



**TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO  
INSTITUTO SERZEDELLO CORRÊA**

**ESPECIALIZAÇÃO EM AUDITORIA E CONTROLE GOVERNAMENTAL**

**CONTRIBUIÇÕES DA AUDITORIA CONTÍNUA  
PARA A EFETIVIDADE DO CONTROLE EXTERNO**

Gledson Pompeu Corrêa da Costa

Orientador: Remis Balaniuk, PhD

**Brasília (DF)**

**2012**



**TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO  
INSTITUTO SERZEDELLO CORRÊA**

**ESPECIALIZAÇÃO EM AUDITORIA E CONTROLE GOVERNAMENTAL**

**CONTRIBUIÇÕES DA AUDITORIA CONTÍNUA  
PARA A EFETIVIDADE DO CONTROLE EXTERNO**

Gledson Pompeu Corrêa da Costa

Orientador: Remis Balaniuk, PhD

Artigo apresentado ao Instituto Serzedello Corrêa – ISC/TCU, como requisito parcial para obtenção do grau de Especialista em Auditoria e Controle Governamental.

**Brasília (DF)**

**2012**

*Aos meus amados filhos, Glenda e Hayan,  
cujo sorriso sempre me inspira a superar desafios.*

## RESUMO

Em resposta aos anseios da sociedade, o Tribunal de Contas da União (TCU) tem investido no aperfeiçoamento de processos e métodos de trabalho, visando a um controle mais efetivo da aplicação dos recursos públicos. A partir da constatação tanto da importância de uma atuação mais tempestiva como da intensificação do uso de recursos de tecnologia da informação pelo Tribunal, este artigo examina a possibilidade de adoção de práticas de auditoria contínua como recurso para o aumento da efetividade do controle externo exercido pelo TCU. São identificadas fontes de informação que possam subsidiar análises automatizadas, com ênfase no Repositório de Conhecimento do Controle Externo. Após discussão sobre a adequação das práticas de auditoria contínua aos meios de atuação disponíveis ao Tribunal, são listados os principais obstáculos identificados à adoção dessas práticas, em relação a aspectos constitucionais, legais, regimentais, culturais, organizacionais e tecnológicos. Com base nos elementos apresentados, conclui-se pela viabilidade de adoção imediata de práticas de auditoria contínua pelo TCU, porém de forma gradual. É sugerida a realização de experiências piloto, como estratégia de curto prazo, seguida de avaliação dos resultados obtidos e definição de estratégias de médio e longo prazo para implantação das práticas em larga escala na instituição. São apontados possíveis estudos posteriores sobre a arquitetura tecnológica a ser adotada para implantação da auditoria contínua e sobre as implicações dessa estratégia para as relações entre o TCU e os órgãos de controle interno.

**Palavras-chave:** auditoria contínua, auditoria governamental, controle externo, inteligência de controle.

## **ABSTRACT**

In response to society's needs, the Brazilian Court of Audit (TCU) has invested in the improvement of business processes and methods in order to more effectively control the use of public funds. Based on the importance of a more timely performance as well as on the increased use of information technology resources by the Court, this article examines the possibility of adoption of continuous auditing practices as a resource for increasing the effectiveness of external control exercised by TCU. Sources of information that can support automated analysis are identified, with emphasis on the External Control Knowledge Repository. After discussing fit between continuous auditing practices and the means of action available to the Court, the main obstacles to the adoption of these practices are identified in relation to constitutional, legal, procedural, cultural, organizational and technological aspects. Based on this evidence, the feasibility of immediate, but gradual, adoption of continuous auditing practices at TCU is stated. The implementation of pilot schemes is suggested as a short-term strategy, to be followed by evaluation of results and definition of strategies for medium and long-term deployment of large-scale continuous auditing practices in the institution. Possible further studies are suggested on the technology architecture to be adopted for continuous auditing and on the implications of this strategy for relations between TCU and government internal control entities.

**Keywords:** continuous auditing, government audit, external control, control intelligence.

## SUMÁRIO

1	Introdução.....	7
2	Auditoria Contínua: Teoria e Prática.....	12
2.1	Modelos tecnológicos para implantação de auditoria contínua.....	13
2.2	Auditoria Contínua no âmbito governamental .....	15
3	Auditoria Contínua no TCU: Fontes e Meios de Atuação .....	16
3.1	Fontes primárias de informação .....	16
3.2	Modelos tecnológicos aplicáveis .....	17
3.3	O Repositório de Conhecimento do Controle Externo.....	20
3.4	A atuação do TCU .....	21
4	Auditoria Contínua no TCU: Obstáculos .....	27
4.1	Aspectos constitucionais e legais .....	27
4.2	Aspectos regimentais.....	29
4.3	Aspectos culturais.....	32
4.4	Aspectos organizacionais .....	33
4.5	Aspectos tecnológicos .....	35
5	Auditoria Contínua no TCU: Estratégias .....	37
5.1	Estratégias de curto prazo.....	37
5.2	Estratégias de médio e longo prazo .....	39
6	Conclusão .....	41
7	Referências Bibliográficas.....	42

## 1 INTRODUÇÃO

Ao longo dos últimos anos, tem sido cada vez mais frequentes as manifestações da sociedade no sentido de que os serviços públicos sejam prestados com qualidade e a partir da aplicação transparente e honesta dos recursos públicos. Nesse mesmo contexto, é possível perceber um aumento significativo da participação da mídia no acompanhamento da atuação da Administração Pública e, por conseguinte, do desempenho dos órgãos de controle na fiscalização da aplicação dos recursos e da prestação de serviços (BRASIL, 2011a).

Em resposta às expectativas da imprensa e da sociedade civil organizada, o Tribunal de Contas da União (TCU) tem investido de maneira sistemática no aperfeiçoamento de processos de trabalho e de métodos de planejamento, com foco no aumento da eficiência, da eficácia e da efetividade do controle exercido sobre a aplicação de recursos públicos (BRASIL, 2011b). Como resultado de tais investimentos, constata-se que o benefício potencial das ações do TCU acumulado ao longo dos últimos três anos alcançou a expressiva soma de 82,4 bilhões de reais (BRASIL, 2009a; 2010; 2011b).

É importante ressaltar o uso do termo “benefício potencial”, adotado pelo TCU para mensuração do impacto de suas ações. Esse benefício potencial é estimado com base em duas premissas: que determinada decisão do Tribunal será cumprida e que produzirá os efeitos esperados. Somente quando tais premissas se materializam, entretanto, é que se torna possível falar em benefícios concretos da ação do Tribunal.

A título de exemplo, tome-se uma auditoria hipotética que revele a existência de sobrepreço em uma contratação e que resulte em determinação para revisão do orçamento estimado. O benefício potencial nesse caso seria calculado com base na redução esperada no valor do contrato. Caso tal auditoria fosse realizada antes da adjudicação da licitação e da efetivação do contrato, caberia simplesmente ao órgão auditado rever os valores constantes do edital do certame. Por outro lado, caso essa auditoria fosse realizada durante a execução do contrato, a concretização do benefício poderia não ocorrer ou ocorrer apenas parcialmente, em função da atuação da empresa contratada em defesa de seus interesses comerciais.

---

Ou seja, determinações do TCU que envolvam redução de valores ou alteração de outras condições contratuais são sempre mais difíceis de serem cumpridas pelos jurisdicionados uma vez que os respectivos contratos estejam em execução. Além disso, a jurisprudência do Tribunal traz inúmeros casos nos quais, diante de falhas de menor gravidade, os colegiados optam por não determinar a alteração ou revogação de um contrato vigente para não trazer prejuízos operacionais aos jurisdicionados e à sociedade; nesses casos, é comum que apenas se determine a revisão de critérios e procedimentos quando de novas contratações a serem realizadas pelos órgãos e entidades.

Assim, pode-se dizer que a atuação do Tribunal de Contas da União deveria se dar preferencialmente de forma preventiva, de modo a identificar possíveis falhas de procedimentos ou fraudes intencionais antes da assinatura de contratos ou, pelo menos, antes da realização de despesas no âmbito de contratos já firmados. Isso porque, quanto mais adiantado o andamento de um contrato, menores as chances de concretização dos benefícios potenciais das ações do Tribunal.

Constata-se que a atuação preventiva não é apenas mais eficaz, como também mais eficiente. O relatório de atividades do TCU revela que as cem medidas cautelares aplicadas durante o ano de 2010 – por exemplo, para suspensão de licitações ou da execução de contratos – resultaram em benefício potencial de R\$ 2,46 bilhões, o que implica um benefício médio de R\$ 24,6 milhões por medida cautelar. Por outro lado, os débitos e multas impostos aos responsáveis no mesmo período somaram R\$ 1,46 bilhão em um total de 1.517 processos de contas, o que resulta em benefício médio de R\$ 0,96 milhões por processo, uma diferença da ordem de 25 vezes a favor das medidas cautelares (BRASIL, 2011b).

Entretanto, os relatórios divulgados pelo Tribunal de Contas da União indicam que as ações dessa Corte ainda apresentam pouca ênfase no caráter preventivo do controle. Tomando como base o exercício de 2010, verifica-se que do benefício total estimado em R\$ 26,7 bilhões, menos de 10% foram obtidos a partir da adoção das medidas cautelares previstas na Lei Orgânica e no Regimento Interno do TCU (BRASIL, 2011b).

Ademais, é interessante ressaltar que mesmo essa atuação a que denominamos preventiva, por meio da adoção de medidas cautelares, ainda possui natureza essencialmente reativa. De acordo com dados obtidos dos sistemas de controle processual do TCU, a maioria dos casos de aplicação de medidas cautelares se dá sobre processos de denúncia ou representação que tem origem externa. Apenas uma parcela menor decorre de ações empreendidas por iniciativa do próprio Tribunal.

---

Essa motivação predominantemente externa sugere pelo menos dois pontos dignos de preocupação. Em primeiro lugar, há que se considerar que a maior parte das representações que resultam em medidas cautelares é feita por empresas prejudicadas em licitações. Sendo assim, como fica a atuação do TCU na defesa dos recursos públicos nos casos de conluio entre as licitantes, onde todas levam sua “parte do bolo” e nenhuma empresa está disposta a reclamar? Outro ponto diz respeito aos processos que tem origem em irregularidades noticiadas pela imprensa e posteriormente confirmadas por meio de auditorias. Quando isso ocorre, abre-se margem para questionamentos sobre a omissão dos órgãos de controle, que não evitaram ou sequer perceberam tais irregularidades.

Felizmente há também aspectos positivos a serem considerados nesse cenário. Com a crescente informatização da Administração Pública e a ampliação dos investimentos na transparência das ações governamentais, em especial por meio da Internet, tem-se tornado mais frequentes iniciativas de órgãos de controle que oferecem ao cidadão comum – e, portanto, também aos auditores – a possibilidade de realizar consultas a bases de dados sobre o funcionamento e a gestão da máquina estatal, por meio de ferramentas de cruzamento de informações ou de acesso direto aos dados armazenados (VAZ, 2010).

É importante notar que essa facilidade de acesso a informações tende a ser ampliada. Graças a dispositivos constantes da Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, a partir de maio de 2012 todos os órgãos e entidades da administração pública deverão divulgar na Internet, obrigatoriamente, um conjunto mínimo de dados referentes à sua gestão. Com isso, aumentam as possibilidades de cruzamento de informações de diversas fontes para melhor compreensão do perfil de gasto dos recursos públicos e para a eventual identificação de desvios em relação aos padrões esperados.

