



RELATÓRIO

PRODUTO 2

Consolidação dos estudos anteriores do
Projeto de Fortalecimento da
Auditoria Financeira

Autor: David John Keaney

Relatório elaborado em cumprimento ao Contrato nº 15/2013, firmado com o Tribunal de Contas da União, com o objetivo de elaborar uma estratégia e um plano de ação para redução de lacunas entre a auditoria realizada pelo TCU sobre o Balanço Geral da União e boas práticas internacionais.

O relatório se refere ao Produto 2 previsto no Termo de Referência nº 01/2013, anexo ao Contrato nº 15/2013.

O conteúdo desse relatório é de exclusiva responsabilidade do autor, não refletindo, portanto, a opinião do Tribunal de Contas da União.

Este relatório é para uso interno do Tribunal de Contas da União e não tem qualquer outro uso, conforme exigido pelas cláusulas sexta, item 3, e décima quarta, item 1, do Contrato nº 15/2013.

Brasília, 12 de agosto de 2013.

CONTEÚDO

Sumário Executivo.....	8
Características do TCU.....	11
Modelos institucionais de controle externo.....	12
Origem e evolução do TCU	13
Competências atuais do TCU.....	13
Estrutura e Autoridades.....	15
Planejamento estratégico	16
Calendário Do Processo De Planejamento no TCU.....	17
Características do processo de planejamento no TCU.....	17
Plano de Controle.....	19
Organização da Segecex	20
Contas de Governo.....	21
Contas Ordinárias	23
Tomadas de Contas Especiais	25
Inspeções.....	25
Auditorias.....	25
Características De Auditorias A TCU	26
Normas de Auditoria do TCU	27
Princípios Gerais Das Normas de Auditoria no TCU.....	27
Recursos humanos	28
Treinamentos.....	31
Sistemas informatizados.....	31
Lacunas de TI.....	32
Principais resultados.....	33
Características da CGU.....	35
Competências	36
Organização.....	36
Planejamento.....	38
Avaliação da gestão dos administradores	40
Prestação de Contas do Presidente da República.....	40
Análise do Relatório de Gestão Fiscal.....	41
Avaliação da execução de programas de governo.....	41

Ações investigativas.....	42
Orientação preventiva aos gestores públicos	42
Métodos e técnicas	42
Recursos humanos	44
Recursos Relativos À Auditoria Das Contas Anuais.....	45
Sistemas informatizados.....	45
Contabilidade Federal.....	46
Estrutura de Relatório Financeiro Aplicável	47
Regime Contábil.....	48
Demonstrações Obrigatórias	49
Estrutura do Sistema de Contabilidade Federal.....	50
Sistema Integrado de Administração Financeira - Siafi	52
Principais Ciclos de Saldos e Transações	53
Controles internos relevantes	54
Auditoria do BGU	56
Mandato	57
Objetivos.....	57
Recursos.....	57
Processo de trabalho	58
Sistemas informatizados.....	59
Relatório e resultados	60
Análise SWOT	61
Aderências às ISSAIs.....	63
Diagnóstico para Auditoria do BGU 2011	64
Atualização do diagnóstico para a Auditoria do BGU 2012.....	66
Implementação Das Recomendações.....	67
Conclusões	70
Referências	72

SUMÁRIO EXECUTIVO



Sobre TCU

Ao TCU foram fornecidos poderes substanciais para auxiliar o Congresso Nacional no exercício da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial.

Quanto à auditoria financeira realizada pelo TCU, em 2009, um estudo PEFA (*Public Expenditure and Financial Accountability*) foi realizado e concluiu que o sistema brasileiro de auditoria governamental deve ir além da conformidade legal e deve adotar uma abordagem de avaliação de sistemas e controles internos. Em grande medida, esta recomendação tem sido implementada por projetos recentes.

Contabilidade Federal

As contas federais no Brasil formam um conjunto extremamente complexo e amplo da informação financeira. Com R\$ 10 trilhões em ativos, passivos, receitas e despesas, as contas federais representam o dobro do PIB brasileiro. É tão grande e vasto que o número de contas chega a 10.000, que, por sua vez, são movimentadas por mais de 30 milhões de transações por ano.

Para enfatizar o quão grande as contas brasileiras estão em relação ao PIB (i.e., quase o dobro), as contas do Governo do Canadá (totalizando 1.500 bilhão de dólares) são quase o mesmo que o seu PIB.

A estrutura de conformidade para os relatórios financeiros, seguindo as leis e regras específicas, é adotado no Brasil (ao contrário de outros tipos de estruturas, tais como o valor justo ou modelos baseados em princípio). Esta estrutura é complementada por padrões profissionais do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e da Federação Internacional de Contadores (IFAC).

Auditoria do BGU

Não apenas a auditoria do BGU é uma enorme tarefa, mas também é realizada com poucos recursos alocados e é concluída em um período muito curto de tempo.

A amplitude e a profundidade dos trabalhos necessários para desempenhar adequadamente a auditoria da BGU são tão imensas que os procedimentos de auditoria realizados ao longo do trabalho são aqueles que se encaixam dentro da capacidade operacional e não aqueles que necessariamente devem ser aplicados.

Convergência da auditoria do BGU às ISSAIs

Como parte do projeto de auditoria financeira, um consultor foi contratado para estudar a existência, adequação e suficiência da prova quanto ao cumprimento do TCU das ISSAIs aplicáveis na auditoria do BGU.

O consultor concluiu que, para a maioria dos requisitos (56,3%), não houve evidências de que qualquer um dos elementos foram seguidos pelo TCU. E, de fato, apenas 5,7% dos requisitos estavam sendo seguidos por completo. Além disso, o consultor descobriu que o principal ponto forte da auditoria do BGU relaciona-se o relatório de auditoria (ISSAI 1700). Notou-se também que o relatório continuou a melhorar na auditoria de 2012. No entanto, existe uma grande maioria dos ISSAIs que está significativamente abaixo do que satisfaça os requisitos estabelecidos nas normas.

CARACTERÍSTICAS DO TCU



MODELOS INSTITUCIONAIS DE CONTROLE EXTERNO

Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) em todo o mundo têm um objetivo primordial semelhante: fornecer uma função de supervisão sobre a administração pública de uma determinada jurisdição sobre o uso de recursos públicos.

De acordo com o *Governance Resource Centre* (GRC) do Departamento do Reino Unido para o Desenvolvimento Internacional (DFID), os principais tipos de modelos da EFS podem ser agrupados como: i) modelo de ‘*Westminster*’, também conhecido como modelo Anglo-Saxão ou Parlamentar; ii), modelo Judicial ou Napoleônico; e, iii) modelo ‘*Board*’ ou ‘*Collegiate*’ (ver Quadro 1 abaixo).

O DFID descreve ainda as diferentes características destes três modelos de auditoria externa pública:

- i. Modelo ‘*Westminster*’ ou Parlamentar - auditorias e relatórios fornecidos ao parlamento geralmente através de um comitê;
- ii. Modelo Judicial ou Napoleônico - fornece um papel judicial sobre a administração pública das contas do governo; inclui funções e processos que estabelecem a responsabilidade por funcionários do governo a ser pessoalmente responsável por qualquer ação fiscal não autorizado ou ilegal.
- iii. Modelo ‘*Board*’ ou ‘*Collegiate*’ - departamentos de auditoria são semelhantes aos do modelo Parlamento; relatórios e pareceres são acordados por um colegiado (em oposição a um único Auditor Geral como no modelo *Westminster*) e são apresentados ao Parlamento; o modelo ‘*Collegiate*’ não inclui uma função judicial.

Quadro 1 – Três principais modelos de fiscalização governamental

Modelo	Distribuição
Westminster ou Parlamentar	Reino Unido e a maioria dos países do Commonwealth, incluindo muitos na África subsaariana, uns poucos países europeus, tais como Irlanda e Dinamarca, países da América Latina, tais como Peru e Chile
Judicial ou Napoleônico	Países latinos da Europa, Turquia, países francófonos na África e Ásia, diversos países na América Latina, incluindo Brasil e Colômbia
Board ou Collegiate	Alguns países europeus, incluindo Alemanha e Holanda, Argentina, países asiáticos, tais como Indonésia, Japão e Coreia do Sul

Fonte: DFID (2004).

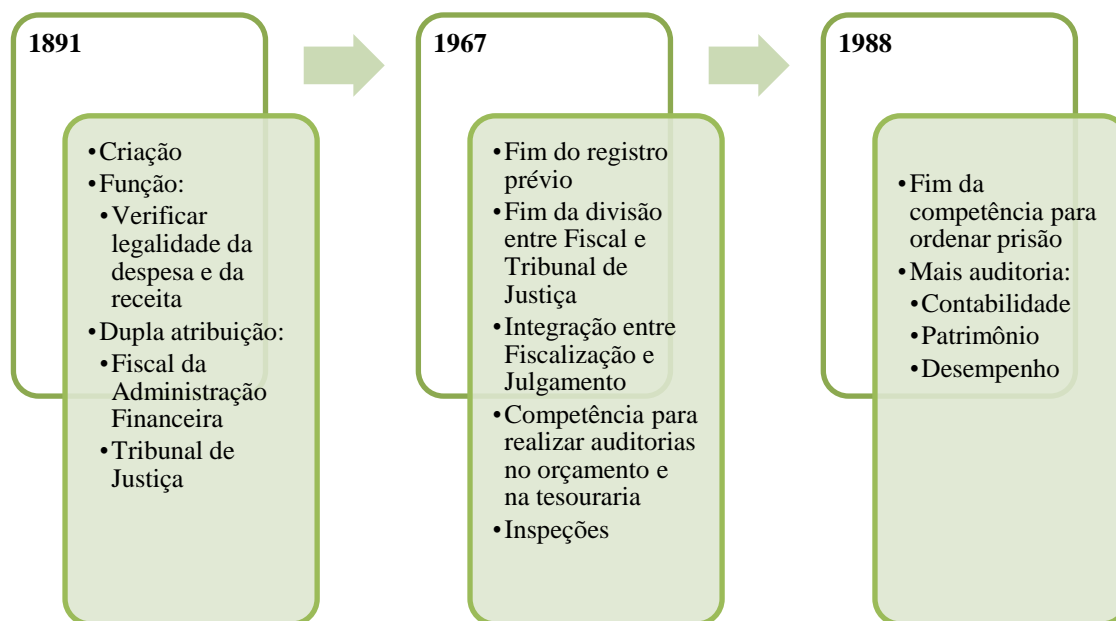
ORIGEM E EVOLUÇÃO DO TCU

A Figura 1 a seguir descreve as principais evoluções constitucionais do TCU. O mandato original do Tribunal, estabelecido na constituição de 1891, focava no exame, revisão e julgamento de todas as operações relativas às receitas e despesas da União.

Na constituição de 1967 houve uma reforma completa dos processos de fiscalização financeira e orçamentária. Além disso, ao Tribunal foi dada a função de auditoria financeira e orçamentária sobre as contas da União.

Na Constituição de 1988, o TCU recebeu poderes substancialmente ampliados para auxiliar o Congresso Nacional no exercício da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial.

Figura 1 – Principais evoluções constitucionais do TCU



Fonte: Apresentação realizada pela Semag

COMPETÊNCIAS ATUAIS DO TCU

As principais competências do TCU, de art. 71, descrito na Figura 2 abaixo, apreciar, julgar, auditar e inspecionar, em algum grau, interagem e se complementam. Por exemplo, o apreciar do Contas do Presidente da República está em um nível consolidado que, pelo menos em teoria, deve incluir alguns dos trabalhos ao nível da agência e departamento. É no nível de agência e departamento, onde julgar, auditar e inspecionar é executada.

Além disso, Julgar consiste em “julgar o gerente” não seu/sua gestão. Mas, para isso, uma auditoria ou inspeção deve ser realizada. Além disso, há semelhanças entre a auditoria e inspeção que tornam difícil diferenciar as duas funções.

Figura 2 – Principais competências constitucionais do TCU

APRECIAR Art. 71, I	<ul style="list-style-type: none">• Contas do Presidente da República• Emitir Parecer Prévio
JULGAR Art. 71, II	<ul style="list-style-type: none">• Contas dos responsáveis por• Bens, dinheiros e valores federais
AUDITAR INSPECIONAR Art. 71, IV	<ul style="list-style-type: none">• Orçamento e Finanças• Contabilidade e Patrimônio• Desempenho Operacional

Fonte: Elaborado pelo autor a partir da Constituição Federal de 1988.

Os meios pelos quais o TCU realiza estas funções é como segue:

INSTRUMENTOS DE FISCALIZAÇÃO

A) *Levantamentos*

Os levantamentos são um instrumento importante para permitir que o TCU entenda e conheça os detalhes específicos relevantes que compõem os vários órgãos governamentais sujeitos a auditoria, julgamento ou inspeção. Isto inclui a coleta de informações sobre os processos, sistemas, programas, atividades, regras e políticas do órgão governamental.

Os levantamentos permitem que o TCU tome decisões sobre o âmbito e a natureza dos trabalhos a serem realizados, permitindo a adoção da abordagem baseada em risco.

B) *Acompanhamento:*

De acordo com o art. 241 do RITCU, o acompanhamento é o instrumento de fiscalização utilizado para:

- examinar, ao longo de um período predeterminado dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos a sua jurisdição, quanto ao aspecto contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial;
- Avaliar, ao longo de um período predeterminado, o desempenho dos órgãos e entidades jurisdicionadas, assim como dos sistemas, programas, projetos e atividades governamentais, quanto aos aspectos de economicidade, eficiência e eficácia.

C) *Monitoramento*

Monitoramento (art. 243) é o instrumento de fiscalização utilizado pelo TCU para verificar o cumprimento de suas deliberações e os resultados delas advindos. Ele permite que o TCU avalie os resultados que possam ter surgido a partir das recomendações e determinações emitidas.

D) *Auditoria*

De acordo com o art. 239 do RITCU, auditoria é o instrumento de fiscalização utilizado pelo TCU para:

- examinar a legalidade e legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos a sua jurisdição, quanto ao aspecto contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial;
- avaliar o desempenho dos órgãos e entidades jurisdicionados, assim como dos sistemas, programas, projetos e atividades governamentais, quanto aos aspectos de economicidade, eficiência e eficácia dos atos praticados; e,
- subsidiar a apreciação dos atos sujeitos a registro (admissões de pessoal e concessões de aposentadorias).

E) *Inspeção*

Inspeção é o instrumento de fiscalização utilizado pelo TCU para suprir omissões e lacunas de informações, esclarecer dúvidas ou apurar denúncias ou representações quanto à legalidade, à legitimidade e à economicidade de fatos da administração e de atos administrativos praticados por qualquer responsável sujeito à sua jurisdição.

ESTRUTURA E AUTORIDADES

A estrutura oficial do TCU é baseada em um modelo de tribunal com segregações muito distintas de deveres e autoridades. No topo da tomada de autoridade, com todos que fazem parte do poder de supervisão e tomada de decisão, há nove ministros que ocupam o Plenário. Isso acontece a cada semana, no mínimo. Na verdade, este órgão é muito ativo, ao realizar 99 sessões em 2012. Há também duas câmaras que atendem, em média, quase toda semana. Todos juntos, o Plenário e as duas câmaras, se reuniram 189 vezes e registraram quase 20 mil decisões em 2012 (ver Quadro 2 abaixo). Além dos nove ministros, o Plenário inclui quatro Ministros-Substitutos.

Quadro 2 – Produção dos órgãos colegiados do TCU

Colegiado	Sessões em 2011	Sessões em 2012	Acórdãos em 2011	Acórdãos em 2012
Plenário	97	99	3.278	3.343
1ª Câmara	43	45	10.046	7.280
2ª Câmara	43	45	11.412	9.208
Total	183	189	24.736	19.831

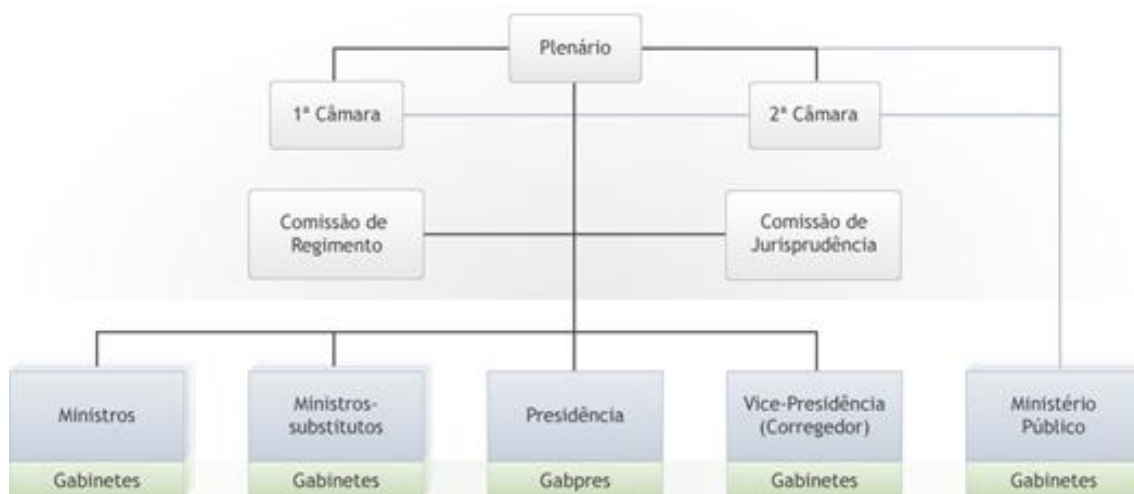
Fonte: Relatório de Atividades do TCU referente ao exercício de 2012

Há um presidente designado e um vice-presidente designado que, na prática, ficam dois anos em suas respectivas posições.

Há sete membros do Ministério Público junto ao TCU que têm as funções de supervisão e mandato.

Além disso, o TCU inclui uma Comissão de Regimento e uma Comissão de Jurisprudência. Cada uma dessas comissões têm a função e o dever de supervisionar todos os assuntos aplicáveis em matéria de normas e regulamentos institucionais, bem como todas as questões relativas à lei ou ao sistema jurídico e de processos.

Figura 3 – Estruturas decisórias do TCU



Fonte: Sítio eletrônico do TCU.

PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

O processo de planejamento estratégico no TCU é uma tarefa sólida e eficaz que tem sido desenvolvido ao longo dos anos para incorporar as melhores práticas internacionais. Recursos humanos e TI significativos são utilizados para garantir que todos os funcionários do TCU estejam envolvidos e sejam capazes de fornecer subsídios para o processo de planejamento.

O processo de planejamento organizacional amplo no TCU incorpora três níveis de planejamento; i) nível estratégico; ii) nível tático, e; iii) nível operacional.

Figura 4 – Estrutura de planos do TCU

NÍVEL ESTRATÉGICO	• Plano Estratégico (objetivos estratégicos)
NÍVEL TÁTICO	• Plano de Controles Externo (linhas de ação)
NÍVEL OPERACIONAL	• Planos das Unidades Básicas (projetos, ações, etc)

Fonte: Plano de Controle Externo 2013-2014

O plano de nível Tático é a mais recente adição ao processo de planejamento no TCU e é visto como uma importante e necessária faceta do planejamento. Ele permite uma ligação e conexão entre o plano estratégico de alto nível e os projetos e ações que são organizados ao nível operacional.

Tanto o plano estratégico e o plano de nível tático são apresentados, discutidos e aprovados pelo Plenário do TCU. O plano de nível operacional é aprovado pelo presidente do TCU.

