



**BOAS PRÁTICAS
INTERNACIONAIS DE
AUDITORIA FINANCEIRA
NO SETOR PÚBLICO**

Comparação entre TCU e
outras Entidades de Fiscalização Superior

Autor: David John Keaney

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

O relatório se refere ao Produto 3 previsto no Termo de Referência nº 01/2013, anexo ao Contrato nº 15/2013.

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

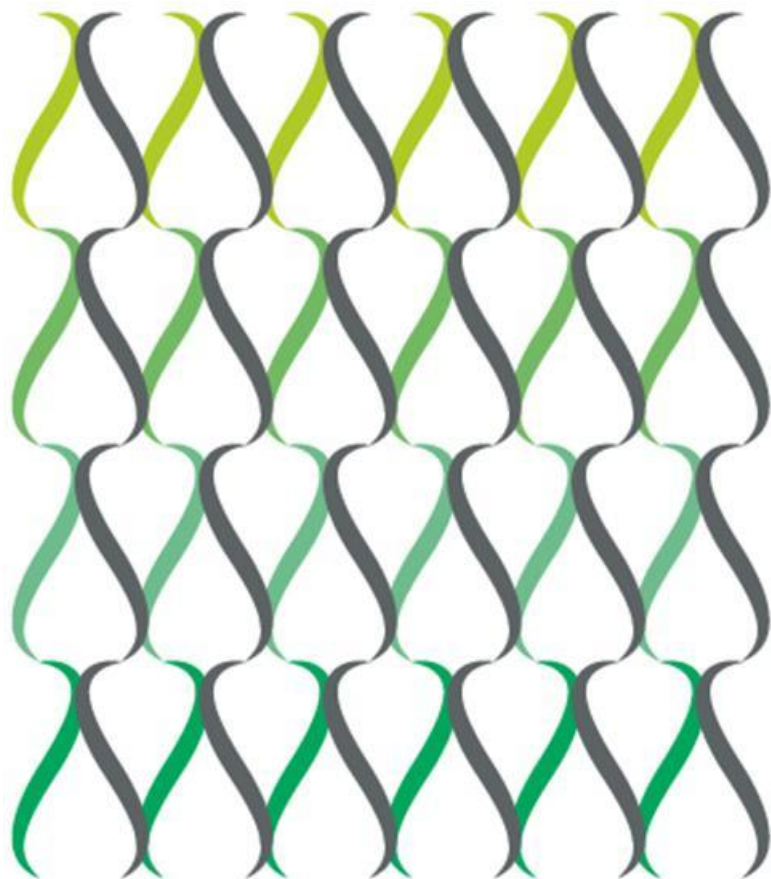
Este relatório é para uso interno do Tribunal de Contas da União e não tem qualquer outro uso, conforme exigido pelas cláusulas sexta, item 3, e décima quarta, item 1, do Contrato nº 15/2013.

Brasília, 24 de novembro de 2013.

CONTEÚDO

Sumário Executivo.....	7
Introdução.....	11
Histórico	12
Objetivo Geral.....	12
Objetivos específicos.....	13
Metodologia	14
Coleta de dados	14
Modelo de Análise	17
TCU e Boas Práticas Internacionais	19
Características das Auditorias Financeiras no TCU	20
Governança e Auditoria Financeira.....	21
Síntese da Situação Atual no TCU.....	26
Síntese das Recomendações para a função Auditoria Financeira.....	26
Detalhamento das Recomendações.....	27
Mandato e Objetivos	29
A.1) Ajustar os arranjos institucionais para cumprir o mandato legal de auditoria financeira.....	30
A.2) Expandir o mandato de auditoria financeira para níveis inferiores do Governo.....	38
A.3) Integrar a auditoria financeira com outros trabalhos	47
Recursos e Organização	55
B.1) Investir recursos na função auditoria financeira	56
B.2) Estabelecer um perfil profissional para a auditoria financeira.....	65
B.3) Incorporar a função auditoria financeira na estrutura organizacional	71
Métodos e Procedimentos	77
C.1) Sistematizar procedimentos de auditoria financeira.....	78
C.2) Estabelecer uma política de controle de qualidade da auditoria financeira	83
C.3) Desenvolver uma cultura para a promoção de “melhores práticas” em auditoria financeira	86
Relatórios e Impactos	99
D.1) Aumentar a efetividade das opiniões e recomendações	100
D.2) Melhorar a comunicação para ser mais eficaz e abrangente	106
D.3) Desenvolver indicadores de impacto para a função de auditoria financeira.....	110
Conclusões.....	115
Anexos.....	119
Anexo I – Programação da primeira visita técnica	120
Anexo II – Websites para pesquisa.....	121
Anexo III - Principais documentos para Produto 3	122
Anexo IV - Principais documentos para Produto 2	122

SUMÁRIO EXECUTIVO

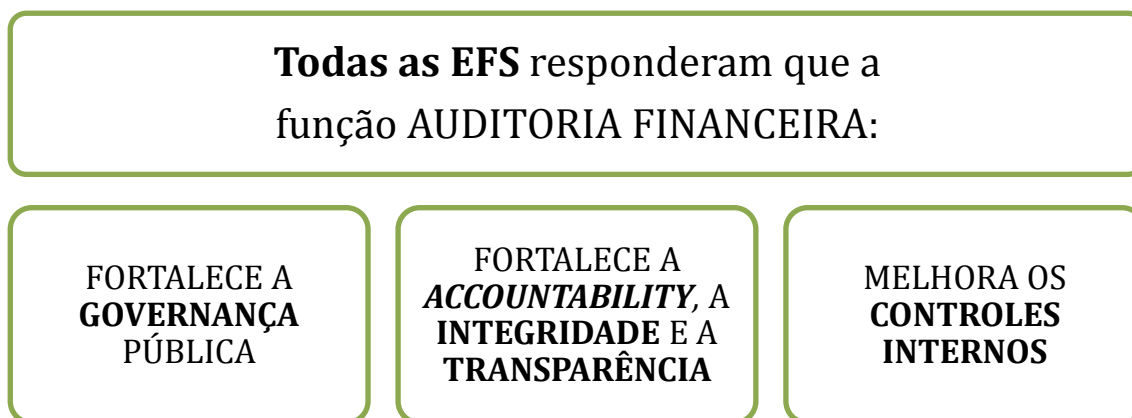


Auditoria financeira é a função de fiscalização governamental mais utilizada no setor público.

No setor público, as Entidades de Fiscalização Superior (EFS) realizam diferentes tipos de serviços de assegução, incluindo a conformidade e auditorias de desempenho, ‘value-for-money’ e outras funções de supervisão. No entanto, nos países desenvolvidos, a auditoria financeira é a forma mais utilizada de garantia de auditoria realizada no setor público - realizada pelo EFS com mandatos adequados.¹

Na verdade, com base em uma pesquisa com EFS dos países desenvolvidos, foram identificadas muitas características relacionadas com a função de auditoria financeira. Alguns elementos surgiram consistentemente a partir da pesquisa. Alguns dos elementos mais interessantes indicados estão relacionados aos benefícios alcançados por meio de auditoria financeira. O gráfico abaixo mostra os resultados de 100% dos EFS pesquisados:

Os resultados de **todos os respondentes (100%)**:



Além disso, como a análise das melhores práticas dentro das EFS dos países desenvolvidos, mais detalhes emergiram, incluindo:

Conforme a análise das melhores práticas dentro das EFS dos países desenvolvidos, os seguintes elementos surgiram:

AUDITORIA FINANCEIRA ...

- ❖ ... é um elemento necessário para a execução de programas e serviços pelas EFS;
- ❖ ... pode ser usada para cumprir a função de auditoria de conformidade, criando assim enormes ganhos de eficiência;
- ❖ ... é utilizada para identificar áreas que precisam das auditorias de desempenho, investigações e outras auditorias;
- ❖ ... fortalece a governança pública;

¹ Com base na pesquisa realizada de EFS em países desenvolvidos descritos mais adiante neste relatório.

- ❖ ... fortalece os controles internos dentro do governo;
- ❖ ... reforça significativamente a responsabilidade, integridade e transparência nos relatórios financeiros dos governos;
- ❖ ... fornece substancialmente maior qualidade de conclusões e recomendações, e;
- ❖ ... permite uma melhor comunicação com diversas partes interessadas-chave em relação à qualidade, precisão e confiabilidade das mensagens..

Além disso, a análise mostra que são necessários recursos significativos, a fim de implementar a auditoria financeira semelhante ao feito por EFS dos países desenvolvidos. Na verdade, a EFS da Suécia compartilhou algumas de suas próprias introspecções relativas à auditoria financeira:

A EFS da Suécia compartilhou seu aprendizado no fortalecimento da auditoria financeira:

“É muito importante dedicar **tempo e recursos** para alcançar uma **transição bem sucedida.**”

INTRODUÇÃO

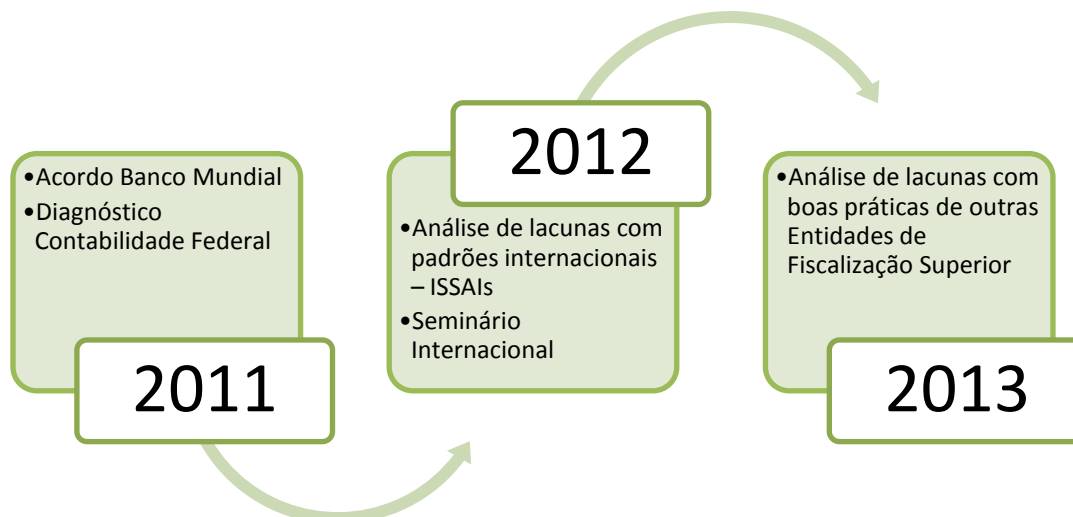


HISTÓRICO

Em 2009, um estudo do Banco Mundial PEFA (*Public Expenditure and Financial Accountability*) foi realizado nas instituições centrais do Governo Federal brasileiro que atuam em todas as etapas do ciclo orçamentário, inclusive o controle externo feito pelo TCU. O estudo concluiu que o sistema brasileiro de auditoria governamental e garantia deve ir além do âmbito do cumprimento da legislação. Especificamente, observou que o TCU deve procurar maneiras de ser capaz de emitir um parecer de auditoria sobre as demonstrações financeiras consolidadas do Governo e dizer se as demonstrações financeiras apresentam de forma verdadeira e apropriada as transações financeiras no período em análise. O relatório destacou que, para dar esse parecer, o TCU precisa ir além da prática atual de um exame legalista das demonstrações e relatórios (e um resumo dos documentos que suportam essas afirmações), e mudar para um foco sobre a confiabilidade dos sistemas e controles de gestão subjacentes às demonstrações e relatórios.

Em 2011, o TCU firmou um acordo com o Banco Mundial, para iniciar um projeto de três anos focado no fortalecimento da auditoria financeira no Tribunal.

Algumas das metas são destacadas a seguir:

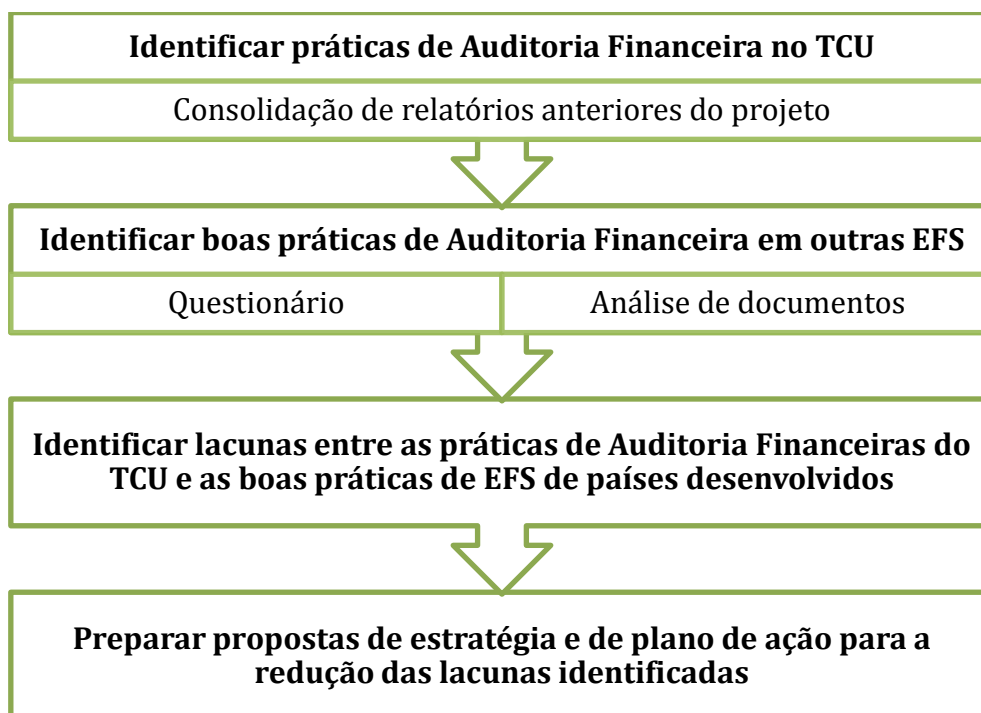


OBJETIVO GERAL

O principal objetivo desta consultoria é a elaboração de uma estratégia e de um plano de ação para redução de lacunas entre a auditoria realizada pelo TCU sobre o Balanço Geral da União e as boas práticas internacionais.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- 1) Identificar as práticas de auditoria do TCU, por meio da consolidação das recomendações dos relatórios das consultorias anteriores financiadas pela doação TF 099104 do Banco Mundial.
- 2) Preparar e aplicar questionário de boas práticas em auditoria financeira no setor público, bem como compilar e analisar os resultados;
- 3) Identificar as boas práticas internacionais em auditoria financeira no setor público em Entidades de Fiscalização Superior de referência no tema;
- 4) Elaborar um estudo comparado entre a auditoria financeira no TCU e Entidades de Fiscalização Superior de referência no tema;
- 5) Identificar lacunas entre a auditoria do Balanço Geral da União e as boas práticas internacionais de auditoria financeira no setor público;
- 6) Preparar uma estratégia e um plano de ação para a redução de lacunas identificadas no estudo comparado.



METODOLOGIA

Reuniões e Entrevistas

- Presidente e Vice Presidente do TCU
- Equipe Semag e Serviço Contas
- Áreas de planejamento, métodos, RH, etc
- Assessores de ministros

Questionário

- Enviado para 32 EFS
- 18 respostas
 - 11 Auditorias Gerais
 - 7 Tribunais de Contas

Pesquisa de documentos

- Relatórios anteriores do projeto
- Publicações do TCU
- Websites das EFS
- Publicações internacionais

COLETA DE DADOS

A coleta de dados foi realizada por meio de análise documental, entrevistas, questionário e pesquisa em sítios eletrônicos.

Para a elaboração do Produto 2 foi analisados basicamente os relatórios produzidos em consultorias anteriores, no intuito de formar um entendimento inicial sobre o estágio atual do projeto de fortalecimento da auditoria do Balanço Geral da União (BGU).

Essas análises foram complementadas pela análise de outros documentos que permitiram a obtenção de conhecimento sobre as características do modelo de gestão financeira, contabilidade e auditoria no setor público federal brasileiro, bem como por entrevistas com servidores, gestores e autoridades de instituições relevantes para o trabalho.

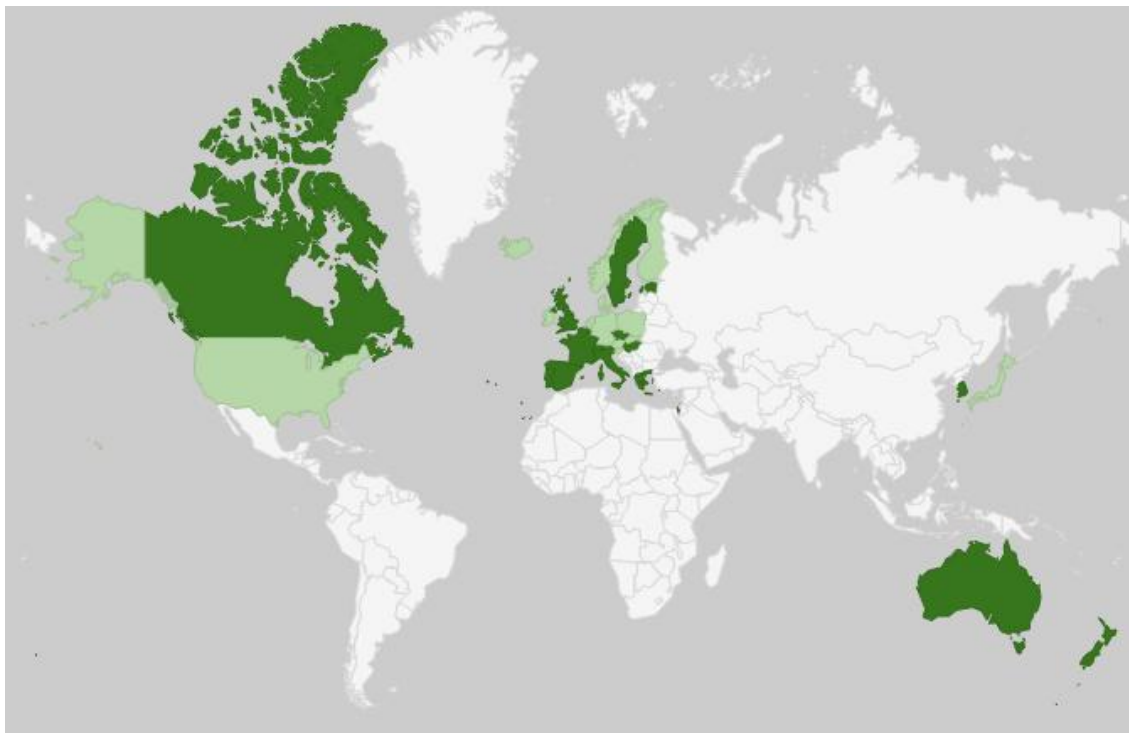
No anexo 1, é possível observar as entrevistas realizadas na primeira visita in loco realizada entre os dias 13 e 31 de maio. No anexo 3 constam os principais documentos a foram consultados para a elaboração do Produto 2.

Para a elaboração do Produto 3, foram obtidas informações por meio de questionário aplicado em Entidades de Fiscalização Superior (EFS) de países desenvolvidos, bem como mediante pesquisa em websites de EFS selecionadas para a realização do estudo.

As EFS selecionadas para participar da pesquisa foram reduzidas a incluir apenas os países desenvolvidos que integram a OCDE. A determinação dos países que foram

considerados desenvolvidos foi baseada em sua posição PIB. O mapa abaixo identifica os países que receberam a pesquisa e aqueles que responderam. É animador descobrir que a taxa de resposta para a pesquisa foi de 56%.

É possível constatar que a maioria dos países selecionados é da Europa. E dos 32 selecionados EFS, 12 (quase 37,5%) são do modelo de Tribunal e os demais são do Westminster / Parlamentar ou o Conselho / modelo Colegiada.



18 EFS responderam (56%)

Austrália, Bélgica, Canadá, Coreia do Sul, Espanha, Estônia, França, Grécia, Hungria, Israel, Itália, Nova Zelândia, Portugal, Reino Unido, República Tcheca, Suécia, Suíça e União Europeia

14 EFS não responderam (44%)

Alemanha, Áustria, Dinamarca, Eslováquia, Eslovênia, Estados Unidos, Finlândia, Holanda, Irlanda, Islândia, Japão, Luxemburgo, Noruega e Polônia

Países sublinhados = Modelo Tribunal de Contas

MODO E ESTRATÉGIA PARA A ELABORAÇÃO DAS PERGUNTAS DA PESQUISA

O objetivo da pesquisa é obter informações e estratégias dentro da EFS dos países desenvolvidos, de modo a gerir eficaz e eficientemente a função de auditoria financeira ao TCU. Outros impactos / benefícios esperados a partir da pesquisa são:

- ❖ Habilitar a difusão das melhores práticas em auditoria financeira e,
- ❖ Reunir aprendizado organizacional e institucional sobre formas de gerir a função de auditoria financeira.

Embora possa ser verdade que quanto mais informações obtidas a partir de inquéritos melhor, há um risco dos entrevistados não participarem devido ao volume de perguntas. Especialmente desde que a participação de outras EFS é apenas voluntária. Como tal, foi adotada uma estratégia para manter o levantamento tão pequeno quanto possível. Ao fazê-lo, nós projetamos perguntas de tal forma que cada um deve servir para apoiar e contribuir para a concepção e desenvolvimento de recomendações para este projeto. Foi preciso reunir uma compreensão dos objetivos finais, de modo a desenvolver perguntas que servem para reunir evidências adequadas para realizar os objetivos planejados, ou seja, o fortalecimento da auditoria financeira ao TCU.

A pesquisa consistiu de 24 perguntas com uma combinação de questões fechadas e abertas. A estratégia para a determinação do conteúdo e assunto de cada pergunta seguida de uma abordagem disciplinada assegurando que cada questão apóia e complementa os objetivos para este projeto.

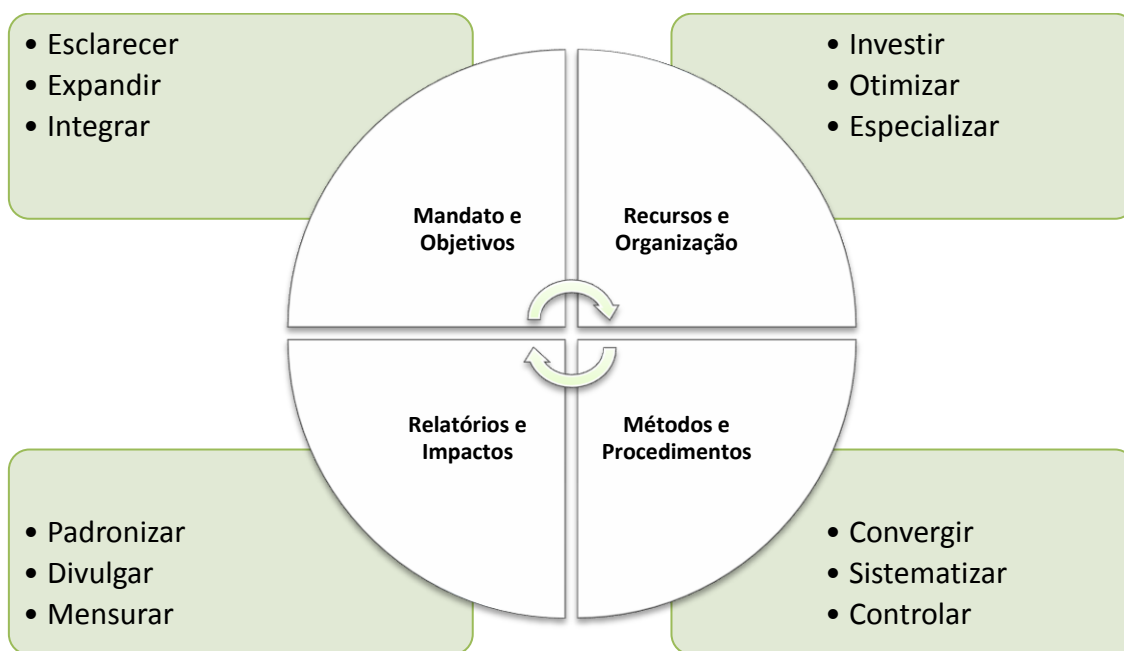
As perguntas do questionário seguiram quatro categorias gerais descritas abaixo com mais detalhes na seção Estrutura do Relatório.

MODELO DE ANÁLISE

A análise foi estruturada de forma a concentrar-se em quatro áreas-chave – i) Mandato e Objetivos; ii) Recursos e Organização; iii) Métodos e Procedimentos; and, iv) Relatórios e Impactos.

Essas quatro áreas são consideradas elementos importantes na transição para uma função de auditoria financeira mais sofisticada no TCU. Análise e visão foram capturadas em cada seção, concentrando-se primeiro sobre o estado da situação atual e meio ambiente.

Além disso, para cada seção abaixo, uma análise e comparação com as boas práticas internacionais é explorada.



TCU E BOAS PRÁTICAS INTERNACIONAIS



CARACTERÍSTICAS DAS AUDITORIAS FINANCEIRAS NO TCU

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

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

GOVERNANÇA E AUDITORIA FINANCEIRA

De forma direta e objetiva: a boa governança começa com uma boa auditoria financeira.

Nota-se que a base para qualquer medida de governança é a instituição da auditoria financeira nas organizações e entidades.² As metas e objetivos de boa governança em todas as organizações são tratados de forma eficaz com a aplicação de boas práticas internacionais nos relatórios financeiros e de auditoria.

Quanto à governança do setor público, o Instituto de Auditores Internos (IIA) descreve a ligação entre auditoria e boa governança.

“The principles of good governance — transparency and accountability; fairness and equity; efficiency and effectiveness; respect for the rule of law; and high standards of ethical behavior — represent the basis upon which to build open government.”