Diante desse contexto, surge a oportunidade de utilizar ferramentas de tecnologia da informação para analisar o desempenho e a legalidade das ações dos entes jurisdicionados, como parte de uma sistemática baseada na aplicação de conceitos de inteligência investigativa às atividades de controle.

A partir de 2003, no âmbito de projeto de modernização executado com recursos do Banco Interamericano de Desenvolvimento, o Tribunal passou a estudar a incorporação de conceitos de inteligência às ações de controle. Com isso, em 2006 foi criada a primeira unidade especializada no tema: o Serviço de Gestão de Informações Estratégicas para o Controle Externo. Também nessa época teve início a primeira abordagem sistemática voltada para a análise de dados existentes nas bases da Administração Pública, com a construção do sistema Síntese (BRASIL, 2007).

---

A partir de então, vislumbrou-se a possibilidade de ampliar a abrangência das análises feitas pelo Tribunal, mediante uso de outras informações que não se encontravam nas bases de dados incorporadas ao sistema Síntese, mas que fossem úteis para subsidiar o cruzamento de dados e a análise da gestão pública. Atualmente, a Diretoria de Gestão de Informações Estratégicas tem buscado enriquecer as bases de dados e ferramentas disponíveis, de modo a subsidiar o planejamento e a execução de fiscalizações. Para tanto, já foram desenvolvidas mais de 70 tipologias – descrições de cenários associados a atos ilícitos e estratégias para sua detecção por meio da análise de dados – e várias delas já foram analisadas e validadas em auditorias conduzidas pelas unidades técnicas (BALANIUK, 2010).

Outro exemplo do uso de informações e bases de dados públicas pode ser encontrado na Secretaria de Fiscalização de Tecnologia da Informação, unidade técnica do Tribunal que desde 2009 tem utilizado ferramentas para acompanhamento sistemático de avisos de licitação e extratos de contratações diretas de bens e serviços de tecnologia. Com base nesse acompanhamento, o Tribunal tem conseguido intervir tempestivamente para correção de falhas em licitações em andamento, impedindo que empresas sejam contratadas em condições desfavoráveis à Administração Pública (BRASIL, 2009b).

A conjugação desses fatores – o uso de bases de dados como fonte para análise de atos de gestão, o acompanhamento sistemático desses atos e a atuação tempestiva para correção de desvios – constituem a essência do conceito de auditoria contínua, desenvolvido nos últimos vinte anos como uma evolução da visão tradicional de auditoria. Nas palavras de Alles et al. (2006), *“a auditoria contínua estende os métodos analíticos da auditoria tradicional por meio do exame de fluxos contínuos de dados, com modelos de comportamento dos sistemas usados para estabelecer expectativas para o conteúdo dos dados”*.

Em um dos primeiros artigos a abordar o tema de forma sistemática, Vasarhelyi e Halper (1991) já ressaltavam a importância dos avanços da tecnologia da informação para a viabilidade da auditoria contínua. Posteriormente, Warren e Smith (2006) trazem uma nova visão para o assunto, ao afirmar que o próprio aumento na complexidade dos processos de negócio – e dos sistemas e tecnologias que suportam tais processos – requer novos métodos para os trabalhos de auditoria, praticamente exigindo a adoção de alguma forma de auditoria contínua. Por fim, Murcia, Souza e Borba (2008) ressaltam o fato de que a auditoria contínua permite superar as limitações de recursos que normalmente levam as organizações a adotar controles *a posteriori* e por amostragem, mesmo nos casos em que seria pertinente realizar um controle concomitante de todas as transações.

Assim, a partir dos desafios enfrentados pelo Tribunal de Contas da União em busca de uma atuação mais tempestiva – ou, se possível, preventiva – e considerando as experiências já desenvolvidas no Tribunal com o cruzamento e a análise de bases de dados dos sistemas da Administração Pública e os resultados descritos na literatura a respeito da adoção de práticas de auditoria contínua por instituições públicas e privadas, identificou-se o seguinte problema de pesquisa: **Como a auditoria contínua pode contribuir para o aumento da efetividade do controle externo exercido pelo Tribunal de Contas da União?**

As seções seguintes apresentam os resultados da pesquisa empreendida sobre o problema em questão. Após breve revisão sobre aspectos teóricos e práticos da auditoria contínua em organizações públicas e privadas, são identificadas fontes de informação e meios de atuação disponíveis atualmente e que poderiam subsidiar a adoção de práticas de auditoria contínua pelo TCU. Em seguida, são elencados possíveis obstáculos à adoção de tais práticas, considerando tanto aspectos legais e normativos como questões culturais, organizacionais e tecnológicas. Por fim, são propostas estratégias para adoção de práticas de auditoria contínua como instrumento para melhoria da efetividade do controle externo exercido pelo Tribunal de Contas da União.

## 2 AUDITORIA CONTÍNUA: TEORIA E PRÁTICA

Auditoria contínua pode ser definida como *“qualquer método utilizado por auditores para executar atividades relacionadas com auditoria de uma forma mais contínua ou de forma contínua”* (CODERRE, 2005); ou, ainda, como *“um tipo de auditoria que produz resultados simultaneamente ou em um pequeno período de tempo após a ocorrência de um evento relevante”* (VASARHELYI; HALPER, 1991).

Cabe destacar que, embora o uso de ferramentas de tecnologia da informação (TI) seja essencial para viabilizar a auditoria contínua, o que define essa prática é o caráter continuado da atividade, e não a tecnologia empregada. A esse respeito, Rezaee et al. (2002) lembram que a adoção da auditoria contínua não pressupõe obrigatoriamente a realização de testes de auditoria contínuos, em tempo real; é possível, em um cenário de menor automação, que ferramentas de TI sejam utilizadas para extrair dados das transações a intervalos regulares e tornar esses dados disponíveis para equipes de auditores, que seriam responsáveis por executar consultas pertinentes e analisar os resultados obtidos.

Essa distinção é especialmente importante no âmbito da auditoria governamental, onde é necessário obedecer a determinados ritos próprios dos processos administrativos e da processualística das instituições de controle. Tais ritos, em muitos casos, requerem explicitamente o julgamento e a ação humana para dar validade aos atos processuais, o que poderia representar entrave à adoção de práticas plenamente automatizadas de auditoria contínua.

Quais seriam, portanto, as características mínimas necessárias à implantação de uma sistemática de auditoria contínua? Segundo Wenming (2007), é possível identificar pelo menos dois aspectos críticos: a capacidade de extrair informações de diversas origens, tais como bases de dados, arquivos em meio eletrônico e trilhas de auditoria (*logs*) de sistemas situados em diferentes ambientes computacionais; e a capacidade de analisar os dados extraídos e detectar desvios de acordo com regras previamente definidas.

## 2.1 Modelos tecnológicos para implantação de auditoria contínua

Como consequência de estudos realizados para o desenvolvimento e a implantação de um sistema de auditoria contínua no governo Chinês, Wenming (2007) classificou as possíveis abordagens tecnológicas em três modelos distintos.

O primeiro modelo, denominado “módulo integrado de auditoria”, consiste no desenvolvimento de funcionalidades de auditoria embutidas nos próprios sistemas responsáveis pela automação ou suporte às transações de negócio. Sendo parte integrante do sistema que se deseja controlar, tais funcionalidades podem atuar diretamente sobre a realização das transações, tanto no registro de trilhas de auditoria com informações relevantes para os auditores, como na aplicação de testes e controles em tempo real, de forma totalmente automática (WENMING, 2007).

O elevado nível de integração desse modelo oferece, ao mesmo tempo, vantagens e desvantagens significativas. Se, por um lado, torna-se possível monitorar detalhes das transações e até mesmo impedir ou corrigir automaticamente erros ou eventuais fraudes, por outro lado essa capacidade depende da codificação de rotinas embutidas no software, o que requer definição precisa de requisitos técnicos por parte dos auditores, bem como capacidade dos programadores em traduzir isso corretamente em rotinas automatizadas.

Outra desvantagem relevante quanto à utilização de módulos integrados de auditoria diz respeito à flexibilidade desse modelo. Como os testes de auditoria são embutidos no próprio código das aplicações, ainda que em componentes ou módulos distintos, eventuais alterações nesses testes tipicamente requerem a intervenção de programadores e outros profissionais especializados. Com isso, a capacidade de aprimoramento dos controles empregados pode ser prejudicada, causando obsolescência precoce do módulo de auditoria contínua.

Por fim, é importante considerar que essa abordagem se presta essencialmente à verificação de controles sobre transações suportadas por um sistema específico. A realização de testes que envolvam dados de dois ou mais sistemas distintos, mesmo quando tecnicamente possível, pode trazer riscos ao desempenho e à estabilidade dos sistemas monitorados.

O segundo modelo baseia-se na utilização de agentes – programas especializados que realizam testes e tarefas de forma simultânea, porém independente dos sistemas monitorados. Wenming (2007) descreve seis tipos de papéis que podem ser desempenhados por esses agentes: a coordenação e gerenciamento das atividades de auditoria contínua, a definição e aplicação de regras, a recuperação de informações e o envio de comunicações.

---

A principal vantagem dessa abordagem consiste na flexibilidade propiciada pela separação entre aplicações de negócios e agentes de auditoria. Isso permite que os agentes se comuniquem com várias aplicações ao mesmo tempo e realizem testes mais complexos, em tempo real, sem que isso implique riscos ao funcionamento das aplicações monitoradas. Ademais, por se tratar de programas independentes, seu desenvolvimento e evolução podem ser conduzidos por equipes especializadas, distintas das responsáveis pela produção e manutenção das aplicações de negócio.

Por outro lado, trata-se de solução tecnologicamente mais complexa. Dependendo da quantidade de aplicações auditadas e da variedade de ambientes em que tais aplicações sejam operadas, pode ser necessário empregar recursos sofisticados para comunicação entre os diversos agentes. Além disso, por não fazer parte da aplicação de negócio, o agente precisa empregar rotinas e recursos mais sofisticados para perceber a realização de transações e obter dados relevantes para análise e aplicação das regras pertinentes.

O terceiro modelo, mais simples, consiste na implantação de sistemas de auditoria contínua orientados a dados (WENMING, 2007). Nesse caso, o foco da auditoria desloca-se da análise de transações em tempo real para a auditoria das bases de dados que armazenam os resultados e outros detalhes dessas transações. Em geral, os dados relevantes são extraídos das bases das aplicações de negócio e replicados para repositórios próprios da auditoria, de modo a permitir a consolidação de informações de diferentes fontes e a realização de testes sem risco de impactos indesejáveis sobre o desempenho das transações de negócio.

Esse modelo baseia-se na utilização de interfaces de recuperação de dados, que permitem ao sistema de auditoria obter, em intervalos regulares ou sob demanda, os dados relevantes para aplicação dos testes. Embora essa abordagem implique esforço maior para desenvolvimento da solução de auditoria contínua, tal desvantagem termina por ser compensada pela maior independência dessa solução em relação às aplicações auditadas.