CALENDÁRIO DO PROCESSO DE PLANEJAMENTO NO TCU

Antes da adoção do processo de planejamento tático, o processo de planejamento estratégico incorporou uma visão de cinco anos - ou seja, o último plano estratégico foi para o período 2011-2015 e o próximo plano foi marcado para o período 2016 – 2020. No entanto, com a adoção do plano tático, o período do plano estratégico teve de mudar, de modo a alinhar corretamente. Isto é devido ao fato de os planos táticos serem criados com um período de dois anos. Uma vez que o plano tático atual abrange o período 2013-2014 e o próximo está previsto para o período 2015 - 2016, o próximo plano estratégico agora vai incorporar o período de 4 anos, 2015-2018. Daqui para frente, cada um dos períodos de dois anos nos planos táticos vai caber exatamente com o período de quatro anos do plano estratégico.

Com o ajuste descrito acima, para o momento do processo de planejamento no TCU, o plano tático agora será capaz de alimentar e estar em conjunção com o plano Estratégico. Ao fazê-lo, a funcionalidade de incorporar medidas quantitativas e qualitativas para o plano estratégico está habilitada.

CARACTERÍSTICAS DO PROCESSO DE PLANEJAMENTO NO TCU

O planejamento estratégico atual no TCU não incorpora qualquer tipo de medidas. Como resultado, é difícil medir o nível ou grau em que vocês atingiram ou

ultrapassaram a meta particular. Com a aprovação do plano tático, o TCU pode agora definir metas mensuráveis específicas que alimentam o plano estratégico.

Na concepção e criação de planos táticos, vários elementos são levados em consideração, tais como risco, relevância e materialidade, para citar apenas alguns. Além disso, em certa medida, o processo de planejamento alimenta a remuneração total do empregado em uma forma de compensação baseada em incentivos (em média cerca de 5% da remuneração total decorre de incentivo).

Os planos de ação que compõem o plano operacional normalmente abordam as três principais áreas de planos estratégicos - ou seja, i) auditorias de desempenho; ii) auditorias de conformidade (ou forense) e, iii) Levantamentos.

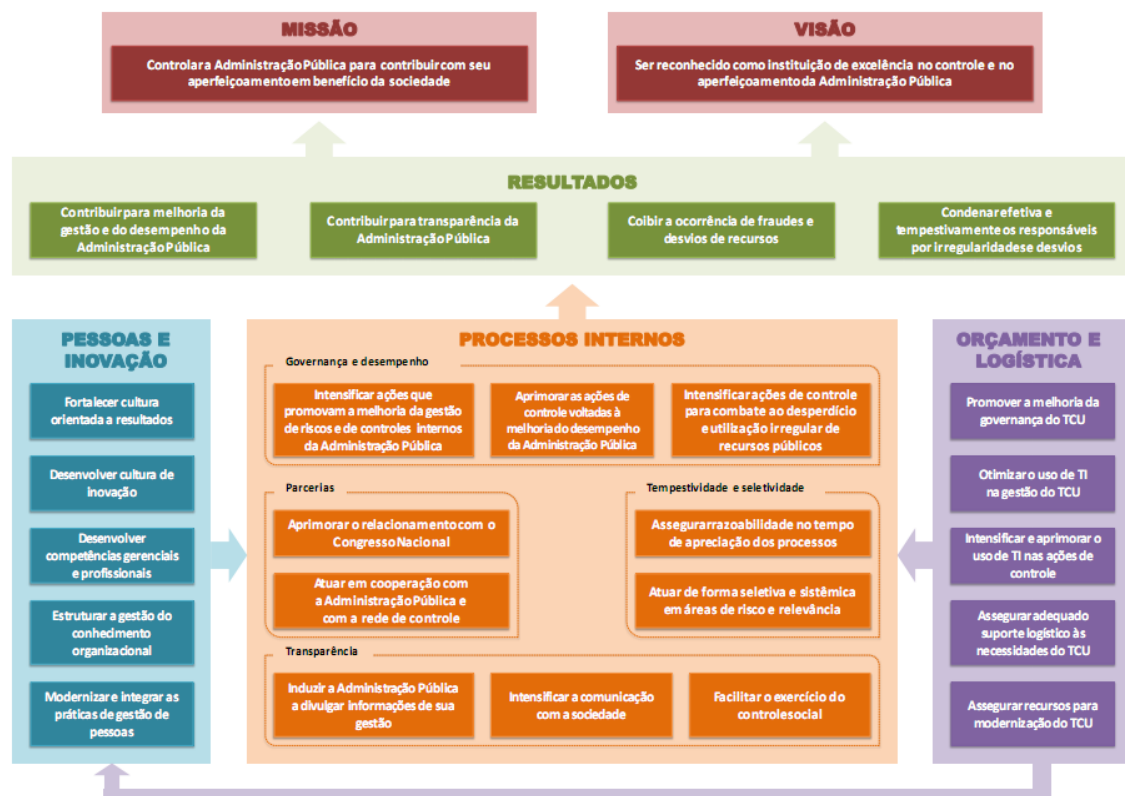
O processo para determinar planos de ação é generalizado e incorpora praticamente todos os funcionários do TCU. Os funcionários podem enviar idéias para um banco de dados central de planejamento, onde um processo de análise é efetuado. Qualquer ideia que é considerada digna de um estudo mais aprofundado é analisada por especialistas no assunto.

O processo de planejamento no TCU incorpora as melhores práticas, incluindo o uso de uma abordagem de Balance Scorecard, bem como uma análise de cenários. Probabilidades que incorporam uma abordagem ponderada pelo risco para os resultados que podem afetar o plano estratégico são utilizadas para melhorar o processo de planejamento.

Secretários se reúnem para conhecer e analisar as ideias de planejamento. Esse processo geralmente começa em agosto e prossegue para os próximos 18 meses.

O atual plano Estratégico de TCU, em uma visão ‘balanced scorecard’, é mostrado a seguir na Figura 5.

Figura 5 – Planejamento Estratégico do TCU 2011-2015



Fonte: Plano Estratégico 2011-2015

PLANO DE CONTROLE

A cada ano o TCU desenvolve ‘Planos de Controle e Planos de Fiscalização’ detalhados e específicos. Estes planos têm evoluído ao longo dos anos para se concentrar em objetivos específicos e abordar áreas específicas de interesse e preocupação para aqueles que dirigem o TCU. Estas áreas de preocupação e interesse abordam as mesmas questões e preocupações vistas como importantes para o público em geral. Por exemplo, ao longo dos últimos anos, o público teve problemas e preocupações sobre a eficiência e utilidade de gastar dinheiro público em vários projetos, especialmente naqueles relacionados à infra-estrutura. Em resposta, o TCU tem desenvolvido um plano de ação robusto e detalhado de auditorias de, na tentativa de responder a estas preocupações por parte do público.

Para o período 2013-2014, o TCU desenvolveu planos de ação para tratar de questões e áreas específicas de atuação para a melhoria da administração pública. Estes incluem um foco em atender ou melhorar a gestão de riscos, controles internos, o desempenho da administração pública, comunicação, resíduos/desperdício, informação/comunicação. A figura 6 abaixo mostra exemplos de planos de ação específicos para vários objetivos estratégicos para o período 2013-2014.

Como pode ser visto na figura abaixo, a auditoria financeira é um objetivo estratégico importante para o próximo período. A auditoria financeira é vista como um meio para resolver muitas melhorias na administração pública, incluindo a melhoria da gestão de riscos, controles internos, comunicação e informação, para citar apenas alguns.

Através de uma maior atenção e esforços para fortalecer a auditoria financeira na administração pública, são esperadas muitas melhorias para atender às muitas questões acima identificadas. Por exemplo, através da identificação de ressalvas que são emitidas no parecer de auditoria financeira, determinados órgãos governamentais terão de corrigir as deficiências, de modo a trabalhar para eliminar as ressalvas em auditorias financeiras posteriores.

Figura 6 – Exemplos de Linhas de Ação do Plano de Controle do TCU 2013-2014

Objetivo estratégico: V - Intensificar ações que promovam a melhoria da gestão de riscos e de controles internos da Administração Pública	<ul style="list-style-type: none">• Promover a melhoria da qualidade e da confiabilidade das demonstrações financeiras da União, em especial por meio do aprimoramento da auditoria financeira• Avaliar a gestão financeira da previdência social pública e a sustentabilidade dos regimes
Objetivo estratégico: VI - Aprimorar ações de controle voltadas à melhoria do desempenho da Administração Pública	<ul style="list-style-type: none">• Aprimorar a elaboração do parecer prévio sobre as Contas de Governo• Acompanhar e fiscalizar a gestão fiscal do Governo Federal
Objetivo estratégico: VII - Intensificar ações de controle para combate ao desperdício e utilização irregular de recursos públicos	<ul style="list-style-type: none">• Verificar a regularidade das principais operações das instituições financeiras federais• Verificar o andamento das obras e serviços de engenharia de maior relevância
Objetivo estratégico: VIII - Intensificar a comunicação com a sociedade	<ul style="list-style-type: none">• Promover ações que visem dar publicidade aos resultados da atuação do TCU
Objetivo estratégico: IX - Induzir a administração pública a divulgar informações de sua gestão	<ul style="list-style-type: none">• Aprimorar a análise de prestação de contas e relatórios de gestão anuais das Unidades Jurisdicionadas ao Tribunal como instrumentos de transparência e de aperfeiçoamento da governança e da gestão pública.

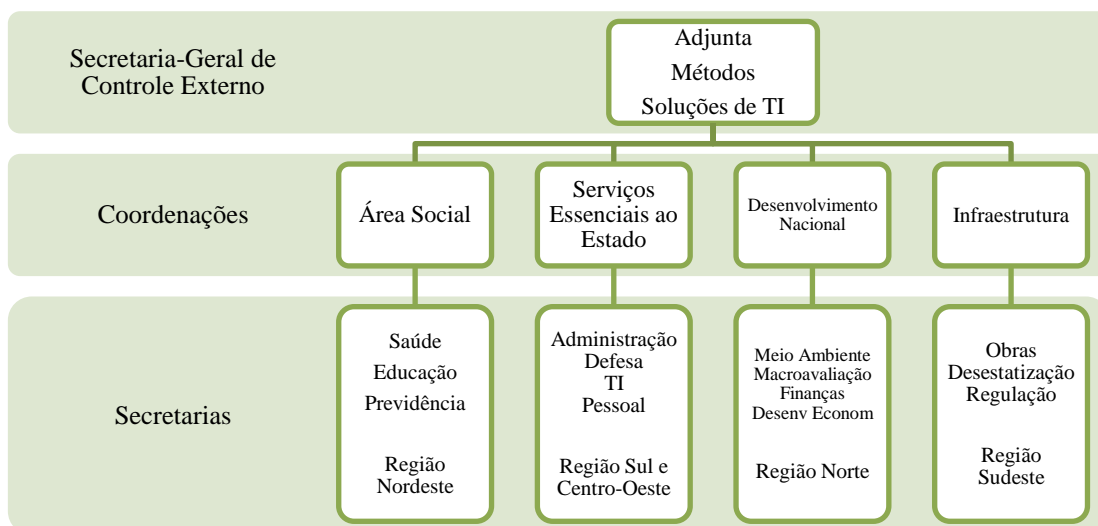
Fonte: Plano de Controle Externo 2013-2014

A Secretaria Geral de Controle Externo do Tribunal de Contas da União (Segecex) é o grupo de departamentos que compõem as áreas de controle do TCU. Recentes mudanças foram implementadas de forma a alinhar melhor Segecex na divulgação de seus objetivos e planos.

Há um total de 49 Secretarias de Controle Externo distribuídas por todo o Brasil, incluindo a sede em Brasília. Elas são categorizadas de acordo com a sua clientela - um grupo pré-determinado de unidades jurisdicionadas específicas e/ou de de um estado específico. Por exemplo, existem as secretarias para fiscalizar a saúde (SecexSaude), instituições financeiras federais (SecexFazenda); previdência (SecexPrevi), agricultura e meio ambiente (SecexAmb), entre outros.

Em cada uma das secretarias, as diretorias são divididas de acordo com as unidades jurisdicionais específicas, de forma a gerir melhor o volume de carga de trabalho.

Figura 7 – Estrutura organizacional sintética da Segecex a partir de 2012



Fonte: Sítio eletrônico do TCU.

CONTAS DE GOVERNO

A Constituição de 1988 estabelece que o TCU deve emitir um parecer prévio sobre as Contas do Presidente da República (art. 71 CF/88). A função do TCU neste sentido é auxiliar o Congresso com uma avaliação externa e independente, sob a forma de um parecer prévio. O conteúdo das Contas do Presidente da República está descrito na Lei Orgânica do TCU (art. 36 da Lei 8443/1992). Por sua vez, o Regimento Interno (art. 228) estabelece o objetivo da apreciação dessas contas, que é emitir um parecer prévio para determinar se as contas prestadas pelo Presidente representam adequadamente as posições financeira, orçamentária, contábil e patrimonial da União em 31 de

dezembro, bem como sobre a observância dos princípios constitucionais e legais que regem a administração pública federal.

A fim de organizar o trabalho e esforço necessários para emitir o parecer descrito acima, o TCU criou a Secretaria de Macroavaliação Governamental (SEMAG). SEMAG executa várias tarefas e processos para ajudar neste esforço. Estas incluem uma análise sistêmica de programas econômicos da dívida pública, da arrecadação de receitas, de transferências e da dívida, para citar apenas alguns. A SEMAG também executa várias tarefas, incluindo levantamentos (ver seção aqui separada), que reúnem dados e informações sobre as demonstrações financeiras consolidadas da União. Isso ajuda a verificar o grau de conformidade com as normas e avaliar se as demonstrações financeiras expressam, em todos os aspectos relevantes, a posição financeira e aderência aos princípios constitucionais e legais sobre questões relacionadas com os orçamentos, contabilidade e patrimônio da União.

Este esforço da SEMAG para avaliar (e de expressar uma opinião) se as demonstrações financeiras apresentam a verdadeira situação financeira, orçamento e propriedade da União, exige a realização de uma Auditoria Financeira no Balanço Geral da União (BGU).

PROCESSO DE TRABALHO DAS CONTAS DO GOVERNO

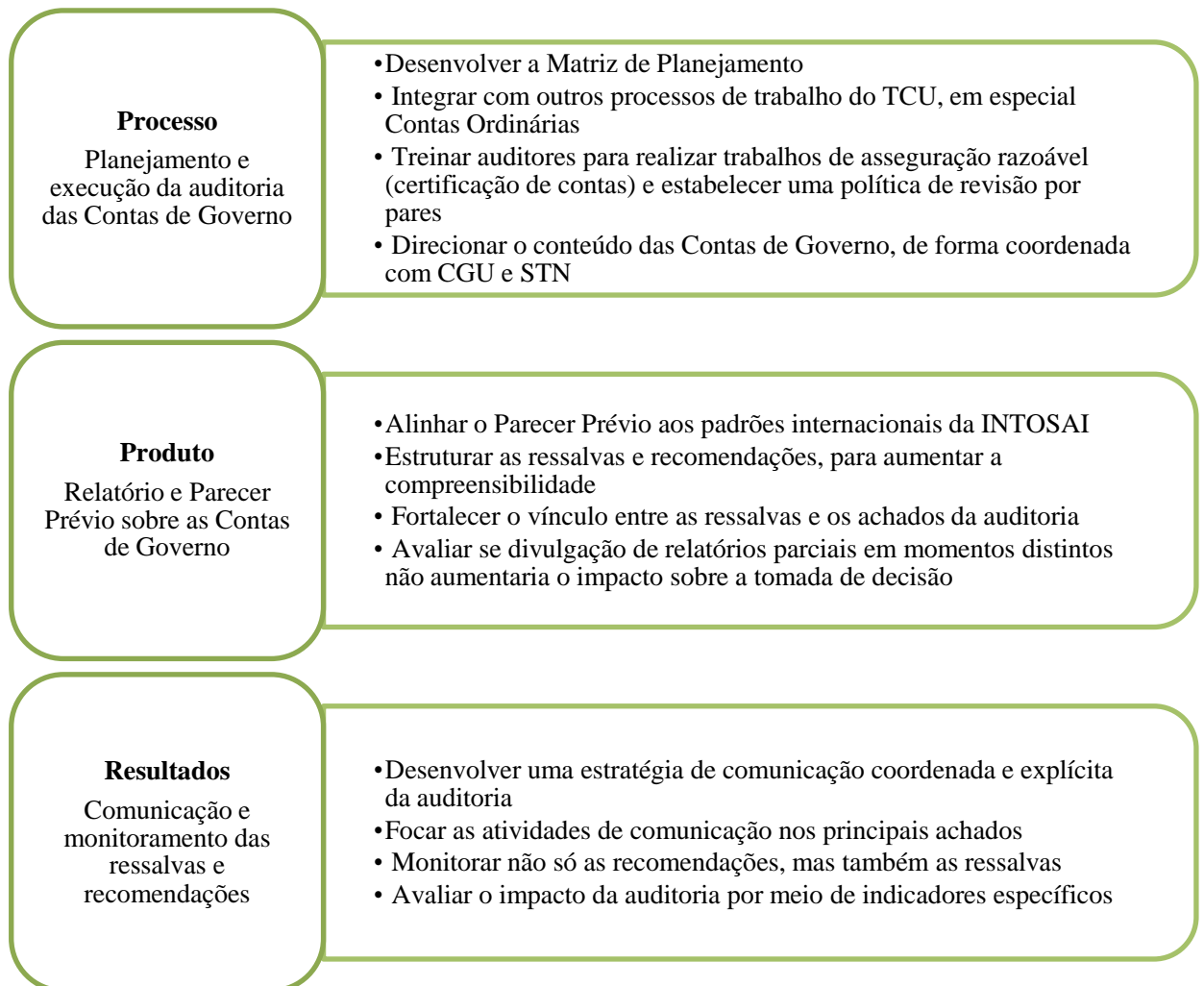
O parecer preliminar descrito acima, emitido pelo TCU, deve ser feito no prazo de sessenta dias do recebimento da Prestação de Contas da Presidência da República (PCPR). A PCPR é enviada ao TCU no início de abril, depois de ter sido preparada por órgãos do Governo Federal, em especial a STN e a CGU. A PCPR deve ser concluída no prazo de 60 dias a partir do início da sessão legislativa no Congresso Nacional, o que só ocorre no início de fevereiro. Como resultado, o tempo para preparar o parecer prévio (60 dias) é um período muito curto para a realização de uma auditoria financeira deste tamanho e magnitude. Por isso, o TCU inicia o trabalho minucioso de coleta e verificação da informação e aplicação de procedimentos de auditoria, geralmente a partir de meados de janeiro de cada ano.

Os procedimentos de auditoria e os processos de coleta de dados incluem a recolha e análise preliminar de dados em sistemas de informação de gestão do governo federal. Dependendo do assunto, cada auditor reúne informações de sistemas de TI específicos. Eles também recolhem informações e relatórios de outras fontes, como o Banco Central, boletins governamentais, e outros materiais de referência. Procedimentos adicionais de auditoria são seguidos, incluindo entrevistas de gestão, procedimentos analíticos e técnicas de análise de dados.

Maiores detalhes sobre o processo de trabalho em auditoria financeira das contas públicas é encontrado na seção abaixo intitulada “AUDITORIA DO BGU”.

Um estudo comparativo realizado pela OCDE relativo à auditoria das contas públicas brasileiras realizadas pelo TCU. O relatório destacou uma série de recomendações e sugestões de melhoria (ver Figura 8 abaixo).

Figura 8 – Recomendações da OCDE para a Auditoria das Contas de Governo



Fonte: Adaptado de OCDE (2012).