OECD Policy Brief, “ Public Sector Modernisation: Open Government,” 2005

O IIA acredita que a auditoria do governo é fundamental para a boa governança pública e que o que é fundamental é manter uma configuração apropriada com um mandato adequadamente amplo para alcançar os objetivos de governança da organização. "Nós incentivamos os servidores públicos em todos os níveis de governo para apoiar as atividades de auditoria através da criação de funções de auditoria independentes que atendam a todos os elementos-chave." ³

O mandato da atividade de auditoria financeira de qualquer governo deve ser a mais ampla possível, de modo a habilitá-lo a responder a todo o escopo do governo ou atividades da unidade governamental. Embora exista uma série de diferentes formas de fiscalização governamental (por exemplo, julgamentos, auditorias de desempenho e de conformidade) que agregam valor ao garantir de forma objetiva e independente, é imperativo que, no mínimo, cada nível do governo deve ter alguma forma de auditoria financeira independente com autoridade para avaliar a gama de atividades do governo.

Uma gama completa de cobertura de auditoria é obtida através do processo de auditoria financeira em que as auditorias financeiras respondam a esta pergunta: o governo está mantendo as contas e registros, e apresenta suas informações financeiras de forma fidedigna? Por sua própria natureza, o escopo da auditoria financeira é tão amplo quanto possível, de modo a dar garantia de que todas as informações e relatórios financeiros são apresentados de forma justa e sem distorções materialmente relevantes.

Em última análise, auditoria financeira do governo fortalece a gestão pública, fornecendo prestação de contas e protegendo os valores fundamentais do governo - garantindo que gestores e servidores conduzam os negócios do governo com transparência e integridade.

² 100% das EFS pesquisadas indicam que sua função de auditoria financeira serve para fortalecer a governança pública no governo.

³ O Papel da Auditoria no Setor de Governança Pública - O Instituto de Auditores Internos; 2006.

AUDITORIA FINANCEIRA NO GOVERNO

Normalmente, em ambientes governamentais, legisladores são responsáveis por supervisionar as atividades do governo e responsabilizar os governos por sua gestão do dinheiro público.

Atividade de auditoria governamental desempenha um papel central na responsabilização dos governos, fornecendo informações, recomendações e opiniões sobre os gastos e desempenho do governo. Representantes eleitos precisam desta informação independente para que possam efetivamente questionar ou desafiar o governo em suas ações. Auditorias financeiras efetivamente resolvem este mandato descrito acima.

De acordo com ISSAI 200 (Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira), o propósito de uma auditoria de demonstrações financeiras é o de aumentar o grau de confiança dos usuários previstos das demonstrações financeiras, através da formação de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações financeiras estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, ou se fornecem uma imagem justa e verdadeira, de acordo com uma estrutura de relatório financeiro aplicável.

Auditorias financeiras em um ambiente do governo federal são semelhantes aos feitos no setor privado, exceto que eles têm dois componentes adicionais. Primeiro, eles incluem uma opinião sobre se as transações examinadas pelos auditores estão em conformidade com leis e regulamentos. Isto diz ao órgão legislativo se o ente governamental cumpriu as regras das leis e regulamentos. Em segundo lugar, a auditoria financeira pode incluir relatórios sobre quaisquer outros assuntos que a EFS deveria levar ao conhecimento do Legislativo.

Em auditorias financeiras, os auditores testam se as transações financeiras suportam os valores e as informações divulgadas nas demonstrações financeiras. Os procedimentos de auditoria podem incluir a comparação dos resultados das operações com os resultados planejados, avaliam a confiabilidade dos sistemas de controle financeiro, e verificam amostras de transações e saldos. Auditores completam estes testes de auditoria com posterior análise e discussões com a administração.

No entanto, é importante ressaltar que a auditoria financeira não é uma declaração de fato. É uma expressão de julgamento profissional. O parágrafo que tem opinião no relatório de auditoria menciona as conclusões sobre as demonstrações financeiras e apresentam informações de maneira justa, de acordo com as práticas contábeis adotadas pelo Governo. Assim conclui-se que os montantes apresentados nas demonstrações financeiras são apresentados de forma justa, dentro dos limites de materialidade.

O conceito de materialidade é necessário em todas as auditorias financeiras e, especialmente, no setor público, dado o tamanho e a complexidade inerente ao relato financeiro governamental. No início de uma auditoria financeira, o auditor deve fazer um julgamento profissional quanto a valor envolvido (materialidade) e que tipo de distorções nas demonstrações financeiras iria mudar ou influenciar a decisão de uma pessoa que confiou neles e tinha conhecimento razoável do governo e suas atividades. Este processo de julgamento normalmente leva em conta a natureza das operações e atividades do governo.

Durante o processo de planejamento de auditoria, é feita uma avaliação sobre: i) as áreas de maior probabilidade de distorção nas demonstrações financeiras e, ii) a determinação de um nível de materialidade para a auditoria. Esses fatores são usados como base para determinar a **natureza, a extensão e a oportunidade do trabalho** de auditoria necessário.

Durante o processo de planejamento, **a análise de risco minuciosa é realizada juntamente** com a identificação das áreas que são mais importantes e relevantes para os usuários das demonstrações financeiras. É importante notar que tais questões práticas como a disponibilidade de recursos financeiros e humanos devem ser levados em conta no planejamento da auditoria financeira.

Um dos resultados preliminares de uma auditoria financeira é que ela **aumenta a credibilidade dos resultados financeiros divulgados** ou, em alguns casos, podem alertar os leitores para problemas ou questões nas demonstrações financeiras que precisam ser resolvidos.

AMBIENTE DA AUDITORIA FINANCEIRA FEITAS POR EFS

Com base em pesquisas e relatos de organizações com liderança global e regional como a OCDE e a Comissão Européia, a auditoria financeira é realizada por todas as EFS que têm a incumbência de avaliar as transações e atividades financeiras de seus respectivos governos. No entanto, há uma ampla gama de níveis de maturidade e sofisticação nas funções de auditoria financeira de diferentes EFS. A tabela abaixo compara alguns dos aspectos da função auditoria financeira dentro de uma pequena amostra de EFS de países membros da OCDE.

Comparação entre a função de auditoria financeira em diferentes países

	Reino Unido	França	EUA	Austrália	Nova Zelândia	Canadá
Primeira opinião de auditoria sobre contas consolidadas	2009–10 Com ressalvas	2006 Com ressalvas	1996–97 Abstenção de opinião	1996–97 Com ressalvas	1991–92 Sem ressalvas	Mais de 30 anos atrás
Última opinião disponível	31 de Março de 2010	31 de Dezembro de 2010	30 de Setembro de 2010	30 de Junho de 2010	30 de Junho de 2011	31 de Março de 2011
Opinião de Auditoria	Com ressalvas	Com ressalvas	Abstenção de opinião	Sem ressalvas	Sem ressalvas	Sem ressalvas
Publicação (numero de meses após fim do exercício)	19	7	3	6	4	7
Número de contas individuais incluídas	1500	Não relatado	149	203	156	Não relatado
Exemplos de órgãos consolidados	Governo central e local, setor de saúde, empresas estatais	Governo Central	Governo Federal e suas agências e Corte Suprema	Governo Central, Parlamento e Tribunais	Governo Central, Parlamento e Tribunais	Governo Central e empresas estatais
Exemplos de órgãos não consolidados	Parlamento e Crown	Governo local e companhias de transporte	Governos estaduais, locais e empresas estatais	Governos estaduais e locais	Governo local	Governo local e províncias

Fonte: IFAC – Auditoria no Setor Público; fevereiro 2012.

ORGANIZAÇÃO INSTITUCIONAL

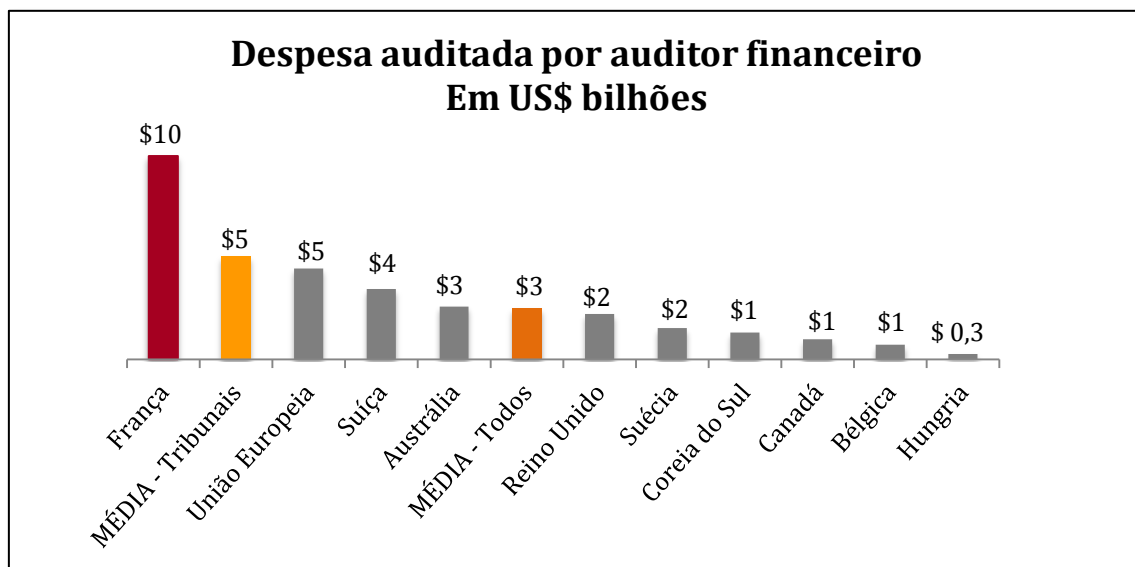
Dos países que responderam ao questionário, a maioria (aproximadamente 55%) tem um departamento separado e distinto de auditoria financeira dentro de sua organização EFS.⁴

Além disso, com base nos países que responderam ao questionário, em média, quase 50% dos auditores que trabalham em tempo integral com auditoria financeira dentro de cada EFS tem certificação profissional em contabilidade e/ou em auditoria.

⁴ Inclui os departamentos de auditoria financeira que são centrais, bem como são parte de outros departamentos dentro da EFS

Governo e Tamanho da Auditoria Financeira na EFS

Usando os dados da pesquisa, foi desenvolvido um indicador que compara a quantidade de auditores financeiros (em tempo integral - FTE⁵) com o tamanho do governo em termos de despesa pública. Os dados recolhidos para este projeto mostram que existe entre as EFS pesquisadas, uma ampla gama de resultados quando se utiliza este indicador.



Fonte: Pesquisa das EFS - 2013

A) Resultados relativos a todas as funções de auditoria:

No que diz respeito a todas as funções de auditoria (ou seja, todos os auditores do SAI realizando todos os tipos de serviços de garantia), em média, o tamanho das EFS pesquisadas em comparação com o tamanho do governo no país em questão é EUA 1.100 milhões de dólares por FTE. Esta proporção é semelhante à proporção aplicável ao TCU. Em outras palavras, o tamanho total do TCU (para todas as funções de controle) é comparável com o tamanho do EFS pesquisadas.

B) Os resultados relativos à função de Auditoria Financeira apenas:

No que diz respeito apenas à função de auditoria financeira dentro das EFS pesquisadas, os resultados são extremamente diferentes. O tamanho médio da função de auditoria financeira das EFS pesquisadas em comparação com o tamanho do governo é 2,5 bilhões de dólares/FTE⁶.

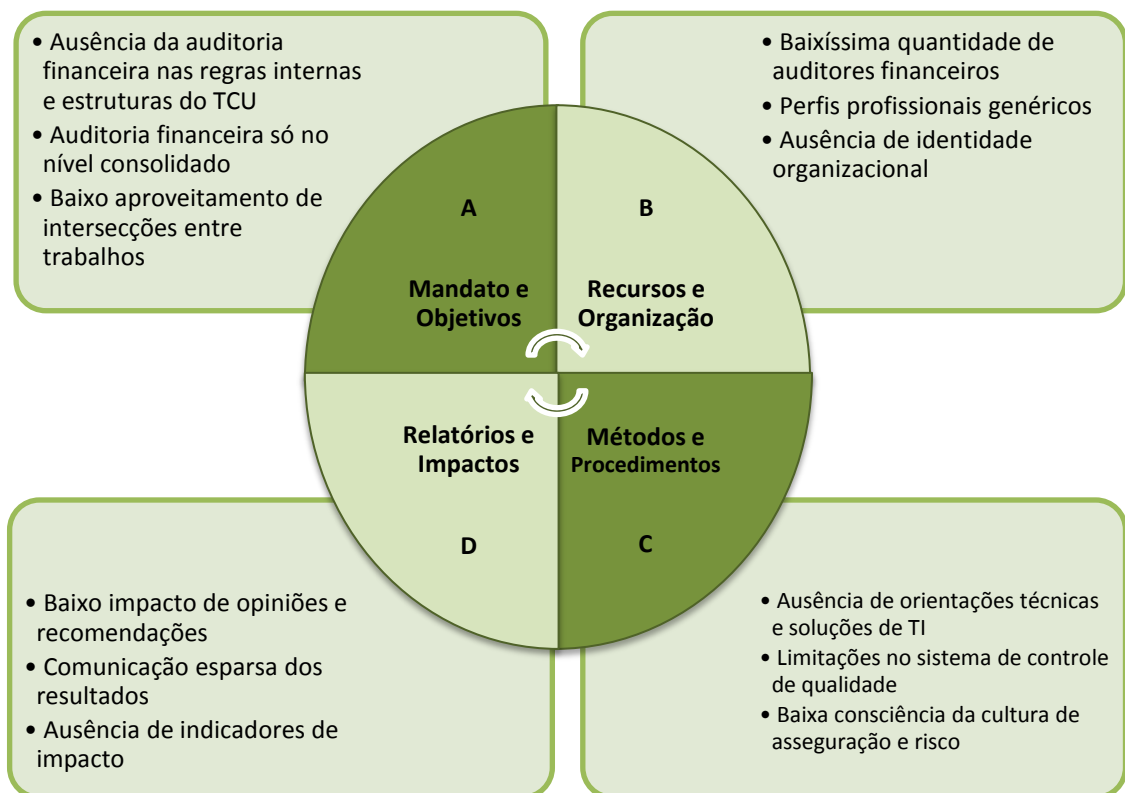
Considerando a despesa total do Governo Federal no Brasil, o TCU precisaria de:

- ❖ 90 auditores financeiros, para ter uma relação semelhante à da França (US\$ 10 bilhões/auditor);
- ❖ 175 auditores financeiros, para ter uma relação semelhante à média dos Tribunais (US\$ 5 bi/auditor)
- ❖ 350 auditores financeiros, para ter uma relação semelhante à média das EFS (US\$ 3 bilhões/auditor)

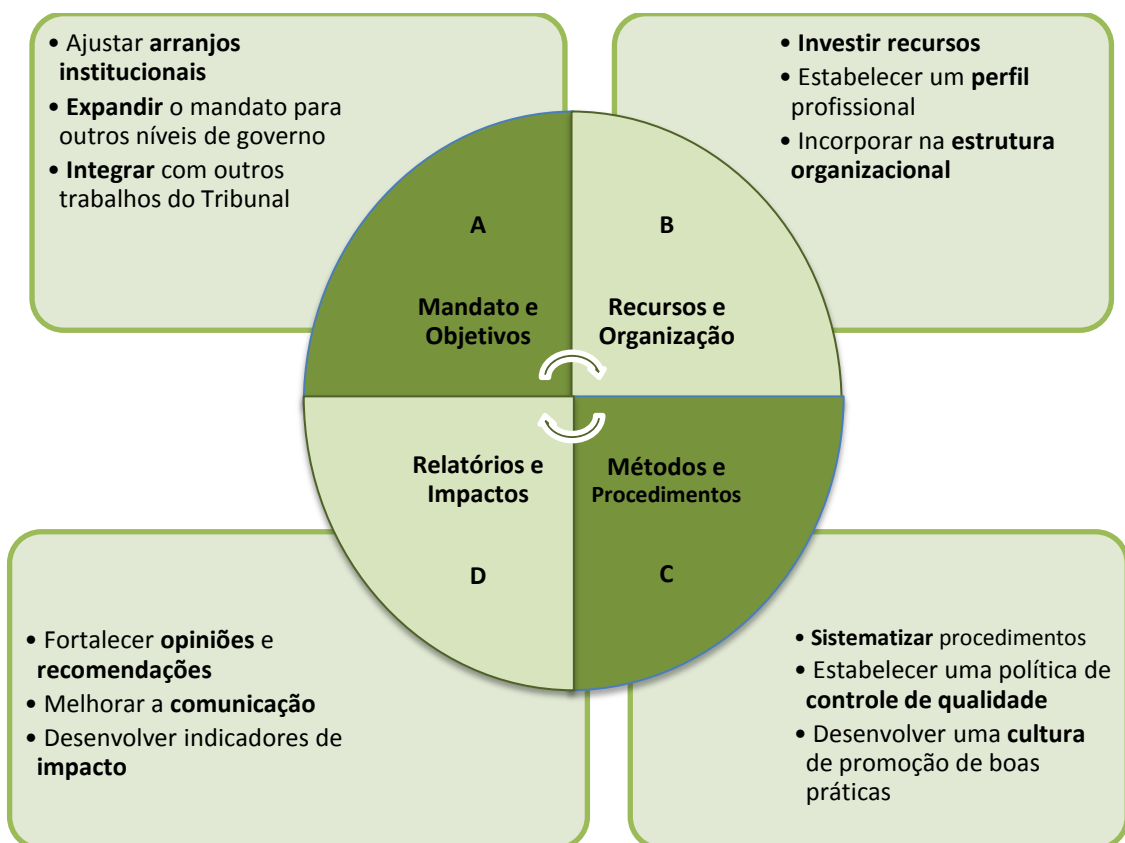
⁵ FTE é "Full Time Equivalent". Por exemplo, se dois indivíduos, ambos de trabalho de 50% do seu tempo em auditoria financeira, eles são considerados um total de 1 FTE.

⁶ Excluindo Israel como dados do SAI que foi desviado significativamente.

SÍNTESE DA SITUAÇÃO ATUAL NO TCU:



SÍNTESE DAS RECOMENDAÇÕES PARA A FUNÇÃO AUDITORIA FINANCEIRA:



DETALHAMENTO DAS RECOMENDAÇÕES:

MANDATO E OBJETIVOS

Ajustar os arranjos institucionais para cumprir o mandato legal de auditoria financeira

- **Atualizar** o Regimento Interno do TCU
- Incluir na auditoria financeira **outros objetivos de asseguração**
- Incorporar a função auditoria financeira no **planejamento estratégico**

Expandir o mandato de auditoria financeira para níveis inferiores do Governo

- Incorporar o trabalho da **CGU**
- Avaliar a possibilidade de utilização de **auditores independentes**
- Realizar auditorias de demonstrações financeiras de órgãos e entidades **materialmente relevantes**

Integrar a auditoria financeira com outros trabalhos

- Integrar **auditorias de conformidade** nas auditorias financeiras
- Identificar oportunidades onde a auditoria financeira pode subsidiar **investigações** e **auditorias de desempenho**
- Integrar as auditorias relacionadas com as **Contas Ordinárias** com aquelas realizadas nas **Contas de Governo**

RECURSOS E ORGANIZAÇÃO

Investir recursos na função auditoria financeira

- Implementar soluções eficientes para aumentar o **número** de **auditores** financeiros
- Utilizar pelo menos o trabalho de **especialistas** em TI

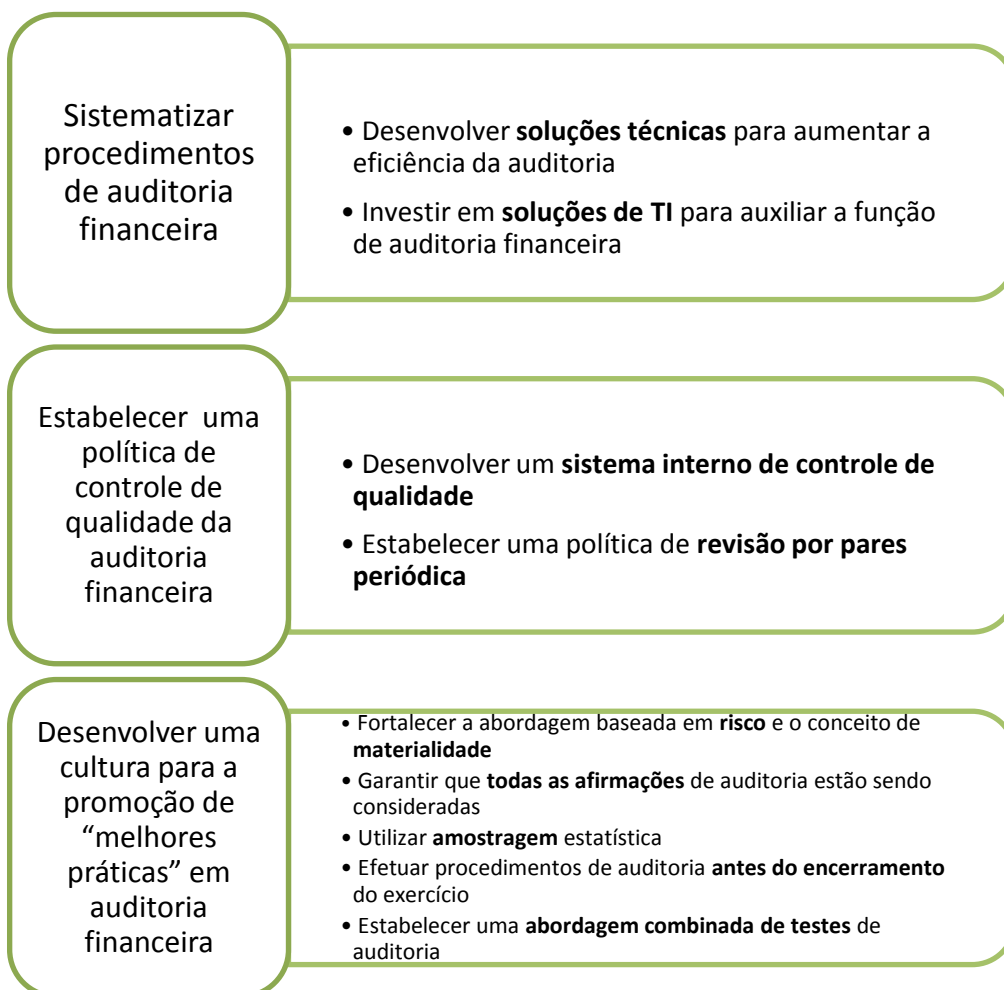
Estabelecer um perfil profissional para a auditoria financeira

- Criar uma **orientação específica** nos concursos para auditoria financeira
- Estabelecer um **núcleo de treinamento** no ISC para a auditoria financeira
- Oferecer incentivos institucionais para a **certificação profissional** de auditores financeiros

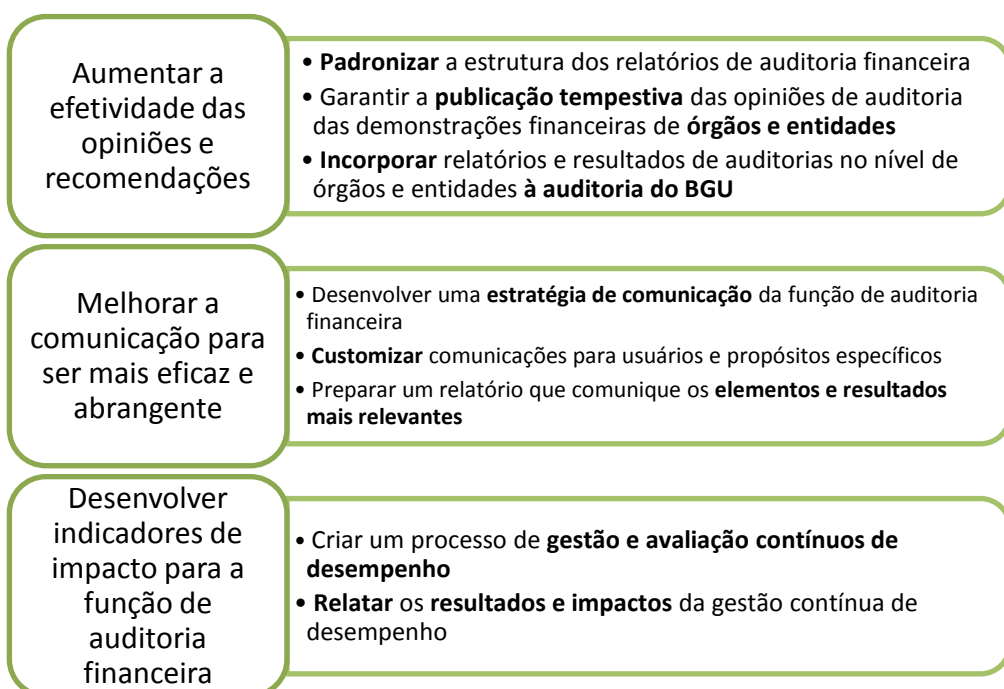
Incorporar a função auditoria financeira na estrutura organizacional

- Estabelecer uma **unidade organizacional especializada** em auditoria financeira
- Aumentar a **capacidade de supervisão** da auditoria financeira

MÉTODOS E PROCEDIMENTOS



RELATÓRIOS E IMPACTOS





MANDATO E OBJETIVOS

“Um número muito limitado de países não realiza auditorias financeiras. A maioria das entidades governamentais da Europa está sujeita a uma auditoria financeira anual.”

Estudo da
Comissão Europeia

A.1) AJUSTAR OS ARRANJOS INSTITUCIONAIS PARA CUMPRIR O MANDATO LEGAL DE AUDITORIA FINANCEIRA

SITUAÇÃO ATUAL

A Constituição Federal de 1988, a Lei Orgânica do TCU e o Regimento Interno do Tribunal estabelecem a contabilidade e o patrimônio como objetos de auditoria do TCU.