Outro aspecto importante é que esse modelo opera tipicamente de forma assíncrona, ou seja, as transações não precisam ser capturadas e analisadas no momento de sua ocorrência. Por um lado, isso implica a necessidade de controles mais efetivos sobre os processos de negócio, uma vez que não se pode contar com a solução de auditoria contínua para impedir, automaticamente, a realização de transações consideradas problemáticas. Por outro lado, torna-se possível cruzar dados provenientes de transações e sistemas que possuam vínculos entre si, mas que não necessariamente sejam executados de forma simultânea pelas aplicações de negócio.

---

Cabe ressaltar que, além dos três modelos genéricos descritos nessa seção, diversos outros autores sugerem modelos específicos para sistemas de auditoria contínua, sendo alguns igualmente conceituais e outros baseados em casos reais (MOTTA JÚNIOR, 2010). Entretanto, para o foco do presente trabalho, considera-se suficiente a classificação descrita por Wenming (2007).

## **2.2 Auditoria Contínua no âmbito governamental**

Embora as práticas de auditoria contínua tenham se desenvolvido inicialmente no âmbito privado, em especial nas empresas ligadas ao setor financeiro, a aplicação dessas práticas na esfera governamental não é mais novidade. A própria classificação de modelos de sistemas de auditoria contínua, descrita na seção anterior, faz parte de artigo que relata a experiência de implantação de um sistema de auditoria contínua sobre a execução orçamentária do governo da China (WENMING, 2007).

Antes disso, pesquisadores brasileiros, em conjunto com pesquisadores da Universidade de Rutgers – principal centro mundial de pesquisa sobre auditoria contínua – já afirmavam que o governo brasileiro poderia obter grandes benefícios da aplicação da auditoria contínua (ALLES et al., 2006).

Mais recentemente, Motta Júnior (2010) desenvolveu modelo teórico para aplicação da auditoria contínua às atividades típicas do controle externo, com foco principalmente nas competências e no modo de funcionamento dos Tribunais de Contas Estaduais. Segundo comunicação pessoal daquele autor, o modelo em questão encontra-se atualmente em fase inicial de implantação no Tribunal de Contas de Pernambuco (TCE-PE).

Entretanto, há diferenças significativas entre o Tribunal de Contas da União e os Tribunais de Contas Estaduais no que se refere a competências, entes jurisdicionados, escopo de atuação e normas processuais. Por esse motivo, não seria recomendável (ou mesmo possível) aplicar diretamente ao TCU as conclusões do trabalho desenvolvido por Motta Júnior. Ademais, o modelo em questão possui foco mais específico sobre os aspectos tecnológicos e organizacionais envolvidos na implantação de sistema de auditoria contínua para o TCE-PE, enquanto o presente trabalho tem como objetivo avaliar de que forma a adoção de práticas de auditoria contínua poderia contribuir para a efetividade do controle externo exercido pelo TCU.

### **3 AUDITORIA CONTÍNUA NO TCU: FONTES E MEIOS DE ATUAÇÃO**

Conforme descrito anteriormente, a implantação de práticas de auditoria contínua pressupõe o acesso ou extração de dados referentes às transações de negócio e a realização de análises total ou parcialmente automatizadas sobre tais dados, com o propósito de identificar riscos e avaliar o funcionamento de controles. Para tanto, qualquer que seja o modelo tecnológico adotado, faz-se necessário determinar os sistemas informatizados que servirão de fonte para extração e análise dos dados.

Entretanto, sabe-se que essa extração e análise de informações representam apenas os passos iniciais de uma auditoria. A partir da análise, é necessário produzir diagnósticos sobre a situação encontrada, evidenciar achados e comunicar o resultado da auditoria às partes interessadas, juntamente com as ações recomendadas para sanear as impropriedades encontradas. É necessário, portanto, compreender os instrumentos por meio dos quais o TCU concretiza tais etapas atualmente.

#### **3.1 Fontes primárias de informação**

No âmbito da Administração Pública Federal, é possível encontrar diversos sistemas que dão suporte à gestão contábil, orçamentária, financeira, operacional e patrimonial dos órgãos e entidades, dentre os quais destacam-se: SIORG, SIDOR, SIGPLAN e SIOP, que dão suporte ao planejamento das ações governamentais e à elaboração das leis orçamentárias; SIAFI e SICONV, que dão suporte ao registro e acompanhamento da programação financeira, da contabilidade e da administração orçamentária dos recursos públicos federais; SIASG, que apoia a gestão de materiais e fornecedores, bem como a realização de licitações; e SIAPE, que gerencia a maior parte dos servidores do poder executivo federal.

---

Embora os sistemas citados registrem a maior parte das transações e informações relevantes para análise pela auditoria contínua, outras fontes podem ser necessárias para estabelecer e analisar relações entre essas transações e informações. Por exemplo, os dados constantes do Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ) e dos sistemas de registro das juntas comerciais podem ser usados para identificar eventuais relações societárias existentes entre empresas que participem de licitações ou prestem serviços para a Administração Pública. Outros vínculos indiretos podem surgir da análise de dados constantes do Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) e dos sistemas da Previdência Social, que podem ser usados para evidenciar relações de parentesco ou vínculos empregatícios entre proprietários de empresas. Cabe ressaltar que esses são apenas exemplos, dentre os vários que poderiam ser construídos com foco na análise da gestão dos recursos públicos.

Assim, a lista de fontes de informação para auditoria contínua pode abranger potencialmente qualquer sistema ou base de dados que armazene informações sobre órgãos e entidades da administração pública, agentes públicos, empresas e pessoas físicas que possuam vínculos com esses órgãos, agentes e empresas. A seleção das fontes a serem efetivamente utilizadas dependerá, essencialmente, do tipo de análise desejada pelo Tribunal e do foco estabelecido para as iniciativas de auditoria contínua.

Por fim, cabe lembrar que a recém-sancionada Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, regulamenta o direito constitucional de acesso dos cidadãos às informações públicas e determina que os órgãos e entidades públicas devam divulgar um rol mínimo de informações por meio da internet, de maneira proativa. Como a referida Lei é aplicável aos três Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sua entrada em vigor resultará na criação de inúmeras novas fontes de informações detalhadas sobre a gestão de cada órgão, as quais poderão ser incorporadas progressivamente às bases de dados utilizadas pelo TCU para auditoria contínua.

### **3.2 Modelos tecnológicos aplicáveis**

Conforme relatado na seção 2.1 do presente trabalho, Wenming (2007) estabelece três modelos genéricos para a arquitetura de sistemas de auditoria contínua: o módulo integrado de auditoria, o modelo baseado em agentes e o modelo orientado a dados. Para que seja possível elaborar proposta para adoção de práticas de auditoria contínua pelo Tribunal de Contas da União, é importante analisar a aplicabilidade desses modelos às necessidades e ao contexto do controle externo exercido pelo TCU.

Observando-se o rol de sistemas constantes da seção anterior, nota-se que nenhum deles é mantido diretamente pelo Tribunal e, portanto, não seria possível intervir diretamente no desenvolvimento de módulos de auditoria integrados a cada um desses sistemas, com foco nas necessidades do controle externo. Entretanto, conforme o art. 3º da Lei Orgânica do TCU (Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992), o Tribunal de Contas da União detém poder regulamentar, no âmbito de sua competência e jurisdição, sendo-lhe facultado “*expedir atos e instruções normativas sobre matéria de suas atribuições*”. Assim, teoricamente seria possível ao Tribunal expedir instrução normativa determinando o desenvolvimento de módulos de auditoria integrados aos principais sistemas da Administração Pública, de acordo com requisitos mínimos explicitados na norma.

No entanto, há que se considerar alguns fatores que contraindicam o uso desse expediente. O primeiro deles seria a dificuldade em se definir, a priori, quais seriam os requisitos mínimos a serem atendidos pelos supostos módulos de auditoria. Junta-se a isso o fato que tais requisitos sofreriam mudanças inevitáveis, à medida que novas necessidades fossem surgindo em função da experiência acumulada com as práticas de auditoria contínua. Por fim, entende-se que esses módulos teriam utilidade restrita como ferramenta de auditoria devido à visão isolada de cada sistema, inerente a esse modelo.

O segundo modelo descrito por Wenming (2007), baseado em agentes, poderia ser igualmente empregado para suportar a adoção de práticas de auditoria contínua pelo Tribunal, com a vantagem de não demandar intervenção direta sobre o desenvolvimento dos sistemas auditados. Apenas os agentes de recuperação de informações teriam maior dependência das especificidades de cada sistema, enquanto os demais componentes poderiam ser desenvolvidos de forma padronizada, segundo requisitos e regras estabelecidas pelo TCU, facilitando sua evolução e integração com outros sistemas do Tribunal e outros elementos relacionados ao sistema de auditoria contínua.

Persiste, porém, a necessidade de uma visão sistêmica da Administração Pública, a qual requer a combinação de informações disponíveis em vários sistemas distintos. Assim, para que esse modelo baseado em agentes seja viável do ponto de vista técnico, seria necessário que os vários sistemas fossem executados em um mesmo ambiente operacional, tal como ocorre com os sistemas que são providos pelo Serviço Federal de Processamento de Dados – SERPRO, tais como SIAFI, SIASG e SIAPE, dentre outros. Nessa situação, seria possível desenvolver agentes inteligentes que, além de recuperar informações, fizessem o cruzamento de dados dos diversos sistemas diretamente no ambiente do SERPRO, enviando ao Tribunal somente as notificações sobre eventuais indícios encontrados.

---

Embora essa arquitetura possibilite níveis mais elevados de sofisticação nos testes de auditoria a serem realizados de forma automática, há três fatores negativos importantes que devem ser considerados. O primeiro diz respeito à necessária dependência do provedor do ambiente no qual os sistemas de origem são executados. Por exemplo, para executar agentes que monitorem SIAFI, SIASG e SIAPE, o Tribunal teria que necessariamente contratar os serviços do SERPRO, o que poderia comprometer o princípio básico de segregação das funções de execução e auditoria. O segundo fator negativo consiste no fato de que, com os agentes atuando diretamente sobre as bases operacionais dos sistemas auditados, a concorrência com os processos transacionais desses sistemas poderia causar uma degradação significativa do desempenho percebido pelos processos de negócio, um efeito colateral altamente indesejável.

Um terceiro, e mais importante aspecto negativo desse modelo decorre do fato de que os agentes são programas de computador, que são construídos por profissionais da área de TI com base em requisitos previamente definidos. Assim, embora o modelo baseado em agentes possa prover uma visão mais sistêmica da Administração Pública em alguns casos específicos, persiste o problema da dificuldade em definir previamente os testes a serem realizados e garantir a evolução desses testes em função da experiência acumulada com o uso de auditoria contínua.

Por fim, temos o modelo de auditoria contínua orientado a dados. A aplicação desse modelo no Tribunal consistiria essencialmente em três passos: obter as informações de interesse a partir das diversas fontes de informação identificadas; internalizar e integrar tais informações em um sistema próprio de auditoria contínua; e construir as análises pertinentes com base nesse repositório integrado.