CONTAS ORDINÁRIAS

A Constituição de 1988 determina que o TCU julgue as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiro ou bens na administração pública federal. A natureza e a extensão desse julgamento é descrito e estabelecido na Lei Orgânica do TCU (art. 6º ao art. 35 da Lei 8443/1992).

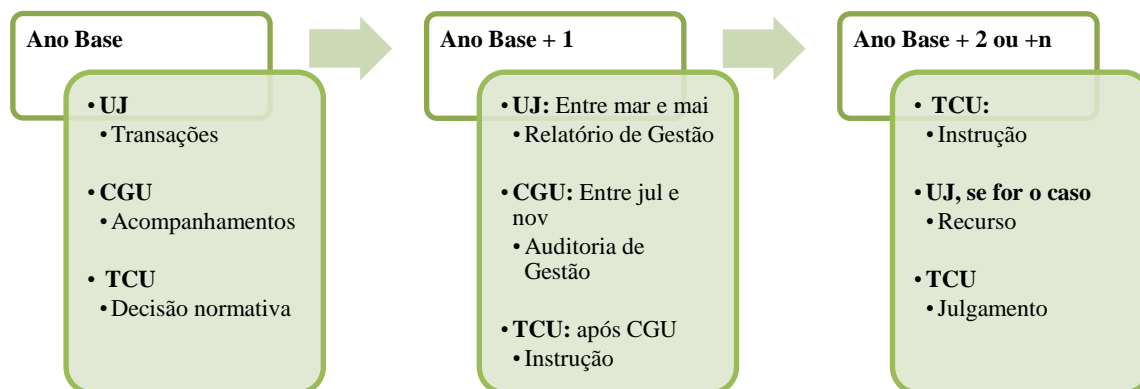
O art. 15 da Lei Orgânica estabelece que, ao julgar as contas, o TCU decidirá se estas são regulares, regulares com ressalvas ou irregulares.

Já o art. 16 da mesma lei define quais circunstâncias que determinam qual o tipo de julgamento a ser efetuado.

- Julgamento pela regularidade: apenas quando as contas expressarem, de forma clara e objetiva, a exatidão dos demonstrativos contábeis, a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão do responsável;
- Julgamento pela regularidade com ressalvas: apenas quando as contas evidenciarem impropriedades ou qualquer outra falta de natureza formal de que não resulte dano ao Erário;
- Julgamento pela irregularidade: apenas quando comprovada qualquer das seguintes ocorrências:
 - a) Omissão no dever de prestar contas;
 - b) Prática de ato de gestão ilegal, ilegítimo, antieconômico, ou infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial;
 - c) Dano ao erário decorrente de ato de gestão ilegítimo ou antieconômico;
 - d) Desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos.
 - e) Reincidência no descumprimento de determinação de que o responsável tenha tido ciência, feita em processo de tomada ou prestação de contas.

O Regimento Interno do TCU descreve ainda o âmbito e a natureza do julgamento das contas ordinárias da TCU. Por exemplo, a Figura 9 a seguir descreve o cronograma simplificado dos processos de prestação, auditoria, instrução e julgamento de contas ordinárias. Como pode ser visto, ele pode ser um processo de vários anos, do início ao fim e que envolve muitos parceiros. Esta é uma função importante, com potencial de repercussões significativas para pessoas físicas. Como tal, este processo é projetado para ser o mais completo possível, com muito input por stakeholders envolvidos.

Figura 9 – Cronograma simplificado dos processos de prestação, auditoria, instrução e julgamento de contas ordinárias



Fonte: Regimento Interno, IN 63/2011 e decisões normativas do TCU.

TOMADAS DE CONTAS ESPECIAIS

A criação de contas especiais segue as regras e regulamentos estabelecidos na lei 8.443/1992.

De acordo com a lei 8.443/1992, no caso de desfalque ou desvio de fundos ou outra irregularidade semelhante que seja encontrada ou que tenha ocorrido, uma conta especial é criada para investigar os fatos e determinar a natureza e a extensão do delito. Ao fazê-lo, o TCU tem a tarefa de também identificar os responsáveis e quantificação do dano sofrido. Como parte deste processo, aspectos como o dever de cuidado, responsabilidade e a incapacidade de verificar a adequação da aplicação dos recursos financeiros da União é considerado e analisado pelo TCU.

Este processo inclui a determinação adequada dos prazos para a coleta de informações e fatos pelas partes apropriadas tais como a autoridade administrativa envolvida, a área de controle interno, entre outros. Este processo e a determinação de prazos podem se estender por vários anos, pois o processo de coleta de dados e fatos pode ser volumoso e complicado. Os prazos também são definidos, se for o caso, para o reembolso de fundos para o Tesouro e para a criação de um julgamento.

INSPEÇÕES

Há uma série de processos utilizados nas inspeções. Estes incluem situações em que tem havido uma falta de informação ou de dados adequada a respeito de um programa de governo ou projeto específico. O TCU terá como objetivo abordar a questão através do preenchimento de lacunas / omissões de informação.

Além disso, quando as reclamações ou representações de outros forem recebidas quanto à legalidade, legitimidade e viabilidade econômica de um programa ou projeto particular, o TCU vai trabalhar para obter os fatos pertinentes, abordar questões relevantes e implementar técnicas de investigação adequadas para avaliar a situação e julgar a questão. Isto inclui reclamações ou representações feitas contra determinados gerentes ou administradores que são responsáveis por recursos públicos.

AUDITORIAS

Normalmente dentro do TCU, a função de auditoria concentrou-se em duas áreas principais: i) cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis, e, ii) avaliação do desempenho dos sistemas, entidades e / ou ações de gerenciamento. Comparadas a outras SAI em outras jurisdições estrangeiras, este tipo de auditorias são categorizadas como 'auditorias de conformidade e auditorias de desempenho.

CARACTERÍSTICAS DE AUDITORIAS A TCU

Há uma quantidade significativa de auditorias realizadas anualmente por auditores do TCU (foram 594 auditorias em 2012). Muitos resultados positivos surgiram a partir dessas auditorias e melhorias significativas foram realizadas na administração e gestão das contas públicas. No entanto, com base em reuniões com algumas unidades técnicas do TCU que têm uma função de supervisão do processo de auditoria, as seguintes questões foram identificadas:

1. Difícil garantir que todos as partes envolvidas no processo de auditoria tenham metas e objetivos comuns.
2. Difícil garantir que as pessoas apropriadas tenham a capacidade e compreensão sobre eventos e informações, de modo a garantir que haja uma visão completa da situação que está sendo auditada. Em outras palavras, há uma tendência para se concentrar nos detalhes e especificidades, sem uma visão de como tudo se encaixa.
3. Há uma tendência a se concentrar na precisão e adequação dos dados financeiros. Em outras palavras, por vezes, não há uma verificação confiável para garantir que os dados financeiros são precisos.
4. Há uma desconexão entre o que a lei estabelece e que é posto em prática no processo de auditoria. Em outras palavras, a lei 8.443/92, cap. II, art. 16 (1) determina a necessidade de verificação da exatidão de demonstrativos contábeis, o que, na prática, não existe. Estimativas e testes de alcance limitado são técnicas de auditoria necessárias, a fim de realizar efetivamente muitas auditorias realizadas pelo TCU. No entanto, estas técnicas de auditoria vão contra a intenção da lei descrita acima. A lei é vista como impraticável e, como resultado, desatualizada.
5. Há uma lacuna de expectativa com os usuários dos relatórios de auditoria emitidos pelo TCU. Quando o TCU julga uma conta, é presumido por usuários do relatório, que a análise e o escopo da auditoria é maior do que é na realidade. Acredita-se que os usuários dos relatórios de auditoria presumem que o TCU viu 100% de uma conta quando ela é auditada, quando na verdade, na maioria das vezes, isso é impossível.
6. Normalmente o teste de controle baseado não é usado (isto é, o teste de controle interno, de modo a determinar a extensão em que os controles podem ser invocados para fins de auditoria).
7. Ao comparar os relatórios de auditoria emitidos pelo TCU a esses relatórios realizados por outras instituições de auditoria externa, os relatórios de auditoria do TCU são descritos como sendo mais parecidos com "Relatórios não-padrão".

NORMAS DE AUDITORIA DO TCU

As Normas de Auditoria no TCU têm sido tradicionalmente alinhadas aos quadros constitucionais e legais no Brasil. Essas normas seguem os princípios fundamentais de auditoria definidos pela ‘International Organization of Supreme Audit Institutions’ (INTOSAI), comumente referido como ‘International Standards on Auditing of Supreme Audit Institutions’ (ISSAIs – nível 3).

As Normas do TCU (NAT) descrevem a natureza e a extensão de uma "auditoria". Estas auditorias são subdivididas e agrupadas como:

- Auditorias Operacionais, e;
- Auditorias de Regularidade

Auditorias Operacionais têm o objetivo de avaliar a eficiência e a eficácia da administração pública e dos programas. Além disso, elas avaliam o desempenho com o objetivo de melhorar a gestão dos recursos públicos.

Auditorias de Regularidade consistem em Auditorias de Conformidade e Auditoria Financeira. Em geral, essas auditorias examinam a legalidade e legitimidade dos atos da administração sobre questões relativas à contabilidade, gestão financeira, orçamentos e ativos. Para Auditorias Financeiras, o objetivo é aplicar o mesmo foco, como descrito acima, especificamente sobre as questões relativas à informação financeira e aspectos do orçamento, gestão financeira e patrimonial que nela estão envolvidos.

PRINCÍPIOS GERAIS DAS NORMAS DE AUDITORIA NO TCU

As Normas de Auditoria no TCU seguem, em grande medida, as normas de auditoria internacionalmente reconhecidas e geralmente aceitas. Estas seguem em um sentido geral, os princípios de ética, integridade, objetividade, o julgamento profissional, competência (desenvolvimento profissional), confidencialidade e profissionalismo.

No coração das Normas tem um Código de Ética (CESTCU) desenvolvido de forma a descrever claramente e comunicar a base sobre a qual todos os funcionários do TCU devem seguir.

Os princípios éticos que são a base das Normas de Auditoria do Tribunal (NAT) e orientam o trabalho dos auditores no exercício das suas funções inclui a garantia de que o interesse do público em geral é de suma importância.

Para garantir que o trabalho realizado pelos auditores do TCU seja visto pelo público em geral, para ter credibilidade, o princípio da objetividade, tanto na verdade e na aparência é absolutamente necessário. Como tal, a NAT trabalha para garantir que há

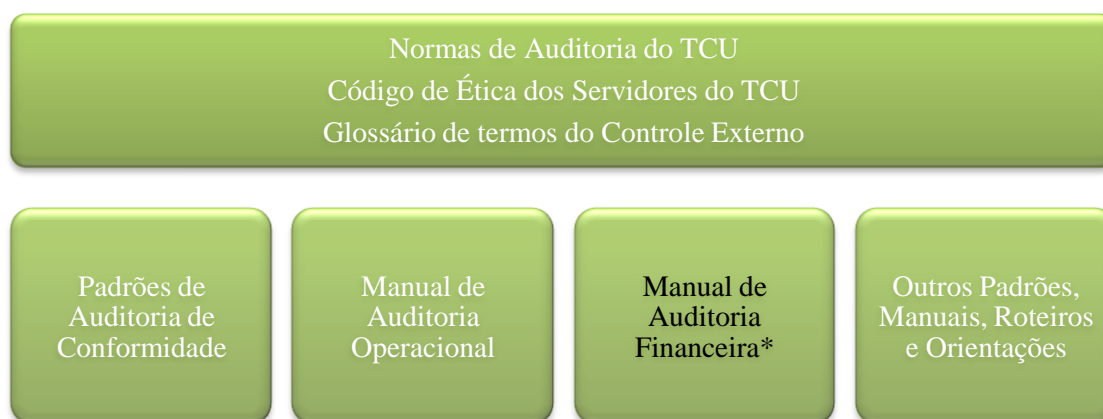
imparcialidade e um alto grau de atenção para evitar quaisquer conflitos de interesse percebidos.

A NAT também trata das evidências obtidas que devem ser livres de qualquer viés e interesses pessoais. As NATs trabalham para mostrar que não há nenhuma opinião preconcebida por parte dos auditores, e que não há nenhuma agenda política ou religiosa partidária em jogo.

Muitos documentos, manuais e materiais de referência foram desenvolvidos que efetivamente capturam de forma detalhada, as Normas de Auditoria no TCU. Estes podem ser vistos na Figura 10 abaixo. Eles são amplamente divulgados e disponibilizados a todos os auditores do TCU.

Treinamento formal significativo e instrução também são fornecidos para compreender adequadamente as Normas de Auditoria no TCU (ver seção Recursos Humanos abaixo).

Figura 10 – Estrutura de padrões de auditoria do TCU



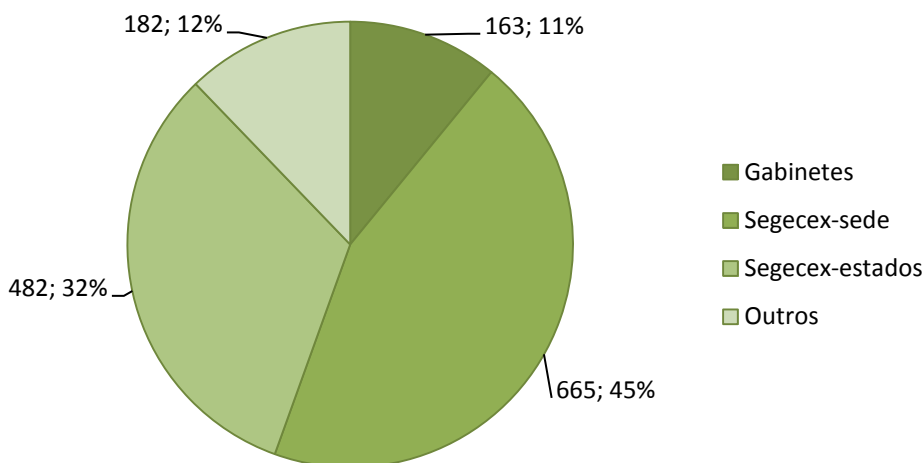
Fonte: Sítio eletrônico do TCU

* O Manual de Auditoria Financeira está em elaboração e ficará pronto até dezembro de 2014.

RECURSOS HUMANOS

O TCU é uma grande instituição governamental independente, composto por mais de 3.000 servidores. Quase a metade desse total está na área de controle externo (aproximadamente 1.500 funcionários), onde a maioria está localizada na sede, em Brasília (ver Gráfico 1 abaixo). O custo em 2012 de servidores ativos foi em torno de R\$ 636 milhões. Soma-se com R\$ 419 milhões de servidores inativos, que representa mais de $\frac{3}{4}$ do orçamento TCU.

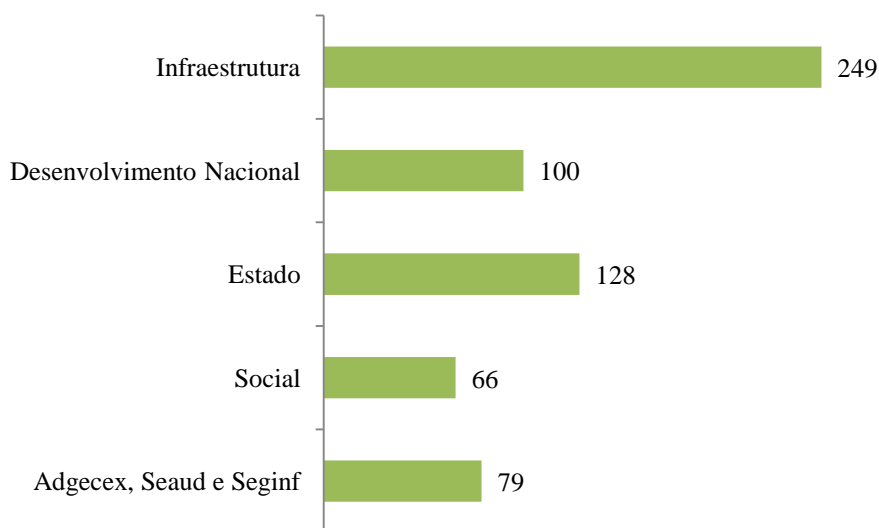
Gráfico 1 – Visão geral da lotação de AUFC-Control Externo no TCU



Fonte: Segep (Quadro Lotação Autorizada x Atual)

O maior grupo dentro da área de Controle Externo é o grupo Segecex-sede com 665 funcionários, onde uma grande parte se concentra na área de infraestrutura. A subdivisão dos recursos dentro do grupo Segecex-sede é mostrado no Gráfico 2 abaixo.

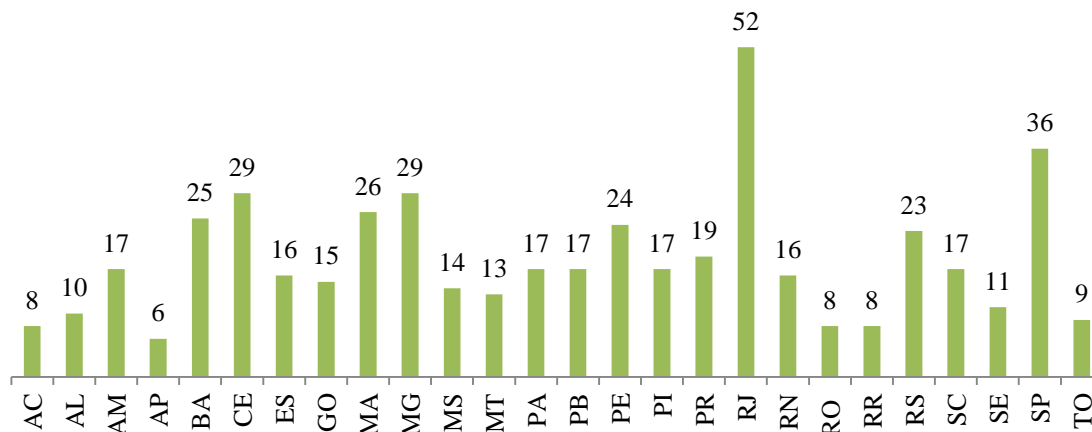
Gráfico 2 – Lotação de AUFC-CE na Segecex-sede



Fonte: Segep (Quadro Lotação Autorizada x Atual)

Em relação à área da Segecex-Estados, como é de se esperar, com base na população e densidade das operações, os maiores grupos são encontrados nos estados do Rio de Janeiro e São Paulo (ver Gráfico 3 abaixo).

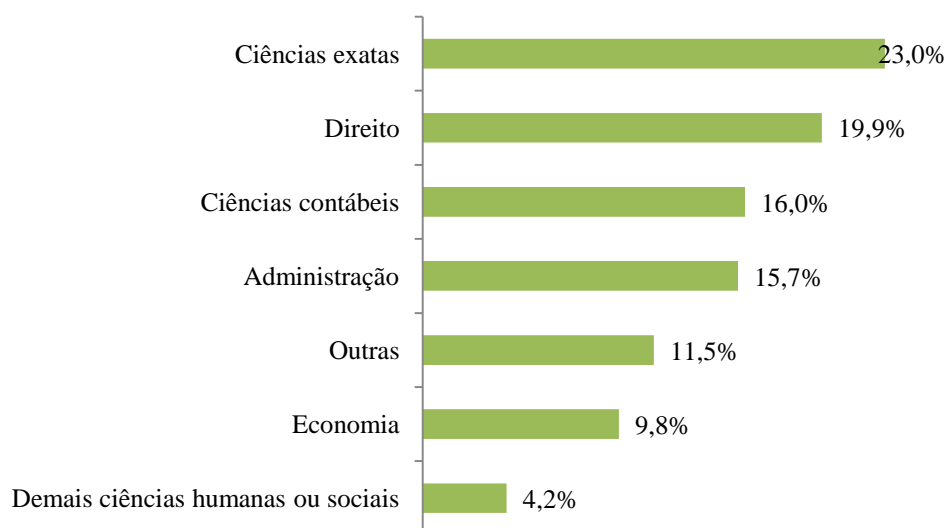
Gráfico 3 – Lotação de AUFC-CE nas Secex-estados



Fonte: Segep (Quadro Lotação Autorizada x Atual)

Há uma grande variedade nos perfis de formação acadêmica dos auditores do TCU. Como é visto no Gráfico 4 abaixo, apenas 16% têm graduação em contabilidade. A maior parte dos auditores têm formação em outras áreas de conhecimento.