Porém, não há referência ao conceito e ao objetivo da auditoria financeira no Regimento Interno, qual seja a avaliação da confiabilidade das informações: contábeis, financeiras, orçamentárias e patrimoniais. O Regimento Interno é o instituto atualmente competente para tal explicação.

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

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

Como resultado, a função de auditoria financeira do TCU atualmente é utilizada apenas para emitir opiniões sobre a confiabilidade das demonstrações financeiras, especificamente do BGU e do Banco Central.

Além disso, dentro do atual mandato no TCU, não há interação com outros mandatos de assecuração (por exemplo, auditoria de conformidade).

Em relação ao processo de planejamento estratégico, o TCU tem um processo que é sofisticado, com três níveis de planejamento: i) planejamento estratégico, ii) o planejamento tático, e iii) o planejamento operacional.

No entanto, não há uma relação clara entre os objetivos estratégicos e os tipos de mandatos do Tribunal, inclusive a auditoria financeira. O Plano de Controle é um importante passo, mas essa relação deve ficar cada vez mais evidente.

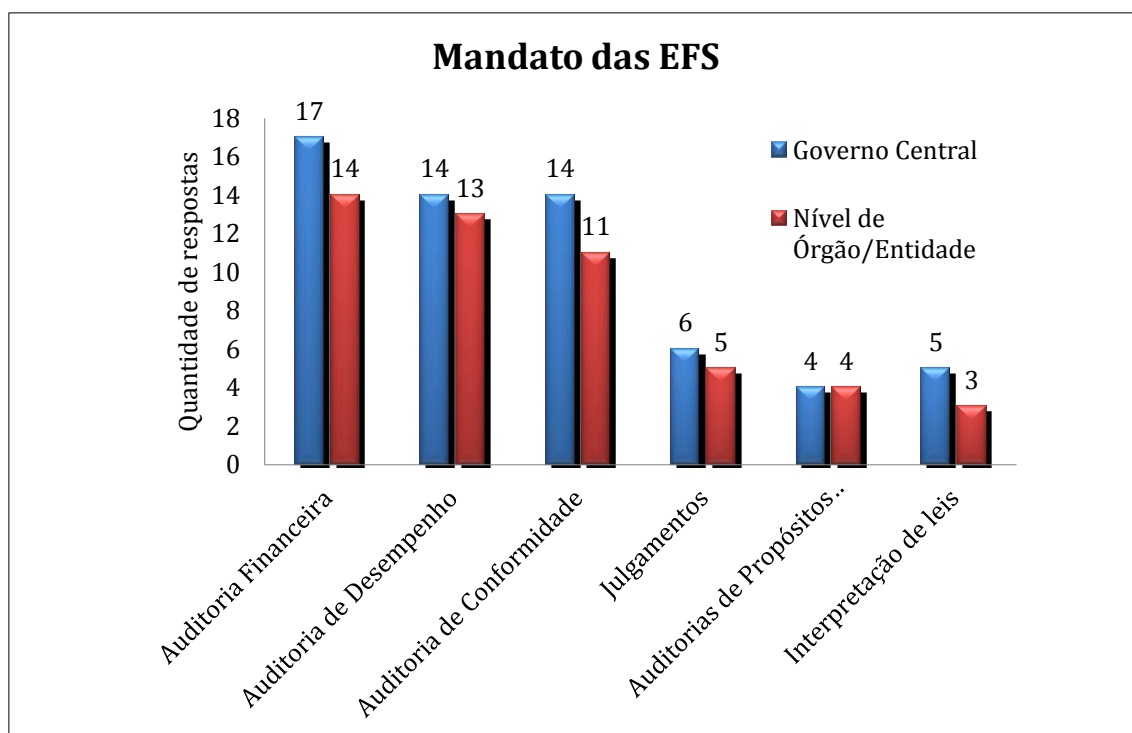
COMPARAÇÃO COM BOAS PRÁTICAS INTERNACIONAIS

Com base nos resultados da pesquisa, **todas** as EFS realizam auditorias financeiras. Na verdade, todas realizam auditorias financeiras em seu governo central, exceto República Tcheca, que realiza no nível de órgão/entidade.

Após uma análise mais aprofundada, é claro que apenas uma pequena percentagem das EFS executam outros tipos de fiscalização governamental, tais como auditorias de propósito específico, pareceres jurídicos ou julgamentos em relação ao número de auditorias financeiras realizadas (veja abaixo).

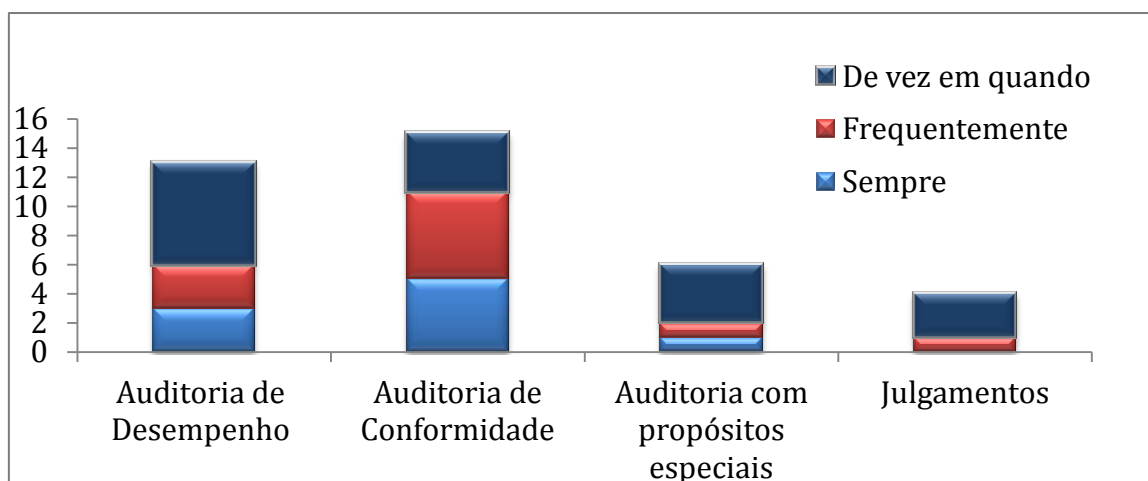
A auditoria financeira das EFS é a função de asseguaração que é o mais utilizado. Auditorias financeiras abrangem também objetivos de outros trabalhos de asseguaração.

Além disso, como é divulgado ainda em outra recomendação descrita abaixo, as EFS pesquisadas descrevem à medida que os seus outros tipos de auditorias (tais como de desempenho e auditorias de conformidade, etc) estão integrados em sua função auditoria financeira. Como resultado, 81% das EFS pesquisadas disseram que suas auditorias de conformidade estão integradas em suas auditorias financeiras.



Fonte: Pesquisa das EFS - 2013

Integração entre Auditoria Financeira e outras atividades das EFS:



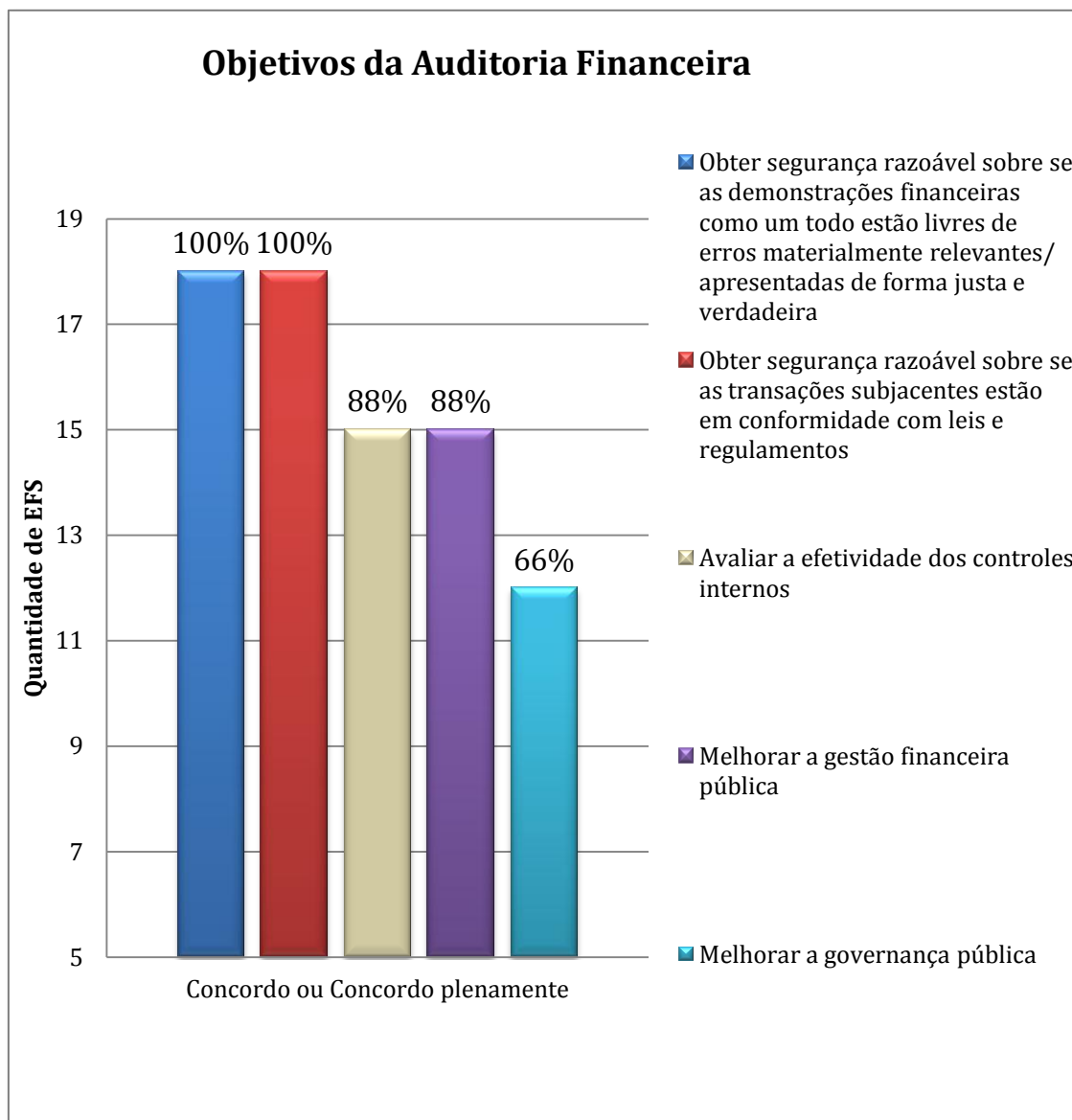
Fonte: Pesquisa das EFS – 2013

Uma possível razão para esses resultados pode ser melhor classificada como:

- ❖ As auditorias financeiras, realizadas utilizando as melhores práticas internacionais, tratam eficazmente os objetivos de asseguarção também encontrados em outros tipos de trabalhos de fiscalização governamental.

Em relação à afirmação acima, é importante ressaltar que as auditorias financeiras efetivamente realizam os mesmos (ou pelo menos substancialmente os mesmos) objetivos e resultados que muitos outros serviços de asseguarção tentam realizar. Além de garantir que as informações financeiras estão livres de distorção material, os objetivos da auditoria financeira incluem obter segurança razoável de que as transações subjacentes estão em conformidade com as leis e regulamentos (igual ou semelhante para as auditorias de conformidade). O quadro abaixo descreve ainda os resultados da pesquisa.

A auditoria financeira das EFS abrange a conformidade com leis e regulamentos, controles internos e o fortalecimento da gestão financeira e da governança pública.



Fonte: Pesquisa das EFS - 2013

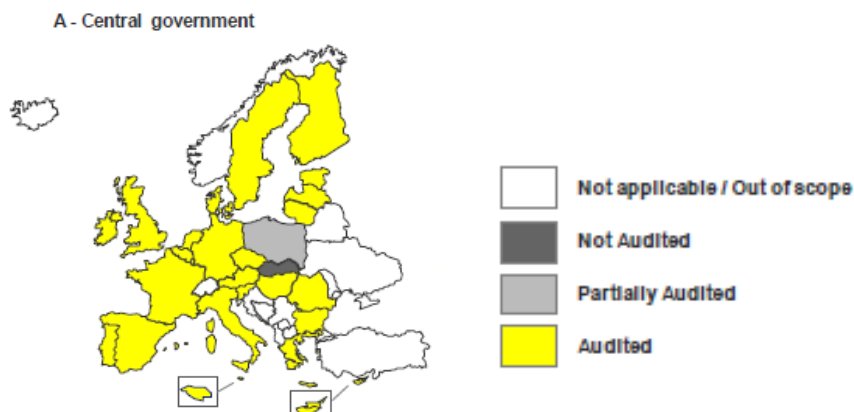
Em resposta à pesquisa, a EFS de Israel informou que:

"Durante anos, a EFS auditou todas as questões do balanço patrimonial de uma forma genérica e superficial. Nos últimos anos, a auditoria financeira concentrou-se nas principais questões, por meio de exames em profundidade que encontraram deficiências materialmente relevantes, o que levou, à melhoria e às correções das demonstrações financeiras do Governo".

Esta citação do EFS de Israel ressalta a importância e os benefícios de uma função de auditoria financeira com uma forte estrutura.

Resultados adicionais a partir de uma pesquisa realizada pela Ernst & Young em 2012 indicam que a grande maioria dos países da Europa realiza auditorias financeiras de seu governo central. Estes resultados são consistentes com os dados obtidos neste projeto.

Escopo das auditorias financeiras em Governos Centrais da Europa



Fonte: Ernst & Young (2012)

Na verdade, na Cour des Comptes na França, recentes alterações às suas leis constitucionais foram feitas, que estabeleceram à EFS duas missões completamente novas:

- ❖ Realizar auditorias financeiras (certificações) sobre as contas do Estado, e;
- ❖ Realizar auditorias financeiras sobre as contas do regime geral de segurança social.

O mandato do Cour des Comptes fornece a garantia de que as contas do Estado estão em conformidade com as regras de contabilidade registradas no manual de normas de contabilidade do Estado.

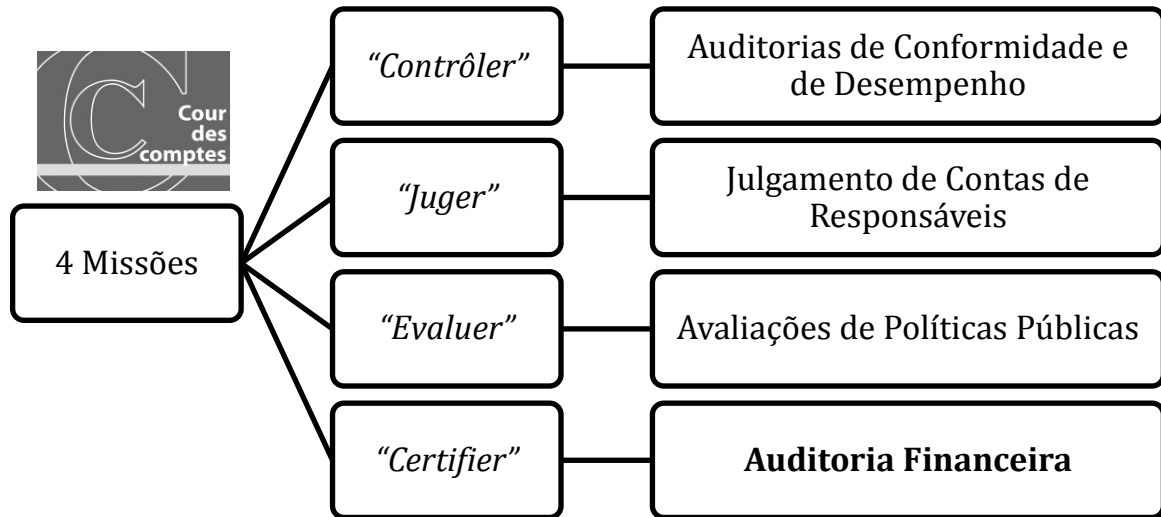
O mandato de auditoria financeira do Cour des Comptes:

“O objetivo é proporcionar aos responsáveis dos setores públicos, informação útil confiável, tendo em vista a realização de reformas estruturais.”

Como parte de sua missão de certificar as contas do regime geral de segurança social, a Cour des Comptes avalia se os controles internos podem evitar o risco de anomalias significativas nas contas. Também avalia a correta avaliação do déficit de cada um dos ramos do sistema geral.⁷

⁷ Cour des Comptes relatório anual; 2012

O Cour des Comptes é um bom exemplo onde a função de auditoria financeira é uma missão separada dentro do seu planejamento estratégico.



Fonte: Relatório Anual da *Cour des Comptes*.

RECOMENDAÇÕES

A.1 Ajustar os arranjos institucionais para cumprir o mandato legal de auditoria financeira

A.1.1 Atualizar o Regimento Interno do TCU

A.1.2 Incluir na auditoria financeiras outros objetivos de
asseguração

A.1.3 Incorporar a função auditoria financeira no planejamento
estratégico

RECOMENDAÇÃO A.1.1 – ATUALIZAR O REGIMENTO INTERNO DO TCU:

As normas internas do TCU devem abordar especificamente o mandato de uma função de auditoria financeira. Devem abordar de uma forma distinta e separada de outros tipos de mandatos de asseguração, de modo a garantir a clareza de propósito e resultados.

RECOMENDAÇÃO A.1.2 – INCLUIR NA AUDITORIA FINANCEIRA OUTROS OBJETIVOS DE ASSEGURAÇÃO:

A revisão do mandato do TCU para a função de auditoria financeira deve tentar incorporar outros tipos de mandatos de asseguração. Em outras palavras, considerando a necessidade de revisão do mandato de auditoria financeira, seria oportuno abordar outros mandatos de asseguração, em especial aspectos relativos a auditorias de conformidade e outras auditorias forenses que são atualmente desempenhadas.

RECOMENDAÇÃO A.1.3 – INCORPORAR A FUNÇÃO AUDITORIA FINANCEIRA NO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO:

O processo de planejamento estratégico no TCU deve incluir especificamente a função de auditoria financeira em todos os três níveis de planejamento: i) planejamento estratégico; ii) o planejamento tático, e iii) o planejamento operacional.

Além das três principais áreas de planos de ação que normalmente compõem o plano operacional, ou seja, i) realização de auditorias ii) auditorias de conformidade (ou forense), e iii) pesquisas, uma quarta área distinta deveria ser incluída - Auditoria financeira.

Na elaboração do plano tático, o TCU deve estabelecer metas mensuráveis específicas relativas a auditorias financeiras que alimentem o plano estratégico. Na concepção e criação de plano tático relativo à auditoria financeira, os elementos devem ser levados em

consideração, tais como escopo da auditoria, elementos de risco, as ferramentas e os recursos (ainda será discutido em outra recomendação).

Os planos de ação deveriam ser desenvolvidos para subsidiar o plano operacional. Estes planos de ação deveriam abordar as diversas interdependências inerentes com os outros tipos de trabalhos de asseguaração atualmente desempenhados no TCU. Além disso, eles devem tratar da utilização de outras Contas (por exemplo, CGU), que são vistos como tendo um papel na função de auditoria financeira do TCU.

A.2) EXPANDIR O MANDATO DE AUDITORIA FINANCEIRA PARA NÍVEIS INFERIORES DO GOVERNO

SITUAÇÃO ATUAL

A Controladoria-Geral da União (CGU) tem contribuído para melhorar as políticas públicas no Brasil, evitando prejuízos financeiros e lutando contra a corrupção.

Algumas características da CGU são as seguintes:

- ❖ Quanto menor a materialidade da Unidade Jurisdicionada, maior é a independência da CGU para emitir opiniões.
- ❖ Possui uma forte capacidade operacional.
- ❖ Audita mais de 500 UJs anualmente.
- ❖ Aloca 800 auditores no 2º semestre para este trabalho.
- ❖ É possível ter razoável segurança nas opiniões de auditoria da CGU sobre UJs de menor risco.

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

Dos muitos relatórios de auditoria que são emitidos pela CGU, a maioria não inclui uma opinião de auditoria distinta e de fácil compreensão. Além disso, não incluem as demonstrações financeiras da entidade ou órgão objeto da auditoria.

Como resultado, existem muitos órgãos e entidades que não têm auditorias financeiras anuais.

Utilização de auditores independentes:

Existe legislação que define as situações em que se admite a contratação de auditores externos. De acordo com o Decreto 3.591/1991, que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências:

Art. 16. A contratação de empresas privadas de auditoria pelos órgãos ou pelas entidades da Administração Pública Federal indireta **somente será admitida** quando comprovada, junto ao Ministro supervisor e ao Órgão Central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, a **impossibilidade de execução dos trabalhos de auditoria diretamente pela Secretaria Federal de Controle Interno ou órgãos setoriais do Sistema** de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às contratações para as auditorias previstas no § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, às contratações que tenham por objeto as demonstrações financeiras do Banco Central do Brasil e dos fundos por ele administrados, nem às contratações realizadas por empresas públicas que tenham a obrigação legal ou estatutária de ter suas demonstrações financeiras avaliadas por auditores independentes, desde que as unidades de auditoria interna de que trata o art. 15 sejam mantidas pelas entidades contratantes, sendo vedada a transferência das competências dessas unidades às empresas privadas contratadas.⁸

Atualmente o TCU não contrata auditores independentes.

Não há uma participação relevante das empresas de auditoria independente no setor público. O mandato da auditoria financeira é constitucionalmente do TCU. O TCU compartilha esse mandato apenas com os órgãos de controle interno, com respaldo constitucional. Algumas partes do setor público federal são auditadas por empresas:

- ❖ Banco Central;
- ❖ Empresas estatais financeiras ou com ações na Bolsa de Valores.

Atualmente o TCU audita apenas as demonstrações consolidadas. As demonstrações de alguns órgãos e entidades devem ser auditadas pelo TCU, pois somente ele tem independência suficiente para auditá-los.

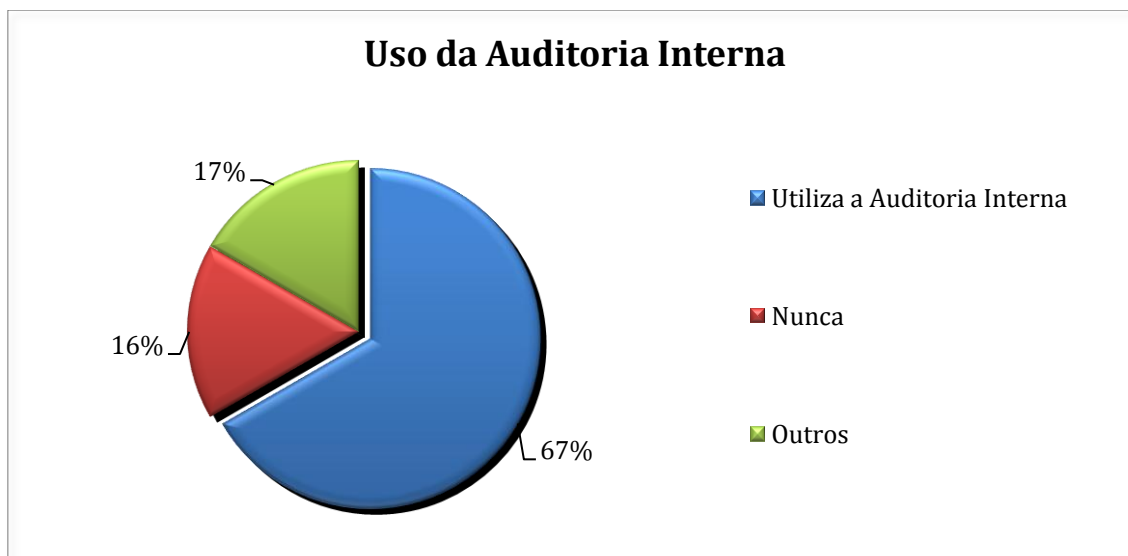
COMPARAÇÃO COM BOAS PRÁTICAS INTERNACIONAIS

Os auditores internos são usados extensivamente em todas as EFS dos países desenvolvidos.

Ao comparar a função de auditoria interna utilizada por outras EFS, os auditores internos são utilizados em muitas auditorias financeiras de setores públicos ao redor do mundo. De fato, 67% dos entrevistados indicaram que as EFS utilizam o trabalho dos auditores internos, pelo menos algumas vezes na sua função de auditoria (ver gráfico abaixo).

⁸ Redação dada pelo Decreto nº 4.440, de 2002

De modo geral, os trabalhos das auditorias internas são utilizados pelas EFS de países desenvolvidos.



Fonte: Pesquisa das EFS - 2013

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

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

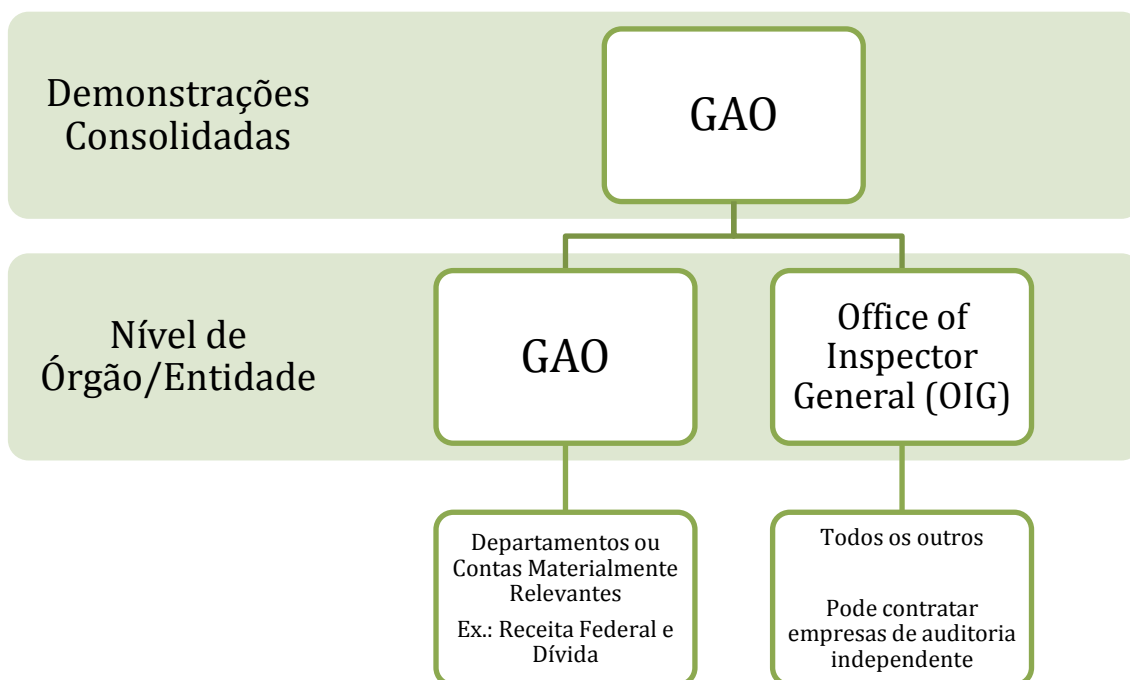
- ❖ Os auditores da CGU tem uma formação sólida e rigorosa.