Vale lembrar que o TCU há muitos anos tem se utilizado da extração de dados de sistemas dos entes auditados, como recurso empregado em auditorias pontuais. Nos últimos dez anos tal prática se intensificou, com o uso de ferramentas informatizadas de apoio à auditoria (*Computer Aided Auditing Tools – CAATS*) sobre bases de dados obtidas dos entes auditados ou extraídas de consultas ao sistema Síntese, constituído por dados oriundos do SIAFI e do SIASG. A partir dos resultados propiciados por essas experiências, bem como dos problemas evidenciados com o uso do sistema Síntese, o Tribunal decidiu dar início ao desenvolvimento de rotinas próprias de extração, cruzamento e análise de informações, em suporte aos investimentos na aplicação de conceitos de inteligência organizacional às atividades de controle externo.

Em levantamento realizado junto à equipe da Diretoria de Gestão de Informações Estratégicas, foi possível constatar que esse modelo revelou-se mais adequado às necessidades do Tribunal pela maior independência do ambiente operacional dos sistemas auditados, pela possibilidade de visualização de relações entre informações constantes de todos os sistemas e pela maior flexibilidade para construção e evolução de consultas e rotinas de testes automatizados sobre o repositório integrado de informações.

### 3.3 O Repositório de Conhecimento do Controle Externo

Embora o Tribunal ainda não adote formalmente práticas de auditoria contínua, os investimentos na área de inteligência do controle levaram à criação de uma grande base de dados com alto nível de integração e visão direcionada aos objetos de controle e às necessidades de negócio do Tribunal. De acordo com Balaniuk (2012), essa base de dados, denominada “Repositório de Conhecimento do Controle Externo (RCCE)”, tem como principais características: poder ser utilizada diretamente por auditores que não sejam especialistas em ferramentas de TI; simplificar a concepção de tipologias de análise e relatórios; e ser capaz de evoluir segundo as necessidades de uso.

O RCCE foi construído a partir de dados obtidos dos sistemas estruturantes da Administração Pública listados anteriormente (SIAFI, SIASG, SIAPE, etc.) e de sistemas de vários órgãos e entidades, tais como Receita Federal, Previdência Social e Justiça Eleitoral, dentre outros.

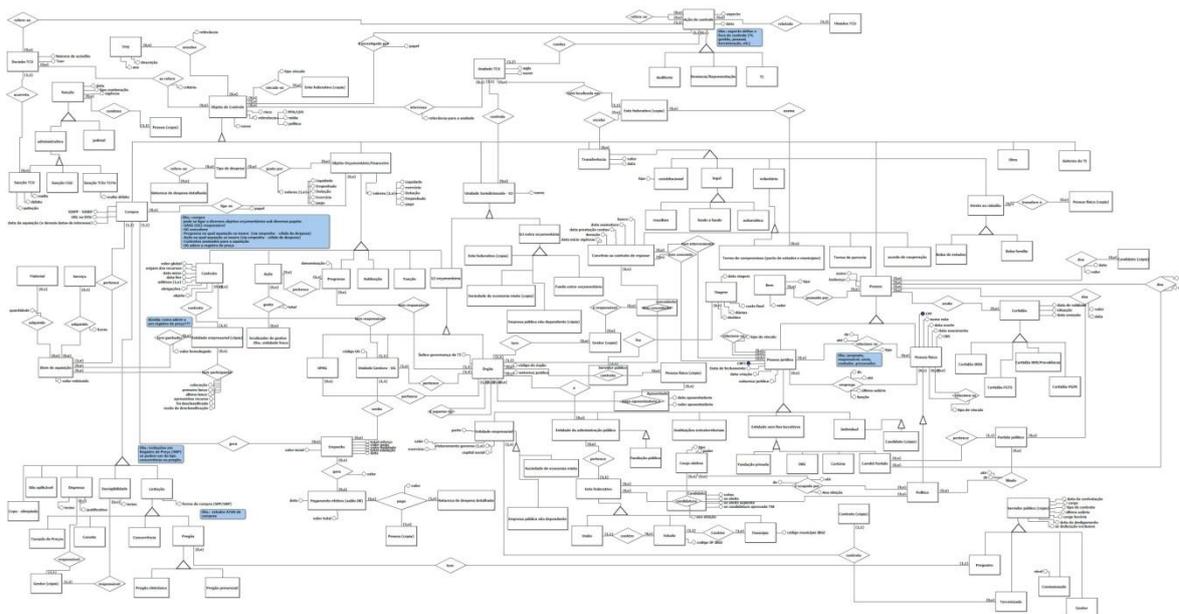


Figura 1 - Estrutura do Repositório de Conhecimento do Controle Externo

---

O repositório, cuja estrutura lógica encontra-se representada na figura 1, apresentava em março de 2012 aproximadamente o seguinte conteúdo: 190 milhões de registros de pessoas físicas; 22 milhões de registros de pessoas jurídicas; 17 milhões de registros de sócios de empresas; 4 milhões de registros de compras e dois milhões de registros de contratos firmados pela Administração Pública; 16 milhões de empenhos registrados no sistema SIAFI, com 93 milhões de itens de empenho; 25 milhões de ordens bancárias emitidas pelo SIAFI; 63 mil convênios registrados no SICONV e 13 milhões de servidores públicos em todas as esferas da administração pública (BALANIUK, 2012).

O volume e a relevância das informações disponíveis permitem concluir que o Repositório de Conhecimento do Controle Externo – embora ainda em fase de homologação junto aos integrantes da Rede Interna de Informações para Suporte ao Controle Externo, estabelecida pela Portaria-TCU nº 205/2009 – demonstra de forma inequívoca a adequação do modelo orientado a dados (WENMING, 2007) às necessidades do Tribunal. Mais do que isso: demonstra que o Tribunal já dispõe de informações suficientes para dar início imediato à adoção de práticas de auditoria contínua.

### **3.4 A atuação do TCU**

Além das atribuições previstas da Constituição Federal de 1988, na condição de órgão auxiliar ao Congresso Nacional no exercício do controle externo, várias outras têm sido imputadas ao Tribunal de Contas da União por meio de leis específicas, tais como a Lei de Responsabilidade Fiscal, a Lei de Licitações e Contratos e as Leis de Diretrizes Orçamentárias editadas anualmente.

Como resultado dessa miríade de competências, podem ser identificadas oito grandes funções exercidas pelo TCU: a função fiscalizadora, por meio da qual o Tribunal avalia a gestão dos recursos públicos; a função consultiva, exercida na resposta a consultas e na elaboração de pareceres prévios sobre as contas dos chefes de poderes; a função informativa, representada pelo atendimento de solicitações de informações formuladas pelo Congresso Nacional, suas Casas e Comissões; a função judicante, exercida por meio do julgamento de contas prestadas pelos gestores de recursos públicos, ou tomadas daqueles que causem prejuízo ao erário; a função sancionadora, aplicada nos casos de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas; a função corretiva, por meio da qual o Tribunal indica as ações necessárias para saneamento das irregularidades encontradas; a função normativa, decorrente do poder regulamentar conferido ao Tribunal por sua Lei Orgânica, e a função de

---

ouvidoria, que consiste no recebimento de denúncias e representações formuladas por cidadãos e outros atores previstos em Lei (CAMPELO, 2005).

Dentre essas funções, é possível identificar claramente a função fiscalizadora como tendo relação mais direta com a auditoria contínua, uma vez que esta se constitui, em essência, como uma especialização da atividade tradicional de auditoria: capturar dados e informações, analisar, produzir um diagnóstico e formar um juízo de valor. No caso particular da auditoria contínua, tais atividades simplesmente passam a ser realizadas em intervalos muito curtos – da ordem de dias, horas ou minutos – ao invés de seguirem os ciclos anuais ou semestrais típicos da auditoria convencional.

No Tribunal de Contas da União, a função fiscalizadora compreende a realização de auditorias e inspeções em órgãos e entidades federais, em programas de governo ou em projetos e atividades realizadas por outros entes mediante repasse de recursos públicos federais. Tais ações de controle ocorrem por iniciativa própria do TCU, por solicitação do Congresso Nacional ou para apuração de denúncias e representações. A função fiscalizadora envolve, ainda, a apreciação da legalidade de atos de pessoal e a fiscalização de renúncias de receitas e de atos e contratos administrativos em geral (CAMPELO, 2005).

Conforme os arts. 238 a 243 do Regimento Interno do Tribunal de Contas da União, há cinco instrumentos por meio dos quais se realiza a fiscalização:

- a) levantamento: utilizado para conhecer a organização e funcionamento de órgão ou entidade pública, de sistema, programa, projeto ou atividade governamental, identificar objetos e instrumentos de fiscalização e avaliar a viabilidade da sua realização;
- b) auditoria: utilizado para examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão, quanto aos aspectos contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial, avaliar o desempenho operacional e os resultados alcançados de órgãos, entidades, programas e projetos governamentais, e subsidiar a apreciação de atos de pessoal sujeitos a registro;
- c) inspeção: utilizado para obter informações não disponíveis no Tribunal, esclarecer dúvidas ou apurar fatos trazidos ao conhecimento do Tribunal por meio de denúncias ou representações;
- d) acompanhamento: utilizado para avaliar a gestão de órgão, entidade ou programa governamental por período de tempo predeterminado, tanto com relação aos aspectos de legalidade e legitimidade quanto à economicidade, à eficiência e à eficácia dos atos praticados; e

- e) monitoramento: utilizado para aferir o cumprimento das deliberações do Tribunal e os resultados delas advindos.

Dentre os instrumentos de fiscalização enumerados, percebe-se que dois em particular demonstram grande similaridade: a auditoria e o acompanhamento. Pode-se dizer que a diferença essencial entre ambos reside na questão temporal: enquanto a auditoria é realizada em um momento específico, é previsto que o acompanhamento seja feito durante um período predeterminado. De maneira metafórica, pode-se dizer que o resultado da auditoria corresponde a uma fotografia de determinado ente ou ação governamental, enquanto o acompanhamento produz um vídeo sobre esse mesmo objeto.

Constata-se, portanto, que a auditoria contínua seria mais bem representada, no âmbito dos instrumentos de fiscalização utilizados pelo TCU, pelos acompanhamentos do que pelas auditorias propriamente ditas. O próprio Regimento Interno do TCU reforça esse entendimento, ao detalhar a forma pela qual se dá o acompanhamento:

*Art. 242. As atividades dos órgãos e entidades jurisdicionadas ao Tribunal serão acompanhadas de forma seletiva e concomitante, mediante informações obtidas:*

***I – pela publicação nos órgãos oficiais e mediante consulta a sistemas informatizados adotados pela administração pública federal:***

*a) da lei relativa ao plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias, da lei orçamentária anual e da abertura de créditos adicionais;*

*b) dos editais de licitação, dos extratos de contratos e de convênios, acordos, ajustes, termos de parceria ou outros instrumentos congêneres, bem como dos atos referidos no art. 259;*

*II – por meio de expedientes e documentos solicitados pelo Tribunal ou colocados à sua disposição;*

*III – por meio de visitas técnicas ou participações em eventos promovidos por órgãos e entidades da administração pública.*

***IV – pelo acesso a informações publicadas em sítio eletrônico do órgão ou entidade.***

*Parágrafo único. As informações obtidas pelos procedimentos previstos neste artigo independem da existência de processo autuado, podendo ser objeto de delegação de competência.*

Da leitura desse dispositivo advêm duas constatações importantes: o acompanhamento se dá de forma concomitante; e realiza-se principalmente por meio da análise de informações obtidas por meio eletrônico – ainda que sem prejuízo da solicitação de documentos ou da realização de visitas técnicas. Trata-se, portanto, de instrumento totalmente alinhado ao conceito de auditoria contínua, conforme definido pelo IIA: “qualquer método utilizado por auditores para executar atividades relacionadas com auditoria de uma forma mais contínua ou de forma contínua” (CODERRE, 2005).