Gráfico 4 – Formação acadêmica dos AUFC-CE



Fonte: Pesquisa realizada no âmbito do TC 016.935/2012-8

TREINAMENTOS

Quase todo o treinamento formal oferecido aos empregados dentro do TCU é administrado pelo departamento interno Instituto Serzedello Corrêa (ISC). Quase duas mil pessoas participaram de cursos de treinamento formal no TCU em 2012. Como pode ser visto na Tabela 1 abaixo, grande da formação oferecida está relacionada com auditoria governamental seguida de auditoria operacional.

Tabela 1 – Mapeamento dos cursos de capacitação do ISC

Cursos	Número de participantes aprovados
Auditoria Governamental	922
Auditoria Operacional	234
Auditoria Financeira	Não ocorreu nos últimos 5 anos.
Análise de Demonstrações Contábeis / Financeiras	30
Avaliação de Controles Internos	106
COSO	27
Total	1910

Fonte: ISC (Relatório de Levantamento TC 016.935/2012-8)

SISTEMAS INFORMATIZADOS

O TCU tem investido uma quantidade significativa de tempo e recursos para a sua infraestrutura de TI. O TCU possui diversas soluções de TI com alto nível de excelência, com algumas exceções (ver seção “Lacunas de TI”).

Dentro dos vários sistemas de TI existentes no TCU, as quatro principais soluções de TI relacionadas com as funções de fiscalização dentro da Segecex são: e-TCU; Fiscalis; SisDoc e Sinergia. Estes sistemas abrangem uma grande parte da função organizacional no TCU, cada um com finalidades e foco distintos (ver Figura 11 abaixo).

O sistema Fiscalis é gerenciado pela Secretaria Adjunta de Soluções e Sistemas Corporativos (Adsis) para tratar especificamente das necessidades da função de auditoria de conformidade. É um aplicativo que fornece uma abordagem padronizada para o planejamento e execução de auditorias de conformidade. Este sistema é semelhante aos utilizados por outras grandes empresas de auditoria externa.

Figura 11 – Principais sistemas utilizados nas auditorias do TCU

e-TCU	<ul style="list-style-type: none">• Sistema de gestão de documentos e processos• Permitiu a integração e melhoria na usabilidade dos sistemas corporativos, a economia de papel e a maior agilidade nos processos de controle externo
Fiscalis	<ul style="list-style-type: none">• Sistema de documentação de auditorias de conformidade• Permite a elaboração de matrizes de planejamento e de achados no sistema
SisDoc	<ul style="list-style-type: none">• Sistema de gestão de documentos eletrônicos: armazenamento, pesquisa e recuperação• O sistema opera em aplicativos como Word e Excel e pode ser acessado nesses programas.• O sistema permite que o usuário armaneza arquivos, documentos, planilhas, imagens na base de dados do TCU.
Sinergia	<ul style="list-style-type: none">• Disponibiliza informações dos sistemas corporativos do Tribunal.• As informações derivam dos dados desses sistemas.• Permite elaboração de relatórios e estatísticas sobre a atuação do Tribunal

Fonte: Semag.

Além desses sistemas, o TCU vem utilizando dois sistemas de amostragem: STATA e ACL. O último é capaz de calcular amostragem por unidade monetária, mas ainda não foi utilizado na auditoria do BGU. Existem planos para que seja usado em partes específicas da próxima auditoria do BGU.

LACUNAS DE TI

É geralmente reconhecido no TCU que existe uma lacuna no ambiente de infraestrutura de TI com a falta de uma solução robusta de TI para diversos processos relacionados à auditoria externa. Não há uma solução centralizada de TI para identificar e auxiliar na rotina de auditoria de funções relacionadas a planejamento de auditoria, documentação e os procedimentos de amostragem e de auditoria, para citar apenas alguns. O Fiscalis reúne algumas das necessidades de TI para auditoria de conformidade, que está muito aquém de satisfazer as necessidades das áreas de apoio de auditoria descritos acima.

PRINCIPAIS RESULTADOS

Como mencionado anteriormente, o TCU realiza uma enorme quantidade de trabalho e esforço todos os anos. É sabido que há uma enorme quantidade de trabalho que resultam apenas de auditorias e inspeções (no valor de 1.108 em 2012). É muito impressionante, portanto, ver a quantidade de outros trabalhos realizados em 2012, conforme mostrado na Tabela 2, abaixo.

Tabela 2 – Produção do TCU em 2012

Instrumento de Controle	Processos em 2012	Processos em 2011
Contas Ordinárias Apreciadas	536	727
Contas Especiais Apreciadas	1.304	1.713
Atos de Pessoal Apreciados	419.749	105.157
Auditorias	594	517
Inspeções	514	224
Levantamentos	131	116
Acompanhamentos	66	36
Monitoramentos	48	38
Denúncias	373	394
Representações	2.125	2.219
Solicitações do Congresso Nacional	76	98
Consultas	53	65

Fonte: Relatório de Atividades de 2012 do TCU

Além disso, é igualmente impressionante ver a quantidade de resultados obtidos a partir dos esforços diretos de programas e processos realizados pelo TCU (ver Tabela 3 abaixo). Especialmente se você considerar que alguns dos resultados abaixo têm impactos de interesse público relevante e abrangente. Como resultado, é geralmente bem reconhecido em quase todo Brasil, que o TCU fornece um serviço público significativo e de longo alcance para o bem-estar geral e em benefício da sociedade como um todo.

Tabela 3 – Resultados do TCU em 2012

Tipos de resultados	Quantidade em 2012
Condenações em Contas Ordinárias	65
Responsáveis condenados em Contas Ordinárias	181
Condenações em Contas Especiais	858
Responsáveis condenados em Contas Especiais	1.576
Ressalvas às Contas de Governo	25
Recomendações nas Contas de Governo	40
Atos de Pessoal ilegais	1.830
Suspensão de contratos	17
Suspensão de licitações	93
Suspensão de repasse/pagamentos	15
Responsáveis inabilitados para o exercício de cargo em comissão ou função de confiança	89
Empresas declaradas inidôneas para participar de licitações	47
Obras paralisadas	22

Fonte: Relatório de Atividades de 2012 do TCU

CARACTERÍSTICAS DA CGU



COMPETÊNCIAS

A Controladoria-Geral da União (CGU) tem contribuído para melhorar as políticas públicas no Brasil, evitando prejuízos financeiros e lutando contra a corrupção por vários anos. É o órgão brasileiro responsável pela assistência ao Presidente da República em assuntos que estão relacionados com:

1. Controle Interno
2. Prevenção da Corrupção
3. Correição (Ação Disciplinar)
4. Ouvidoria

A CGU decorre do mandamento da Constituição de 1988, especificamente o art. 74. A unidade central foi criada em 2001 como o principal Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Esta unidade foi chamada de Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) e foi criada com o art. 22 da Lei Federal n.º 10.180/2001. De acordo com a lei estabelecida, os principais deveres estatutários da SFC incluem a avaliação da execução dos programas de governo e com a consecução das metas estabelecidas no plano plurianual. Além disso, a SFC tem o mandato de verificar a legalidade e avaliar o desempenho das agências e órgãos governamentais em relação aos sistemas, projetos e atividades governamentais em geral. Isso permite que a SFC forneça uma avaliação sobre a eficiência e eficácia das ações do Governo Federal.

As principais funções da CGU incluem:

- Auditorias sobre a gestão dos recursos públicos
- Investigar e obter dados referentes a irregularidades e erros dentro dos órgãos governamentais
- Auditoria de vários sistemas relativos às contas, orçamentos, pessoal e sistemas operacionais
- Desenvolver a Prestação de Contas Anual do Presidente da República
- Trabalho sobre o Relatório de Gestão Fiscal (RGF)

ORGANIZAÇÃO

A fim de realizar as atividades descritas acima, a CGU é composta pelas seguintes unidades:

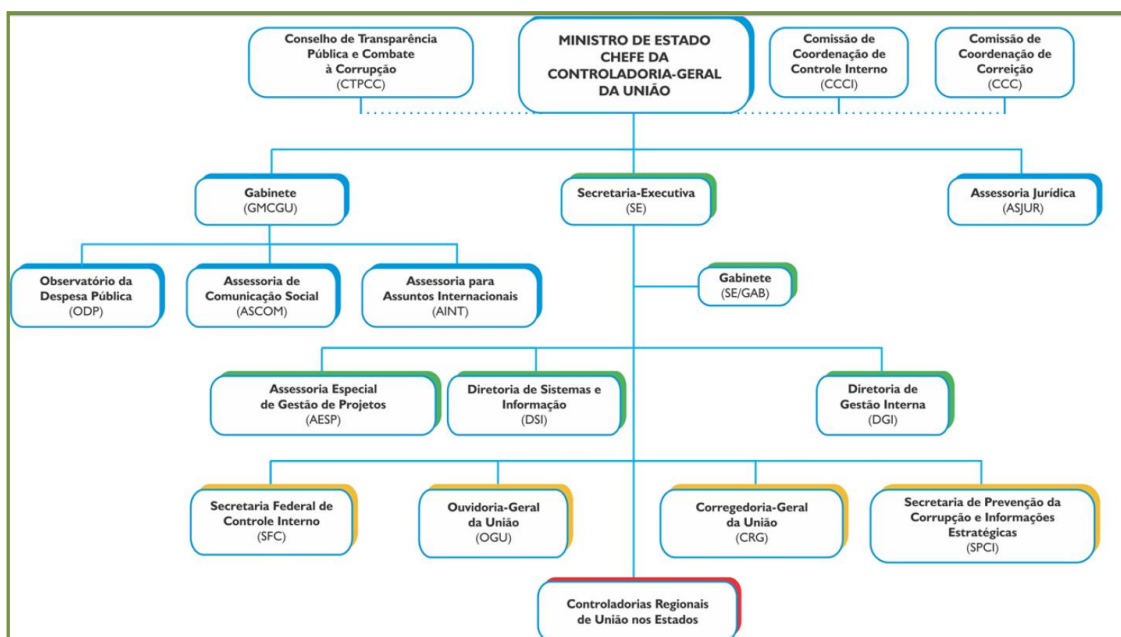
1. Secretaria Federal de Controle Interno - SFC
2. Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas - SPCI
3. Conselho de Disciplina Nacional - CRG
4. Ouvidoria Nacional

A Ouvidoria Nacional é responsável pela coordenação técnica dos escritórios da Ouvidoria do Poder Executivo Federal. Este setor também é responsável por organizar e interpretar as reclamações, elogios e sugestões recebidas em relação ao Poder Executivo Federal.

O Conselho de Disciplina Nacional (CRG) é o departamento central do "Sistema Disciplinar do Poder Executivo Federal", que é responsável pela realização de atividades disciplinares, como a investigação de possíveis irregularidades cometidas por servidores públicos e à aplicação de penalidades.

A Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas (SPCI) é responsável pelo desenvolvimento de mecanismos para prevenir a corrupção. Além da prevenção, SPCI também é responsável pela prestação de outras unidades da CGU, com informações de inteligência para combater a corrupção.

Figura 12 – Estrutura organizacional da CGU



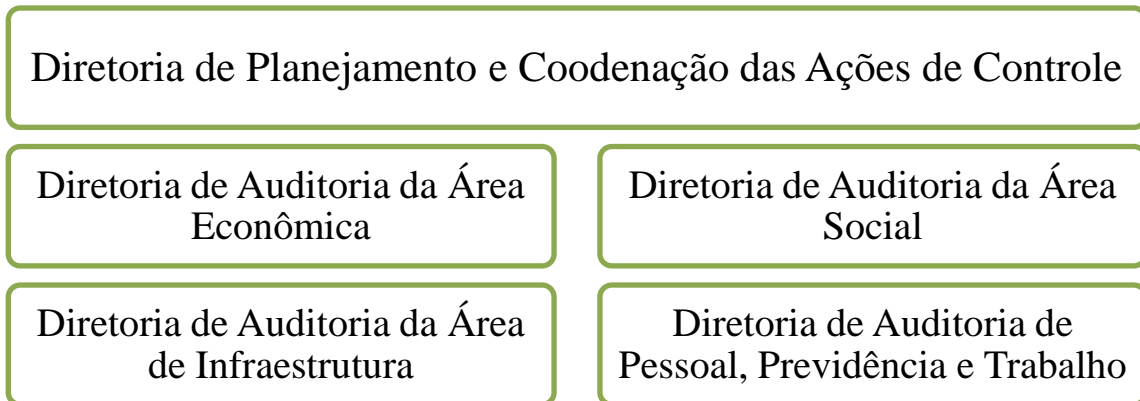
Fonte: Sítio eletrônico da CGU

Especificamente em relação à SFC, as linhas de atuação do controle interno incluem:

- A) Avaliação da Execução dos Programas de Governo
- B) Ações Investigativas
- C) Orientação Preventiva aos Gestores Públicos
- D) Avaliação da Gestão dos Administradores

Além disso, a estrutura organizacional da SFC é descrita na Figura 13 abaixo. Isso mostra que a SFC inclui quatro diretorias de auditoria que estão separadas em função da natureza e do tipo de trabalho realizado.

Figura 13 – Estrutura organizacional da SFC

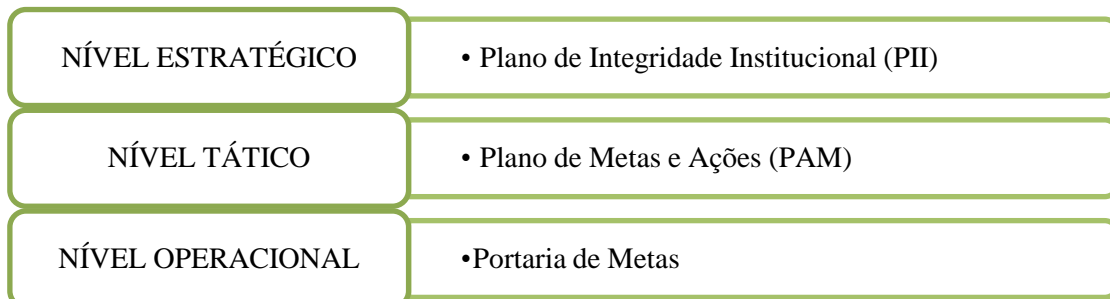


Fonte: Sítio eletrônico da CGU.

PLANEJAMENTO

A função de planejamento da CGU é um modelo sofisticado e robusto, que é semelhante ao adotado pelo TCU. Como o TCU, centra-se em três tipos de planejamento: i) Estratégico; ii) Tático e, iii) Operacional. O objetivo desses planejamentos é poder contribuir para melhorar a capacidade de implementação de políticas públicas.

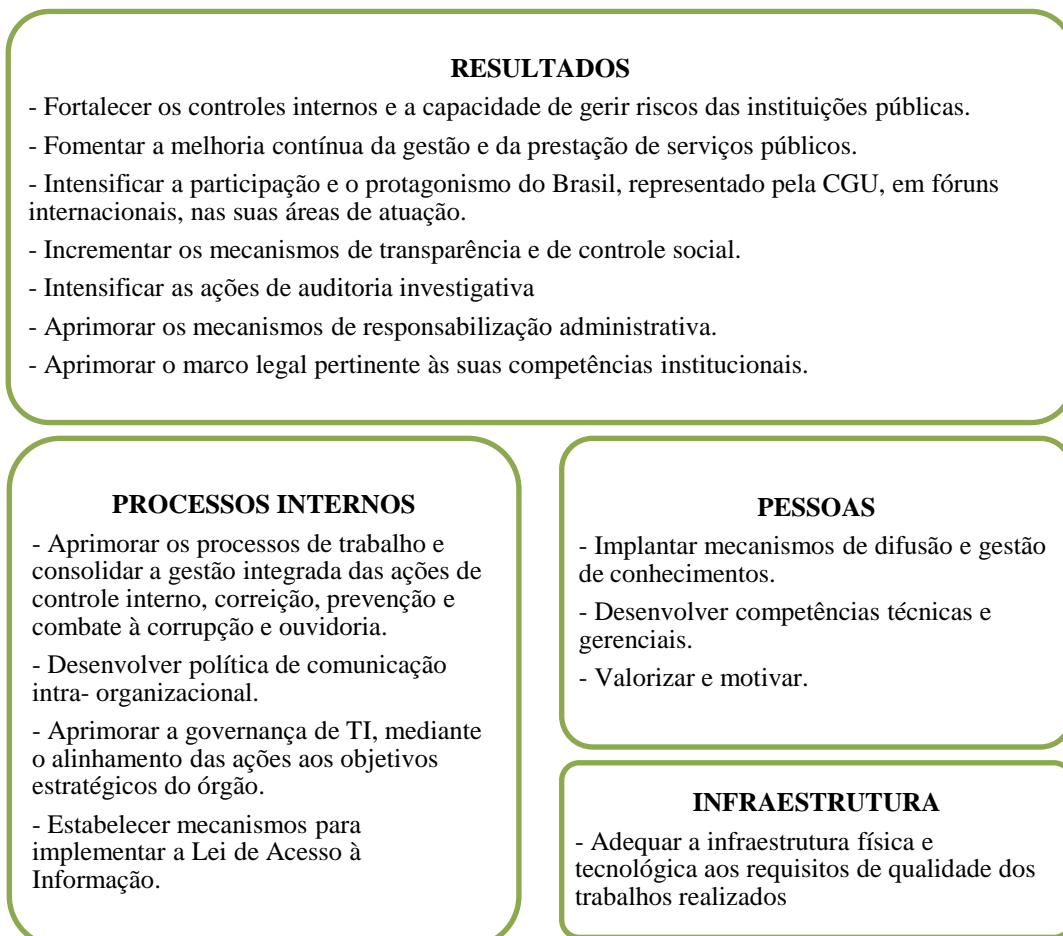
Figura 14 – Estrutura de planos da CGU



Fonte: Relatório de Gestão da CGU de 2012.

O plano institucional atualmente em vigor na CGU para o período 2012-2014 é mostrado na Figura 15 abaixo.

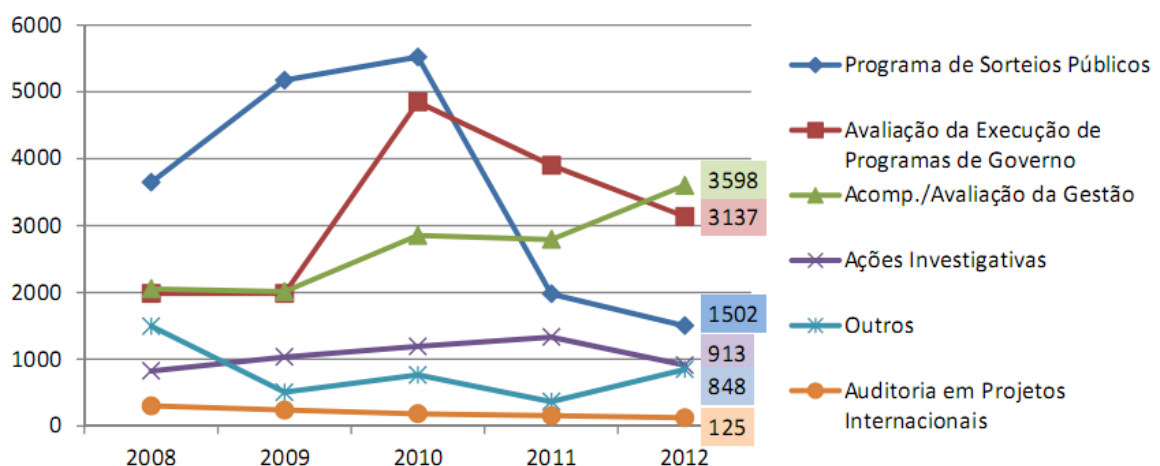
Figura 15– Plano de Integridade Institucional (PII) 2012-2014



Fonte: Relatório de Gestão da CGU de 2012.