No entanto, foram identificadas algumas áreas em que melhorias poderiam ser feitas:

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

Muitas das EFS pesquisadas utilizam o trabalho dos auditores externos em seu processo de auditoria financeira.

O “CFO Act”⁹ estabelece um mandato compartilhado das auditorias das demonstrações financeiras dos entes do Governo Federal Americano.



⁹ CFO Act - A Lei CFO dos EUA foi criada em 1990 para estabelecer uma base para uma reforma abrangente da gestão financeira federal. A lei exige demonstrações financeiras auditadas e fortalece relatórios de prestação de contas, entre outras coisas.

O CFO Act autoriza o OIG a contratar empresas de auditoria independente para auditar demonstrações financeiras de órgãos e entidades.

Os OIGs geralmente contratam empresas de auditoria independente, assim como muitas outras EFS.

Na Cour des Comptes de France, o uso de auditorias externas é uma parte significativa da sua função de auditoria financeira. Em 2011, os procedimentos para a transferência de informações entre os auditores externos e a Cour des Comptes foram esclarecidos.¹⁰

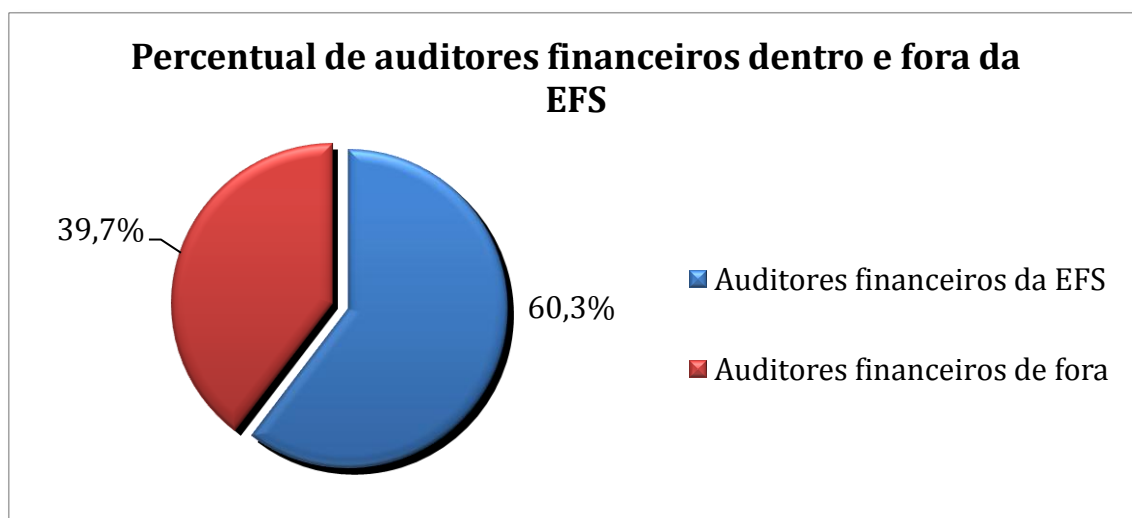
A EFS da Hungria respondeu da seguinte forma:

"Os resultados das avaliações realizadas em campo dos sistemas de controle confirmaram a interação entre o funcionamento da auditoria interna e da qualidade dos sistemas de controle interno. Onde a auditoria interna estava operando de forma adequada, os elementos dos sistemas de controle também receberam uma melhor qualificação - disse o gerente de fiscalização. A regularidade da execução do orçamento tinha melhorado e - como uma continuação da tendência dos últimos anos - a confiabilidade das demonstrações financeiras também tinha mostrado mais progressos. Em comparação com anos anteriores, é uma mudança favorável que, com base em nossas recomendações, a obrigação de preparar um plano de ação foi recebida por todas as partes envolvidas".

Além disso, nos EUA o GAO compartilha seu mandato de auditoria financeira com auditores externos. Isto é aplicado tanto no governo central como no nível de departamento.

A escolha por contratar auditores externos varia conforme duas análises:

- ❖ **Possibilidade jurídica da contratação.**
- ❖ **Custo da contratação x Risco de perda de controle.**

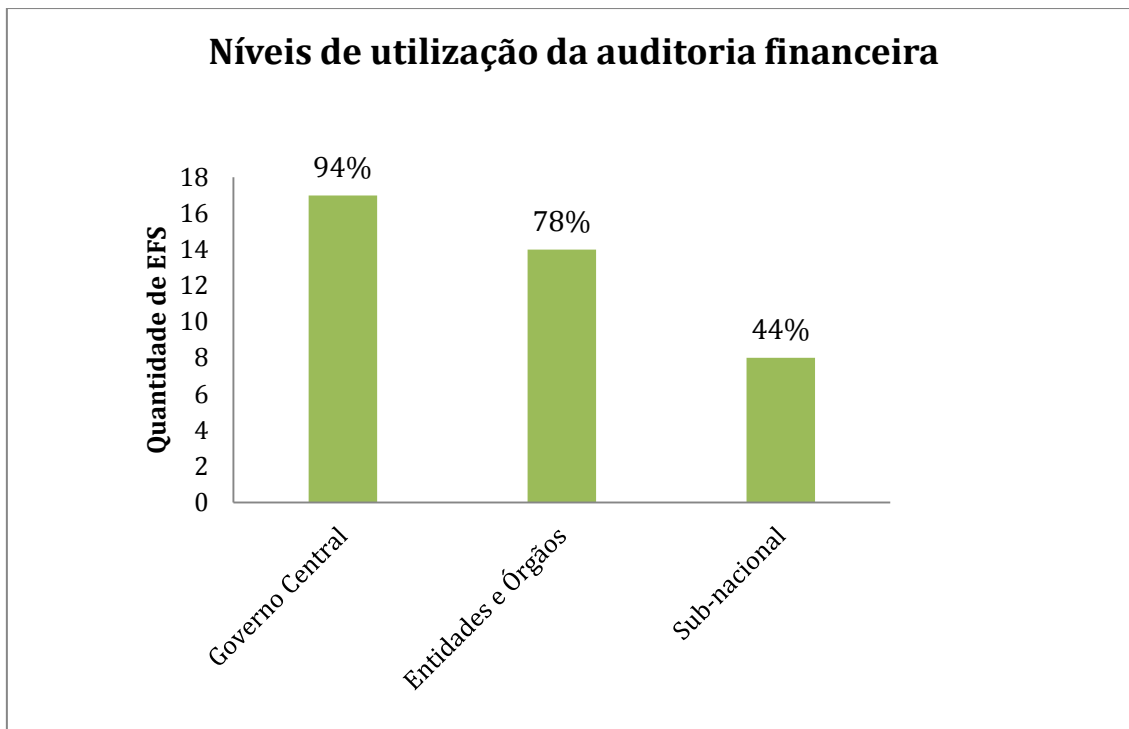


Fonte: Pesquisa das EFS - 2013

¹⁰ Cour des Comptes relatório anual; 2012

Um número muito grande (13 em 17) das EFS que realizam auditorias financeiras de seu governo central, também realizam auditorias financeiras em nível de departamento.

Com base nos resultados da pesquisa, TODAS as EFS realizam auditorias financeiras. Todas realizam auditorias financeiras em seu governo central, exceto República Tcheca, que realiza somente no nível do departamento (ver gráfico abaixo).



Fonte: Pesquisa das EFS - 2013

O GAO começou a expansão da auditoria financeira em 1984 e esse processo demorou vários anos e foi implementado por meio de auditorias piloto.

O NAO do Reino Unido é um bom exemplo de uma EFS que não é apenas o revisor oficial de contas do governo central, mas que também realiza auditoria financeira em 355 organizações individuais do setor público do Reino Unido.¹¹

A Cour des Comptes iniciou a função de auditoria financeira em 2006, certificando as contas consolidadas e outras contas específicas.

A Cour des Comptes realizou muitas auditorias de demonstrações financeiras em diversas entidades de todo o governo francês, incluindo:

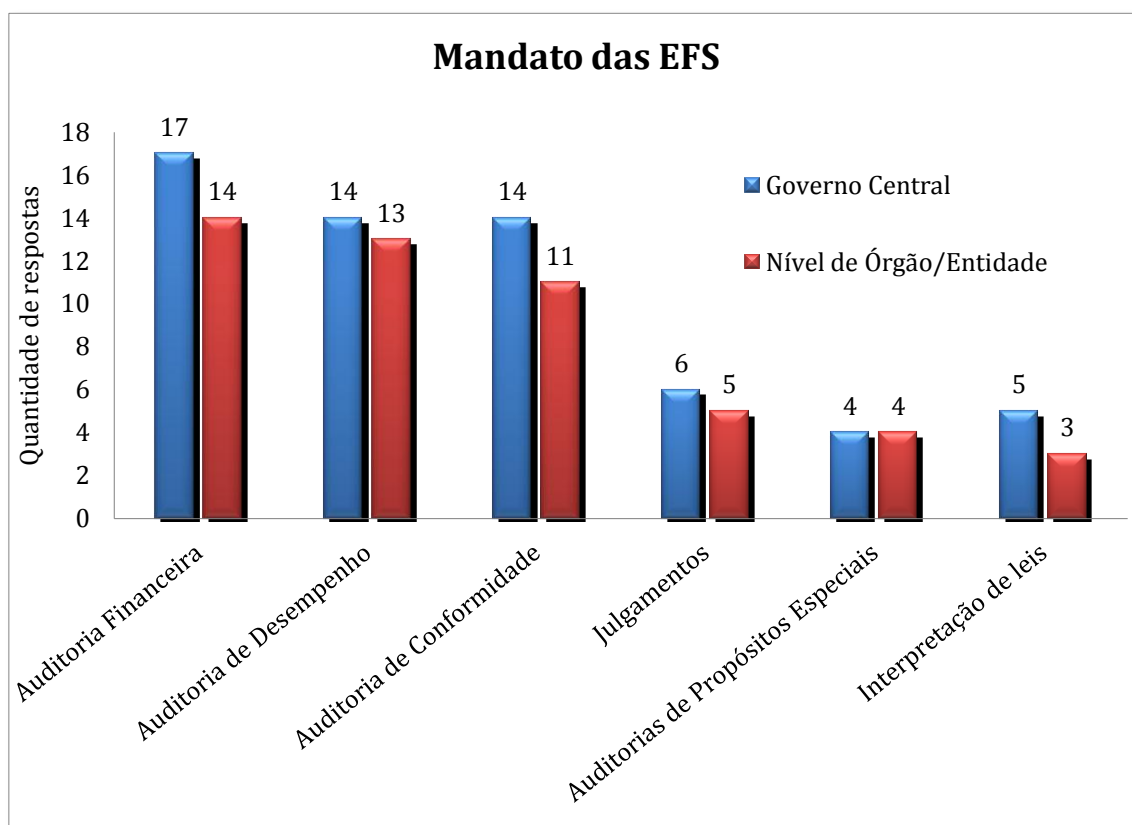
- ❖ A Família e CNAF Filial
- ❖ AT-MP Filial
- ❖ L'ACOSS
- ❖ CNAMTS e Doença Filial
- ❖ CNAVTS e Previdência Filial

¹¹ NAO – relatório anual; 2013

Opiniões de auditoria foram emitidas com qualificações identificadas onde aplicáveis no nível de agência individual.¹²

6 de 18 (33%) EFS indicaram que a função de auditoria financeira promove, em alguma medida, uma cultura de competição saudável entre órgãos e entidades governamentais.¹³

Uma análise mais aprofundada mostra até que ponto os compromissos são realizadas no nível de Governo Central e no de órgão/entidade em todas as EFS.



Fonte: Pesquisa das EFS - 2013

¹² Cour des Comptes - Rapport d'activité; 2012

¹³ Consulte a seção D - resultados de pesquisa

RECOMENDAÇÃO

A.2 Expandir o mandato de auditoria financeira para níveis inferiores do Governo

Incorporar o trabalho da CGU

Avaliar a possibilidade de utilização de auditores independentes

Realizar auditorias de demonstrações financeiras de órgãos e entidades materialmente relevantes

RECOMENDAÇÃO A.2.1 – INCORPORAR O TRABALHO DA CGU:

Considera-se impossível executar uma auditoria financeira eficazmente do tamanho das contas governamentais brasileiras sem a utilização de auditoria interna, pelo menos, de alguma forma. A CGU deve ser envolvida na função de auditoria financeira do TCU.

Como tal, o esforço deve ser feito para incorporar as funções da CGU no planejamento e auditoria financeira do TCU.

A determinação abrangente dos diversos componentes que compõem o BGU (total de demonstrações financeiras do governo) deve ser realizada como parte do processo de planejamento de auditoria. Nesta avaliação devem ser considerados os seguintes fatores:

- ❖ Determinar o significado dos vários componentes em todas as demonstrações financeiras do governo;
- ❖ Para componentes significativos, determinar a natureza, extensão e época dos trabalhos de auditoria realizados pela CGU que se relacionam com esses componentes;
- ❖ Para cada componente significativo, identificar no nível de afirmação de auditoria, o risco de distorção relevante, inclusive quaisquer riscos difusos que possam existir, e determinar em que medida os procedimentos de auditoria da CGU tratam eficazmente o risco (s), e;
- ❖ Projetar a estratégia de auditoria, o plano e o alcance dos procedimentos de auditoria, tendo em conta os passos descritos acima.

Após a aplicação desta recomendação, o TCU será capaz de realizar auditorias financeiras de forma mais eficaz e eficiente. Assim, o TCU será capaz de fazer a quantidade apropriada de auditoria.

RECOMENDAÇÃO A.2.2 – AVALIAR A POSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DE AUDITORES INDEPENDENTES:

Recomenda-se que o TCU investigue maneiras de incorporar o trabalho de auditores externos (no setor privado), de modo a desenvolver capacidades, conhecimento e outros benefícios. Normas internacionais que tratam do uso do trabalho de outros auditores devem ser seguidas. Isso permitirá que o TCU garanta um meio eficiente e eficaz para testes de auditoria apropriada e que procedimentos de auditoria sejam realizados para as áreas materiais na auditoria financeira. Permitirá também que o TCU tire conclusões de auditoria apropriadas que suportam as opiniões emitidas.

RECOMENDAÇÃO A.2.3 – REALIZAR AUDITORIAS DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DE ÓRGÃOS E ENTIDADES MATERIALMENTE RELEVANTES:

Recomenda-se que o TCU comprometa-se a realizar auditorias financeiras em órgãos e entidades materialmente relevantes. Isso inclui a realização de funções de auditoria, conforme descrito ao longo deste relatório, a fim de emitir uma opinião sobre as demonstrações financeiras do órgão ou entidade. Qualquer qualificação para o relatório de auditoria deve ser claramente comunicado, de forma a auxiliar na condução de melhorias da gestão financeira nos órgãos e entidades.

Dos muitos resultados positivos esperados a partir desta atividade, uma delas é a capacidade de conduzir a uma competição saudável entre órgãos e entidades sobre a quantidade e o tipo de qualificações. Esta, por sua vez, impulsiona melhorias positivas em todo o setor público.

Esta competição saudável entre os órgãos é vista em todas as outras EFS, como na Espanha, Portugal e Austrália.¹⁴

¹⁴ Per Australian National Audit Office - Seminário Internacional Auditoria Financeira no Setor Público; 2012

A.3) INTEGRAR A AUDITORIA FINANCEIRA COM OUTROS TRABALHOS

SITUAÇÃO ATUAL

Há muitos trabalhos de auditoria de conformidade feitos pelo TCU e pela CGU que podem contribuir para as opiniões de auditoria financeira, em especial sobre:

- ❖ Orçamento e finanças;
- ❖ Aposentadorias;
- ❖ Atos de pessoal;
- ❖ Licitações e contratos;
- ❖ Obras públicas.

Atualmente no TCU , a função de auditoria financeira é muito limitada. No momento a única auditoria financeira sendo feita é a do BGU.

Ou seja, o foco da função de auditoria financeira no BGU é emitir um parecer prévio para determinar se as contas prestadas pelo Presidente representam adequadamente as posições financeira, orçamentária, contábil e patrimonial da União, bem como sobre a observância dos princípios constitucionais e legais que regem a administração pública federal.

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

Como resultado, o TCU realiza uma enorme quantidade de trabalho e esforço todos os anos. É sabido que há uma enorme quantidade de trabalho que resulta apenas de auditorias e inspeções.

Há uma grande quantidade de trabalhos, um baixo nível de integração e uma ótima oportunidade de redesenho de processos para ser mais eficaz e eficiente.

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

Atualmente os trabalhos de auditoria das Contas Ordinárias não subsidiam os trabalhos de auditoria das Contas de Governo. Os pareceres dos órgãos de controle interno podem servir de orientação para determinar as conclusões na auditoria das Contas de Governo.

COMPARAÇÃO COM BOAS PRÁTICAS INTERNACIONAIS

Em muitas EFS, as auditorias financeiras incluem a análise e avaliação da execução do orçamento que, muitas vezes, incluem o exame das transações em confronto com o orçamento para questões de conformidade e regularidade.

A definição de auditoria de conformidade é geralmente descrita como o tipo de auditoria realizada em ambientes onde a conformidade com as autoridades é o foco principal da auditoria. Na grande maioria dos países desenvolvidos, as melhores práticas internacionais incluem testes de auditorias financeiras para o cumprimento das leis e regulamentos e, como tal, substituem a necessidade de uma auditoria de conformidade.¹⁵

Isto é melhor ilustrado ao olharmos para a opinião de auditoria sobre Relatório Financeiro Anual do Estado emitido pela Cour des Comptes na França:

“A cada ano o Cour des Comptes [Tribunal de Contas] publica uma opinião de auditoria sobre o Relatório de Auditoria Financeira do Estado.

¹⁵ 87% das EFS pesquisadas disseram que as auditorias de conformidade são integradas com as auditorias financeiras.

A opinião de auditoria ... expressa determinações do Tribunal quanto à regularidade, a verdade e a exatidão do Relatório Financeiro do Estado. Isso acontece por meio da aplicação de sua missão constitucional de auxiliar o Parlamento e o governo em fiscalizar a execução das leis orçamentárias, e, mais especificamente, as disposições (parágrafo 5º do artigo 58) do Estatuto Constitucional sobre os Atos de Orçamento.”

Além disso, encontramos referência a vários aspectos de conformidade em auditorias financeiras do Reino Unido no Relatório de Auditoria Anual do Escritório Nacional de Auditoria do Reino Unido e Contas 2012-13 (ver trechos em negrito abaixo):

*“Auditoria Financeira - nós fornecemos serviços de alta qualidade de auditoria financeira para todos os departamentos governamentais, bem como agências não-departamentais e outros organismos públicos. Damos garantia ao Parlamento que todas as demonstrações financeiras foram devidamente preparadas em uma visão verdadeira e justa, e que os recursos públicos foram gastos em **fins aprovados pelo Parlamento.***

PARECER SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Em nossa opinião:

- ❖ as demonstrações financeiras dão uma imagem verdadeira e justa da situação do NAO, em 31 de março de 2013 e de custo operacional líquida da NAO para o exercício findo naquela data, e*
- ❖ as demonstrações financeiras foram devidamente elaboradas em **conformidade com a Responsabilidade de Orçamento e Lei Nacional de Auditoria de 2011.***

OPINIÃO SOBRE OUTROS ASSUNTOS

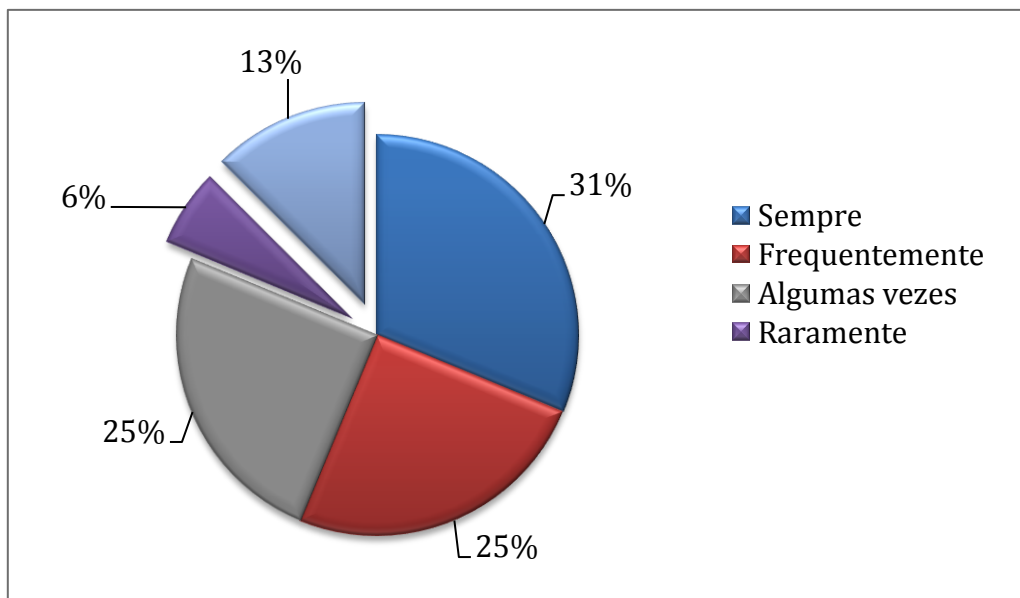
Em nossa opinião:

- ❖ a parte do relatório sobre remunerações a serem auditadas foi devidamente elaborada **em conformidade com a orientação emitida pelo Departamento do Tesouro.***

Além disso, as auditorias financeiras realizadas de acordo com as melhores práticas internacionais incluem procedimentos de auditoria que verificam o quanto as entidades aderem à lei e às regras (como definidos e divulgados no relatório de auditoria de opinião), a auditoria financeira pode efetivamente satisfazer as metas e objetivos na maioria das auditorias de conformidade.

81% das EFS realizam auditorias financeiras de forma integrada com as auditorias de conformidade

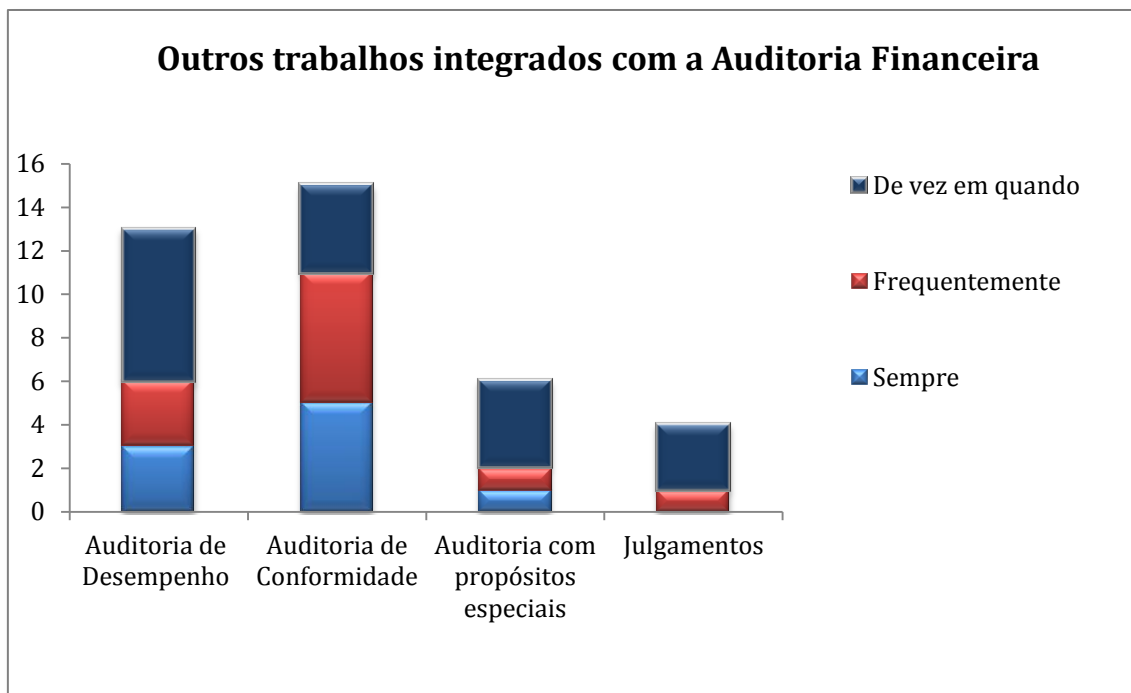
Nível de Integração entre Auditoria Financeira e Auditoria de Conformidade nas EFS



Fonte: Pesquisa das EFS - 2013

Não são apenas as auditorias de conformidade incorporadas no processo de auditoria financeira, mas o processo de auditoria financeira também se alimenta de desempenho e outros tipos de auditorias de asseguração.

De fato, 12 dos 18 pesquisados (67%) indicaram que as auditorias de desempenho são incorporadas às auditorias financeiras em suas EFS. Além disso, 13 dos 18 entrevistados (72%) indicaram que as auditorias de conformidade também são incorporados às auditorias financeiras.