Por fim, cabe ressaltar que outras funções do Tribunal de Contas da União podem ser igualmente relacionadas à auditoria contínua, ainda que de forma indireta. A função judicante é amparada pela auditoria contínua, na medida em que evidências coletadas por meio desta podem embasar o juízo feito sobre as contas prestadas ao Tribunal. A função informativa é potencializada pela capacidade da auditoria contínua de coletar e relacionar dados de diversas fontes, gerando informações novas. E, principalmente, a função corretiva pode ter sua eficácia ampliada de maneira significativa, à medida que desvios sejam identificados de forma tempestiva pela auditoria contínua, viabilizando sua pronta correção antes que maiores prejuízos sejam causados ao erário.

Destacam-se, nesse contexto, a função informativa e a função corretiva. A importância dessas funções para o Tribunal de Contas da União – e, por conseguinte, a possível importância da auditoria contínua – revela-se nas palavras do Exmo. Ministro Benjamin Zymler, Presidente do Tribunal, na apresentação do Relatório Anual de Atividades de 2010 (BRASIL, 2011b):

*Controlar é, antes, orientar, avaliar, recomendar melhorias, agir preventivamente. Almeja o TCU ter uma visão cada vez mais proativa da Administração, antecipando-se aos problemas e às irregularidades e evitando a sua consumação, tornando-se, assim, elemento imprescindível para a gestão competente.*

Para melhor compreensão das formas pelas quais se pode buscar tal visão proativa e evitar a consumação de irregularidades, faz-se necessário analisar os principais meios colocados à disposição do Tribunal em sua Lei Orgânica, na forma atualmente regulamentada por meio do Regimento Interno, para exercício de sua função corretiva:

*Art. 250. Ao apreciar processo relativo à fiscalização de atos e contratos, o relator ou o Tribunal:*

*[...]*

*II – determinará a adoção de providências corretivas por parte do responsável ou de quem lhe haja sucedido quando verificadas tão somente falhas de natureza formal ou outras impropriedades que não ensejem a aplicação de multa aos responsáveis ou que não configurem indícios de débito e o arquivamento ou apensamento do processo às respectivas contas, sem prejuízo do monitoramento do cumprimento das determinações;*

*III – recomendará a adoção de providências quando verificadas oportunidades de melhoria de desempenho, encaminhando os autos à unidade técnica competente, para fins de monitoramento do cumprimento das determinações;*

*[...]*

*V – determinará a oitiva da entidade fiscalizada e do terceiro interessado para, no prazo de quinze dias, manifestarem-se sobre fatos que possam resultar em decisão do Tribunal no sentido de desconstituir ato ou processo administrativo ou alterar contrato em seu desfavor.*

*[...]*

*Art. 251. Verificada a ilegalidade de ato ou contrato em execução, o Tribunal assinará prazo de até quinze dias para que o responsável adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, com indicação expressa dos dispositivos a serem observados, sem prejuízo do disposto no inciso IV do caput e nos §§ 1º e 2º do artigo anterior.*

*§ 1º No caso de ato administrativo, o Tribunal, se não atendido:*

*I – sustará a execução do ato impugnado;*

*II – comunicará a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal;*

*III – aplicará ao responsável, no próprio processo de fiscalização, a multa prevista no inciso VII do art. 268.*

*§ 2º No caso de contrato, o Tribunal, se não atendido, adotará a providência prevista no inciso III do parágrafo anterior e comunicará o fato ao Congresso Nacional, a quem compete adotar o ato de sustação e solicitar, de imediato, ao Poder Executivo, as medidas cabíveis.*

*§ 3º Se o Congresso Nacional ou o Poder Executivo, no prazo de noventa dias, não efetivar as medidas previstas no parágrafo anterior, o Tribunal decidirá a respeito da sustação do contrato.*

[...]

*Art. 276. O Plenário, o relator, ou, na hipótese do art. 28, inciso XVI, o Presidente, em caso de urgência, de fundado receio de grave lesão ao erário, ao interesse público, ou de risco de ineficácia da decisão de mérito, poderá, de ofício ou mediante provocação, adotar medida cautelar, com ou sem a prévia oitiva da parte, determinando, entre outras providências, a suspensão do ato ou do procedimento impugnado, até que o Tribunal decida sobre o mérito da questão suscitada, nos termos do art. 45 da Lei nº 8.443, de 1992.*

Verifica-se, portanto, que compete ao Tribunal determinar a correção de falhas formais e impropriedades constatadas, bem como recomendar providências quando identificadas oportunidades de melhoria. No caso de ilegalidades em atos e contratos, caso não atendidas as determinações, cabe a sustação do ato ilegal pelo Tribunal, ou do contrato, pelo Congresso Nacional a pedido do Tribunal. Por fim, e mais importante para a pretendida atuação proativa do controle, a Lei faculta ao TCU a sustação cautelar do ato ou contrato sob análise, até a decisão de mérito, quando presentes o *periculum in mora* – risco de grave lesão ao erário ou ao interesse público pela demora na decisão – e o *fumus boni iuris* – a presença de fundamentação adequada para tal decisão.

Embora todas as ações elencadas acima possam ser motivadas por achados produzidos pela auditoria contínua, as medidas cautelares merecem foco especial, e não apenas por sua relação com o desejo do Presidente do Tribunal por uma atuação mais proativa. Conforme dados sobre o ano de 2010, apresentados na introdução deste trabalho, as cautelares adotadas pelo TCU em processos de fiscalização, denúncia e representação mostraram-se 25 vezes mais eficientes do que as determinações e sanções proferidas em processos de contas. Além disso, a adoção dessas medidas requer somente a presença da “fumaça do bom direito”, por se tratar de ato temporário, pendente de apreciação posterior do

mérito da questão. Por esse motivo, torna-se mais propício a decisões que possam ser tomadas de forma automatizada, como resultado de um processo de auditoria contínua.

Em síntese, pode-se concluir que um possível caminho para a adoção de práticas de auditoria contínua pelo Tribunal de Contas da União seria o enquadramento dessas práticas como ferramentas para realização de fiscalizações na modalidade de acompanhamento, sobre órgãos, entidades e programas de governo previamente determinados. Além disso, que os eventuais indícios levantados por meio da auditoria contínua poderiam fundamentar a adoção automática de medidas cautelares, de modo a evitar riscos de maiores danos ao erário até que auditores e Ministros do Tribunal pudessem avaliar cada situação conforme critérios e procedimentos adequados para uma decisão de mérito.

## 4 AUDITORIA CONTÍNUA NO TCU: OBSTÁCULOS

Uma vez constatada a aderência da auditoria contínua às funções exercidas pelo Tribunal de Contas da União, em especial à fiscalização por meio do instrumento de acompanhamento, bem como a eventual possibilidade de adoção de medidas cautelares a partir de indícios obtidos por meio da auditoria contínua, resta avaliar quais os obstáculos existentes para que o Tribunal possa adotar, de forma sistemática, práticas de auditoria contínua como recurso para propiciar maior efetividade para o controle externo.

### 4.1 Aspectos constitucionais e legais

A Constituição Federal de 1988 define as competências do Tribunal de Contas da União por meio de seu art. 71, onde se lê:

*Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:*

*[...]*

*II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;*

*[...]*

*IV - realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;*

*[...]*

*VI - fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;*

Nota-se, portanto, que a Carta Magna não impõe qualquer exigência ou restrição direta à função fiscalizadora do TCU, exercida sobre unidades administrativas dos poderes, entidades da administração indireta e destinatários de repasses de recursos federais.

Por sua vez, a Lei nº 8.443/1992 detalha em seus arts. 38 a 47 as competências específicas de fiscalização conferidas ao TCU pela Constituição Federal e atribui ao próprio Tribunal a responsabilidade por estabelecer, por meio de seu Regimento Interno, a forma pela qual as fiscalizações serão realizadas. Também nesse ponto não se identificam restrições que possam impactar a adoção de práticas de auditoria contínua pelo Tribunal.

Por fim, o art. 42 da Lei nº 8.443/1992 estabelece o livre acesso do Tribunal às informações necessárias para realização de suas fiscalizações, nos seguintes termos: “*Nenhum processo, documento ou informação poderá ser sonogado ao Tribunal em suas inspeções ou auditorias, sob qualquer pretexto*”. Ainda assim, não é incomum que as equipes de auditoria se deparem com a recusa de fornecimento de informações que estariam, na visão dos entes fiscalizados, protegidas pelas regras específicas do sigilo fiscal, bancário ou comercial.

Essa é uma questão controversa, que por vezes coloca em lados opostos instituições que deveriam atuar sempre de forma convergente, em prol dos interesses públicos. Por muito tempo, foi utilizado o argumento de que os sigilos em questão seriam derivados do direito de inviolabilidade do sigilo de dados, expresso no art. 5º, inciso XII da Constituição Federal. No caso do sigilo fiscal, em particular, havia ainda a disposição expressa no parágrafo único do art. 198 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), de que as informações somente poderiam ser prestadas mediante requisição judicial. Entretanto, a Lei Complementar nº 104/2001 alterou esse dispositivo, nos seguintes termos:

*Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.*

*§ 1º Excetua-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes:*

*I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça;*

*II – solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa.*

Ainda assim, é sabido que, mesmo na vigência da nova redação dada a esse dispositivo, a atuação do Tribunal continua sendo impactada pela recusa de alguns órgãos em fornecer suas informações. Essa situação motivou inclusive o desenvolvimento de estudos específicos como o de Veras (2006), do qual consta:

*Constantemente, os trabalhos de auditorias solicitados pelo Congresso Nacional ou iniciados pelo próprio TCU, cujos escopos requerem exame de dados ou informações confiados à guarda da Secretaria da Receita Federal, geram resultados pífios ou são encerradas sem nenhum resultado.*

---

*Aquela secretaria recusa-se, em caráter absoluto, atender às requisições a ela dirigidas, sempre sob a mesma alegação, o escudo intransponível do sigilo fiscal.*

A situação com relação aos sigilos bancário e comercial é mais complexa, pois normalmente essas questões surgem quando da fiscalização sobre a atividade fim de empresas públicas e sociedades de economia mista, em especial o Banco do Brasil e a Petrobrás. Entretanto, dada a especificidade do tema e sua abrangência limitada a alguns casos pontuais, entende-se que as restrições impostas pelos sigilos bancário e comercial não produziram impacto sobre a implantação de práticas de auditoria contínua pelo Tribunal.

Portanto, pode-se concluir que, no que diz respeito aos aspectos constitucionais e legais, não há obstáculos significativos à adoção, pelo Tribunal, de práticas de auditoria contínua como parte de seus instrumentos de fiscalização.

## **4.2 Aspectos regimentais**

Conforme mencionado anteriormente, o instrumento do acompanhamento, conforme definido no Regimento Interno do Tribunal de Contas da União, mostra-se bastante próximo dos conceitos de auditoria contínua. De certa forma, pode-se considerar que isso é reflexo de um grande esforço realizado nos últimos anos para atualização do Regimento Interno, aprovado por meio da Resolução nº 246, de 30 de novembro de 2011. Ainda assim, há duas questões importantes que podem dificultar uma implantação mais efetiva das práticas de auditoria contínua.

