no aperfeiçoamento de metodologias já existentes, como a de elaboração do plano de fiscalização, por exemplo, ou na complementação de técnicas em desenvolvimento, como é o caso do Roteiro de Levantamento de Análise de Risco.

Embora os frutos desta visita técnica sejam expressivos, sua melhor compreensão e aproveitamento depende da continuidade da tarefa de conhecer entidades de fiscalização e outros órgãos de controle, o que se traduz na necessidade de realizar visitas técnicas a outras instituições nacionais e estrangeiras, selecionadas com base na pesquisa realizada no início dos trabalhos do Projeto de Modernização. Dessa forma, o TCU poderá conhecer as melhores práticas de auditoria e, mediante comparação entre elas, maximizar os resultados de sua aplicação.

Dimf/Adfis, em 29 de julho de 2004.

João José Rocha de Sousa
ACE – matr. 141-4

Marcelo Luiz Souza da Eira
Diretor Técnico de Metodologia de
Fiscalização
ACE – matr. 3127-5