Fonte: Pesquisa das EFS - 2013

A EFS do Reino Unido comentou:

“O NAO está em um processo de **ampliação** do **nível de integração** entre as **auditorias financeiras** e todos os **outros trabalhos** que estamos realizando.”

Em circunstâncias em que as EFS não têm uma estrutura de relatórios financeiros aceitável para a realização de uma auditoria financeira, a EFS pode olhar para princípios ou padrões, como a ISSAI 200 - Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira:

“Em ambientes onde essas auditorias são realizadas e não há demonstrações financeiras apresentadas de acordo com uma estrutura de relatório financeiro aceitável, o auditor pode concluir que as condições prévias para uma auditoria estabelecida pelas ISSAIs em auditoria financeira não são atingidas. Auditores podem, portanto, considerar o desenvolvimento de padrões, usando os Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira como orientação para atender às suas necessidades específicas.

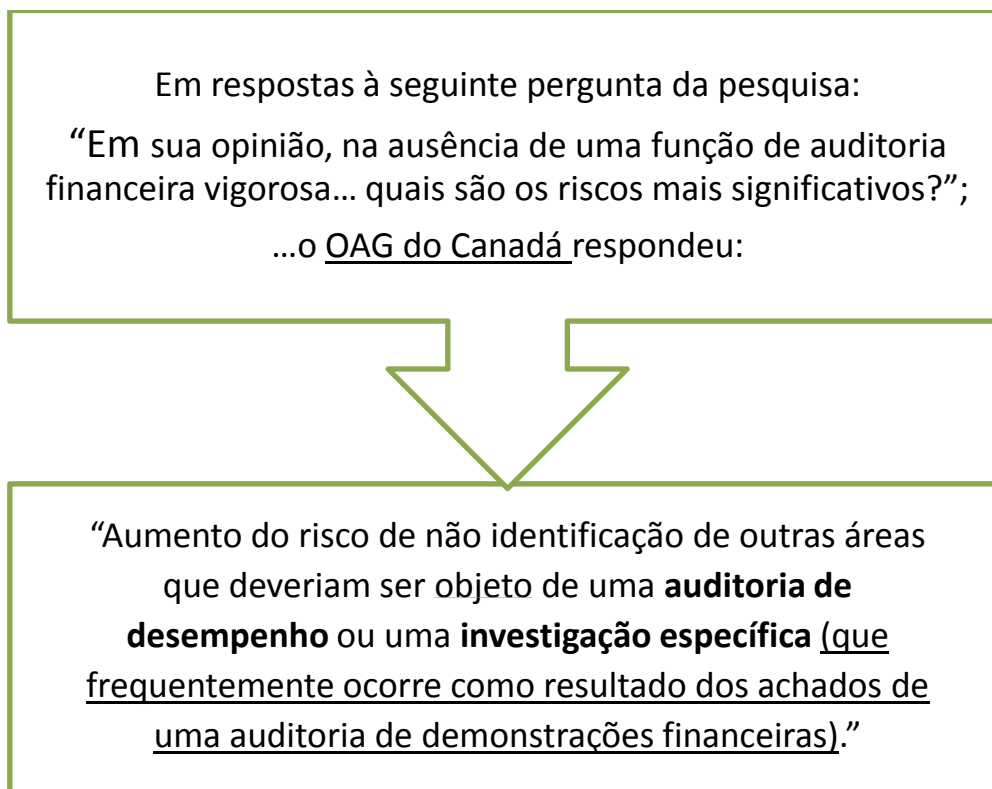
Quando o mandato de auditoria refere-se à auditoria financeira, mas não vincula isso às demonstrações financeiras preparadas de acordo com a estrutura de relatório financeiro, propõe-se que as ISSAIs sejam consideradas a melhor prática disponível e que o espírito das ISSAIs seja implementado por meio de padrões concebidos para o ambiente específico. Quando o mandato de auditoria refere-se à auditoria de demonstrações financeiras individuais e elementos específicos, contas ou itens de uma demonstração financeira, ISSAI 18059 pode ser relevante.”¹⁶

Para EFS cujo ambiente é tal que as demonstrações financeiras aceitáveis pelo departamento governamental não existem, auditorias de conformidade são

¹⁶ ISSAI 200 – Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira

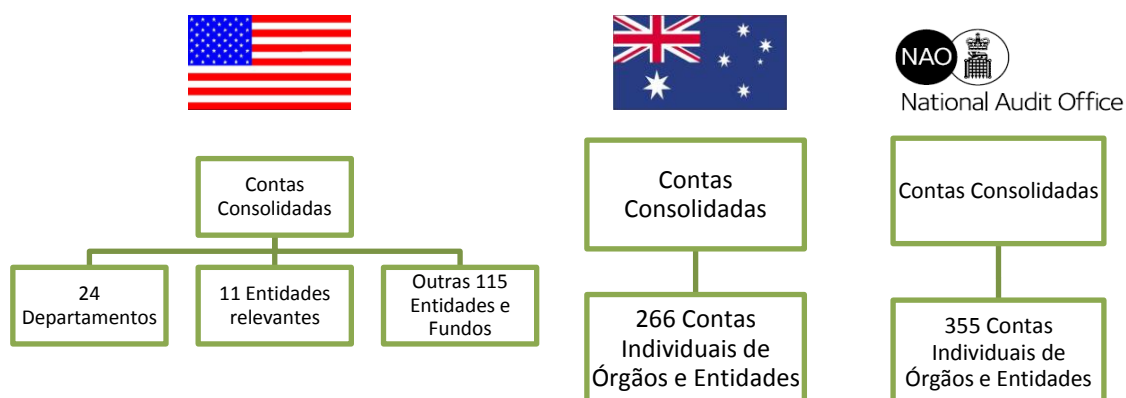
freqüentemente realizadas. Considerando o princípio descrito acima, a EFS pode optar por realizar auditorias financeiras em vez de auditorias de conformidade.

Além disso, um comentário interessante surgiu a partir da pesquisa de EFS em relação a riscos de não realizar auditorias financeiras vigorosas. As EFS canadenses responderam a esta pergunta com uma visão muito clara sobre o grau em que a auditoria financeira pode ser integrada com outros trabalhos de asseguaração.



Uma maioria significativa de EFS pesquisadas indicam que a auditoria das demonstrações consolidadas é a consolidação das auditorias das demonstrações financeiras individuais dos órgãos e entidades.

Alguns bons exemplos de até que ponto as auditorias financeiras ao nível das entidades e órgãos são integradas na auditoria consolidada, são encontrados nas seguintes EFS: i) GAO (EUA), ii) ANAO (Austrália), e iii) NAO (Reino Unido). Em cada exemplo, existem centenas de auditorias financeiras realizadas ao nível das entidades e órgãos que são integrados na auditoria consolidada:



RECOMENDAÇÃO

A.3 Integrar a auditora financeira com outros trabalhos

Integrar auditorias de conformidade nas auditorias financeiras

Identificar oportunidade onde a auditoria financeira pode subsidiar investigações e auditorias de desempenho

Integrar as auditorias relacionadas com as Contas Ordinárias com aquelas realizadas nas Contas de Governo

RECOMENDAÇÃO A.3.1 – INTEGRAR AUDITORIAS DE CONFORMIDADE NAS AUDITORIAS FINANCEIRAS:

TCU deve considerar a migração de auditorias de conformidade e substituí-las com auditorias financeiras e conseguir mais eficácia na sua função de auditoria.

A ISSAI 400 - Princípios Fundamentais de auditoria de conformidade - podem ser uma fonte de informação relevante para o desenvolvimento ou a adoção de padrões para o trabalho de auditoria. Se, por um lado, o mandato de auditoria permite uma mudança nos procedimentos de auditoria e o uso de estruturas de relatórios financeiros aceitáveis é introduzido para a preparação das demonstrações financeiras, as ISSAIs de auditoria financeira podem ser adotados posteriormente.¹⁷

Quando realizado em conexão com a auditoria das demonstrações financeiras, o assunto de uma auditoria de conformidade é geralmente decisões e gestão financeira em relação ao uso de recursos orçamentários e da execução do orçamento. Tal auditoria de conformidade é constituída por:

- Se a avaliação das atividades, operações financeiras e informações refletidas nas demonstrações financeiras estão de acordo com as autoridades que as governam, e;
- Se as receitas e despesas da entidade foram aplicados para os fins pretendidos pelo legislador e os objetivos da entidade.¹⁸

¹⁷ ISSAI 200 – Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira

¹⁸ ISSAI 4200 – Diretrizes de Auditoria de conformidade - Auditoria de Conformidade relacionada à Auditoria de Demonstrações Financeiras

RECOMENDAÇÃO A.3.2 – IDENTIFICAR OPORTUNIDADES ONDE A AUDITORIA FINANCEIRA PODE SUBSIDIAR INVESTIGAÇÕES E AUDITORIAS DE DESEMPENHO:

O TCU poderia usar o trabalho de auditorias financeiras como um meio de identificação e determinação da necessidade de investigação e auditorias de desempenho. Em outras palavras, os resultados e conclusões de auditorias financeiras podem efetivamente identificar as áreas onde serviços de asseguarção são necessários. **As ferramentas e processos utilizados na auditoria financeira, especificamente a parte de identificação de riscos**, são excelentes para ajudar a identificar a necessidade de uma auditoria de desempenho, quer no período corrente ou em períodos subseqüentes.

Conseqüentemente, auditorias de desempenho pode ajudar durante a fase de avaliação de risco no planejamento da auditoria financeira. Resultados de auditorias de desempenho podem efetivamente identificar áreas de interesse ou áreas de alto risco de distorção relevante(s).

RECOMENDAÇÃO A.3.3 – INTEGRAR AS AUDITORIAS RELACIONADAS COM AS CONTAS ORDINÁRIAS COM AQUELAS REALIZADAS NAS CONTAS DE GOVERNO:

O TCU pode integrar as Contas de Governo com as Contas Ordinárias, de modo a construir uma abordagem de auditoria eficiente e eficaz do BGU.

Dada a quantidade de procedimentos de auditoria atualmente realizada em Contas Ordinárias, o TCU poderia aproveitar o esforço de auditoria realizado sobre essas contas. Especificamente, é recomendável que um banco de dados seja obtido/compilado de auditorias de Contas Ordinárias e um registro seja criado para que cada auditoria capte os seguintes aspectos e como eles se relacionam com as demonstrações financeiras consolidadas que compõem o BGU:

- Mapear/determinar a relação que identifica como os dados financeiros da auditoria das Contas Ordinárias alimentam as demonstrações financeiras consolidadas do BGU;
- Identificar qual a afirmação de auditoria que é abordada no trabalho de auditoria realizado nas Contas Ordinárias, e;
- Calcular/estimar o percentual da conta consolidada que tem sido objeto de auditoria no nível de Contas Ordinárias.

Com os processos acima realizados, o TCU deve ser capaz de identificar a quantidade apropriada de procedimentos de auditoria. Isto quer dizer , uma vez que a "visão maior" é obtida com relação a quantidade e a extensão do trabalho de auditoria a serem feitos nas Contas Ordinárias, o TCU deve ser capaz de planejar uma auditoria mais eficiente. Como exemplo, o TCU pode identificar que algumas das auditorias realizadas em Contas Ordinárias podem não ser necessárias (pelos motivos identificados nos processos de mapeamento descritos acima), e, como resultado, os recursos podem ser liberados para que mais trabalhos de auditoria sejam realizados em áreas em que haja mais necessidade. Este realinhamento dos trabalhos de auditoria, usando o processo descrito aqui, seguirá naturalmente uma abordagem mais baseada no risco.



RECURSOS E ORGANIZAÇÃO

“A especialização organizacional e profissional é o melhor caminho para que uma EFS seja eficiente, eficaz e independente.”

B.1) INVESTIR RECURSOS NA FUNÇÃO AUDITORIA FINANCEIRA

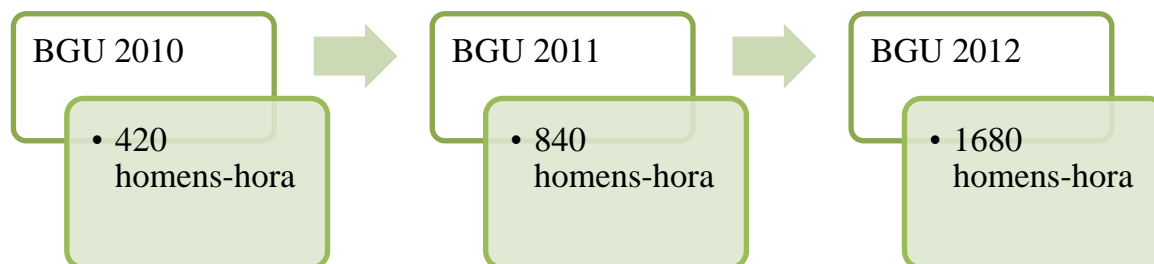
SITUAÇÃO ATUAL

A função de auditoria financeira no TCU não é tão desenvolvida se comparada com outras EFS.

Apesar de o mandato do Tribunal prever a realização de auditorias financeiras há muitos anos, a função é limitada pela quantidade de esforço que o pequeno número de auditores alocados à função de auditoria financeira pode realizar no período de tempo disponível.

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

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



No entanto, é evidente que o montante de recursos alocado para a auditoria do BGU é materialmente insuficiente se as normas internacionais forem aplicadas. Atualmente, existe apenas cerca de 10 auditores alocados para a função de auditoria financeira no TCU em apenas uma parte do ano. Na verdade, um total de 1.680 horas-homem designados à função de auditoria financeira equivale a apenas 5 semanas de trabalho.

No TCU, o percentual de auditores dedicado à auditoria financeira em relação ao total de auditores do TCU é inferior a 0,01%. Ignorando por um momento, o tamanho relativamente grande e o mandato da função de auditoria financeira do BGU, essa alocação de recursos, em termos nominais simples, é significativamente menor que a de outras EFS de países desenvolvidos.

Esse fato é suportado por estudos independentes e revisões realizadas recentemente por especialistas internacionais, como a OCDE.¹⁹

¹⁹ OCDE estudo de revisão pelos pares – TCU 2012

Atualmente no TCU, especialistas, tais como atuários, TI e estatísticos, não são utilizados no processo de auditoria do BGU.

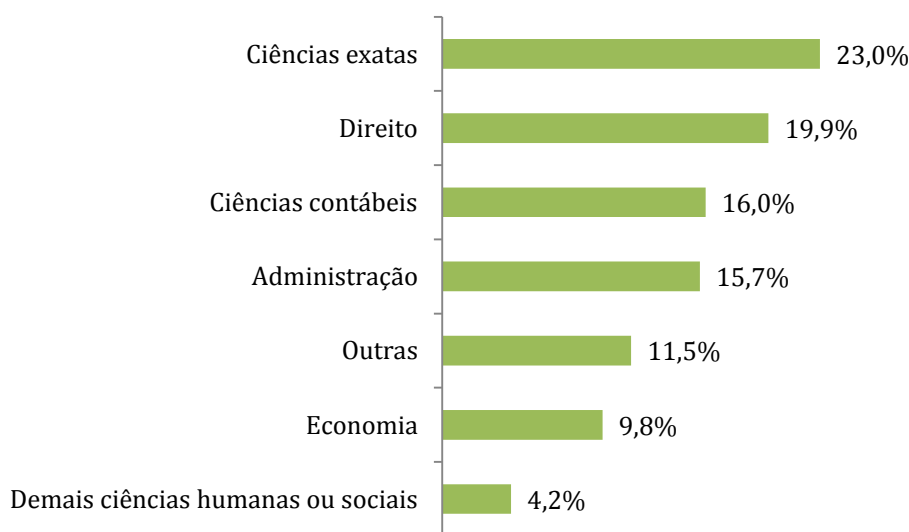
Na auditoria do Balanço Geral da União ainda não está sendo utilizado o serviço de especialistas em áreas de alta complexidade e que exige formação profissional avançada, em especial:

- ❖ Estatísticos para calcular amostrar e extrapolar conclusões;
- ❖ Especialistas em TI para avaliar riscos e controles de TI relacionados às demonstrações financeiras;
- ❖ Atuários para recalcular passivos atuariais do Governo Federal;
- ❖ Engenheiros para apoiar as avaliações de bens imóveis.

Como resultado, é difícil aplicar adequadamente juízo e ceticismo profissionais.

A resposta prática do TCU para essa situação é encontrada na composição dos seus recursos humanos. Há uma grande variedade na formação acadêmica dos auditores no âmbito do TCU. Como pode ser visto no gráfico abaixo, apenas 16% têm formação em contabilidade. A maioria tem formação em outras áreas. O TCU utiliza esses auditores de diversas formações acadêmicas nos processos de auditoria.

Formação acadêmica dos AUFC-CE



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

Comparação com Boas Práticas Internacionais

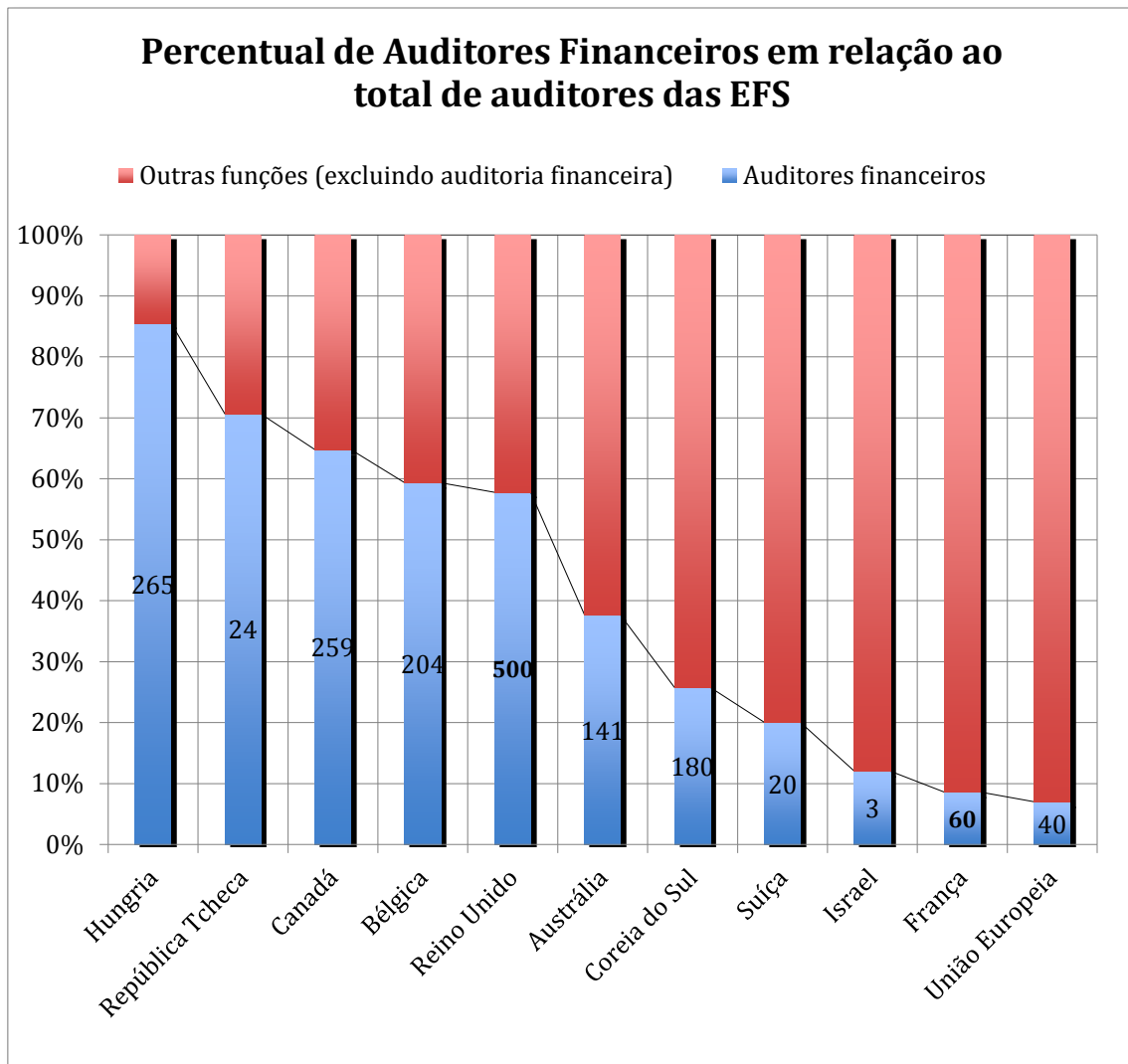
A EFS da Suécia compatilhou seu aprendizado no fortalecimento da auditoria financeira:

“É muito importante dedicar tempo e recursos para alcançar uma transição bem sucedida.”

Ao analisar as EFS dos países desenvolvidos, vemos que cada um tem um foco dedicado à função de auditoria financeira.

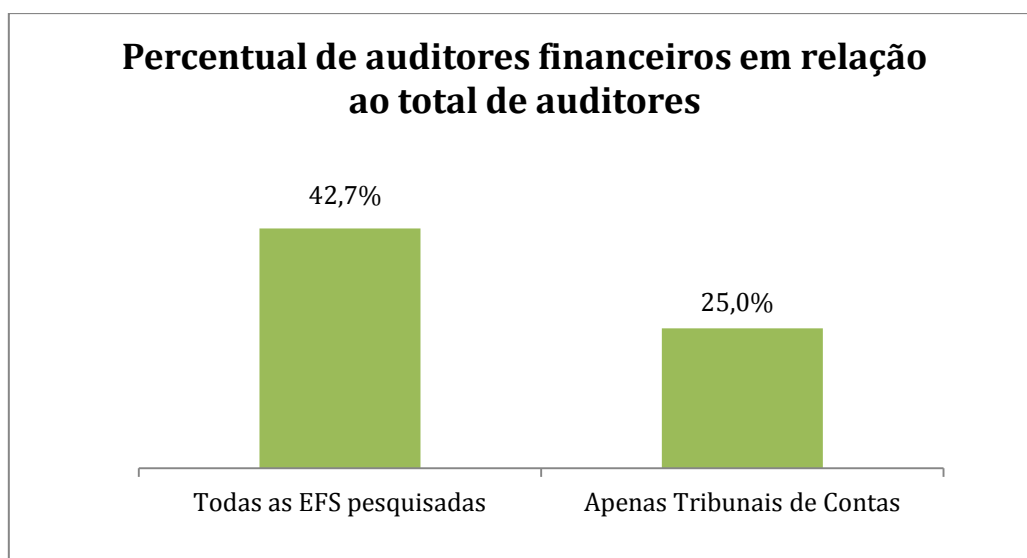
Enquanto o TCU tem menos de 0,01% de seus auditores alocados na função de auditoria financeira, a menor alocação em países desenvolvidos é de 7%, a mais alta é de 85% e a média para todas as EFS é de 43%. Esta diferença significativa entre a situação no TCU e nas EFS de países desenvolvidos exige que a questão seja resolvida.

A função de auditoria financeira no TCU tem evoluído ao longo dos anos para aderir a certas leis e regulamentos em que se deve apoiar o processo do BGU. Como descrito acima, este processo é limitado por restrições de tempo e de recursos disponíveis no TCU. Como resultado, o processo de auditoria financeira do TCU é substancialmente diferente do realizado em outras EFS. Por exemplo, o procedimento de auditoria de reunir evidência de auditoria suficiente e apropriada para todas as transações e contas materiais não é seguido pelo TCU. Além disso, os procedimentos de amostragem e de análise de transações e controles não são realizados enquanto as EFS dos países desenvolvidos estão realizando essas tarefas.



Fonte: Pesquisa das EFS - 2013

Para focar ainda mais, a quantidade de auditores dedicados à auditoria financeira em EFS com o modelo de Tribunal é de 25% de sua força de trabalho total. Para todas as EFS pesquisadas este percentual é de 42,7%.

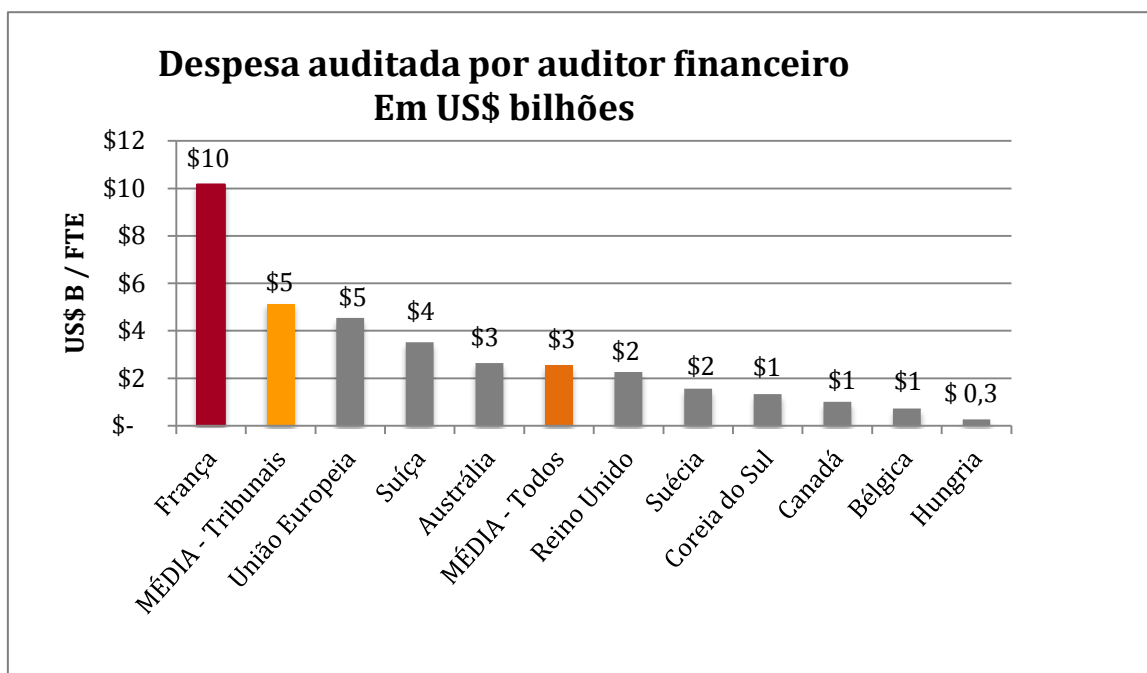


Um indicador foi desenvolvido para comparar a quantidade de pessoal ('Full Time Equivalent' - FTE²⁰) em relação ao tamanho do governo. Os dados obtidos mostram que existe entre as EFS pesquisadas uma ampla gama de resultados quando se utiliza este indicador.