Como resultado do processo de planejamento detalhado descrito acima, o SFC, incluindo as respectivas unidades regionais, completou 10.123 ações de controle em 2012. O resultado dessas ações de controle, segregados nas principais linhas de ação, para o período de 2008 a 2012, é apresentado no Gráfico 5.

Gráfico 5 – Ações de controle da SFC entre 2008 e 2012



Fonte: Relatório de Gestão da CGU de 2012.

AVALIAÇÃO DA GESTÃO DOS ADMINISTRADORES

A atividade e os resultados de ações de controle relativas à Avaliação da Gestão dos Administradores foi muito bem sucedida em 2012. Por todas as contas, a atividade nesta linha superou todas as expectativas. A SFC foi capaz de auditar um total de 550 órgãos e entidades (Poder Executivo), incluindo 868 unidades jurisdicionais (UJs).

Alguns dos resultados mais impressionantes deste trabalho inclui:

- Como resultado das auditorias que foram focadas no processo de editais, um total de R\$ 2,5 milhões deixaram de ser gastos apesar do superfaturamento no processo de licitação (conduzido pela Superintendência de Trens Urbanos de Maceió);
- Como resultado das auditorias com foco na melhoria do risco interno e externo e ambiente de controle dentro de órgãos governamentais, a SFC foi capaz de ajudar a estabelecer um novo quadro jurídico relativo à operação e administração de portos e instalações portuárias. Especificamente, eles ajudaram a eliminar o risco de extensão indevida de locação além dos prazos estabelecidos;
- Como resultado de cerca de 1.600 trabalhos realizados pela SFC relativos a Contas Especiais (ver descrição do processo de contas especiais na seção TCU acima), existe a possibilidade de recuperar fundos para o Tesouro Nacional que totalizam cerca de R\$ 1.4 bilhão. A maioria destes casos foi enviada ao TCU para julgamento;
- Como resultado do trabalho significativo feito pela SFC do processo de verificação de processamento de transações de empregados do governo, 105 mil transações relacionadas a funcionários foram analisadas, incluindo, entre outros, a verificação cruzada com documentação de apoio, nova matrícula empregado, precisão e adequação dos valores de pensões e aposentadorias.

PRESTAÇÃO DE CONTAS DO PRESIDENTE DA REPÚBLICA

A Prestação de Contas do Presidente da República (PCPR) é resultado da colaboração de esforços de várias áreas do governo, incluindo o TCU, a STN e a Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos do Ministério da Fazenda, o Departamento de Controle das Empresas Estatais do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e demais órgãos. A PCPR é produzida anualmente e apresenta indicadores econômicos e sociais e os resultados da gestão financeira e das políticas públicas.

A CGU tem o papel de consolidar dados e informações coletados nos diversos ministérios, sendo a maioria deles relacionados ao nível de execução do orçamento federal.

O esforço é feito para garantir que atenção seja dada em conformidade com as recomendações emitidas pelo TCU em seu parecer prévio às Contas do Presidente da República.

A cada ano, o TCU envia um plano de diretrizes a CGU, que inclui referências e prazos que devem ser seguidos na elaboração e conclusão do PCPR. Este plano é emitido geralmente em algum momento de setembro antes do ano em questão.

ANÁLISE DO RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL

Outro resultado importante da CGU é o Relatório de Gestão Fiscal (RGF). Este relatório é criado pelo Tesouro Nacional (STN) e concentra-se principalmente em lidar com os objetivos de "Gestão Fiscal Responsável". Por exemplo, ele aborda questões como o cumprimento das metas fiscais nos gastos públicos, a transparência da informação fiscal, e análise dos limites fiscais conforme diretrizes legais.

O RGF passa por uma análise rigorosa e fiscalização pela CGU. É, de fato, a responsabilidade da CGU de ratificar e atestar os dados e informações contidos no RGF. Como resultado, a CGU é co-responsável pelo RGF, juntamente com a STN (conforme art. 55 da Lei de Responsabilidade Fiscal).

Uma das principais funções do RGF é permitir a análise do cumprimento de limites da despesa total com pessoal, das dívidas consolidadas e mobiliária, de concessão de aposentadorias e de operações de crédito.

AValiação DA EXECUÇÃO DE PROGRAMAS DE GOVERNO

A CGU administra um programa impressionante de trabalhos que incorporam cerca de 30 Relatórios de Acompanhamento/Avaliação de Programas por ano. Isto inclui 5.000 ações de fiscalização por roteiro ao ano. Além disso, 37 edições do Programa do Sorteio:

- 1.965 municípios fiscalizados; e,
- R\$ 18,4 bilhões recursos federais fiscalizados.

O trabalho centra-se em:

- Roteirização: a partir do mapeamento e da hierarquização das políticas públicas afetas a cada ministério, elabora-se estratégia de avaliação, por amostragem, da execução de programas; e,

- Fiscalização a partir de Sorteios Públicos: a CGU usa o mesmo sistema de sorteio das loterias da Caixa para definir, por amostragem, as áreas municipais a serem fiscalizadas quanto ao correto uso dos recursos federais transferidos.

AÇÕES INVESTIGATIVAS

As ações de investigação podem estar relacionadas a:

1. Auditorias especiais em órgãos e entidades federais onde a CGU tenha identificado problemas mais graves;
2. Apuração de denúncias de cidadãos ou da imprensa;
3. Fiscalizações decorrentes de representações do Ministério Público, Polícia Federal, Parlamentares e outras autoridades; e,
4. Operações Especiais com a Polícia Federal.

ORIENTAÇÃO PREVENTIVA AOS GESTORES PÚBLICOS

A CGU compromete esforço significativo na área de Orientação Preventiva aos Gestores Públicos. A Controladoria realizou por volta de 500 eventos de capacitação e capacitou 33 mil servidores (2009/2012). Algumas das áreas onde estes eventos de capacitação têm ocorrido são:

1. Licitações e Contratos;
2. Aprimoramento de Programas de Governo;
3. Relatórios Anuais;
4. Transferências a Estados e Municípios e Siconv; e,
5. Controles Internos e Auditoria Interna

Além disso, há um número significativo de publicações e manuais que são distribuídos pela CGU para orientar servidores.

MÉTODOS E TÉCNICAS

Com base em reuniões com executivos da CGU, constatou-se que existem muitas facetas da auditoria de gestão dentro da CGU que são comparáveis às melhores práticas internacionais e outros que não são. Por exemplo, a lista abaixo capta os métodos e as técnicas empregadas pela CGU e do seu pessoal que são considerados muito eficazes e oferecem uma solução eficiente para os objetivos a serem alcançados:

- Muitas vezes, na avaliação de dados financeiros, auditores comparam os resultados esperados aos resultados reais para determinar a razoabilidade de dados financeiros. Isto é visto como uma forma eficaz de tirar a subjetividade na análise de dados;

- O uso de sistemas de TI (como, por exemplo, o Sistema de Custos Rodoviários do DNIT - SICRO) é uma maneira eficaz para determinar a natureza e a característica de dados financeiros (tais como médias, etc), de forma a comparar os resultados em análise;
- O sistema informatizado utilizado pela CGU para mineração de dados de todas as transações de pessoal ao longo do ano é uma ferramenta eficaz para identificar anomalias e erros (cerca de 180 mil inconsistências de pagamentos e cadastro). O sistema também provê à CGU a documentação de suporte para que as unidades gestoras do Governo possam investigar e corrigir possíveis problemas identificados;
- CGU utiliza o trabalho de unidades de controle interno dentro de grandes entidades (ie Petrobras ou Banco do Brasil), de modo a determinar o âmbito e a natureza de seu próprio trabalho de auditoria;
- Os procedimentos analíticos são adotados pelos auditores na análise da UJs para determinar a razoabilidade. Isto é visto como uma técnica necessária e eficaz dada a magnitude e volume de dados em análise;
- Questionários de auto-avaliação são enviados para mais de mil UJs. Boa parte delas é auditada; e,
- A CGU tem uma formação sólida e rigorosa.

Áreas onde foram identificados que melhorias poderiam ser feitas incluem:

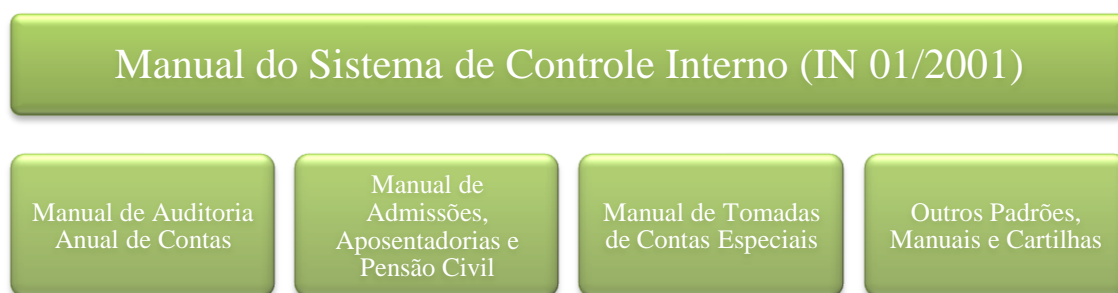
- Existem poucos casos em que a amostragem é utilizada como uma técnica de auditoria. Isto leva a processos ineficientes e há uma alocação inadequada de recursos;
- As regras e regulamentos dentro da CGU incorporaram uma abordagem baseada no risco para o planejamento de auditoria. No entanto, devido à escassez de recursos e outras restrições, a eficácia e os benefícios derivados do planejamento baseado em risco, nem sempre ocorrem. Como resultado, o planejamento nem sempre garante que certas técnicas de auditoria sejam alocadas para as áreas que devem ser consideradas prioritárias, com base em sua exposição ao risco; e,
- Testes dos controles internos realizados pela CGU mostram que há oportunidades para melhorar a eficácia dos controles internos para que seja possível confiar nos procedimentos de controles, dentro dos propósitos da auditoria;

O Manual do Sistema de Controle Interno (IN 01/2001) capta as informações necessárias para todos os auditores dentro da CGU seguirem, no exercício das suas funções de auditoria. Ele inclui as seguintes características:

- Procedimentos e técnicas de auditoria necessários para a conclusão de cada programa de auditoria;
- As regras e orientações sobre planejamento de auditoria;
- As regras relativas à obtenção de provas de auditoria e informações necessárias para a emissão de uma opinião objetiva;

- Orientação sobre a avaliação, capacidade e utilização de sistemas de controle interno. Atenção especial é dada aos objetivos de eficiência e eficácia, de modo a assegurar que os recursos estão sendo implantados com a economia; e,
- Orientação sobre o uso necessário de ferramentas de auditoria e técnicas para empregarem em várias circunstâncias de auditorias. Com especial atenção para o uso inadequado de técnicas e de eficiência de recursos.

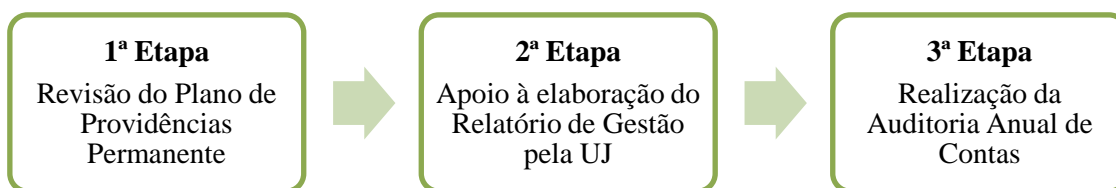
Figura 16 – Estrutura de normas técnicas da SFC



Fonte: Relatório de Gestão da CGU de 2012.

De modo geral, três o processo de Auditorias Anuais de Contas possui três etapas, conforme disposto na Figura 17. É evidente que o planejamento inicial e apoio sobre o Relatório de Gestão representam uma etapa importante nesse processo.

Figura 17 – Etapas das Auditorias Anuais de Contas



Fonte: Manual de Auditoria Anual de Contas da CGU

RECURSOS HUMANOS

A CGU conta atualmente com 2.600 servidores. Houve uma rotatividade de pessoal de aproximadamente 5% em 2012. Mais detalhes são encontrados na Tabela 4 abaixo.

Tabela 4 – Quantidade de servidores na CGU

Descrição	Autorizado	Lotação Efetiva	Ingressos em 2012	Egressos em 2012
Servidores	5000	2600	260	124

Fonte: Relatório de Gestão de 2012 da CGU.

Em comparação com outras organizações governamentais, a CGU tem uma proporção relativamente grande de sua base de funcionários com formação acadêmica superior a média. Cerca de 27% dos funcionários da CGU têm algum tipo de pós-graduação (ver detalhes na Tabela 5 abaixo).

Tabela 5 – Escolaridade dos servidores já graduados na CGU

Descrição	Graduação	Especialização	Mestrado	Doutorado
Servidores	1.930	552	144	14

Fonte: Relatório de Gestão de 2012 da CGU.

RECURSOS RELATIVOS À AUDITORIA DAS CONTAS ANUAIS

De acordo com o MAAC, item 1.3 (e), a alocação de recursos nas auditorias das contas anuais deve ser respeitar uma média de 240 horas-homem. A CGU tem alocado por volta de 800 auditores para esta função, alguns em tempo integral e outros em regime de tempo parcial. Trata-se de um valor médio para as Unidades de Controle Interno. Pode ser menor ou maior, levando-se em consideração o entendimento já obtido e o risco associado à Unidade Jurisdicionada. No entanto, em qualquer caso, com base nesta atribuição, CGU tem a capacidade para realizar uma grande quantidade de auditorias a cada ano.

SISTEMAS INFORMATIZADOS

O ATIVA é um sistema de informação que visa apoiar as atividades de auditoria e fiscalização, estruturando as informações produzidas no desenrolar das fases de planejamento, execução e monitoramento das ordens de serviço elaboradas pelas unidades da Secretaria Federal de Controle Interno - SFC.

Segundo o Plano Diretor de Tecnologia da Informação da CGU para o biênio 2011/2012, disponível na internet, o sistema está em plataforma Natural/ADABAS (mainframe), gerida por fornecedor externo e em processo de conversão para a plataforma Java/SOL Server.

CONTABILIDADE FEDERAL



ESTRUTURA DE RELATÓRIO FINANCEIRO APLICÁVEL

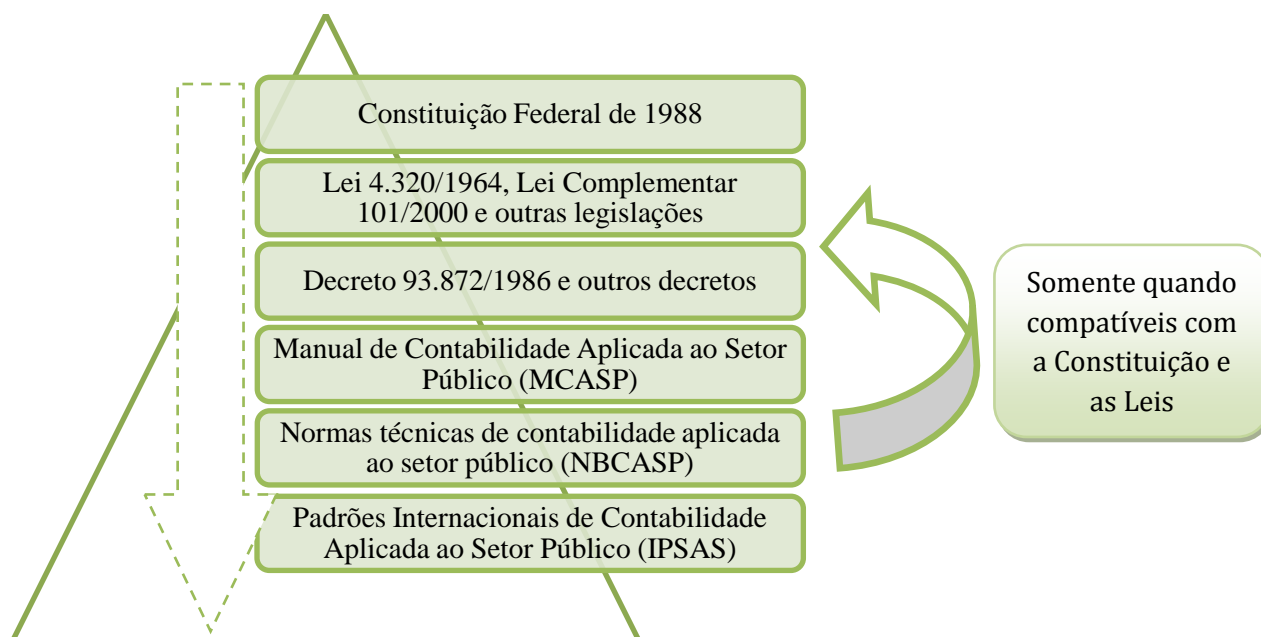
As contas federais no Brasil compõem um conjunto extremamente complexo e amplo de informações financeiras. Em 2012, seus ativos, passivos, receitas e despesas combinados, totalizaram R\$ 10 trilhões, que é o dobro do PIB do Brasil. É tão grande e vasto que o número de contas chegar a 10.000 e é composta de mais de 30 milhões de transações por ano.

Para colocar isto em perspectiva, o governo do Canadá tem 1,5 trilhão de dólares em ativos, passivos, receitas e despesas combinados, se comparados com o PIB de US \$1.7 trilhão, apresentam uma relação de um para um.

A estrutura de conformidade para os relatórios financeiros é adotada no Brasil (ao contrário de outros tipos de estruturas, tais como o valor justo ou modelos baseados em princípio), que segue uma base jurídica para as regras contábeis, declarada, principalmente, pela Constituição Federal, legislação, decretos e normas do Tesouro Nacional. Esta estrutura é complementada por padrões profissionais fornecidos pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), conhecido como NBCASP, e pela Federação Internacional de Contadores (IFAC), conhecido como IPSAS.

Há um subsídio para utilizar as padrões profissionais apenas de forma complementar, tais como IPSAS, mas isso não é obrigatório e é adotado de forma esporádica - desde que não vá contra a legislação vigente.

Figura 18 – Hierarquia da Estrutura de Relatório Financeiro Aplicável ao Governo Federal

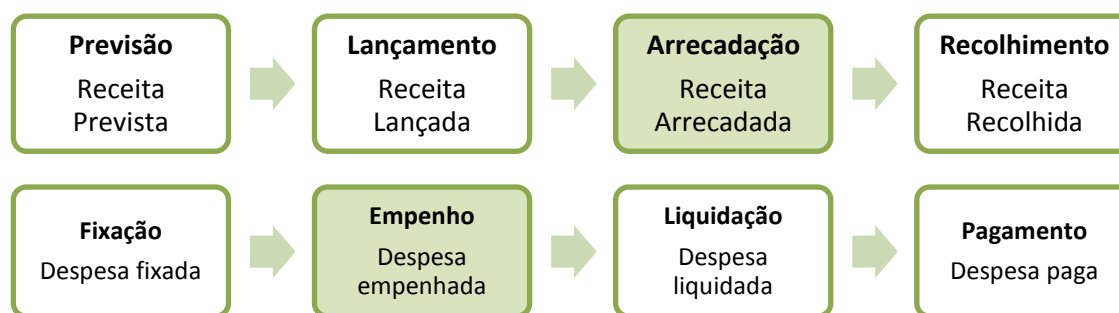


Fonte: CF/88, Lei 4320/64, LC 101/2000, Decreto 93.872/86, MCASP, NBCASP e IPSAS.