O primeiro ponto diz respeito à regulamentação restritiva das fontes de informação admitidas para a realização de acompanhamentos. Segundo o art. 242 do Regimento Interno, transcrito abaixo com os destaques pertinentes, as consultas a sistemas da administração pública em geral estariam limitadas a informações sobre o plano plurianual, as leis orçamentárias e sobre editais, contratos, convênios e instrumentos congêneres. Além dessas fontes, seria admitida somente a busca de informações disponíveis no site do próprio órgão ou entidade acompanhado.

*Art. 242. As atividades dos órgãos e entidades jurisdicionadas ao Tribunal serão acompanhadas de forma seletiva e concomitante, mediante informações obtidas:*

*I – pela publicação nos órgãos oficiais e mediante consulta a sistemas informatizados adotados pela administração pública federal:*

*a) da lei relativa ao plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias, da lei orçamentária anual e da abertura de créditos adicionais;*

*b) dos editais de licitação, dos extratos de contratos e de convênios, acordos, ajustes, termos de parceria ou outros instrumentos congêneres, bem como dos atos referidos no art. 259;*

*II – por meio de expedientes e documentos solicitados pelo Tribunal ou colocados à sua disposição;*

*III – por meio de visitas técnicas ou participações em eventos promovidos por órgãos e entidades da administração pública.*

*IV – pelo acesso a informações publicadas em sítio eletrônico do órgão ou entidade.*

Entretanto, há diversas outras fontes que já integram hoje o Repositório de Conhecimento do Controle Externo e podem ser usadas como suporte à circularização e outras análises das informações específicas de cada órgão. Por exemplo, os cadastros de juntas comerciais, os cadastros nacionais de pessoas físicas e jurídicas e os dados oriundos da Previdência Social fornecem dados fundamentais para estabelecer possíveis vínculos entre pessoas e empresas envolvidas em contratações públicas, auxiliando na identificação de eventuais indícios de conluio, direcionamento e outros ilícitos relevantes para a atuação do Tribunal. Assim, não é interessante que o acompanhamento se limite à visão segmentada dos sistemas ou dados de cada órgão ou entidade.

Outro ponto igualmente relevante diz respeito à abrangência dos trabalhos. Na forma hoje estabelecida pelo art. 244 do Regimento Interno, os acompanhamentos devem constar de plano de fiscalização elaborado pela Presidência e submetido à aprovação do Plenário do Tribunal. A regulamentação dos critérios e procedimentos de elaboração do referido plano constam da Resolução TCU nº 185/2005, onde se lê, na essência:

*Art. 4º O plano de fiscalização conterà exclusivamente as diretrizes que orientarão as atividades de fiscalização, a definição dos temas de maior significância que nortearão as fiscalizações a serem realizadas e os respectivos recursos a serem alocados, com demonstração da compatibilidade com as demais atividades definidas no Plano de Diretrizes do TCU.*

[...]

*Art. 5º Na elaboração da proposta de fiscalização serão utilizados critérios de risco, materialidade, relevância e oportunidade.*

[...]

*Art. 6º As fiscalizações serão realizadas em decorrência da aprovação de proposta formulada pelo Presidente, por relator, pela Segecex ou por unidade técnico-executiva, a qualquer tempo.*

*§ 1 Toda proposta de fiscalização receberá parecer prévio da Segecex quanto à conveniência de sua realização, em face da disponibilidade de recursos humanos e materiais necessários, bem assim quanto ao enquadramento em um dos temas de maior significância.*

*§ 2 A proposta de fiscalização será dirigida ao relator, a quem compete aprová-la, rejeitá-la, ou submetê-la ao Plenário para deliberação.*

*§ 3 O relator submeterá ao Plenário para deliberação:*

*I - a auditoria, o acompanhamento e o monitoramento não enquadrado nos temas de maior significância;*

*II - as fiscalizações com parecer prévio da Segecex contrário à conveniência de sua realização em face da indisponibilidade de recursos humanos e materiais, ou que indique para sua realização necessidade de alterações nas medidas previstas no Plano de Diretrizes do Tribunal; e*

*III – as fiscalizações em unidades do Poder Legislativo, do Supremo Tribunal Federal, dos Tribunais Superiores, da Presidência da República, do Tribunal de Contas da União, bem como do Ministério Público da União e da Advocacia-Geral da União.*

*§ 4º As propostas de fiscalização apresentadas pelo Presidente do Tribunal serão submetidas diretamente ao Plenário para deliberação.*

*§ 5º O procedimento definido no § 1º deste artigo não se aplica à realização de inspeções e às fiscalizações propostas por relator diretamente ao Plenário.*

Portanto, a Resolução 185/2005 prevê que o plano anual de fiscalização estabeleça temas de maior significância (TMS) e diretrizes gerais para alocação do esforço de fiscalização. A partir daí, cada fiscalização proposta – mesmo quando inserida em um TMS – deve ser submetida à aprovação do relator para que possa ser autorizada, ou por ele levada a Plenário para esse fim. Embora o processo como um todo possa parecer muito burocrático, em geral a elaboração, análise e aprovação de propostas de fiscalizações costumam ocorrer de forma célere.

A questão que se apresenta, entretanto, é que toda essa sistemática foi elaborada com foco na visão tradicional da auditoria, baseada em amostragem. A cada ente ou programa de governo incluído na amostra, corresponde uma fiscalização. O art. 5º da Resolução 185/2005 deixa isso claro, ao determinar que sejam utilizados critérios de materialidade, risco, relevância e oportunidade na seleção das fiscalizações a serem realizadas. Mesmo no caso dos TMS, em que são selecionados vários órgãos e entidades a serem fiscalizados em relação a um mesmo aspecto, há uma correspondência biunívoca entre entes e fiscalizações.

Por outro lado, a essência da auditoria contínua consiste na análise automatizada de 100% das transações, em contraponto à análise amostral. Ainda que em alguns casos possa ser conveniente delimitar o escopo de atuação, por razões estratégicas ou tecnológicas, isso em geral implica a seleção de alguns tipos de transação, e não de algumas unidades jurisdicionadas em particular. O desafio, entretanto, reside na forma de enquadrar esse tipo de abordagem nas regras atualmente definidas pela Resolução 185/2005.

Percebe-se, com base no exposto, que há alguns entraves regimentais à adoção plena de práticas de auditoria contínua, tanto pelas limitações sobre possíveis fontes de informação como pela abordagem individualizada com que as fiscalizações são tratadas no âmbito normativo e no planejamento das ações de controle. O ponto positivo, entretanto, é que se trata de restrições decorrentes de norma própria do Tribunal (o Regimento Interno), passível de alteração por decisão do Plenário da Casa.

### 4.3 Aspectos culturais

Além dos aspectos legais e normativos, é importante considerar também a existência de aspectos culturais que possam impactar negativamente a adoção de práticas de auditoria contínua pelo Tribunal de Contas da União. Segundo Brennan (2008), em geral os maiores obstáculos à auditoria contínua costumam ser culturais, relacionados à aceitação da auditoria contínua pelos auditores e à necessidade de treinamento e desenvolvimento da próxima geração de auditores.

Com base em levantamento realizado junto à equipe da Diretoria de Gestão de Informações Estratégicas (DGI) foi possível identificar outros aspectos culturais específicos do TCU que, embora relacionados aos investimentos em curso na área de inteligência de controle, mostram-se relevantes também para a implantação de práticas de auditoria contínua.

O primeiro desses aspectos diz respeito à segurança das informações. Conforme se viu anteriormente, o Repositório de Conhecimento do Controle Externo (RCCE) conta hoje com grande volume de informações oriundas de diferentes sistemas. Ocorre, entretanto, que em alguns casos a abrangência de tais informações vai muito além dos limites da Administração Pública. Por exemplo, constam atualmente dessa base dados de todas as empresas constituídas no País e de todas as pessoas físicas registradas na base do sistema CPF, e não apenas daquelas que possuem ou já possuíram algum vínculo com o setor público. Por esse motivo, há questionamentos sobre a possibilidade e a conveniência de se franquear o acesso a esses dados para todos os auditores do Tribunal, como parte da estratégia de implantação de auditoria contínua.

Como reflexo dessa preocupação com a segurança da informação, atualmente o acesso ao RCCE é limitado aos integrantes da Rede Interna de Informações para Suporte ao Controle Externo, que atuam em cada unidade técnica do Tribunal como intermediários entre os auditores responsáveis por fiscalizações e instruções de processo e as informações disponíveis no repositório que possam apoiar tais atividades. Entende-se que essa não é a configuração ideal para adoção da auditoria contínua, uma vez que pode limitar a abrangência dos trabalhos e dificultar a realização de todo o potencial da auditoria contínua.

Outro aspecto identificado refere-se à dificuldade dos auditores em perceber o potencial oferecido pelo uso das bases de dados disponíveis como ferramenta para construção de visão sistêmica dos entes auditados e para identificação automatizada de indícios de possíveis irregularidades.

Segundo relatos da equipe da DGI, essa limitação tem-se mostrado evidente durante a realização dos treinamentos específicos para uso do Repositório de Conhecimentos do Controle Externo. Mesmo após serem apresentados fundamentos teóricos e exemplos práticos dos cruzamentos de dados e das análises possibilitadas pela ferramenta, a maioria dos participantes tem dificuldade em elaborar suas próprias análises e em materializar hipóteses investigativas na forma de consultas aos dados do repositório.

Entende-se que essa dificuldade pode ser creditada, em parte, à orientação tradicional da auditoria, voltada para a análise de casos pontuais previamente selecionados – no caso do Tribunal, normalmente os auditores não participam dessa seleção. Também contribui para essa barreira o fato de poucos auditores terem experiência com o uso de ferramentas de TI e com a auditoria de dados, competências específicas que demandam certo tempo para serem desenvolvidas.

Por fim, há que se considerar que tanto o RCCE como a Rede Interna de Informações para Suporte ao Controle Externo surgiram como resultado dos investimentos do Tribunal na área de inteligência de controle e, portanto, fortemente influenciados pela cultura tradicional de sigilo da inteligência investigativa. Porém, se a preservação do sigilo é facilitada pela concentração das atividades de inteligência em poucas pessoas, os benefícios dessas atividades – e, principalmente, da auditoria contínua – podem ser maximizados à medida que mais pessoas tenham a oportunidade de conhecer e interagir com as informações disponíveis e as ferramentas para cruzamento e análise dessas informações.

Constata-se, portanto, que os aspectos culturais citados estão diretamente relacionados. Assim, é possível supor que somente com a flexibilização das restrições de segurança da informação será possível aos auditores conhecer melhor os processos analíticos empregados nas técnicas de inteligência. Com isso, espera-se, poderão desenvolver percepção sobre como utilizar a auditoria contínua para identificar, de forma tempestiva, indícios de situações irregulares que, de outra forma, passariam despercebidas.