No que diz respeito apenas à função de auditoria financeira nas EFS pesquisadas, os índices são mostrados no gráfico abaixo. O tamanho médio da função de auditoria financeira da EFS pesquisada em relação ao tamanho do governo é de US\$ 2,5 bilhões / auditor²¹.

Considerando a despesa total do Governo Federal no Brasil, o TCU precisaria de:

- ❖ 90 auditores financeiros, para ter uma relação semelhante à da França (US\$ 10 bilhões/auditor);
- ❖ 175 auditores financeiros, para ter uma relação semelhante à média dos Tribunais (US\$ 5 bilhões /auditor)
- ❖ 350 auditores financeiros, para ter uma relação semelhante à média das EFS (US\$ 3 bilhões/auditor)



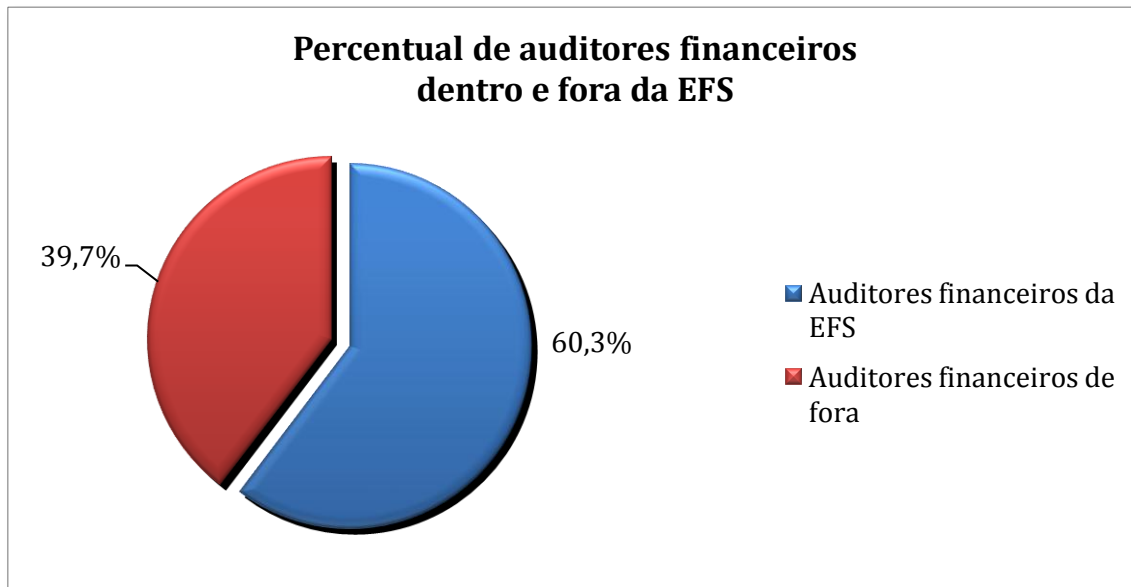
Fonte: Pesquisa das EFS - 2013

²⁰ FTE é "Full Time Equivalent". Por exemplo, se dois indivíduos dedicam 50% do seu tempo em auditoria financeira, eles são considerados um total de 1 FTE.

²¹ Excluindo Israel, pois seus dados foram considerados distorcidos.

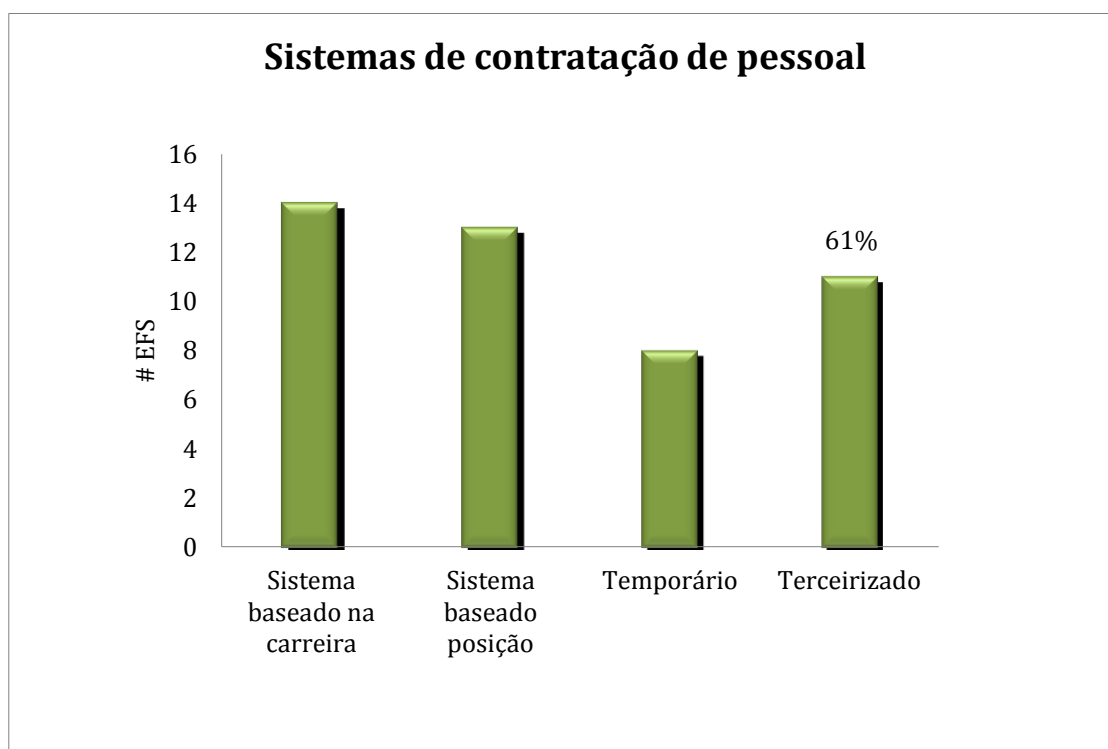
Os auditores externos são usados pelas EFS para completar seu mandato de auditoria financeira.

Os resultados da pesquisa mostram que, em média, quase 40% dos recursos utilizados para a auditoria financeira vêm de fontes externas, tais como empresas de auditoria privadas (veja abaixo):



Fonte: Pesquisa das EFS - 2013

Após uma análise mais aprofundada dos dados da pesquisa, determinou-se que uma proporção relativamente grande daquelas EFS realmente empregou algum nível de terceirização para completar a sua função de auditoria financeira. Na verdade, 11 das 18 EFS pesquisadas (61%), usam alguma forma de terceirização:

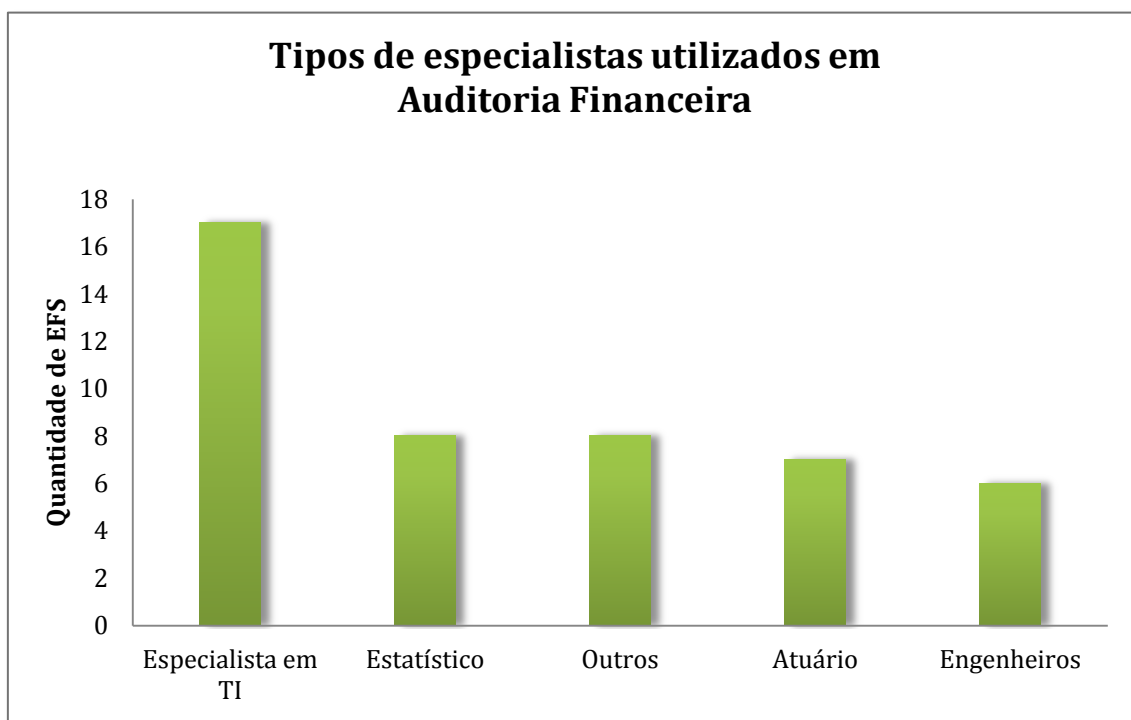


Todas as EFS que responderam a questão utilizam especialistas em TI na auditoria financeira.

A auditoria financeira, por sua própria natureza, é um tipo de serviço de asseguarção de grande abrangência. Muitos aspectos e afirmações estão sendo tratados no âmbito da auditoria financeira. Uma das muitas características que o auditor deve executar, em seu dever como auditor financeiro, é o julgamento profissional. No centro deste aspecto, está o conceito de ceticismo profissional.²²

De acordo com o presidente IAASB, Prof. Arnold Schilder, a necessidade de ceticismo profissional em uma auditoria não pode ser subestimada. Ceticismo profissional é uma atitude essencial que aumenta a capacidade do auditor para identificar e responder às condições que possam indicar possível distorção. Ele inclui uma avaliação crítica da evidência de auditoria.²³

Portanto, a fim de conseguir uma quantidade adequada de ceticismo profissional, muitas vezes os EFS contratam os serviços de especialistas.



Fonte: Pesquisa das EFS - 2013

²² De acordo com a ISA 200 parágrafo 13 (k) - o ceticismo profissional está intimamente relacionado com o julgamento profissional.

²³ IAASB relatório: O ceticismo profissional em uma auditoria de demonstrações contábeis.

RECOMENDAÇÃO

B.1 Investir recursos na função auditoria financeira

Implementar soluções eficientes para aumentar o número de auditores financeiros

Utilizar pelo menos o trabalho de especialistas em TI

RECOMENDAÇÃO B.1.1 – IMPLEMENTAR SOLUÇÕES EFICIENTES PARA AUMENTAR O NÚMERO DE AUDITORES FINANCEIROS:

Recomenda-se aumentar substancialmente o número de auditores alocados à função de auditoria financeira ao TCU. O aumento deverá permitir a implementação e manutenção contínua de processos e procedimentos novos e importantes na auditoria financeira do BGU, de modo a possibilitar a aderência aos padrões internacionais. Estes processos e procedimentos novos e melhorados são abordados e descritos em outras seções deste relatório.

Recomenda-se que o número de recursos específicos a serem atribuídos ao mandato de auditoria financeira deva estar no intervalo entre 90-175 auditores. Este intervalo é baseado nas comparações com outras EFS de países desenvolvidos que também utilizam o modelo de Tribunal de Contas.

Políticas e técnicas que podem ser utilizadas para permitir ao TCU alcançar este nível de investimento na função de auditoria financeira são os seguintes:

- ❖ Usar o trabalho de auditoria realizado na CGU (ver recomendação A.2);
- ❖ Planejar auditorias financeiras de forma integrada às auditorias de conformidade (ver recomendação A.3), assim liberando auditores para outros setores no TCU;
- ❖ Reestruturar as secretarias do TCU, a fim de utilizar o trabalho dos auditores que realizam outros trabalhos considerados de menor impacto para os objetivos estratégicos e planos do TCU (ver recomendação A.1.3);
- ❖ Realizar concurso para admitir mais auditores;
- ❖ Atuar em conjunto com outros grupos governamentais para realizar procedimentos relacionados à auditoria externa, tal como definido na fase de planejamento de auditoria;
- ❖ Utilizar, quando possível, auditores independentes (ver recomendação A.2.2).

Com o objetivo principal de desenvolver uma função de auditoria financeira no TCU que segue as melhores práticas internacionais, o melhor seria implementar e desenvolver várias técnicas descritas acima, ao invés de focar em apenas uma ou duas. Dessa forma, o número de auditores que são necessários podem ser obtidos no curto e médio prazo.

RECOMENDAÇÃO B.1.2 – UTILIZAR PELO MENOS O TRABALHO DE ESPECIALISTAS EM TI:

A função de auditoria financeira cobre muitas áreas técnicas. Recomenda-se incorporar o trabalho de especialista em áreas onde for considerado necessário, como TI, atuária, engenharia, etc. Estes especialistas podem auxiliar na identificação de áreas de risco e na obtenção da evidência de auditoria que é necessária para ganhar confiança de que a informação financeira é isenta de distorções materialmente relevantes ou erros.

No entanto, é importante ressaltar que sempre que um especialista no assunto está sendo utilizado, o auditor deve exercer julgamento profissional para avaliar os riscos de usar o trabalho de um especialista. O auditor deve fazer uma avaliação da evidência de auditoria obtida a partir do especialista. Além disso, uma atenção especial deve ser dada ao risco de enviesamento no trabalho do especialista.

B.2) ESTABELECECER UM PERFIL PROFISSIONAL PARA A AUDITORIA FINANCEIRA

SITUAÇÃO ATUAL

Há muitos auditores com perfil para a área financeira, mas não há uma vinculação entre:

- ❖ Recrutamento;
- ❖ Alocação;
- ❖ Treinamento; e,
- ❖ Desenvolvimento profissional

Atualmente no processo de recrutamento no TCU não há nenhuma "orientação" específica focada em auditoria financeira.

O processo no TCU para contratação de pessoal ocorre por meio da seleção pública denominada "Concurso". Este processo consiste numa chamada pública para o preenchimento de vagas no TCU de acordo com as regras estabelecidas para o concurso público.

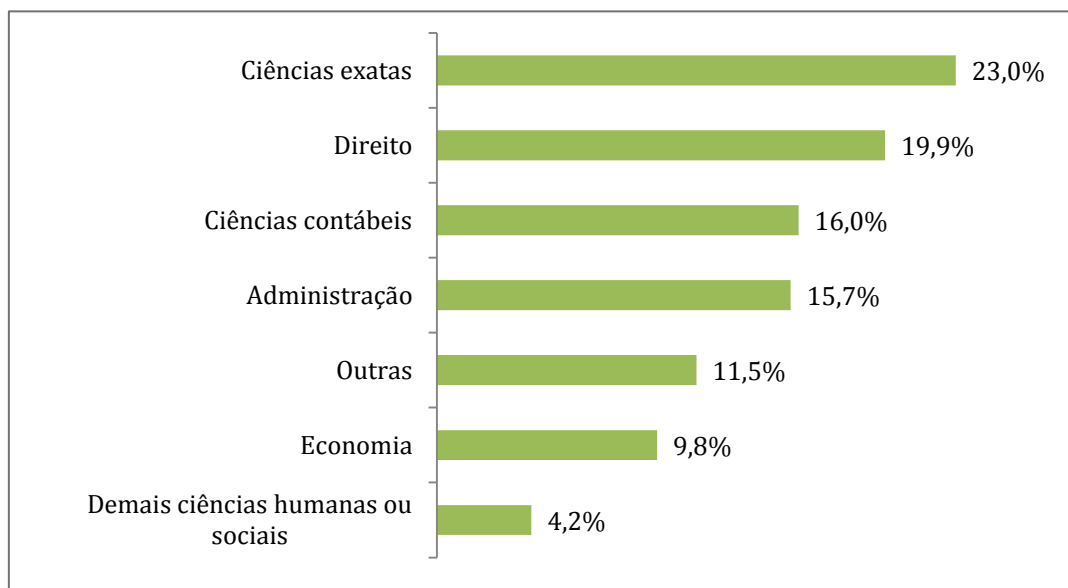
Alguns concursos já foram realizados para preencher vagas relativas a orientações específicas - tais como Auditoria Governamental e Auditoria de Obras Públicas.

No entanto, o TCU não tem desenvolvido uma orientação específica relativa à auditoria financeira.

Há uma grande variedade na formação acadêmica dos auditores no âmbito do TCU.

Como visto no gráfico abaixo, apenas 16% têm formação em contabilidade. A maioria dos auditores vem de outras áreas.

Formação acadêmica dos AUFC-CE



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

Quase todo o treinamento formal oferecido aos auditores do TCU é administrado pelo setor interno Instituto Serzedello Corrêa (ISC).

Há uma grande oferta de **treinamentos** pelo **ISC**, inclusive uma **pós-graduação em Auditoria Financeira**, **porém não há um programa de treinamento específico** para o tema e voltado para auditores com a atuação nessa área.

Aproximadamente duas mil pessoas participaram de cursos de treinamento formal no TCU em 2012. Como pode ser visto na tabela abaixo, a grande maioria dos cursos oferecidos relacionou-se com auditoria governamental, seguida pela auditoria operacional.

Mapeamento dos cursos de capacitação do ISC

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

Este foco na formação em auditoria é abordado no programa chamado Proaudi (Programa de Aprimoramento Profissional em Auditoria).

Além disso, tem havido grandes progressos na oferta de cursos relacionados com a avaliação de estruturas governamentais de gestão de risco e de auditoria baseada em riscos no setor público.

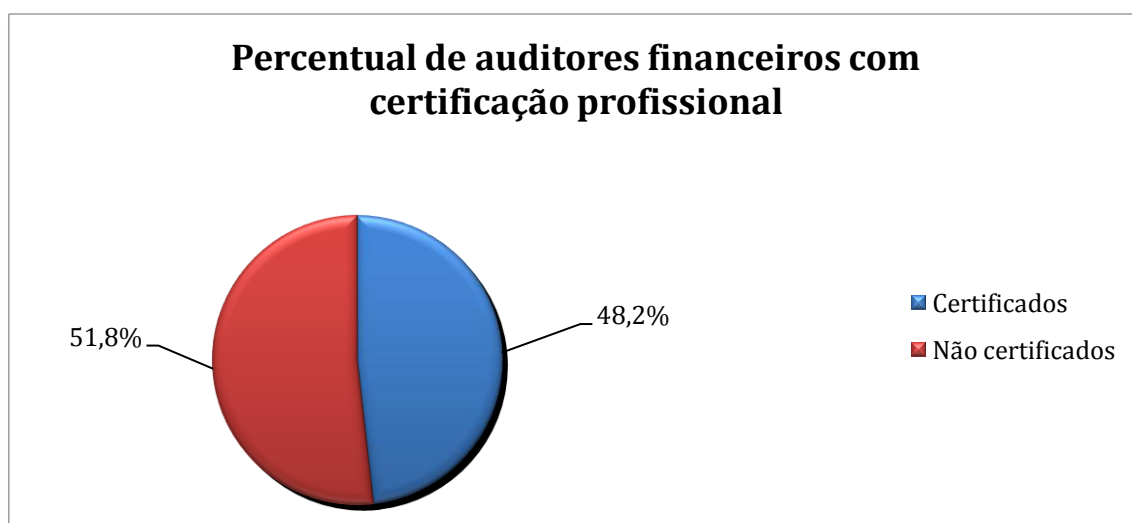
O TCU possui alguns incentivos para que os auditores obtenham certificações profissionais em auditoria, porém, não um direcionamento específico para a auditoria financeira e os incentivos são muito indiretos e influenciam pouco a carreira do auditor.

COMPARAÇÃO COM BOAS PRÁTICAS INTERNACIONAIS

Os resultados da pesquisa mostram que uma grande parte dos auditores das EFS tem algum tipo de certificação em contabilidade ou auditoria.

O incentivo para que auditores financeiros obtenham certificação profissional é uma **boa estratégia** para mitigar as limitações jurídicas do processo de contratação.

Quase metade dos auditores das EFS tem algum tipo de certificação em contabilidade ou auditoria (veja abaixo):



Fonte: Pesquisa das EFS - 2013

Em muitas destas instituições, tais como o Reino Unido, Canadá, Austrália e os EUA, a contratação de auditores é feita com base em habilidades específicas de auditoria financeira.

Isso garante que o pessoal a ser contratado tenha as experiências e capacidades que se enquadram no ambiente de auditoria financeira para o qual estão sendo especificamente contratados.

Os perfis de auditoria financeira da OAG no Canadá normalmente seguem as seguintes características:

- ❖ A designação de contabilidade canadense (CA, CMA, CGA);
- ❖ A compreensão detalhada dos GAAP²⁴ do Canadá, em particular, as normas de contabilidade do setor público, e GAAS²⁵. A experiência com o IFRS é considerada uma boa característica;

²⁴ GAAP – “Generally Accepted Accounting Principles” são princípios de contabilidade geralmente aceitos.

²⁵ GAAS – “Generally Accepted Auditing Standards” são as normas de auditoria geralmente aceitas.

- ❖ Um mínimo de 1 (um) ano de experiência após a certificação, que inclui o planejamento e execução de grandes e / ou complexos trabalhos de auditoria das demonstrações financeiras, incluindo a demonstração de proficiência no uso de técnicas de auditoria assistidas por computador;
- ❖ Demonstrar habilidades em análise de risco, documentação e avaliação dos controles;
- ❖ Excelente capacidade de organização e experiência com gerenciamento de projetos simultâneos;
- ❖ Experiência em operações do governo no nível municipal, estadual ou federal é considerada um atrativo;
- ❖ Habilidade para desenvolver e gerenciar relacionamentos com membros da equipe interna.

No GAO, auditores financeiros participam de uma enorme lista de trabalhos com o objetivo geral de fortalecer a *accountability* dos ativos e das operações do Governo Federal, em especial:

- ❖ Realizam análises financeiras;
- ❖ Promovem melhores práticas de **gestão financeira**;
- ❖ Avaliam controles internos;
- ❖ Identificam e sugerem melhorias em diversas áreas de gestão financeira.

Em muitas EFS o desenvolvimento profissional e treinamento são feitos com programas e ferramentas para apoiar os auditores no exercício das suas funções e também no aprimoramento de suas carreiras.

No OAG no Canadá:

"Oferecemos um programa de desenvolvimento profissional de alto nível que se concentra no desenvolvimento de competências e formação relacionada com os objetivos de trabalho por meio de uma combinação de cursos formais, estudos autodirigidos e treinamento durante o trabalho. Apoiamos na realização do trabalho atual com o melhor da capacidade do auditor e o preparamos para assumir uma maior responsabilidade no futuro.

O OAG também irá fornecer subsídio para os cursos relacionados com a "posição atual dos funcionários".

RECOMENDAÇÃO

B.2 Estabelecer um perfil profissional para a auditoria financeira

Criar uma orientação específica nos concursos para auditoria financeira

Estabelecer um núcleo de treinamento no ISC para a auditoria financeira

Oferecer incentivos institucionais para a certificação profissional de auditores financeiros

RECOMENDAÇÃO B.2.1 – CRIAR UMA ORIENTAÇÃO ESPECÍFICA NOS CONCURSOS PARA AUDITORIA FINANCEIRA:

Recomenda-se que o TCU desenvolva uma orientação específica relativa à auditoria financeira. Esta orientação pode incluir requisitos técnicos relativos aos conceitos e teorias de auditoria, contabilidade e auditoria financeira. Estes requisitos também podem se concentrar nas habilidades e facetas relacionadas com ceticismo e julgamento profissional e como eles se relacionam especificamente para o desenvolvimento de conclusões e pareceres de auditoria. Além disso, o foco pode ser aplicado para a abordagem profissional que é necessária com ralação à questões que dão origem a repercussões de plano de auditoria e estratégia de teste bem desenvolvidos.

RECOMENDAÇÃO B.2.2 – ESTABELECEER UM NÚCLEO DE TREINAMENTO NO ISC PARA A AUDITORIA FINANCEIRA:

Com o esperado aumento na quantidade de auditores realizando auditoria financeira no TCU, recomenda-se que a ISC desenvolva e implante um programa de treinamento de auditoria financeira completa. Áreas significativas na função de auditoria financeira que devem ser tratadas incluem (mas não limitado a):

- ❖ Introdução à auditoria financeira;
- ❖ Técnicas de planejamento da auditoria financeira, utilizando uma abordagem baseada em risco;
- ❖ Ferramentas e técnicas de auditoria financeira (incluindo como usar as ferramentas e formulários - ver recomendação C.1);
- ❖ Amostragem e testes, e;
- ❖ Comunicação e relatório.