REGIME CONTÁBIL

O regime da contabilidade do setor público brasileiro é estabelecida por lei. Até 2000, a base da contabilidade era estabelecida apenas pelo artigo 35 da Lei 4.320/1964, tanto para as despesas e quanto para as receitas. Esses conceitos não estão relacionados a um momento específico. Eles representam um processo que se encerra com o ingresso de caixa, no caso do processamento da receita, ou com a saída de caixa, no processamento da despesa. A figura abaixo ilustra o processo.

Figura 19 – Regras sobre exercício financeiro



Fonte: Art. 35 da Lei nº 4.320/1964

Então, todas estas etapas vão para a contabilidade federal. No entanto, apenas uma delas afeta o ano fiscal, como pode ser visto nas caixas destacadas acima.

No que diz respeito ao processo de receita, existem quatro etapas: 1) previsão orçamentária, 2) lançamento, 3) arrecadação, e 4) recolhimento. De acordo com a Lei 4.320/1964, somente a receita arrecadada deve ser considerada nas demonstrações financeiras.

Sobre o processo de despesa, há também quatro etapas: 1) fixação, 2) empenho, 3) liquidação, e 4) pagamento. De acordo com a Lei 4.320/1964, somente a despesa empenhada deve ser considerada nas demonstrações financeiras.

Devido a isso, todas as despesas que já foram empenhadas, mas não foram pagas são consideradas passivos, denominados por Restos a Pagar. Porém, há dois tipos de Restos a Pagar. Um deles se refere a despesas empenhadas e não liquidadas e o outro trata das despesas já liquidadas. O primeiro é chamado de ‘Restos a Pagar Não Processados’ e o segundo é chamado de ‘Restos a Pagar Processados’.

Estas regras estavam vigentes até 2000. Depois disso, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2000), estabeleceu o regime de competência para as despesas, mas apenas para o balanço patrimonial e demonstrativos fiscais. Para fins de autorização e acompanhamento da execução do orçamento, continua a ser o empenho como a etapa legal a ser considerada como despesa executada. Assim, no balanço deve haver apenas o passivo de despesas provisionadas, mas nos demonstrativos e relatórios orçamentários deve haver todos os tipos de despesas empenhadas e, conseqüentemente, todos os tipos de Restos a Pagar.

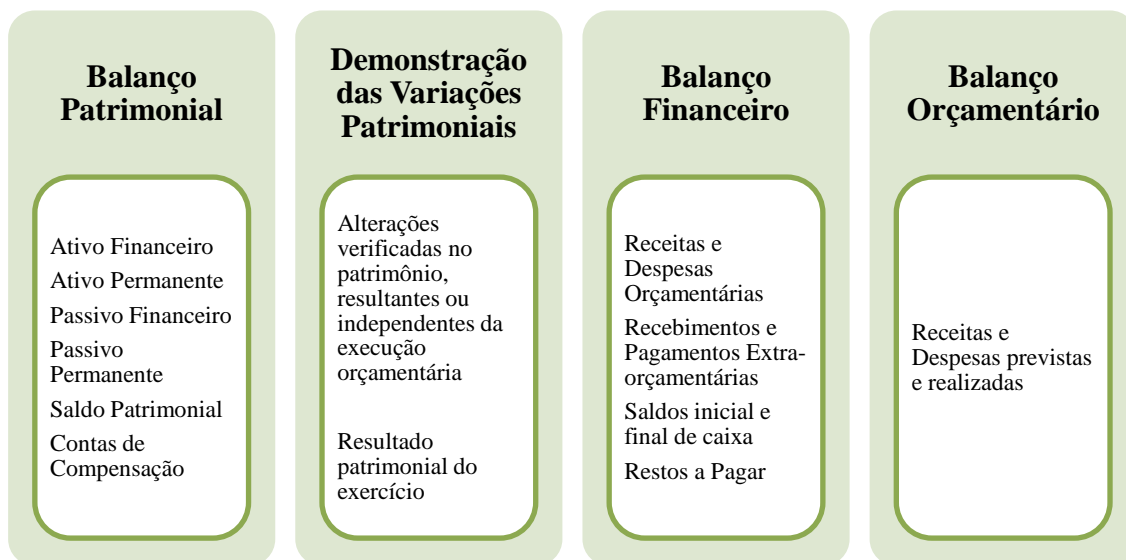
No que diz respeito às receitas, a Lei de Responsabilidade Fiscal não declarou qualquer alteração no regime contábil. No entanto, há um trabalho em andamento pela

STN que visa possivelmente mudar para um regime de competência para o reconhecimento de receitas. O TCU está avaliando a legalidade dessa mudança.

DEMONSTRAÇÕES OBRIGATÓRIAS

A Lei 4.320/1964 estabelece quatro demonstrações financeiras obrigatórias, de acordo com a figura abaixo.

Figura 20 – Demonstrações financeiras obrigatórias



Fonte: Lei nº 4.320/1964 (arts. 102, 103, 104 e 105)

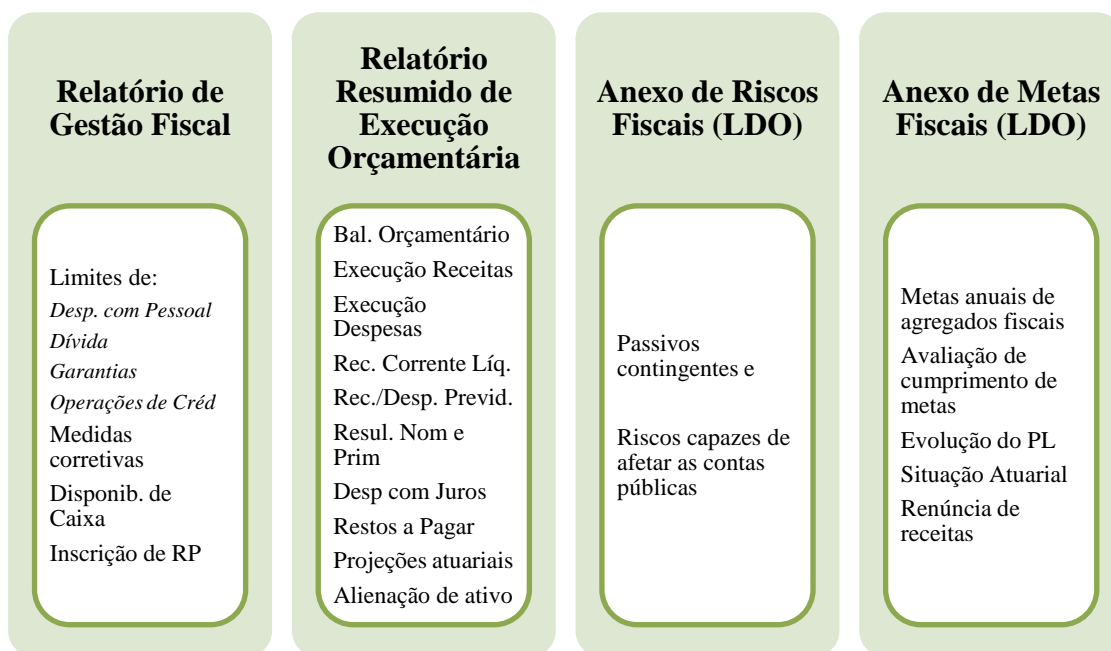
Estas demonstrações são semelhantes aos tipos de demonstrações exigidas pelas IPSAS e as melhores práticas internacionais.

No entanto, há muitas diferenças no conteúdo das demonstrações e as normas internacionais e as melhores práticas. No Balanço Patrimonial é exigido a divulgação de "Contas de Compensação", que não são necessárias nas normas internacionais. A complexidade da base contábil afeta significativamente o uso e a qualidade das Demonstrações das Variações Patrimoniais. Há muitas peças de informação no Balanço Financeiro que não estão relacionadas fluxos de caixa.

Assim, para melhorar a qualidade das demonstrações financeiras e para adequá-las às normas internacionais, são necessárias algumas mudanças na lei vigente, ou seja, na norma que consta no topo da estrutura de relatório financeiro aplicável no setor público brasileiro.

Além destas quatro demonstrações financeiras obrigatórias, a Lei de Responsabilidade Fiscal estabeleceu quatro outros relatórios para melhorar a apresentação e divulgação de aspectos orçamentários e fiscais: Relatório de Gestão, Relatório Resumido de Execução Orçamentária, Anexo de Riscos Fiscais e Anexo de Metas Fiscais, ambos da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO - ver Figura 21 abaixo).

Figura 21 – Outros instrumentos obrigatórios de evidência financeira



Fonte: Lei Complementar nº 101/2000

Nesses relatórios, é possível obter diversas informações úteis para a auditoria financeira. Por exemplo, existem diversos indicadores necessários para procedimentos analíticos. Há também projeções atuariais no AMF e no RREO. Além disso, muitos passivos contingentes são calculados e divulgados principalmente pelo ARF.

Finalmente, é necessário compreender que no setor público o principal indicador financeiro mundial da situação financeira e do desempenho financeiro é observado nos indicadores fiscais: o desempenho fiscal e a dívida soberana. Assim, os auditores financeiros precisam estar cientes dos riscos fiscais existentes durante o planejamento da auditoria.

ESTRUTURA DO SISTEMA DE CONTABILIDADE FEDERAL

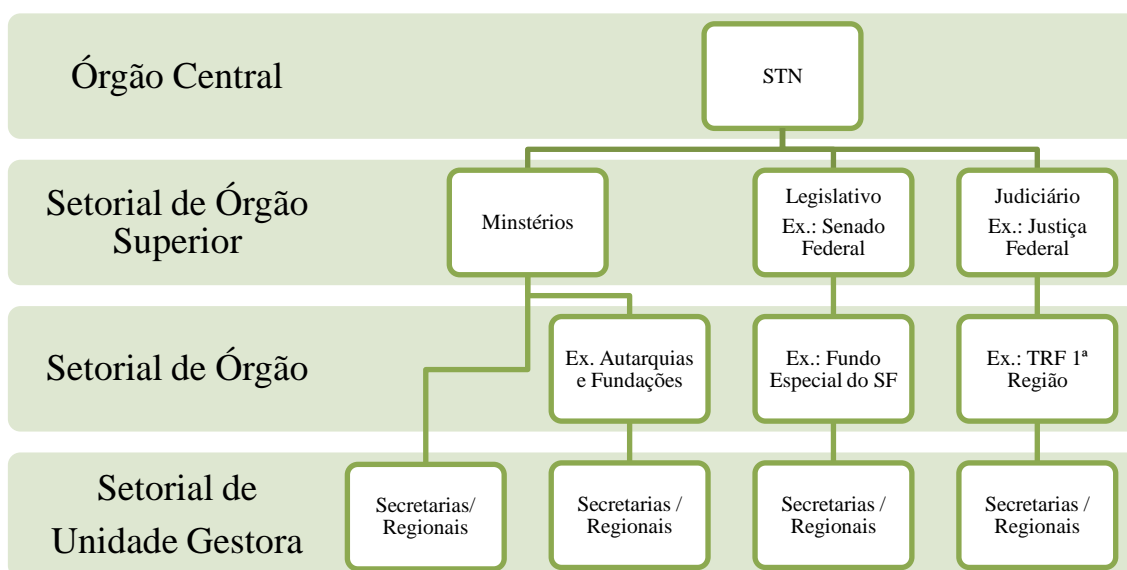
O Sistema de Contabilidade Federal (SCF) é administrado pela STN e é uma estrutura transversal e abrangente que permite o registro e a evidência contábil em todos os órgãos e entidades federais. As unidades do SCF têm que lidar com diversos aspectos contábeis: normas, plano de contas, orientações técnicas, procedimentos de contabilização e controles periódicos. O SCF inclui todos os órgãos e entidades que dependem do orçamento federal para financiar suas despesas correntes. A contabilidade de empresas federais independentes está fora do SCF, mas o valor dos investimentos estão registrados na contabilidade do Governo Federal em conta

apropriada, sendo que boa parte está avaliada pelo método de equivalência patrimonial.

Na verdade, a maioria dos investimentos em empresas estatais independentes são reconhecidos através do orçamento de investimento e contabilizados em um processo separado.

O quadro abaixo descreve a hierarquia das unidades que compõem o SCF.

Figura 22 – Hierarquia técnica entre órgãos do Sistema de Contabilidade Federal



Fonte: Lei 10.180/2001 e Decreto 6.976/2009.

As principais pessoas responsáveis pela gestão financeira no Governo Federal são: o Ordenador de Despesas, o Gestor Financeiro e o Contador Responsável. Todos têm diferentes níveis de responsabilidades e todos trabalham juntos para controlar os riscos e gerenciar a contabilidade e função de gestão financeira.

A gestão financeira tem um importante papel na programação dos desembolsos de caixa. Isto inclui a supervisão mensal de desembolso de caixa e a determinação de quando parar de gastar de acordo com as metas fiscais, etc. Ela também inclui a autorização de pagamento e os controles sobre a gestão de caixa.

SISTEMA INTEGRADO DE ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA - SIAFI

Durante a década de 1980 constatou-se a necessidade de um sistema integrado de contabilidade e gestão financeira que permitisse supervisionar e gerenciar todos os recursos financeiros a disposição do Governo Federal. Este sistema é chamado Siafi.

O Siafi foi capaz de viabilizar uma melhor gestão do dinheiro e das despesas orçamentárias e extra-orçamentárias. Questões relativas à desigualdade na distribuição de recursos financeiros e a gestão inadequada da política fiscal foram abordadas.

Além disso, o Siafi permite uma contabilização eficiente, que fornece informações de forma adequada e tempestiva ao processo de gestão orçamentária e de gestão de fluxos de caixa.

Há regras de segurança e acesso ao sistema que viabilizam o uso dele por uma grande quantidade de operadores e fornece muita credibilidade a ele por parte de usuários. . Existem atualmente mais de 300 órgãos e entidades que têm acesso ao sistema. Mais de 60 mil pessoas em ministérios, autarquias e universidades, órgãos legislativos e tribunais federais têm acesso de uma forma controlada. Há nove diferentes níveis de acesso disponíveis. O TCU tem um amplo nível de acesso, podendo consultar 100% dos registros contábeis, no modo somente leitura.

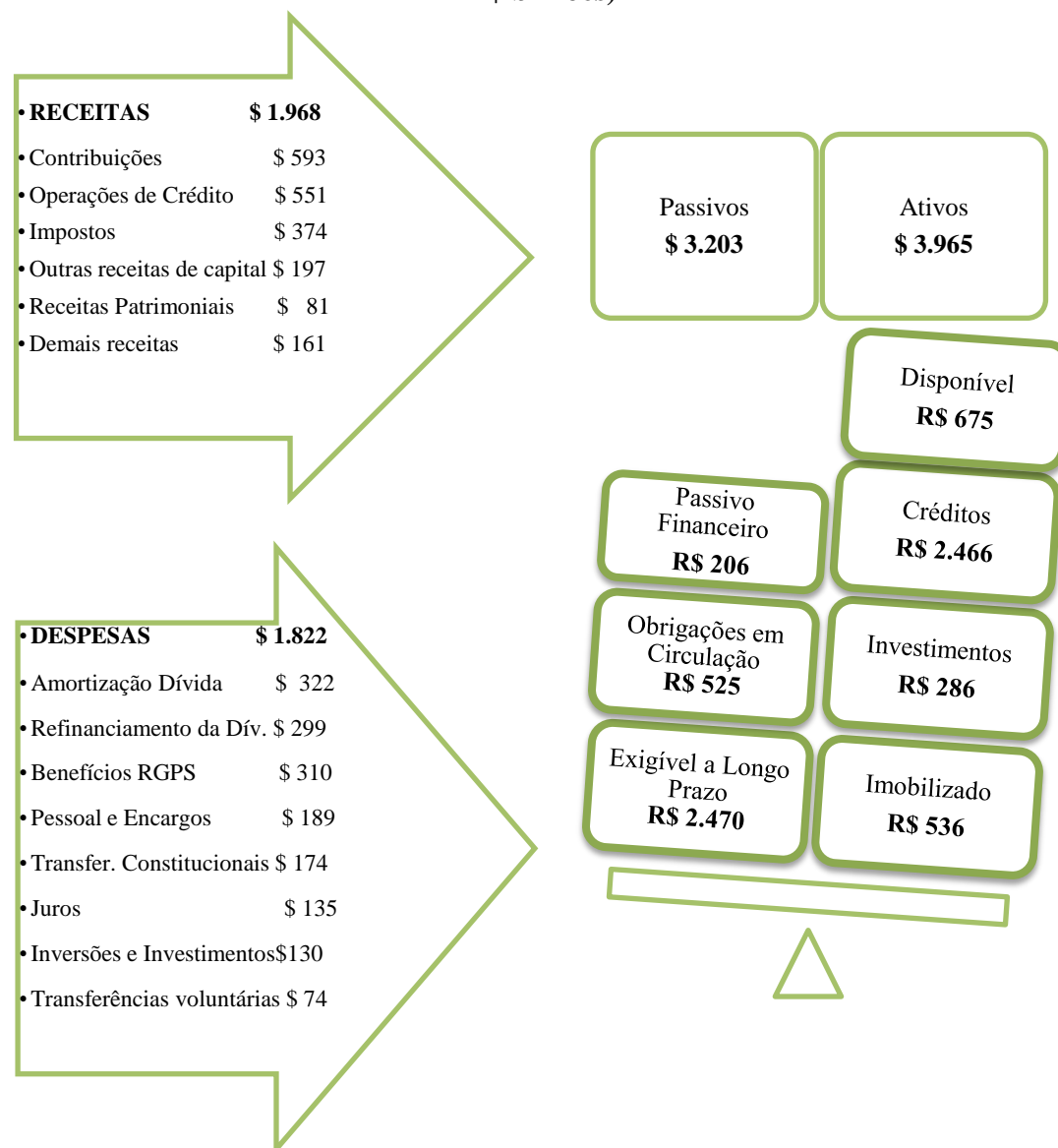
Um processo de entrada de dados, que é altamente estruturado e controlado, é empregue utilizando documentos eletrônicos para a entrada de dados e capacidade de escrita.

O sistema emprega o método das partidas dobradas em mais de 30 milhões de documentos, distribuídos por 10 mil contas contábeis.

PRINCIPAIS CICLOS DE SALDOS E TRANSAÇÕES

Como mencionado acima, as contas federais da Brasil têm características muito complexas, que resultam, em alguns casos, em grandes saldos. O gráfico abaixo demonstra o alcance de algumas das maiores transações e saldos das contas federais para o ano fiscal de 2012.

Figura 23 – Principais receitas, despesas, ativos e passivos da União em 2012 (em R\$ bilhões)



Fonte: Balanço Geral da União de 2012.

Em 31 de dezembro de 2012, os principais ativos divulgados foram:

- R\$ 675 bilhões em caixa, a maioria deles em moeda nacional e uma parte em moeda estrangeira;
- R\$ 2.466 bilhões em créditos relativos a impostos a receber (valor líquido de provisão para perdas) e empréstimos a receber e garantias de empréstimos;

- R\$ 286 bilhões em investimentos em empresas estatais (a maioria deles avaliado pelo método de equivalência patrimonial) e em ações em empresas e organizações internacionais; e,
- R\$ 536 bilhões em ativos imobilizados, divididos em R\$ 182 bilhões em estradas e rodovias, milhares de edifícios públicos, aviões, meios militares, etc.