#### **4.4 Aspectos organizacionais**

A adoção da auditoria contínua pressupõe, como já foi dito, uma alteração significativa no escopo de análise: ao invés de selecionar amostras de transações de alguns entes a serem fiscalizados em cada ciclo de auditoria, passa-se a analisar potencialmente todas as transações de todos os órgãos e entidades, de maneira contínua.

No âmbito do Tribunal de Contas da União, há dois aspectos organizacionais que são diretamente impactados por essa nova realidade e que, se não forem adequadamente tratados, podem dificultar ou mesmo inviabilizar a adoção da auditoria contínua em larga escala: a divisão da clientela entre as unidades técnicas e a manutenção do equilíbrio entre a capacidade das equipes e a demanda de trabalho a elas imposta.

Conforme definição constante da Portaria Segecex nº 19, de 16 de junho de 2011, clientela é o conjunto formado por: (i) unidades jurisdicionadas ao Tribunal de Contas da União; (ii) gestores que estejam obrigados a prestar contas e/ou desenvolvam ações sujeitas à fiscalização do Tribunal; e (iii) entidades privadas e pessoas físicas beneficiárias de repasses de recursos federais.

Em seu preâmbulo, a referida portaria estabelece como diretrizes a “*conveniência de se manter o equilíbrio da carga de trabalho entre as unidades de âmbito nacional sem prejuízo de, tanto quanto possível, buscar o agrupamento das unidades jurisdicionadas ao Tribunal em razão da vinculação institucional e das funções de governo por elas desenvolvidas*”. Com base nesses preceitos gerais e em aspectos específicos descritos na norma, a responsabilidade pela fiscalização de órgãos, entidades e funções de governo é distribuída entre as unidades técnicas da área de controle externo em relação detalhada constante do anexo da portaria.

A questão que se coloca, do ponto de vista da auditoria contínua, consiste em como compatibilizar essa distribuição estática de responsabilidades com a natureza essencialmente dinâmica de análises automatizadas que sejam realizadas de forma transversal, sobre parcela significativa ou mesmo sobre a totalidade da clientela do Tribunal. Uma única rotina de auditoria contínua que verifique, por exemplo, se os aditivos contratuais registrados no sistema SIASG estão respeitando os limites estabelecidos no art. 65, § 2º da Lei 8.666/1993, poderia gerar, a cada ciclo de execução (diário, semanal ou mensal), indícios a serem verificados por várias unidades técnicas distintas.

Torna-se evidente, portanto, a necessidade de designação de uma unidade de staff, que assuma a responsabilidade pela criação e gerenciamento dessas rotinas transversais de auditoria contínua, bem como pela distribuição dos indícios apontados para tratamento pelas unidades responsáveis por cada órgão ou entidade envolvido em tais indícios. Em princípio, tal função poderia ser desempenhada por uma das Secretarias-Adjuntas à Secretaria-Geral de Controle Externo. Surge, entretanto, outro desafio: como compatibilizar as demandas geradas pela auditoria contínua com as demais demandas de instrução de processos e ações de fiscalização já atribuídas a cada unidade técnica.

É importante ressaltar que esse segundo ponto vai além dos aspectos de divisão da clientela entre as unidades técnicas. Ainda que seja possível estimar, com base em dados históricos, a distribuição esperada de demandas oriundas da auditoria contínua pelas diversas unidades, questiona-se: o Tribunal teria servidores em quantidade suficiente para analisar todos os possíveis indícios gerados pelas rotinas de análise automatizada?

Dado o volume de irregularidades encontradas nas fiscalizações feitas pelo Tribunal, aliado às constantes notícias sobre suspeitas de fraudes, desvios e corrupção na Administração Pública, é de se esperar que a força de trabalho do Tribunal não seja suficiente para atender à demanda potencialmente gerada pela auditoria contínua. O desafio que se apresenta, portanto, é determinar qual seria a capacidade máxima disponível no Tribunal para tratar os indícios decorrentes da auditoria contínua e, assim, dosar as rotinas de cruzamento e análise de dados de modo a compatibilizar a demanda de trabalho com essa capacidade.

#### **4.5 Aspectos tecnológicos**

Segundo Kogan, Sudit e Vasarhelyi (1999), a viabilidade tecnológica da auditoria contínua é impulsionada por dois importantes avanços tecnológicos: as informações contábeis quase sempre estão disponíveis em formato eletrônico e as tecnologias de redes de computadores permitem o acesso remoto contínuo a essas informações. Entretanto, segundo esses autores, há importantes desafios tecnológicos a serem superados:

*A grande variedade de sistemas de software utilizados nas empresas torna muito difícil para os auditores desenvolver sistemas integrados de auditoria on-line. Uma parcela significativa desses sistemas corporativos foi concebido como sistemas autônomos tendo apenas, quando muito, capacidades rudimentares de comunicação em rede. Esses sistemas legados estão sendo substituídos lentamente por sistemas novos.*

Embora descrito a mais de dez anos e com enfoque mais genérico, esse cenário retrata de maneira fiel a situação da maioria dos sistemas utilizados hoje pela Administração Pública Federal no Brasil: SIAFI, SIASG, SIAPE e outros tantos funcionam de maneira autônoma, com níveis baixíssimos de integração e comunicação. No máximo, são oferecidas ferramentas que permitem a seleção e a extração de dados para fins de auditoria. Esse é um dos motivos que levou o Tribunal a optar pela internalização dos dados desses e de outros sistemas, para construção do Repositório de Conhecimento do Controle Externo.

Entretanto, a opção pela transferência de todos os dados para um repositório próprio traz consigo outros desafios tecnológicos que podem impactar a adoção de práticas de auditoria contínua pelo Tribunal.

---

O principal aspecto tecnológico diz respeito à logística necessária para atualização dos dados constantes do repositório. Todos os dias, por exemplo, são realizadas novas licitações, emitidos empenhos e ordens bancárias, abertas e fechadas empresas, e contratados ou demitidos funcionários dessas empresas. Ora, se a auditoria contínua é definida como um tipo de auditoria que produz resultados de forma simultânea ou logo após a ocorrência de eventos relevantes (KOGAN; SUDIT; VASARHELYI, 1999), é necessário que as respectivas informações estejam disponíveis no repositório utilizado como base para execução dos testes de auditoria, o que implica a definição e execução periódica de rotinas de extração, transferência e carga de dados.

Outro aspecto tecnológico importante refere-se à infraestrutura necessária para consulta, cruzamento e análise dos dados constantes do repositório. Atualmente o RCCE conta com um volume de aproximadamente um terabyte de dados, organizados em mais de duzentas tabelas (BALANIUK, 2012). Quanto mais complexas e abrangentes forem as análises realizadas sobre essa massa de dados, maiores serão as demandas de infraestrutura para suportar esse processamento. Além disso, à medida que a auditoria contínua passe a ser vista como parte integrante – ou até mesmo essencial – das atividades do Tribunal, maiores serão as exigências por garantias de funcionamento, disponibilidade e tempo de resposta das soluções de tecnologia da informação responsáveis pela execução automatizada de testes de auditoria e encaminhamento das evidências reveladas por esses testes.

Há um último aspecto tecnológico relevante para a auditoria contínua, que decorre do cenário peculiar de transformação tecnológica pelo qual o Tribunal de Contas da União tem passado nos últimos três anos: a implantação do processo eletrônico de controle externo, iniciada no segundo semestre de 2009. Desde o segundo semestre de 2010, todos os processos de controle externo criados no Tribunal são autuados, instruídos e julgados exclusivamente em meio eletrônico. Assim, é crítico que qualquer iniciativa de auditoria contínua seja integrada a essa realidade.

É importante que esse desafio não seja subestimado em função da utilização intensiva de tecnologia da informação como ferramenta habilitadora da auditoria contínua. Utilizar softwares e outras ferramentas de TI para manipular bases de dados em meio eletrônico, o que constitui boa parte da essência da auditoria contínua, é bem diferente de fazer com que essas análises resultem em documentos e processos eletrônicos perfeitamente integrados às soluções de gestão e instrução processual utilizadas pelo Tribunal.

## **5 AUDITORIA CONTÍNUA NO TCU: ESTRATÉGIAS**

Analisados os fundamentos teóricos da auditoria contínua, sua aplicabilidade ao controle exercido pelo Tribunal de Contas da União e os eventuais obstáculos existentes à sua adoção, resta avaliar quais seriam possíveis estratégias para incorporar práticas de auditoria contínua às atividades do TCU, de modo a contribuir com o aumento da efetividade do controle externo.

Conforme a análise efetuada sobre as leis e normas referentes ao exercício da função fiscalizadora do TCU, há algumas restrições no atual Regimento Interno que impõem limitações a uma adoção plena, de imediato, de práticas de auditoria contínua. Além disso, há também aspectos culturais e tecnológicos importantes que precisam ser enfrentados antes que seja possível – ou recomendável – disseminar o uso das ferramentas de auditoria contínua para todos os auditores do Tribunal. Assim, as estratégias sugeridas encontram-se divididas em duas etapas, com visão de curto prazo e de médio ou longo prazo.

### **5.1 Estratégias de curto prazo**

Para que o Tribunal possa iniciar imediatamente a adoção de práticas de auditoria contínua, é importante encontrar formas de contornar os principais obstáculos identificados no presente trabalho, até que eles possam ser completamente eliminados. Nesse contexto, entende-se como os principais obstáculos a serem considerados:

- a) a determinação regimental de que todas as fiscalizações devem ser previamente aprovadas pelo Relator ou pelo Plenário;
- b) as preocupações quanto à preservação da segurança das informações contidas no Repositório de Conhecimento do Controle Externo;
- c) a falta de preparo da maioria dos auditores para utilizar corretamente as ferramentas atualmente disponíveis;

- d) a dificuldade em prever a alocação necessária de recursos para tratar os indícios de irregularidade apontados pela auditoria contínua;
- e) a falta de informações precisas sobre a infraestrutura necessária para suportar o processamento em larga escala de testes automatizados; e
- f) a ausência de mecanismos que permitam integrar os resultados da auditoria contínua ao ambiente de gestão e instrução de processos eletrônicos do Tribunal.

Analisados em conjunto, esses cinco obstáculos apontam para uma solução de contorno única, tradicionalmente adotada pelas organizações que desejam implantar novos processos de negócio ou remodelar de forma significativa os processos existentes: a realização de pilotos para validação e amadurecimento das inovações desejadas.

No contexto em discussão, esses pilotos poderiam ser realizados por meio da designação de entes jurisdicionados específicos que seriam objeto de acompanhamento, nos termos do art. 242 do Regimento Interno do Tribunal, mediante uso de ferramentas e técnicas típicas da auditoria contínua. Para mitigar os obstáculos de natureza cultural, sugere-se a identificação prévia, com o auxílio da equipe da DGI, de unidades técnicas do Tribunal que contem com auditores mais qualificados para utilizar as ferramentas do Repositório de Conhecimento do Controle Externo. Dessa forma, a seleção dos entes a serem acompanhados seria feita dentre os órgãos e entidades integrantes da clientela dessas unidades técnicas.

Por se tratar de experiência piloto, com um pequeno número de entes a serem acompanhados por meio da auditoria contínua, é de se esperar que seja possível às unidades participantes dessa experiência absorver a carga de trabalho decorrente da análise dos indícios apontados pelos testes automatizados. O mesmo raciocínio se aplica ao acréscimo de processos decorrente dos indícios que sejam confirmados e motivem a realização de fiscalizações presenciais ou a abertura de processos de tomadas de contas especiais.