**RECOMENDAÇÃO B.2.3 – OFERECER INCENTIVOS INSTITUCIONAIS PARA A
CERTIFICAÇÃO PROFISSIONAL DE AUDITORES FINANCEIROS:**

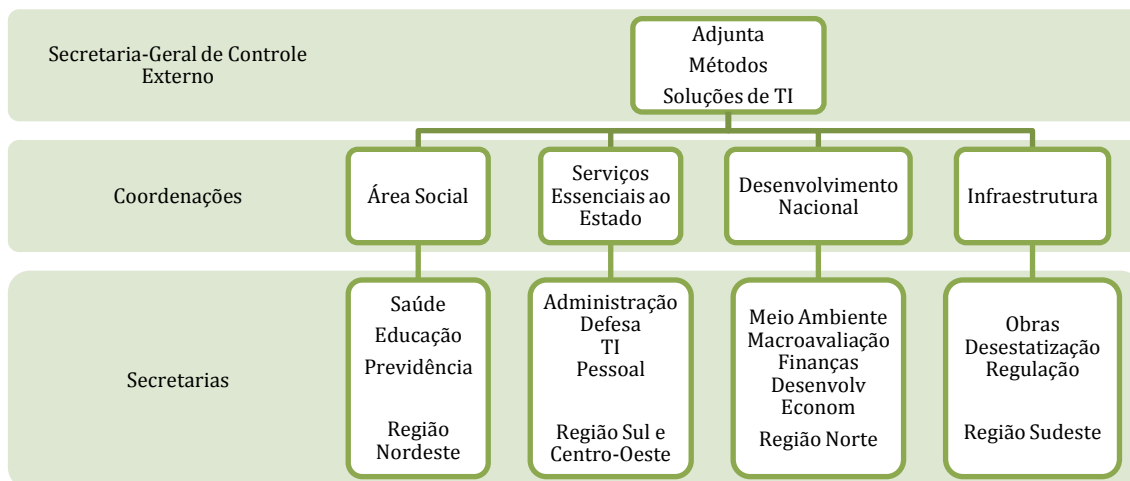
Seria um grande benefício para o TCU construir equipes de auditoria financeira que são classicamente treinadas em contabilidade, finanças ou auditoria. Isto é especialmente importante dada o estágio em que o TCU atualmente se encontra - ou seja, necessita desenvolver técnicas, processos e práticas de auditoria financeira.

Recomenda-se que certas categorias de trabalho sejam concebidas de acordo com os níveis mínimos de certificação necessários. Por exemplo, para a categoria de trabalho do Diretor de Auditoria Financeira poderia haver a exigência de que uma certificação seja necessária.

B.3) INCORPORAR A FUNÇÃO AUDITORIA FINANCEIRA NA ESTRUTURA ORGANIZACIONAL

SITUAÇÃO ATUAL

A auditoria financeira não possui identidade organizacional no TCU.



Além de um pequeno grupo de indivíduos dentro da SEMAG, que têm o mandato para realizar a auditoria financeira do BGU, há poucos recursos fora deste grupo que contribuem para essa função.

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

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

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

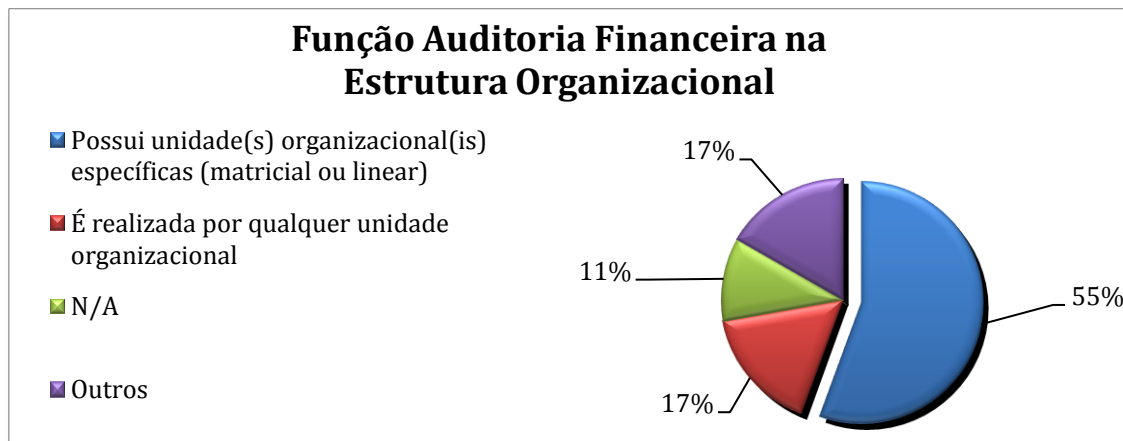
As pessoas responsáveis pela função de supervisão e de controle de qualidade atualmente possuem muitas responsabilidades para os diversos tipos de trabalhos realizados (p.ex.: auditorias de conformidade, de desempenho, levantamentos, inspeções, etc.).

Auditoria financeira está incluída entre os muitos tipos de trabalhos supervisionados.

COMPARAÇÃO COM BOAS PRÁTICAS INTERNACIONAIS

Muitas destas instituições têm um departamento distinto e específico de auditoria financeira.

Este modelo é considerado o mais eficiente, a fim de exercer o mandato de auditoria financeira. De fato, aproximadamente 55% das EFS pesquisadas tem um departamento separado dedicado à função de auditoria financeira (veja abaixo):



Fonte: Pesquisa das EFS - 2013

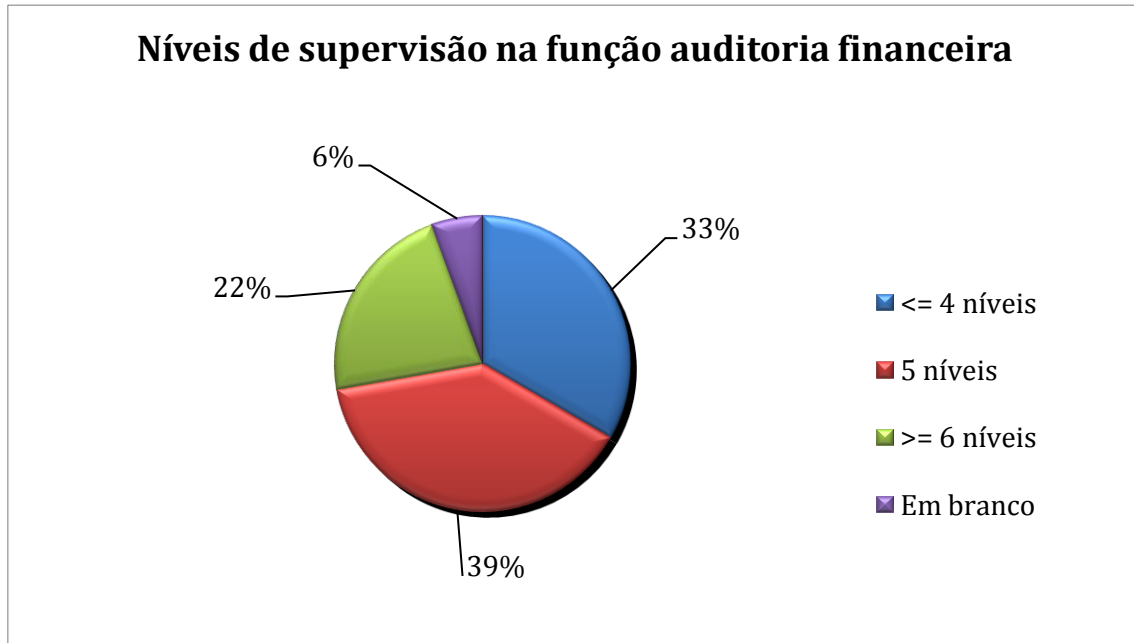
EFS com grandes mandatos de auditoria financeira, como o GAO dos EUA, incorporam a função de auditoria financeira, tanto de uma localização central (sede em Washington), bem como em diversas filiais em todo o país (ver gráfico abaixo). A filial tem equipes de auditores que trabalham todos juntos em um esforço coordenado para completar o mandato de auditoria financeira. No total, 230 auditores integram a equipe de auditores financeiros do GAO, sendo que 155 deles ficam situados em Washington e 75 em 5 unidades regionalizadas.

Distribuição geográfica das equipes de auditores nas unidades regionais do GAO

Region Teams	Atlanta	Boston	Chicago	Dallas	Dayton	Denver	Huntsville	Los Angeles	Norfolk	San Francisco	Seattle
Acquisition and Sourcing Management		x			x	x	x				
Defense Capabilities and Management	x			x				x	x		x
Education, Workforce, and Income Security		x	x							x	x
Financial Management and Assurance	x			x		x		x			x
Financial Markets and Community Investment	x	x	x							x	
Forensic Audits and Investigative Service				x							
Health Care	x		x								x
Homeland Security and Justice	x			x				x			x
International Affairs and Trade								x		x	
Information Technology	x			x		x					
Natural Resources and Environment	x	x		x		x				x	x
Physical Infrastructure			x	x				x			x
Strategic Issues	x	x								x	

Há muitos níveis, responsabilidades e capacidades atribuídas no âmbito dos departamentos de auditoria financeira das EFS que trabalham no sentido de uma função de supervisão vigorosa.

As EFS pesquisadas têm muitos níveis de responsabilidades de trabalho que ilustram o grau em que eles planejaram as capacidades internas de supervisão e fiscalização.



Fonte: Pesquisa das EFS - 2013

RECOMENDAÇÃO:

B.3 Incorporar a função auditoria financeira na estrutura organizacional

Estabelecer uma unidade organizacional especializada em auditoria financeira

Aumentar a capacidade de supervisão da auditoria financeira

RECOMENDAÇÃO B.3.1 – ESTABELECEER UMA UNIDADE ORGANIZACIONAL ESPECIALIZADA EM AUDITORIA FINANCEIRA:

Recomenda-se que a estrutura organizacional do TCU seja alterada com a reorganização dos recursos, de modo a construir um departamento de auditoria financeira sólida, que seja centralizado e totalmente segregado. Este é considerado o desenho de organização mais útil ao contrário do de organização descentralizada onde a auditoria financeira está incorporada em outros departamentos em todo TCU. Uma das razões para considerar uma unidade centralizada contra uma estrutura descentralizada é principalmente devido ao fato de que a função de auditoria financeira no TCU está atualmente sujeita a mudanças e melhorias significativas.

Estruturas **centralizadas** oferecem muitos **benefícios**, dentre eles:

Benefícios	
Estruturas Centralizadas	Consistência dos conceitos utilizados
	Economia de escala
	Visão gerencial dos dados
	Eficiência na aplicação de novos métodos e procedimentos
	Eficiência na tomada de decisão e na transferência de conhecimento
	Padrões e ferramentas
	Uso dos mesmos sistemas e orientações técnicas

Quando a função de auditoria financeira evoluir no curto prazo, o TCU pode considerar a implantação da função de auditoria financeira em outras unidades organizacionais em nível estadual. Ao fazer isso, a eficiência (incluindo especialmente a atualidade dos fluxos de trabalho) deve ser alcançada. No entanto, este lançamento só deve ser considerado depois que o departamento central amadurecer e as políticas estiverem totalmente implementadas e os procedimentos estiverem avançados.

RECOMENDAÇÃO B.3.2 - AUMENTAR A CAPACIDADE DE SUPERVISÃO DA AUDITORIA FINANCEIRA:

Na concepção e instalação de um departamento de auditoria financeira no TCU, recomenda-se que muitos níveis de responsabilidades e capacidades sejam definidos de forma a garantir efetivamente a fiscalização suficiente e capacidade de supervisão.

De um modo geral, nos vários níveis de trabalho na função de auditoria financeira no TCU, as responsabilidades e capacidades de supervisão devem ser destacadas em vários níveis, incluindo:

- ❖ Líder de equipe (coordenador) - supervisiona equipes de auditores para realizar testes de auditoria e manutenção dos papéis de trabalho; realizarevisão detalhada de papéis de trabalho e fornece notas de revisão, garante a resolução satisfatória de notas de revisão, comunica problemas e preocupações ao Supervisor;
- ❖ Supervisor - supervisiona o Líder de equipe; assegura que o trabalho realizado está de acordo com o plano de auditoria e plano de testes; trabalha para resolver os problemas e preocupações, comunica questões e preocupações ao Gerente;
- ❖ Gerente - resolve as questões e preocupações; garante evidência de auditoria suficiente e apropriada para apoiar as conclusões da auditoria;
- ❖ Diretor - assegura que as conclusões da auditoria são adequadas; garante que as qualificações e recomendações são adequadas e suficientes, e;
- ❖ Dirigente do Departamento - garante que o relatório de auditoria, opiniões, qualificações e recomendações são adequadas, suficientes e de boa qualidade.



MÉTODOS E PROCEDIMENTOS

“A adoção de padrões internacionais fornece credibilidade às EFS e exige investimento em treinamento e soluções tecnológicas.”

C.1) SISTEMATIZAR PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA FINANCEIRA

SITUAÇÃO ATUAL

Já existe um Grupo de Trabalho para elaborar o Manual de Auditoria Financeira, porém não será suficiente. Serão necessárias outras orientações técnicas para garantir que sejam cumpridos os padrões internacionais de auditoria.

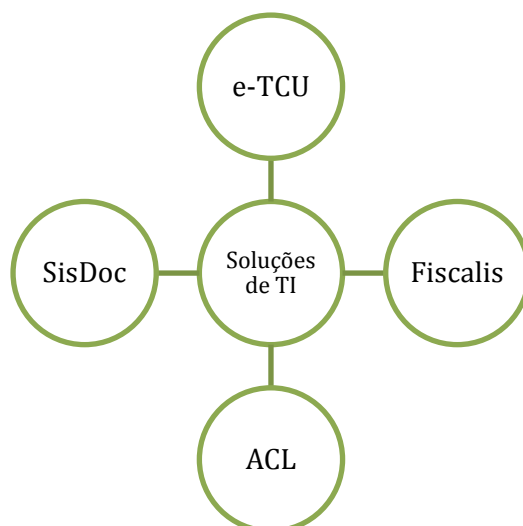
Várias fontes de referência para o desenvolvimento do manual incluem o guia da IFAC, Manual de Auditoria Financeira do GAO e Manual de Auditoria Financeira e Conformidade do Tribunal de Contas Europeu.

O manual de auditoria financeira que atualmente está sendo elaborado pela SEMAG trata, de forma generalizada, as características de auditoria financeira e métodos.

No entanto, documentação e ferramentas, tais como formulários e modelos, que auxiliam no planejamento de uma auditoria financeira e nos processos de execução estão em processo de desenvolvimento.

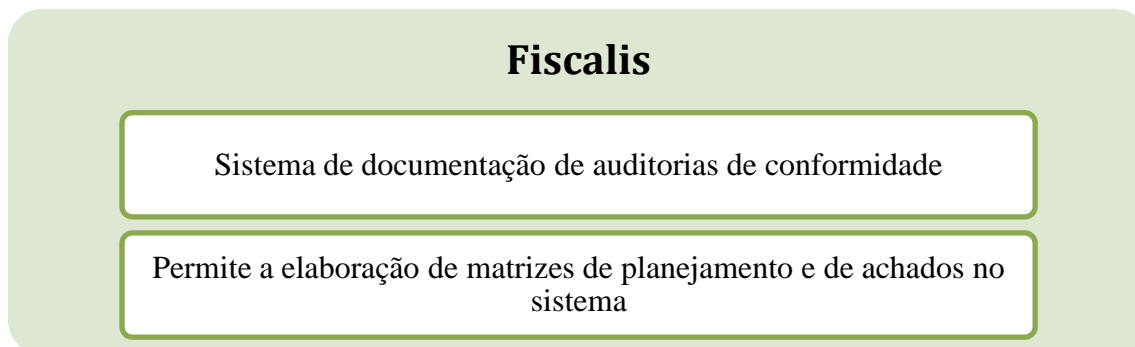
O TCU tem investido uma quantidade significativa de tempo e recursos para a sua tecnologia e infraestrutura de informações. Todas as áreas da organização têm soluções de TI excelentes, com poucas exceções.

O TCU optou por construir suas **próprias soluções de TI**, porém **nenhuma** permite a **gestão e documentação** adequada e suficiente de trabalhos de **auditoria financeira**.



Quanto ao sistema de **amostragem**, o **ACL** pode ser adequado, mas **não é utilizado** na auditoria do BGU.

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



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

É geralmente reconhecido no TCU de que existe uma lacuna no ambiente de infraestrutura de TI com a falta de uma solução robusta de TI para diversos processos relacionados à auditoria externa. Não há uma solução centralizada de TI para identificar e auxiliar nas funções rotineiras relacionadas à auditoria, tais como planejamento de auditoria, gerenciamento no recolhimento de evidências, documentação de suporte, e procedimentos de amostragem e de testes. O Fiscalis reúne algumas das necessidades de TI para auditoria de conformidade, porém fica aquém de satisfazer as necessidades descritas acima.

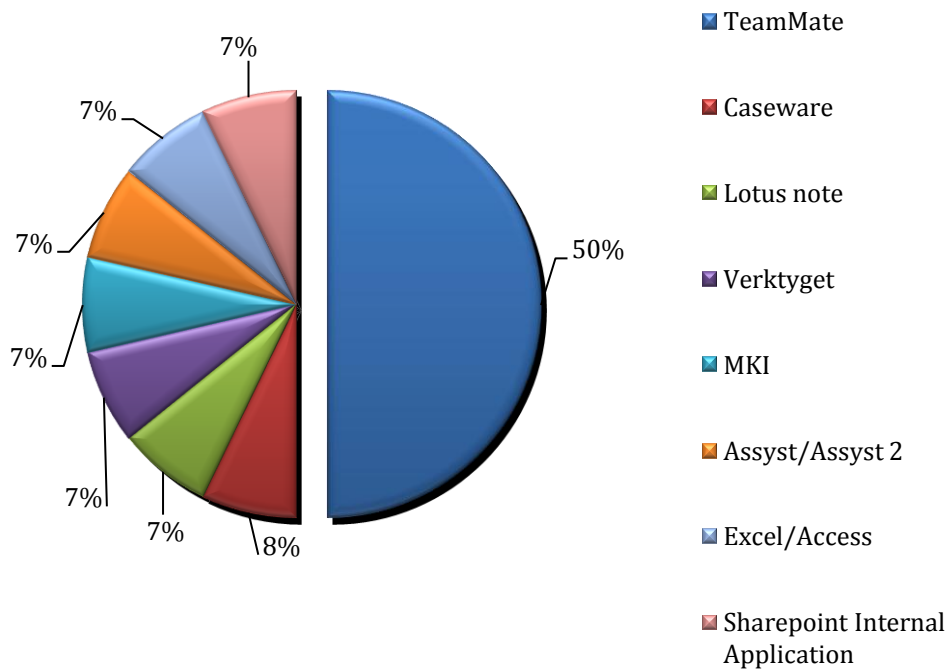
Além disso, o processo atual de controle sobre a gestão da evidência de auditoria centra-se em torno do arquivamento eletrônico de documentos na rede (Sarqprod), que tem um acesso muito limitado e restrições ao controle de leitura e escrita.

COMPARAÇÃO COM BOAS PRÁTICAS INTERNACIONAIS

O software de documentação do trabalho TEAMMATE foi o grande favorito entre as EFS, em que metade das pesquisadas indicaram o seu uso.

O software de TI oferecido pelo **TEAMMATE** fornece às EFS uma solução completa que abrange muitos aspectos da função de auditoria financeira. Do planejamento ao teste de documentação e coleta de evidências de auditoria, o software fornece uma abordagem integrada.

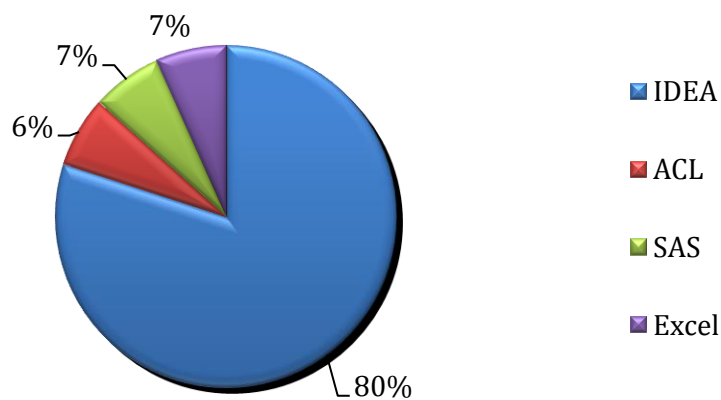
Soluções de TI para a gestão da auditoria financeira



Fonte: Pesquisa das EFS - 2013

Além disso, o software de amostragem IDEA foi o grande favorito entre as EFS pesquisadas. O TCU usa ACL, que também é usado por algumas EFS pesquisadas, conforme indicado abaixo.

Soluções de TI para amostragem



Fonte: Pesquisa das EFS - 2013

EFS de países desenvolvidos possuem manuais, ferramentas e formulários padronizados que facilitam o uso de padrões internacionais no planejamento e na execução de auditorias financeiras.

Bons exemplos:

- ❖ GAO – FAM: *Financial Audit Manual* & FISCAM: *Federal Information System Controls Audit Manual*;
- ❖ ECA – Metodologia DAS – *Declaration d’Assurance* & FCAM – *Financial and Compliance Audit Manual*.

Isto é visto como uma prática necessária, a fim de assegurar que as seguintes características são obtidas em todas as auditorias financeiras realizadas:

- Integralidade e a adequação do escopo e estratégia da auditoria;
- Consistência dos processos a serem seguidos;
- Assistência na organização de equipes de auditoria;
- Assistência no processo de planejamento de auditoria;
- Assistência na organização da evidência de auditoria;
- Determinação das abordagens de auditoria baseada em risco.

O GAO nos EUA desenvolveu um Manual de Auditoria Financeira (FAM), que apresenta uma metodologia para realizar auditorias de demonstrações financeiras de entidades federais, de acordo com as normas profissionais. O FAM contém detalhes sobre a metodologia de auditoria e ferramentas para auxiliar os auditores no desempenho de auditorias financeiras. As ferramentas contêm listas para a Contabilidade e Relatórios Federais, entre outros itens .

No OAG no Canadá, a documentação e ferramentas, tais como formulários e modelos, que auxiliam os auditores no planejamento de auditoria financeira e nos processos de execução também são disponibilizadas. Estes seguem três áreas principais:

- ❖ Avaliação de risco;
- ❖ Resposta ao Risco;
- ❖ Relatórios.

Os formulários utilizados pela OAG incluem um foco na identificação de possíveis cenários de fraude. E parte do processo é a avaliação de riscos e resposta de auditoria correspondente.

RECOMENDAÇÃO:

C.1 Sistematizar procedimentos de auditoria financeira

Desenvolver soluções técnicas para aumentar a eficiência da auditoria

Investir em soluções de TI para auxiliar a função de auditoria financeira

RECOMENDAÇÃO C.1.1 - DESENVOLVER SOLUÇÕES TÉCNICAS PARA AUMENTAR A EFICIÊNCIA DA AUDITORIA:

Construir formas de auditoria profissional e / ou outras formas de garantia de qualidade e ferramentas pra documentação de evidências de auditorias e estratégia, planejamento e gestão que são semelhantes ao que está descrito acima.

RECOMENDAÇÃO C.1.2 - INVESTIR EM SOLUÇÕES DE TI PARA AUXILIAR A FUNÇÃO DE AUDITORIA FINANCEIRA:

Recomenda-se que o TCU invista em uma solução de tecnologia da informação para a gestão de auditoria. A indústria de TI é muito madura na área de soluções de suporte de auditoria financeira. Há muitos pacotes de software no mercado que são soluções muito eficazes. O TCU tem a sorte de ter muitas opções viáveis à sua disposição.

Soluções que são mais reconhecidas têm capacidades semelhantes e todas tratam eficazmente as áreas-chave. No entanto, uma solução destaca-se como sendo a mais comumente utilizada pelas EFS pesquisadas – o software TeamMate.

De acordo com a documentação produzida pelo TeamMate, este tem alegado ser o software líder mundial de gerenciamento de auditoria. Eles afirmam que mais de 90 mil auditores de mais de 2.200 organizações em todo o mundo usam o software. Seu sistema de software de gestão de auditoria inclui: avaliação de risco, programação, planejamento, execução, análise, geração de relatórios, análise de tendências, relatórios de comitês de auditoria e armazenamento.

Em relação a uma solução de TI para a amostragem, uma vez que o TCU utiliza atualmente o software de amostragem ACL, parece razoável continuar a usar esta solução, com o objetivo de aumentar a sua utilização.

A opção de criar uma solução personalizada para a gestão de auditoria não é recomendada, dado o volume de outras prioridades relacionadas com o reforço da função de auditoria financeira no TCU.

C.2) ESTABELECEER UMA POLÍTICA DE CONTROLE DE QUALIDADE DA AUDITORIA FINANCEIRA

SITUAÇÃO ATUAL

O TCU se submeteu a uma revisão externa semelhante a uma revisão por pares, que foi efetuada pela OCDE, especificamente sobre o Relatório e o Parecer Prévio sobre as Contas de Governo. Porém, não há uma política de revisão por pares periódica, tanto para a auditoria financeira quanto para outros trabalhos realizados pelo Tribunal.

Em 2012, uma revisão por pares da OCDE e um estudo detalhado focaram na existência, adequação e suficiência da evidência quanto ao cumprimento pelo TCU das ISSAIs aplicáveis à auditoria do BGU em 2011. Os resultados do estudo, com base em 27 ISSAIs e 316 requisitos que foram consideradas aplicáveis à auditoria do BGU, descobriram que, para a maioria dos requisitos (56,3 %), não houve qualquer evidência de que estavam sendo seguidos pelo TCU. E, de fato, apenas 5,7% dos requisitos estavam sendo seguidos por completo.

O TCU, e especialmente a SEMAG, deram grandes passos nos últimos 18 meses para melhorar a função da auditoria financeira do BGU. Muitos dos requisitos das ISSAIs têm sido desenvolvidos e melhorados, resultando em impactos positivos de longo alcance para a auditoria de 2012.

Outras melhorias para desenvolver a função de auditoria financeira no TCU, incluindo a adesão continuada aos padrões das ISSAIs, são esperadas como resultados positivos deste estudo comparativo.

O TCU não possui um programa de controle de qualidade no nível de entidade específico para a auditoria financeira. Em outras palavras, os trabalhos de auditoria do BGU não são revisados pelo setor responsável pelo controle de qualidade no nível de entidade.

Atualmente, existem algumas restrições institucionais significativas no TCU que impedem a capacidade de estar em conformidade com determinados requisitos de auditoria financeira. Muitas das recomendações aqui abordam essas limitações.