Quanto ao passivo, em 31 de dezembro de 2012 havia:

- R\$ 206 bilhões em passivos financeiros, a maioria deles relacionados a Restos a Pagar Não Processados (R\$ 146 bilhões), que permanecem no Balanço Patrimonial; e,
- R \$ 2,6 trilhão em dívida soberana, a maior parte dos títulos públicos do Tesouro (títulos).

Há um baixo nível de reconhecimento de passivos contingentes. Além disso, de acordo com o relatório de auditoria do BGU 2012, o Governo Federal não reconheceu o passivos atuarial do regime de previdência dos servidores federais civis, calculados em R\$ 1,25 trilhões.

As principais receitas são de impostos, contribuições para financiar as pensões e outras contribuições, empréstimos (novos e refinanciamentos), dividendos e aluguéis e vendas de imóveis.

As despesas são mais variadas. Em uma visão econômica, há despesas relacionadas a empréstimos (amortização e renovação) e juros, pessoal, aposentadorias, novos investimentos, aquisições, contratações de serviços e transferências para estados e municípios. Em uma visão social e política, existem despesas com saúde, educação, previdência, assistência, defesa, relações internacionais, e assim por diante.

CONTROLES INTERNOS RELEVANTES

Esforços e recursos significativos foram realizados para implementar controles sobre a contabilidade federal. Por exemplo, um dos objetivos principais da CGU é analisar e avaliar processos de controles internos em órgãos governamentais. Melhores práticas internacionais em procedimentos de controles internos são implementadas ao longo dos processos contábeis das contas do governo com abordagens distintas: : controles automáticos e manuais.

Em relação aos controles automatizados, o Siafi tem uma estrutura de controles internos automatizados apropriada e aparentemente eficaz. Além disso, vários processos de validação de dados são realizados com sub-rotinas de processamento, recálculos e verificações automáticas de dados.

Existem controle manuais que são diários, mensais e anuais. A verificação diária é feita por meio da chamada Conformidade de Registros de Gestão, para analisar se os dados inseridos no Siafi estão corretos e de acordo com a documentação de suporte. Além disso, mensalmente e anualmente os Contadores Responsáveis devem realizar a

Conformidade Contábil, no intuito de atestar a confiabilidade das demonstrações financeiras das Unidades Gestoras.

Estes e outros esforços de controle significativos, alimentam o processo de um atestado anual (“sign off”) pelo Contador Responsável ("Declaração do Contador "). Este documento faz parte do Relatório de Gestão das Unidades Jurisdicionadas.

AUDITORIA DO BGR



MANDATO

Entre as muitas atividades, processos, produtos e funções de fiscalização que o TCU realiza, a auditoria da Prestação de Contas do Presidente da República (PCPR) é reconhecida por muitos como sendo uma das mais importantes. Este mandato foi dado ao TCU inicialmente em 1911, mas somente após a Constituição de 1934 que se tornou uma função de supervisão eficaz. Em 2012, o TCU realizou esta atribuição pela 77^a vez.

Este processo de auditoria externa é considerado um aspecto fundamental da estrutura de relatório financeiro do governo federal. Ele se esforça para melhorar a responsabilidade fiscal, a prestação de contas e mais importante ainda melhorias no ambiente de controle da gestão e da informação financeira dentro do governo federal.

OBJETIVOS

O objetivo principal da auditoria do Balanço Geral da União (BGU) é a emissão de uma opinião sobre a confiabilidade das demonstrações financeiras consolidadas do Governo Federal, que compõem a PCPR.

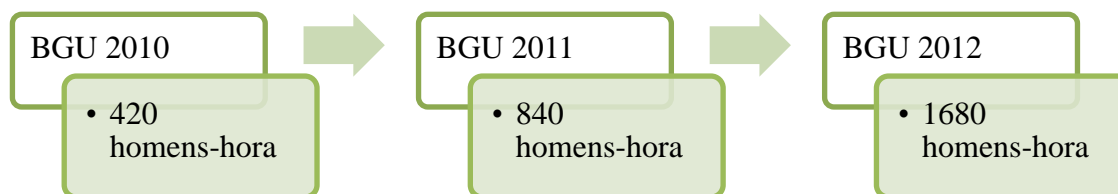
Além da opinião de auditoria, o TCU também emite um relatório que aborda informações suplementares e os resultados na análise e auditoria do BGU, que está localizada no capítulo 5 do Relatório. Este aumento de informação e divulgação vai eficazmente além do âmbito das funções de controle realizadas em algumas EFSs estrangeiras.

RECURSOS

É fato que tem havido um crescimento significativo recentemente do montante de recursos alocados para a auditoria do BGU. Em cada um dos dois últimos anos, tem havido uma duplicação da quantidade de horas de trabalho atribuído a esta função. Em 2012, um total de 1.680 horas-homem foi dedicado à auditoria (ver Figura 24 abaixo). Com o foco recente ao longo dos últimos anos, para reforçar o processo de auditoria financeira no TCU, esse crescimento em horas-homem é visto como um fator necessário para enfrentar o imenso escopo e amplitude de objetivos sendo procurado na auditoria do BGU .

No entanto, é evidente que o montante de recursos a ser alocado para a auditoria da BGU é insuficiente. Este fato é ainda apoiado por estudos independentes e revisões realizadas recentemente por especialistas internacionais, como a OCDE (ver secção Aderências como ISSAIs abaixo para mais detalhes).

Figura 24 – Alocação de recursos para a auditoria do BGU nos últimos três anos



PROCESSO DE TRABALHO

A auditoria do BGU não é apenas um trabalho enorme, mas também é realizada em um curto período de tempo. O processo começa com a emissão das diretrizes sobre as Contas de Governo. Essa diretriz estabelece prazos, áreas prioritárias, questões a abordar e outros pontos pertinentes e informações relevantes para a conclusão bem sucedida da próxima auditoria da PCPR.

Especificamente quanto à auditoria do BGU, o planejamento para a próxima auditoria é feito em um curtíssimo espaço de tempo. Ele segue as regras e normas estabelecidas nas NATs. Ele tenta incorporar a abordagem baseada em risco e a avaliação de controles internos, no intuito de identificar contas de alto risco de distorção relevante.

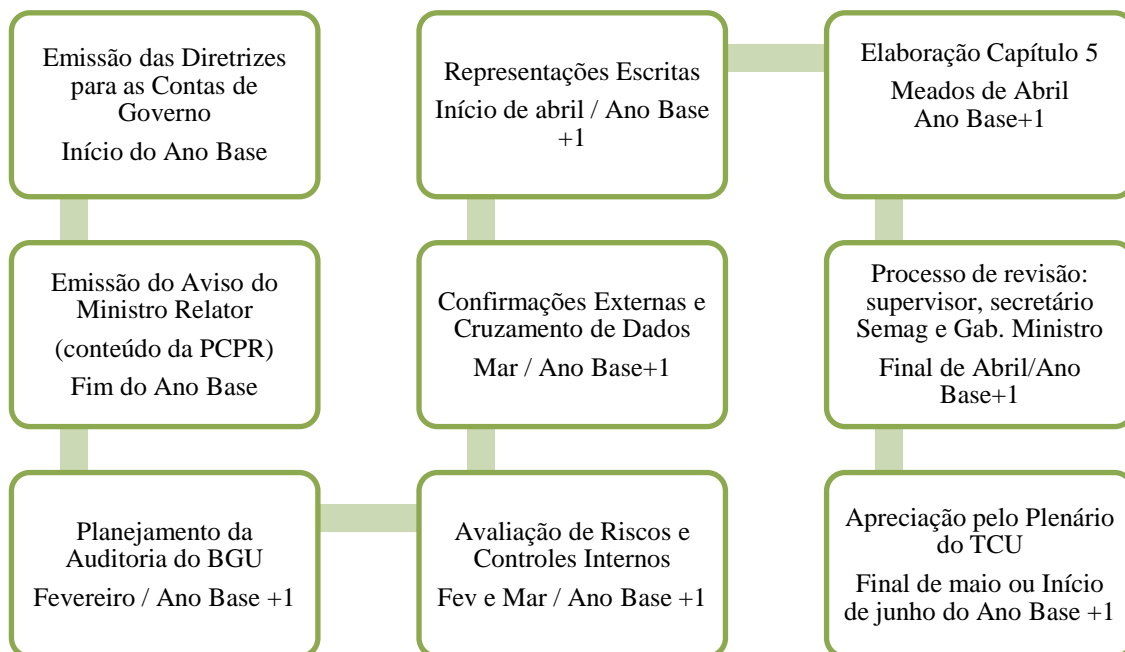
Na etapa de execução da auditoria é utilizada predominantemente as técnicas de confirmações externas e cruzamento de dados. Isto também é realizado num período de tempo relativamente curto (cerca de 2 meses). Onde distorções materiais são encontradas e explicações da administração não são adequadas ou suficientes, a questão é considerada como um achado pela equipe de auditoria e é apresentada no relatório. Isto inclui qualquer não conformidade com as recomendações emitidas nos relatórios de auditoria do ano anterior. Além disso, a Semag se estende para outras unidades técnicas no âmbito do TCU, na tentativa de identificar as questões materiais e discrepâncias que podem ser resultados da auditoria em potencial. Os resultados da auditoria resultantes são classificadas e incluídas no relatório de auditoria (capítulo 5) de acordo com seu impacto nas demonstrações financeiras. O TCU tenta enquadrar cada achado de auditoria com informações auxiliares, tais como a natureza da situação que deu origem ao achado de auditoria, os critérios utilizados, as causas identificadas e os efeitos resultantes.

Todos os processos descritos acima são definidos para permitir que o TCU conclua a auditoria e possa emitir a opinião de auditoria do BGU que compõe o parecer prévio, de modo que ele possa ser apresentado para apreciação pelo Plenário do TCU até o final de maio/início de junho (ver Figura 25 abaixo).

Como mencionado acima, a amplitude e a profundidade do trabalho necessário para desempenhar adequadamente a auditoria da BGU são tão imensas que os procedimentos de auditoria realizados ao longo do trabalho são aqueles que se

encaixam dentro da capacidade operacional e não aqueles que necessariamente devem ser aplicados.

Figura 25 – Síntese do processo de auditoria do BGU



Fonte: Semag.

SISTEMAS INFORMATIZADOS

Na auditoria do BGU de 2012 foram utilizados o sistema Fiscalis e o sistema e-TCU. Todavia, o Fiscalis foi utilizado apenas para a definição da equipe de auditoria. As matrizes de planejamento e de achados, bem como muitos outros documentos da auditoria, foram armazenados na rede interna de arquivos da Semag, conhecida por Sarqprod.

O e-TCU, por sua vez, foi utilizado para armazenar documentos enviados e recebidos dos órgãos e entidades auditadas, sob a forma de ofícios. Em 2012, mais de 100 ofícios foram documentados no e-TCU.

Apesar disso, ainda há lacunas relevantes na documentação da auditoria do BGU, pois os documentos armazenados na rede interna de arquivos da Semag são passíveis de alteração, o que contraria os padrões internacionais de auditoria financeira.

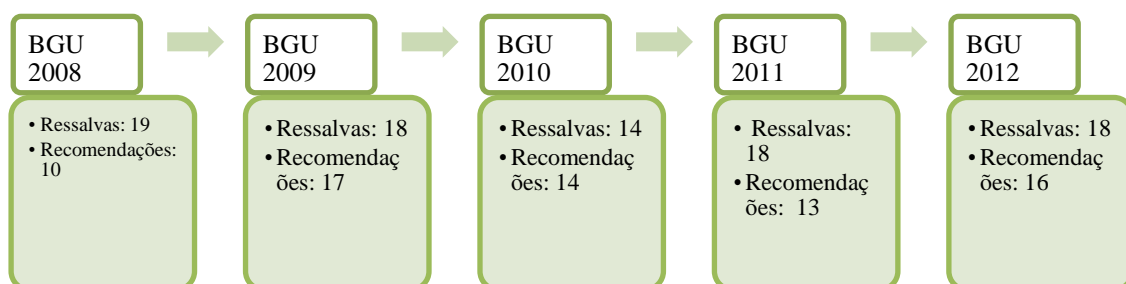
Além dos sistemas corporativos do TCU, diversos sistemas custodiados pelo Governo Federal são utilizados para a coleta de dados no planejamento e na execução da auditoria do BGU, dentre eles:

- SIAFI - Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
- SIDA – Sistema de Informações da Dívida Ativa
- SID – Sistema de Informações da Dívida (passiva contratual e mobiliária)
- SPIU – Sistema de Patrimônio Imobiliário da União
- SIAPE – Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos
- SIASG – Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais
- SISBACEN – Sistema de Informações do Banco Central
- SUB – Sistema Único de Benefícios (previdenciários)

RELATÓRIO E RESULTADOS

O relatório de auditoria emitido pelo TCU incorpora uma série de ressalvas e recomendações, todos os que têm algum tipo de implicação de grande alcance para o governo federal, o setor público e até mesmo o público em geral também. A auditoria de 2012 do BGU incluiu 18 ressalvas e 16 recomendações (ver Figura 26 para mais detalhes).

Figura 26 – Número de ressalvas e recomendações decorrentes de auditorias do BGU



Fonte: Relatórios e Pareceres Prévios sobre as Contas de Governo de 2008, 2009, 2010, 2011 e 2012

Apesar da aparente estabilidade do número de ressalvas e recomendações, os métodos e as equipes das auditorias do BGU mudaram nos últimos anos, em especial a partir de 2011, quando iniciou o projeto com o Banco Mundial.

Antes de 2011, em regra, as ressalvas não eram quantificadas e também não havia um critério claro e objetivo para definir quais os achados que deveriam ser considerados como ressalvas. Além desta definição, a partir de 2011 também foi estabelecido corte de materialidade, o que direcionou os trabalhos de auditoria e, conseqüentemente, as ressalvas para assuntos materialmente relevantes, tais como: passivo atuarial, dívida mobiliária, dívida ativa, dividendos e despesas previdenciárias.

ANÁLISE SWOT

Abaixo está um resumo das forças, fraquezas, oportunidades e ameaças relacionadas a auditoria do BGU. Há um bom número de melhorias para o processo de auditoria que o TCU tem desenvolvido nos últimos anos. É claro que o movimento é na direção certa com relação ao fortalecimento do processo de auditoria. No entanto, existem muitos mais elementos que precisam ser melhorados, a fim de realizar a visão de adotar, de uma forma adequada, as diretrizes da INTOSAI para auditoria financeira do BGU.

Pontos Fortes

- Uma atitude organizacional de buscar a melhoria contínua como evidenciado pela criação do projeto de auditoria financeira;
- Forte estrutura para o treinamento de auditores e uma vasta gama de ofertas de cursos;
- Cultura de aprendizagem e comprometimento organizacional para treinar e promover a aprendizagem sobre boas práticas internacionais;
- Suporte de TI (exceto planejamento de auditoria, papéis de trabalho e outras soluções de suporte à auditoria de trabalho); e,
- Pessoal motivado e auditores bem envolvidos.

Fraquezas

-
- Lacunas nas competências profissionais para realização de auditorias financeiras;
- Lacunas na compreensão do conceito de trabalhos de asseguaração, sejam eles de asseguaração razoável ou limitada.
- Não há recursos suficientes disponível para a auditoria da BGU;
- O prazo para a auditoria do BGU é tal que não há tempo suficiente para realizar o trabalho de acordo com as normas de auditoria aplicáveis;
- Há processos insuficientes, ferramentas e treinamento para reunir documentação de auditoria apropriada (carteira de trabalho);
- Há uso insuficiente de técnicas de amostragem de auditoria;
- Há uso insuficiente ou análise de controles internos como um meio de obter a confiança em dados financeiros;
- Planejamento de auditoria não inclui uma quantidade adequada de análise baseada no risco que levaria a diferentes técnicas de auditoria, de modo a garantir a eficiência da função de auditoria;
- A maioria dos auditores não seguem ou incorporam as normas de auditoria apropriadas no trabalho que realizam na análise das contas públicas; e,
- É insuficiente o monitoramento das recomendações emitidas em auditores anteriores.

Oportunidades

- Utilização de recursos do auditor que são significativos no TCU e CGU;
- A crescente conscientização da importância de auditoria financeira por outros que são influentes (por exemplo, Banco Mundial / INTOSAI); e,
- A possibilidade de fortalecimento de auditoria financeira ao nível sub-nacional irá evoluir (com a assistência do Banco Mundial).

Ameaças

- Dificuldades para estabelecer parcerias estratégicas fora do TCU
- A possibilidade de dúvidas ou preocupações de outras pessoas sobre as mudanças (metodologias e/ou técnicas de auditoria);
- Baixo nível de desenvolvimento da auditoria financeira no Brasil, inclusive no setor privado;
- Baixo nível de compreensão sobre a importância e a utilidade das opiniões de auditoria financeira; e,
- Defasagem do padrão vigente de governança corporativa na gestão das finanças públicas no Brasil.

ADERÊNCIAS ÀS ISSAIS



DIAGNÓSTICO PARA AUDITORIA DO BGU 2011

Como parte do projeto iniciado pelo TCU para a função de auditoria financeira, um consultor foi contratado para alinhar e comparar as práticas de auditoria atuais do TCU do Balanço Geral da União e os padrões internacionais de auditoria financeira. As conclusões gerais feitas pelo consultor em seu estudo são:

- A auditoria financeira do BGU será melhor servida se uma abordagem baseada no risco for usada, como é a tendência atual de outras EFS internacionais.
- Há grandes oportunidades que existem para melhorias significativas para a função de auditoria financeira do TCU, especificamente com relação ao controle de qualidade, documentação e comunicação.
- É possível adotar gradualmente as ISSAIs, ao longo dos próximos cinco anos e, assim, fazer referência aos ISSAIs aplicáveis dentro do relatório de auditoria.

O relatório do consultor estudou a existência, adequação e suficiência de provas quanto ao cumprimento pelo TCU das ISSAIs aplicáveis na auditoria do BGU.

Ele então fez uma avaliação sobre o grau em que o TCU estava seguindo os requisitos aplicáveis nos ISSAIs. Ele usou uma escala de 1 a 5, a fim de quantificar o nível de maturidade no qual o TCU atende cada requisito na auditoria do BGU. A Figura 27 abaixo resume os resultados de seu estudo. Os resultados são baseados em 27 ISSAIs e 316 requisitos que foram considerados aplicáveis à auditoria do BGU. O consultor descobriu que, para a maioria dos requisitos (56,3%), não houve evidências de que qualquer um dos elementos foram sendo seguidos pelo TCU. E, de fato, apenas 5,7% dos requisitos estavam sendo seguidos por completo.