Igual raciocínio se aplica aos aspectos tecnológicos. Considerando o tratamento inicial de volume reduzido de informações, pode-se prever que a infraestrutura atualmente disponível seja suficiente para executar os testes automatizados que forem definidos pelas equipes. Ademais, a realização desses testes poderá fornecer insumos importantes para o dimensionamento adequado da infraestrutura necessária para atender à implantação da auditoria contínua de maneira mais abrangente, em todo o Tribunal.

Por fim, o tratamento manual dos indícios e evidências produzidos pela auditoria contínua, durante esse piloto, também serviria para identificar melhor as possíveis ações a serem desencadeadas em função das informações produzidas e, assim, fornecer subsídios para a posterior automação de parte dessas ações. Por exemplo, supõe-se que a auditoria contínua

---

possa identificar situações que justifiquem a atuação cautelar do Tribunal, por meio de determinações aos entes jurisdicionados para suspensão de processos licitatórios, interrupção da execução de contratos ou retenção de pagamentos supostamente irregulares. Entretanto, até que se disponha de parâmetros mais precisos para identificação dessas situações, o ideal é que seu tratamento sempre se dê de forma manual, por meio da análise de auditores experientes que, se julgarem pertinente, possam elaborar pareceres técnicos fundamentados e submetê-los à aprovação do Relator do processo, para aprovação das medidas cautelares sugeridas.

## **5.2 Estratégias de médio e longo prazo**

Entende-se que a definição precisa das estratégias de médio e longo prazo mais adequadas para ampliação e consolidação do uso de práticas de auditoria contínua no Tribunal deve, necessariamente, levar em consideração os resultados alcançados durante as experiências piloto. Ainda assim, é possível identificar desde já alguns pontos que provavelmente deverão ser considerados como parte dessas estratégias.

O primeiro ponto diz respeito a uma eventual alteração do Regimento Interno do Tribunal para que este passe a contemplar de forma explícita a auditoria contínua como um instrumento de fiscalização, com características próprias. Cabe ressaltar que, embora essa solução pareça mais apropriada, por tornar explícita a adoção das práticas de auditoria contínua pelo Tribunal, é possível que se opte por apenas alterar o instrumento de acompanhamento já previsto no Regimento, de modo a torná-lo plenamente compatível com os princípios e técnicas da auditoria contínua.

Outro ponto consiste na necessidade de prever a aplicação de práticas de auditoria contínua sobre grandes temas relativos à ação governamental, tais como contratações e obras públicas, de forma semelhante ao que já ocorre hoje com os Temas de Maior Significância (TMS). A diferença fundamental é que para a auditoria contínua, em princípio, não faria sentido pensar na definição de fiscalizações pontuais a serem realizadas por amostragem, como ocorre com os TMS. Ou seja, uma vez definido um “Tema de Auditoria Contínua”, os testes automatizados poderiam ser desenvolvidos e aplicados a todos os entes jurisdicionados, programas de governo e demais ações governamentais inseridas naquele tema.

Entretanto, conforme destacado anteriormente, seria necessário compatibilizar a responsabilidade pelo desenvolvimento e pelo gerenciamento das rotinas de auditoria contínua, possivelmente centralizada, com a distribuição, pelas unidades técnicas, das

---

responsabilidades e da carga de trabalho relativas ao tratamento dos indícios produzidos por essas rotinas.

Com relação aos aspectos culturais, será necessário investir na capacitação dos auditores para lidar com essa nova realidade, oferecendo treinamento sobre as ferramentas e conceitos envolvidos na auditoria contínua. À medida que tais competências sejam desenvolvidas, espera-se que aumente a quantidade e o nível de complexidade das análises realizadas sobre as informações constantes do Repositório de Conhecimento do Controle Externo. Quanto às preocupações com a segurança dessas informações, entende-se que a própria intensificação do uso permitirá identificar o escopo necessário do repositório para atender às necessidades do Tribunal e, por conseguinte, permitirá definir parâmetros mais claros sobre quais dados deverão estar disponíveis para consulta para os auditores em geral e quais, por serem mais sensíveis, deverão continuar restritos aos integrantes da Rede Interna de Informações para Suporte ao Controle Externo.

Por fim, com base também na experiência obtida com a realização de pilotos, estima-se que será possível definir possíveis ações automatizadas a serem disparadas a partir da auditoria contínua, com ou sem a intervenção de um auditor.

Por exemplo, testes de auditoria poderiam ser programados de forma que, ao se identificar a violação de determinados controles críticos, fosse automaticamente produzida uma representação de autoria da unidade técnica, direcionada ao Ministro Relator responsável por aquela unidade jurisdicionada, propondo a aplicação das medidas cautelares cabíveis. Essa representação poderia ser inserida diretamente no sistema de gestão processual do Tribunal, já sob a forma de um processo eletrônico, apenas para conferência e assinatura pelo dirigente da unidade.

Outra possível evolução, nessa mesma linha de raciocínio, seria a interligação dos sistemas de auditoria contínua do Tribunal aos sistemas estruturantes da Administração Pública (SIAFI, SIASG, SIAPE e outros). A partir dessa conexão, seria possível que a violação de determinados controles, identificada pelos sistemas do Tribunal, resultasse em comando automático determinando a suspensão de procedimentos licitatórios, a sustação de pagamentos e outras medidas de natureza cautelar, antecipando assim os efeitos da atuação do Tribunal e contribuindo para a maior efetividade do combate ao desvio de recursos públicos. Ainda que tal nível de automação vá requerer um amadurecimento significativo das análises feitas pela auditoria contínua, não se pode deixar de considerar que esse estágio venha a ser alcançado em algum momento futuro.

## 6 CONCLUSÃO

A partir das análises realizadas, pode-se concluir que a adoção de práticas de auditoria contínua pode contribuir de maneira significativa para a melhoria da efetividade do controle externo exercido pelo Tribunal de Contas da União. Mais importante, talvez, é a constatação de que não há obstáculos significativos que impeçam a adoção de tais práticas e, portanto, o TCU poderia começar imediatamente a colher os benefícios apontados na literatura sobre o tema e delineados neste trabalho.

Entretanto, caso haja interesse da administração do Tribunal em dar início à implantação de práticas de auditoria contínua, é importante que isso se dê de forma gradual, mediante estratégias diferenciadas de curto, médio e longo prazo, para que os obstáculos regimentais, culturais e tecnológicos possam ser vencidos de forma segura e consistente. Dessa maneira, os benefícios potenciais oferecidos pela auditoria contínua poderão ser alcançados em sua plenitude, sem que isso implique riscos desnecessários para a atuação do Tribunal e de seus auditores.

Por fim, cabe ressaltar que o presente trabalho concentrou-se nos aspectos conceituais da auditoria contínua, analisados exclusivamente sob a ótica do controle externo exercido pelo Tribunal de Contas da União. Há outros aspectos relevantes relacionados ao tema que poderão ser objeto de estudos posteriores, tais como a arquitetura tecnológica para implantação da auditoria contínua no Tribunal e as implicações da auditoria contínua para as relações entre o TCU e os órgãos de controle interno dos três poderes da União.

A auditoria contínua é um campo de estudo vasto, ainda relativamente inexplorado na literatura em geral e praticamente ignorado no âmbito das instituições de controle governamental no Brasil. Conforme demonstrou o presente trabalho, há condições propícias para sua adoção e benefícios significativos a serem colhidos, ainda que estudos adicionais possam ser necessários nesse sentido.

---

## 7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALLES, Michael G. et al. **Continuous auditing: the USA experience and considerations for its implementation in Brazil**. Journal of Information Systems and Technology Management. Vol. 3, No. 2, pp. 211-224, 2006.
- AQUINO, Carlos E. **Six steps to an effective continuous audit process**. The Tech Forum, Institute of Internal Auditors. July 2008.
- BALANIUK, Remis . **A mineração de dados como apoio ao controle externo**. Revista do Tribunal de Contas da União, v. 117, p. 77-84, 2010.
- \_\_\_\_\_. **Repositório de conhecimento do controle externo** (material de treinamento). Brasília: TCU, Diretoria de Gestão de Informações Estratégicas, 2012.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Relatório anual de atividades: exercício de 2006**. Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento e Gestão, 2007.
- \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Relatório anual de atividades: exercício de 2008**. Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento e Gestão, 2009a.
- \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Sefti realiza ações de controle preventivo**. In: União, Ano XXIV, Nº 165. Brasília: TCU, Secretaria de Comunicação Social, 2009b.
- \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Relatório anual de atividades: exercício de 2009**. Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento e Gestão, 2010.
- \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Plano estratégico do Tribunal da Contas da União: 2011-2015**. Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento e Gestão, 2011a.
- \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Relatório anual de atividades: exercício de 2010**. Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento e Gestão, 2011b.
- BRENNAN, Gerard. **Continuous Auditing Comes of Age**. Information Systems Controls Journal, Vol. 1, 2008.

- 
- CAMPELO, Valmir. **O Tribunal de Contas no ordenamento jurídico brasileiro**. In: SOUSA, José Alfredo et al. *O novo Tribunal de Contas: órgão protetor dos direitos fundamentais*. Belo Horizonte: Fórum, 2005.
- CODERRE, David. **Continuous auditing: implications for assurance, monitoring, and risk assessment**. Global Technology Audit Guides (GTAG). Florida: IIA, 2005.
- FLOWERDAY, Stephen et al. **Continuous auditing technologies and models: a discussion**. *Computer & Security*, n. 25, pp. 325-331, 2006.
- KOGAN, Alexander; SUDIT, Ephraim F.; VASARHELYI, Miklos A. **Continuous online auditing: an evolution**. *Journal of Information Systems*, Vol.13, No.2, Fall 1999.
- MOTTA JÚNIOR, Eury P. **Investigação de modelo de auditoria contínua para tribunais de contas**. Dissertação (Mestrado) -- Universidade Federal de Pernambuco. Recife, 2010.
- MURCIA, F. D.; SOUZA, F. C.; BORBA, J. A. **Continuous audit: a literature review**. *Organizações em Contexto*, Ano 4, n. 7, p. 1 -17, 2008.
- REZAEI, Zabihollah. et al. **Continuous auditing: building automated auditing capability**. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. v. 21 n. 1, 2002, p.147-163.
- VASARHELYI, Miklos. A.; HALPER, F.B. **The continuous audit of online systems**. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, v. 10 n. 1, pp. 110-125, 1991.
- VAZ, José Carlos et al. **Dados governamentais abertos e seus impactos sobre os conceitos e práticas de transparência no Brasil**. *Cadernos PPG-AU/UFBA*, Vol. 9, edição especial, pp. 45-62. Salvador: UFBA, 2010.
- VERAS, Henrique C.A. **O sigilo fiscal como obstáculo à efetividade do controle externo – uma proposta de flexibilização**. Monografia (Pós-Graduação). Brasília, 2006.
- WARREN, Donald J; SMITH, Murphy L. **Continuous auditing: an effective tool for internal auditors**. *Internal Auditing*, Vol. 21, N. 2, Mar/Apr 2006.
- WENMING, Zhu. **Continuous online auditing in the government sector**. *ITAudit*, Vol. 10, 2007.