Figura 27 – Nível de atendimento dos requisitos das ISSAIs na Auditoria do BGU 2011

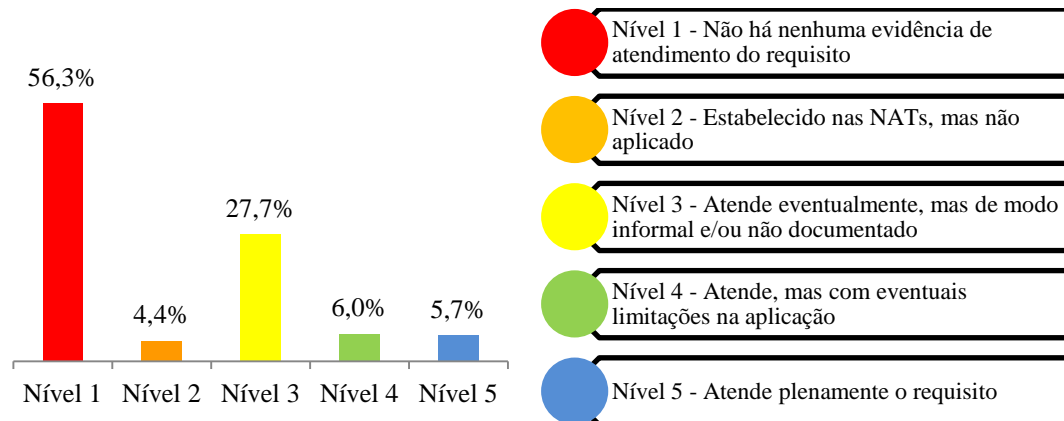
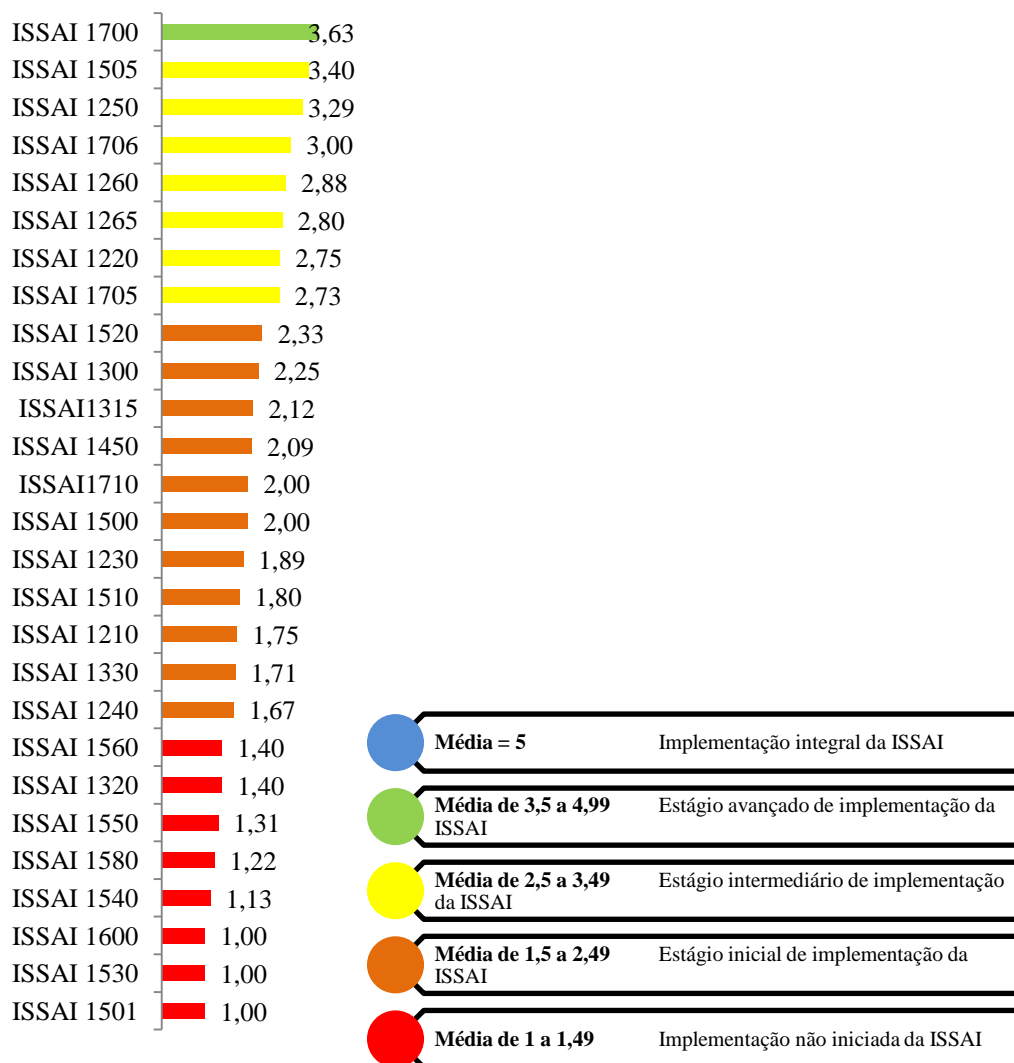


Figura 28 abaixo consolida os resultados a análise do nível de implementação de cada ISSAI para a auditoria do BGU de 2011.

Figura 28 – Nível de implementação das ISSAIs na Auditoria do BGU 2011



O consultor descobriu que a principal força da auditoria do BGU relaciona-se com o relatório de auditoria (ISSAI 1700). Notou-se que o relatório continuou a melhorar na auditoria em 2012. As sete ISSAIs que estão em um estágio intermediário também se referem ao relatório, mas quanto às modificações (ISSAI 1705) e parágrafos de ênfase e de outros assuntos (ISSAI 1706), comunicação das deficiências nos controles internos (ISSAI 1265) e também comunicação com os responsáveis pela governança (ISSAI 1260), controle de qualidade (ISSAI 1220), a consideração de leis e regulamentos (ISSAI 1250) e os procedimentos de confirmações externas (ISSAI 1505).

O consultor destacou que o prazo de execução da ISSAI pode variar significativamente com base na operação, técnicas e fatores institucionais. No entanto, ele acredita que as ISSAIs podem ser plenamente adotadas ao longo dos próximos cinco anos, de modo que em 2018, a referência às Diretrizes da INTOSAI possa ser incluída na opinião de auditoria do BGU

ATUALIZAÇÃO DO DIAGNÓSTICO PARA A AUDITORIA DO BGU 2012

O TCU, em especial a Semag, deu grandes passos nos últimos anos para melhorar a função da auditoria financeira do BGU. Muitos dos requisitos das ISSAIs têm sido desenvolvidos, resultando em impactos positivos de longo alcance para a auditoria de 2012. A auto-avaliação foi realizada pelo TCU seguindo uma abordagem semelhante ao estudo realizado pelo consultor mencionado acima. Os resultados desta auto-avaliação são encontrados nas figuras 29 e 30 abaixo.

Figura 29 – Nível de atendimento dos requisitos das ISSAIs na Auditoria do BGU

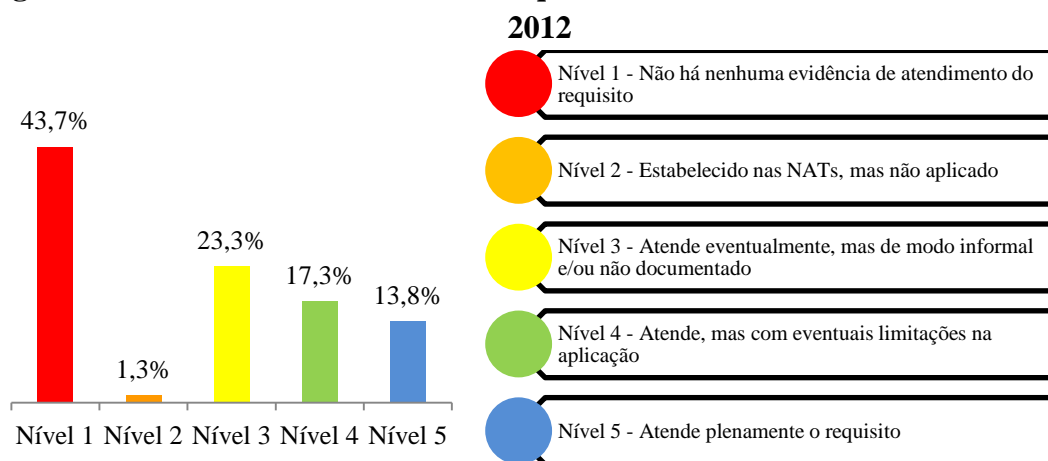
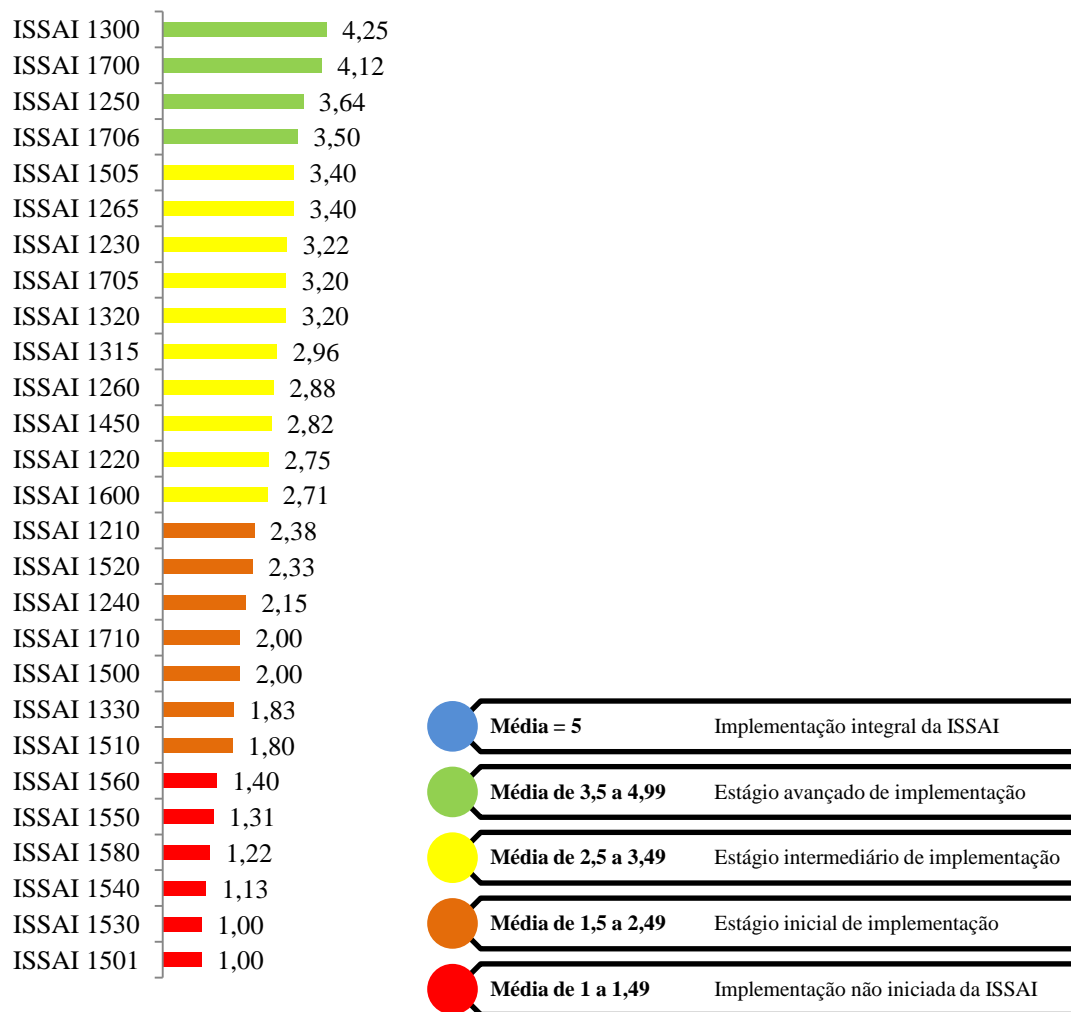


Figura 30 – Nível de implementação das ISSAIs na Auditoria do BGU 2012



Vale a pena destacar áreas onde foram identificadas melhorias na implementação das ISSAIs . Em 2012, migraram para a categoria verde: i) ISSAI 1300 - Planejamento de uma Auditoria de Demonstrações Financeiras; ii) ISSAI 1706 – Parágrafos de ênfase e de outros assuntos; e, iii) ISSAI 1250 - Considerações de Leis e Regulamentos em uma Auditoria das Demonstrações Contábeis.

Além disso, migraram da categoria em vermelho para amarelo:: i) ISSAI 1320 - Materialidade no Planejamento e Execução de uma Auditoria; e, ii) ISSAI 1600 - Considerações Especiais - Auditorias de demonstrações financeiras do Grupo.

IMPLEMENTAÇÃO DAS RECOMENDAÇÕES

O gráfico na próxima página descreve a visão realizada pelo TCU relativa à auditoria financeira do BGU. Também estão listados as 14 recomendações que o TCU está implementando. Em uma auto-avaliação recente, a Semag constatou que as seguintes recomendações já foram implementadas:

- Aumentar a importância do Planejamento (Rec. #1);
- Implantar a abordagem com base em Risco (Rec. #3);
- Aperfeiçoar o uso do conceito de materialidade (Rec. #5); e,
- Ajustar a redação do relatório (Rec. #13).

É evidente que o relatório foi ajustado para um alto padrão nos últimos anos (Rec. #13). Como também é fato que tem havido um aumento na importância dada ao planejamento (Rec. #1). No entanto, para abordagem com base em risco (Rec. #3), as necessidades para ser continuado esforço para mover aprofundar esta abordagem.

Além disso, para uso do conceito de materialidade (Rec. #5), é preciso haver mais aplicação desta abordagem (por exemplo, na amostragem). Pode-se sugerir que todas estas recomendações podem continuar a ser desenvolvidas assim como processos de auditoria financeira continuam a evoluir no TCU.

A auto-avaliação identificou que as seguintes recomendações estão em processo de implementação:

- Aperfeiçoar a documentação e o processo de Controle de Qualidade (Rec. #2);
- Documentar a avaliação de riscos de fraudes e de descumprimentos legais (Rec. #4);
- Melhorar o nível da evidência (Rec. #6) ;
- Implantar procedimentos relativos às Estimativas e Transações com Partes Relacionadas (Rec.#7);
- Aperfeiçoar procedimentos relativos às Participações Societárias (Rec. #10);
- Determinar a viabilidade do uso da auditoria interna (Rec. #12); e,
- Antecipar e ampliar a comunicação (Rec. #14).

E o TCU ainda não começou a implementar as seguintes recomendações:

- Implantar procedimentos relativos aos Eventos Subseqüentes (Rec. #8);
- Utilizar amostragem (Rec. #9); e,
- Avaliar a necessidade de utilizar especialista (Rec. #11)

Visão 2013-2017

Adotar as Diretrizes de Auditoria Financeira da Intosai de forma gradual até obter o cumprimento integral de todos os requisitos obrigatórios aplicáveis e estar em condições institucionais, gerenciais e profissionais para fazer referência a esses padrões no Parecer Prévio e usufruir do nível de qualidade e credibilidade internacional fornecido por eles.

Recomendação 1

Aumentar a importância do Planejamento

Recomendação 2

Aperfeiçoar a documentação e o processo de Controle de Qualidade

Recomendação 3

Implantar a abordagem com base em Risco

Recomendação 4

Documentar a avaliação de riscos de fraudes e de descumprimentos legais

Recomendação 5

Aperfeiçoar o uso do conceito de materialidade

Recomendação 6

Melhorar o nível da evidência

Recomendação 7

Implantar procedimentos relativos às Estimativas e Transações com Partes Relacionadas

Recomendação 8

Implantar procedimentos relativos aos Eventos Subsequentes

Recomendação 9

Utilizar amostragem

Recomendação 10

Aperfeiçoar procedimentos relativos às Participações Societárias

Recomendação 11

Avaliar a necessidade de utilizar especialista

Recomendação 12

Determinar a viabilidade do uso da auditoria interna

Recomendação 13

Ajustar a redação do relatório

Recomendação 14

Antecipar e ampliar a comunicação

CONCLUSÕES



Houve uma quantidade significativa de esforço e atenção para o fortalecimento da função de auditoria financeira no TCU nos últimos 3 anos. Tem havido uma série de melhorias já implementadas, que estão relacionadas com processos e relatórios, especificamente o capítulo 5 do relatório sobre a PCPR, que trata especificamente da auditoria da BGU. Estes "ganhos rápidos" ajudaram a aumentar a dinâmica deste projeto e trabalharam para propagar a importância deste projeto ao longo do TCU e outros órgãos governamentais.

O TCU está indo na direção certa, mas ainda há uma quantidade significativa de trabalho que precisa ser feito para ser capaz de realizar os objetivos do projeto de auditoria financeira. Essas etapas restantes no projeto são vistas como as mais importantes. Para ser capaz de perceber os benefícios de todo o esforço substancial e trabalho que já foi realizado, o TCU deve garantir efetivamente implementem os processos identificados melhorados, técnicas, alocação de recursos e estratégias de comunicação que tenham sido recomendados. Semelhante a outros esforços extremos, a chave para o sucesso é a capacidade de implementar mudanças com a aceitação cultural eficaz - tanto internamente no TCU, como em outros órgãos governamentais aplicáveis.

A visão do TCU, para "adotar as Diretrizes de Auditoria Financeira da Intosai de forma gradual até obter o cumprimento integral de todos os requisitos..." é um grande empreendimento que trará benefícios significativos. No entanto, mais recursos e mais tempo devem ser alocados para essa função. Atualmente, há um número significativo de auditorias na CGU com foco em auditorias de conformidade, com fortes características de trabalhos de assecuração (certificação), o que se alinha em grande medida aos trabalhos de auditoria financeira. E no TCU, os auditores realizam auditorias de conformidade que estão focadas em investigação, que também podem ser chamadas por auditorias forenses. Há oportunidades para alinhar esses recursos de forma mais eficiente.

Felizmente, existe um forte sistema de contabilidade dentro do governo federal que efetivamente facilita o trabalho dos auditores. Procedimentos de "data mining" e análise de dados estão atualmente em vigor, o que ajuda os auditores em grande medida. No entanto, há oportunidades para utilizar melhor este grande depósito de dados na função de auditoria (por exemplo, a amostragem estatística).

Assim, existe atualmente uma forte estrutura de treinamento no TCU que servem auditores muito bem. No entanto, mais treinamentos são necessários na função de auditoria financeira.

O TCU está em uma posição muito boa para melhor servir ao governo e ao público em geral com melhores serviços na área de auditoria financeira. O tribunal está no caminho certo para não apenas realizar o seu mandato, mas para agregar valor significativo aos stakeholders nos próximos anos.

REFERÊNCIAS



Legislação e regulamentos

- Constituição Federal de 1988
- Lei Complementar nº 101/2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências
- Lei nº 4320/1964, que estatui normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal
- Lei nº 8443/92, que dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências
- Regimento Interno do TCU, aprovado pela Resolução-TCU nº 246, de 30 de novembro de 2011.

Publicações

- Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas de Governo referentes aos exercícios de 2010 e 2011
- Plano Diretor de TI da CGU para o biênio 2011-2012.
- Handbook of Public Administration; B. Guy Peters & Jon Pierre; 2007

Sites consultados

- www.tcu.gov.br
- www.cgu.gov.br
- www.grc-exchange.org

Bibliografia

- DFID. Department for International Development. Characteristics of different external audit systems. Briefing. Policy Division nº 21. 2004.
- OCDE. Avaliações da OCDE sobre Governança Pública: Brasil – Tribunal de Contas da União: Parecer Prévio e Relatório sobre as Contas do Presidente da República. Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, 2012.
- Relatório Levantamento STN e CGU - Após Emails 03 e 04 dez 2012
- Relatórios e Pareceres Prévios sobre as Contas de Governo de 2008, 2009, 2010, 2011 e 2012
- Apres CGU - Básica enfoque SFC - maio 2013 (prestação do CGU)
- apostila-normas-e-tecnicas-auditoria
- world bank study 2005
- Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União – NAT
- Relatório Levantamento Diagnostico TCU2 revisado2
- Relatório Resumido Consultoria Auditoria BGU x Diretrizes INTOSAI