COMPARAÇÃO COM BOAS PRÁTICAS INTERNACIONAIS

A necessidade de uma estrutura interna de controle de qualidade vigorosa faz parte de todas as funções de auditoria financeira em todo o setor público e privado.

O controle de qualidade é uma parte importante de qualquer tipo de serviço de asseguração. Além disso, para trabalhos de auditoria em que opiniões gerais e/ou julgamentos são fornecidos, a necessidade de verificações de controle de qualidade é elevada. Além disso, auditorias financeiras, em particular, têm uma abrangência significativa, que, por sua própria natureza, requer julgamento profissional significativo em toda a função de auditoria - incluindo:

- Planejamento;
- Determinação do escopo;
- Materialidade e estratégia de testes de auditoria;
- Determinação da evidência de auditoria suficiente e apropriada;
- Prestação de opiniões, e;
- Determinação das qualificações e a determinação do conteúdo e natureza da comunicação de auditoria.

No OAG no Canadá:

“Revisores de controle de qualidade são designados para trabalhos de asseguuração de acordo com o nível de risco associado em cada trabalho de asseguuração.”

Adicionalmente, no NAO no Reino Unido:

“Nós temos um programa de revisões tempestivas as quais são direcionadas aos nossos clientes mais estratégicos.

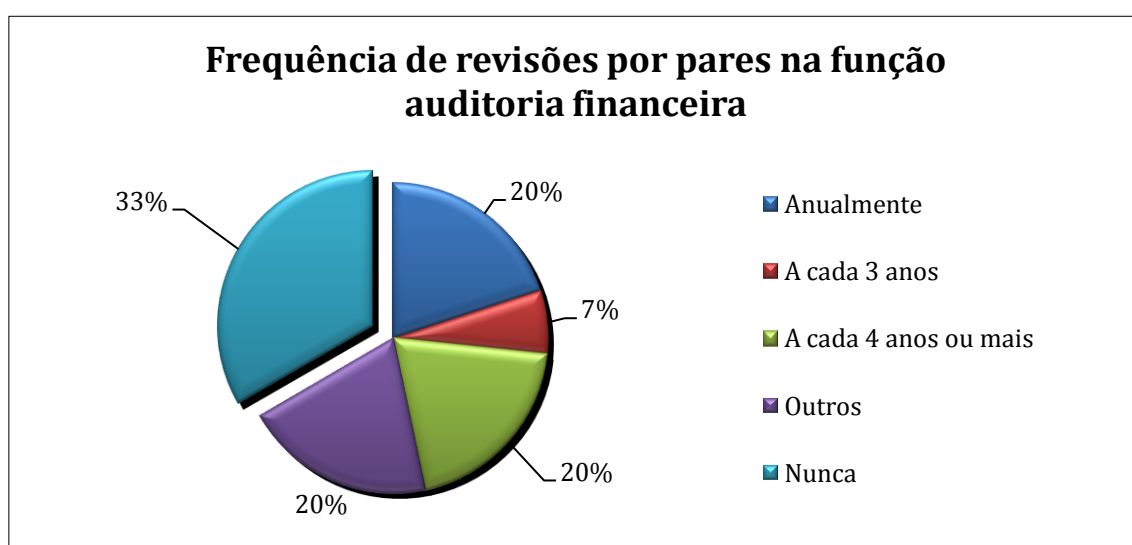
Estas revisões são realizadas na etapa de planejamento e antes das contas serem certificadas.

Nosso principal foco é garantir que a opinião correta de auditoria está sendo emitida nas contas.”

A maioria das EFS de países desenvolvidos se submete a uma revisão por pares periodicamente na função auditoria financeira. Apenas um terço das EFS pesquisadas respondeu não ter ainda se submetido a uma revisão por pares.

Revisões por pares oficiais são executadas extensivamente em toda a comunidade EFS.

A maioria das EFS pesquisadas fez revisões por pares em uma base contínua regular. Na verdade, apenas um terço das EFS pesquisadas indicou que não tem um processo oficial de revisão por pares.



RECOMENDAÇÃO:

C.2 Estabelecer uma política de controle de qualidade da auditoria financeira

Desenvolver um sistema interno de controle de qualidade

Estabelecer uma política de revisão por pares periódica

RECOMENDAÇÃO C.2.1 – DESENVOLVER UM SISTEMA INTERNO DE CONTROLE DE QUALIDADE:

Como mencionado em outras seções aqui contidas, os trabalhos de auditoria financeira exigem uma quantidade substancial de julgamento profissional. Como tal, as revisões periódicas por outros que são competentes e experientes, devem ser realizadas de forma a garantir que é um trabalho consistente e confiável sendo realizado no departamento de auditoria financeira.

Revisão periódica da documentação de evidência de auditoria deve ser realizada para garantir que os processos estão sendo seguidos e que há evidências de que os riscos identificados são efetivamente abordados.

Institucionalizar a avaliação interna periódica, a fim de garantir a adoção de padrões internacionais sustentáveis.

RECOMENDAÇÃO C.2.2 - ESTABELECEER UMA POLÍTICA DE REVISÃO POR PARES PERIÓDICA:

Recomenda-se que o TCU estabeleça um processo de revisão por pares com parceiros externos ao longo do tempo. Os objetivos de tal processo incluem:

- O compartilhamento de informações das melhores práticas;
- Capacidade de obter o *feedback* imparcial e objetivo de melhorias contínuas;
- Capacidade de identificar as áreas que necessitam de mais atenção, e;
- Capacidade para fortalecer ainda mais as relações.

C.3) DESENVOLVER UMA CULTURA PARA A PROMOÇÃO DE “MELHORES PRÁTICAS” EM AUDITORIA FINANCEIRA:

SITUAÇÃO ATUAL

Com base em entrevistas e análise da documentação,²⁶ pode-se concluir que existe um baixo nível de conhecimento e institucionalização da função de auditoria financeira dentro de ambos TCU e CGU .

Especificamente, a padronização de termos e técnicas é limitada e existe a falta de sistematização dos processos e procedimentos e um baixo nível geral de conhecimento de auditoria financeira.

Pode ser fácil de entender como essa situação existe quando você olha para o estado do ambiente de preparação das demonstrações financeiras e auditoria no Brasil. O ambiente de auditoria financeira no Brasil é comparativamente pouco sofisticado. Por todo o Brasil no setor privado e público, há muitos casos em que as auditorias financeiras reconhecidas internacionalmente não são realizadas, como seria o caso em outros países.²⁷ Um fator que contribui significativamente é o estado das normas e regras contábilísticas de relato financeiro no Brasil. De acordo com um estudo de 2005 realizado pelo Banco Mundial, o Brasil tem necessidade de uma mudança significativa para a sua contabilidade e estrutura de comunicação . No entanto, muitas normas e regras contábilísticas de relato financeiro estão codificadas na Lei das Sociedades por Ações de 1976 (alterada em 1997 e 2001). Como resultado, mudanças significativas no quadro de contabilidade e relatórios exigiriam que a lei fosse alterada. O problema com isto é que o processo legislativo no Brasil pode ser demorado e complicado, especialmente quando questões polêmicas estão em jogo. Assim, desde 2000, tem sido difícil incorporar novos conceitos de contabilidade que refletem transações de negócios cada vez mais complexos.

Quanto aos órgãos e entidades federais no Brasil, há uma baixa significativa de auditorias de demonstrações financeiras, quando comparado a outros países desenvolvidos.²⁸

A estratégia de auditoria para a auditoria financeira do BCU atualmente não tem um nível significativo e maduro de planejamento baseado em risco.

Para apoiar as conclusões da auditoria, existem casos em que uma quantidade inadequada de evidências de auditoria foram recolhidas. Assim, existe o risco de distorções materiais e de erros nas demonstrações financeiras podendo passar despercebidos pela auditoria financeira. Por sua situação continuar inalterada, o risco para a reputação do TCU seria muito grande.

²⁶ Veja o Apêndice I e IV, relativo ao calendário de reuniões e material de referência revisto.

²⁷ Com base nos resultados do estudo de 2005 do Banco Mundial - Relatório sobre a Observância de Normas e Códigos: Contabilidade e Auditoria

²⁸ Veja os resultados da pesquisa na seção B.

Atualmente, durante a auditoria do BGU, a base de coleta de evidências de auditoria para apoiar as conclusões da auditoria que está sendo feita, é predominantemente composta de procedimentos analíticos.

Devido à limitação de recursos e limitações de tempo durante a auditoria do BGU, o processo de desenvolvimento de uma estratégia de teste de auditoria, incluindo o recolhimento de documentação de testes de auditoria apropriada, nem sempre é seguido para **todas as afirmações** de auditoria.

Depender do controle interno não acontece frequentemente como meio eficaz para reunir provas de auditoria.

Enquanto a amostragem é por vezes incorporada no plano de auditoria, não é utilizada como deveria.

Quando a amostragem é realizada, uma abordagem não estatística é seguida, como resultado, limita a eficácia da técnica de auditoria.

O conceito de auditoria da materialidade e da utilização de procedimentos de auditoria pré-final de ano não está atualmente bem desenvolvido para a auditoria do BGU.

Quanto ao uso de materialidade no processo de planejamento de auditoria, o TCU incorpora esta técnica, no entanto melhorias foram identificadas que devem ajudar na determinação do escopo da auditoria, na identificação de riscos e planejamento. Especificamente, em função do cronograma curto sobre a preparação do parecer preliminar (ou seja, no prazo de 60 dias da emissão do PCPR), o TCU não usa atualmente o conceito de materialidade para executar procedimentos de auditoria pré-final de ano.

COMPARAÇÃO COM BOAS PRÁTICAS INTERNACIONAIS

A EFS com uma função de auditoria financeira bem definida e bem organizada segue um conjunto de princípios em que todos atingem determinados parâmetros e características.²⁹

Estes elementos estão bem descritos em várias normas internacionais, incluindo ISSAI 200 - Considerações relevantes para a auditoria de demonstrações contábeis de grupos (incluindo as demonstrações financeiras do conjunto do governo).

²⁹ Com base nos resultados da pesquisa sobre os objetivos da auditoria, afirmações, coleta de provas e relatórios adicionais da EFS

DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DO CONJUNTO DO GOVERNO

De acordo com ISSAI 200, princípios de auditoria devem ser aplicados a todas as auditorias do setor público das demonstrações financeiras, quer para os componentes do governo ou de todo o governo. Em todas as EFS pesquisadas que realizam as contas do conjunto do governo, os seguintes elementos são abordados:

- ❖ Desenvolvimento de uma estratégia de auditoria do grupo
- ❖ Desenvolvimento de um plano de auditoria do grupo.
- ❖ Garantir um completo entendimento da entidade, o grupo, seus componentes e seus ambientes, incluindo controles de todo o grupo, bem como o processo de consolidação.
- ❖ Como a avaliação dos riscos de distorção relevante, independentemente se causados por fraude ou erro (descrito mais adiante em outra recomendação aqui).
- ❖ A determinação dos componentes a serem incluídos nas demonstrações financeiras do grupo, de modo a garantir que as demonstrações financeiras resultarão em uma apresentação adequada.
- ❖ A determinação do valor de materialidade a ser definido para cada componente significativo.
- ❖ A determinação do auditor componente (s) com o mandato para fiscalizar os outros componentes das demonstrações financeiras do grupo em nome do TCU (o uso de auditores externos é ainda descrito em outras recomendações aqui).
- ❖ A determinação dos procedimentos de auditoria adequados para o componente(s), levando em consideração o tamanho, materialidade e risco de distorção relevante (ou seja, alguns componentes podem não precisar ser auditados, mas podem precisar de procedimentos de auditoria específicos, tais como procedimentos analíticos).³⁰

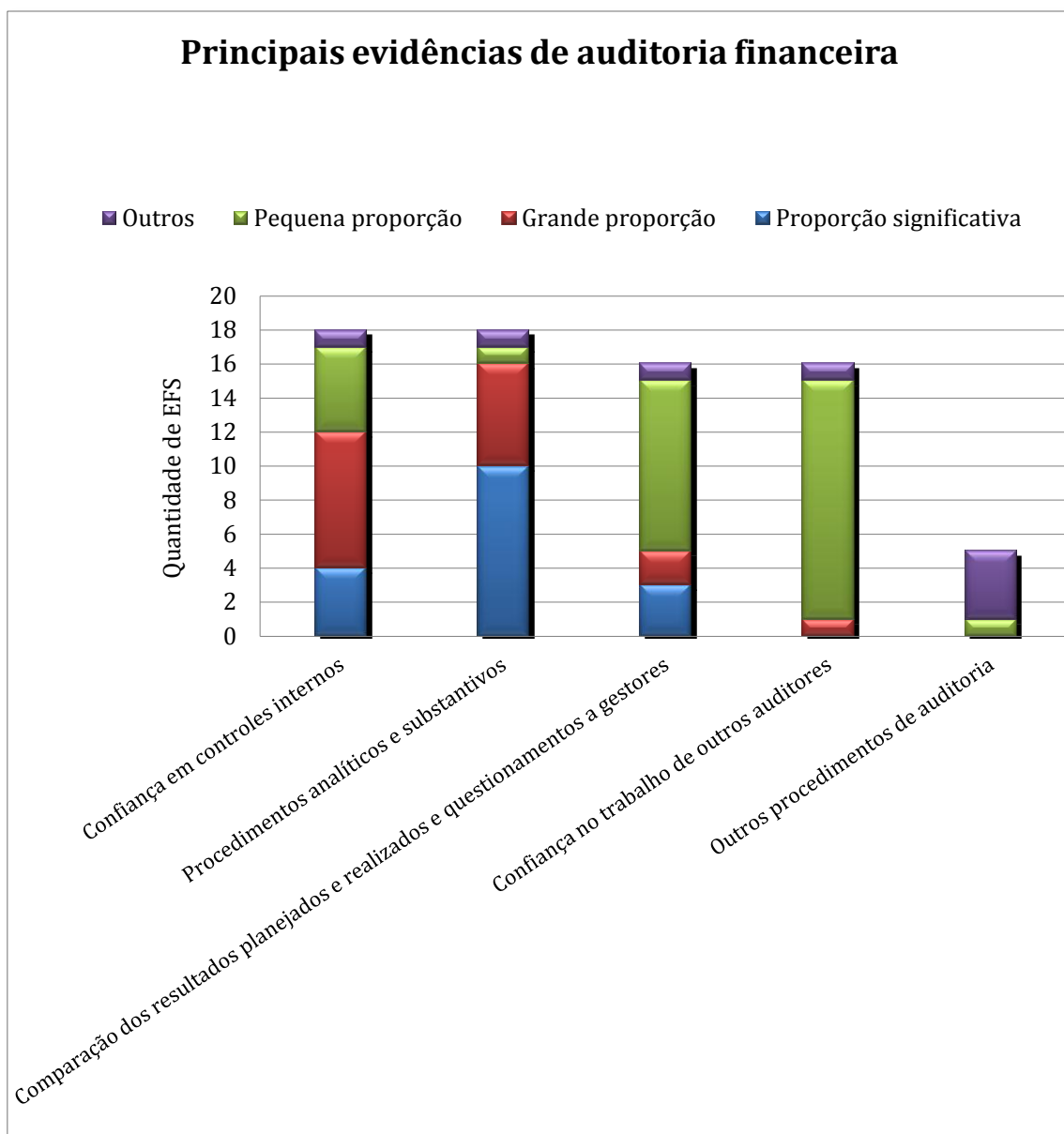
Todas as EFS pesquisadas seguem os parâmetros descritos acima. Elas empregam muitas técnicas diferentes para a coleta de evidências de auditoria.

Todas EFS pesquisadas contam com controles internos para a coleta de evidências de auditoria para apoiar as conclusões da auditoria. Além disso, as EFS também contam com o trabalho de outros auditores.

A auditoria financeira se concentra na criação de provas e prova por documentação de maneira que a informação financeira está livre de distorções materiais e de erro. A fim de fazer isso, as melhores práticas internacionais incluem a construção e criação de documentos de trabalho que documentam e mostram a evidência de auditoria por trás de toda a afirmação de auditoria.

No levantamento da EFS foi perguntado que tipo de evidência de auditoria é recolhida nas auditorias financeiras que realizam. Houve uma ampla resposta que incluía muitos tipos de evidência de auditoria. Os resultados estão abaixo:

³⁰ ISSAI 200 – Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira



Fonte: Pesquisa das EFS - 2013

A documentação de auditoria é o registro escrito da base da conclusão de um auditor. Ele inclui registros do planejamento e aplicação do trabalho de auditoria realizado. Isso normalmente inclui documentação sobre os procedimentos realizados, as evidências coletadas e conclusões alcançadas pelo auditor.

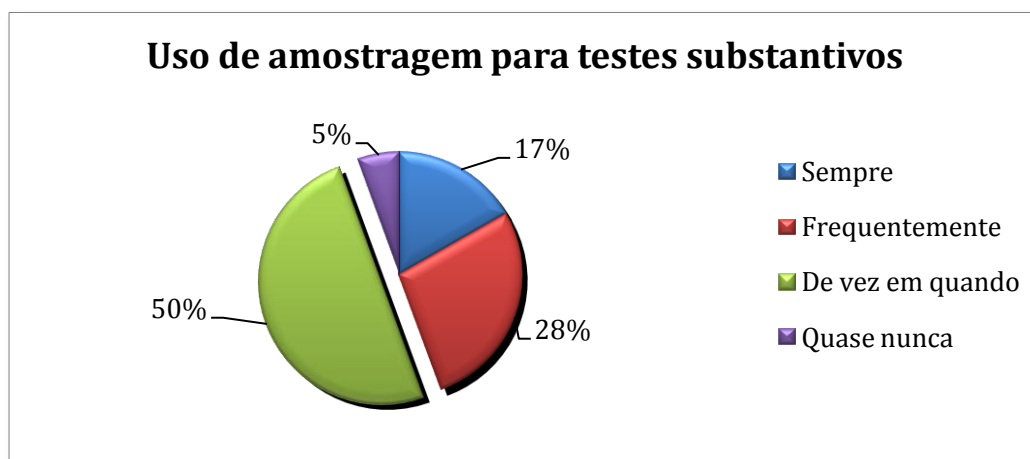
A coleta de evidências de auditoria normalmente segue uma estratégia de testes pré-determinados. Há um número de diferentes tipos de evidência de auditoria. Cada uma tem um nível específico de confiabilidade e deve ser aplicada de acordo com as circunstâncias, incluindo a avaliação dos riscos. Isto é ilustrado abaixo:³¹

³¹ www.isaca.org

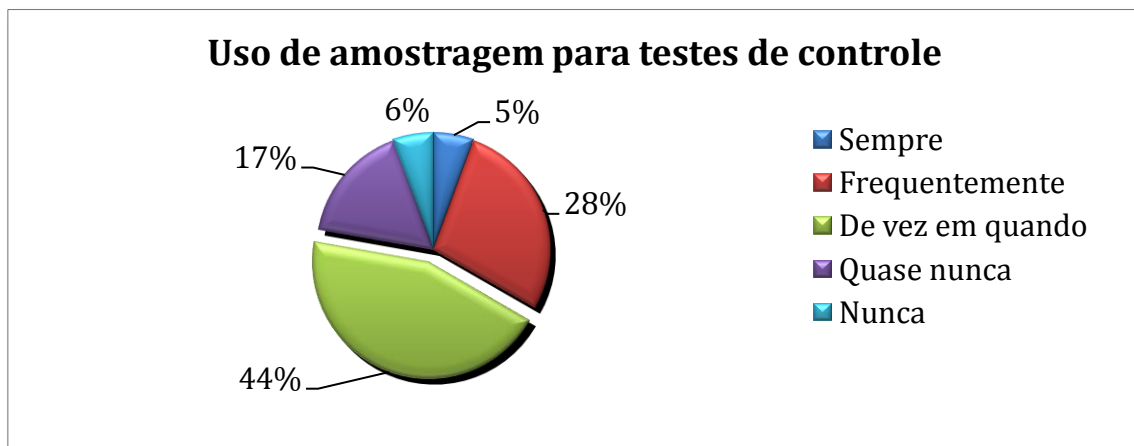
Tipo de teste	Nível de Confiabilidade do Resultado do Teste	Avaliação do Nível de Risco
INQUÉRITO	Pouco	Baixo
OBSERVAÇÃO	Moderado	Médio
EXAME	Moderado	Médio
INSPEÇÃO/ RE-EXECUÇÃO	Alto	Alto

A amostragem é freqüentemente usada na execução de auditorias financeiras, onde há um grande volume de operações sujeitas a testes.

Muitas vezes, a amostragem é a única forma prática para gerar resultados significativos de modo a tornar as conclusões de auditoria apropriadas. Na pesquisa, quase todos os entrevistados (96%) indicaram que eles usam amostragem para testes substantivos e 75% indicaram o uso de amostragem para testes de controles.



Fonte: Pesquisa das EFS - 2013

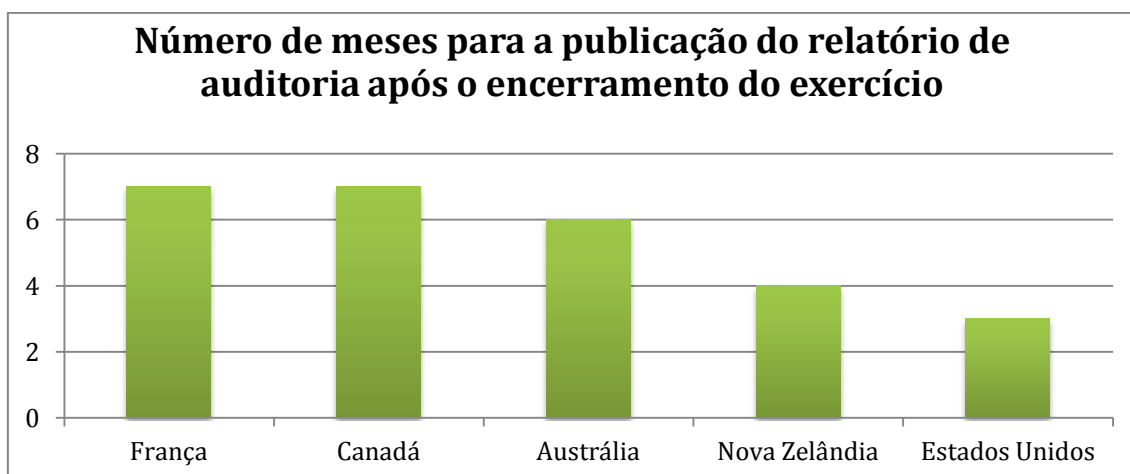


Fonte: Pesquisa das EFS - 2013

EFS pesquisadas executam procedimentos de auditoria e testes ao longo do ano - ou seja, antes do final do ano fiscal.

A auditoria pré- final de ano realizada por EFS, é uma técnica necessária, de modo a ser capaz de reunir evidência de auditoria suficiente e apropriada para apoiar a conclusão de auditoria que precisa ser feita, dentro dos prazos previstos para os seus compromissos. Como pode ser visto no gráfico abaixo, como o Brasil, muitas destas instituições têm um prazo muito curto para emissão de seus pareceres de auditoria. O GAO, por exemplo, envia o relatório três meses após o final do ano. É simplesmente impossível auditar as demonstrações financeiras do tamanho e da complexidade do governo dos EUA e suas agências e departamentos em um prazo de três meses. Como tal, eles e outras EFS empregam uma técnica de auditoria pela qual eles fazem auditoria antes do final do ano (por exemplo, 30 de setembro) até um mês específico. Além disso, eles fazem os testes de controles internos, de modo a contar com eles sempre que necessário.

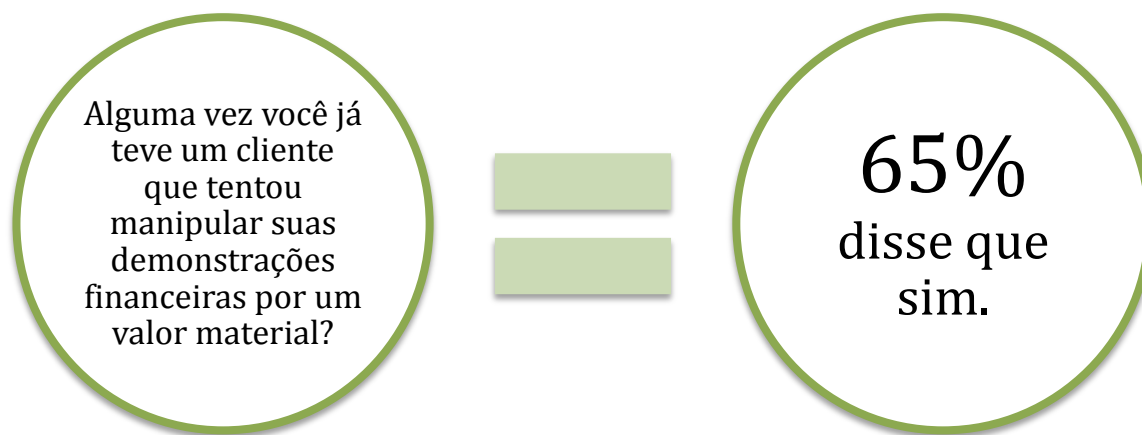
Com o conceito de materialidade em mente, eles são capazes de aplicar testes muito mais eficientes e limitados no período ainda não abrangido (o "stub period" - por exemplo, a partir de 01 de novembro a 31 de dezembro). Isso permite que as EFS possam concluir a auditoria dentro do curto período após a final do ano.



As opiniões de auditoria devem ser publicadas o mais próximo possível do encerramento do exercício. Segundo as boas práticas da OCDE, o prazo ideal é inferior a seis meses.

As melhores práticas internacionais na área de auditoria baseada em riscos seguem uma abordagem geralmente aceita que gira em torno de avaliação de risco e resposta ao risco.

Baseado em uma pesquisa recente dos profissionais de auditoria que incluiu o autor deste documento, o ‘Canadian Institute of Chartered Accountants’ descobriu que 65% dos auditores pesquisados têm servido clientes que tentaram manipular suas demonstrações financeiras por um valor material.

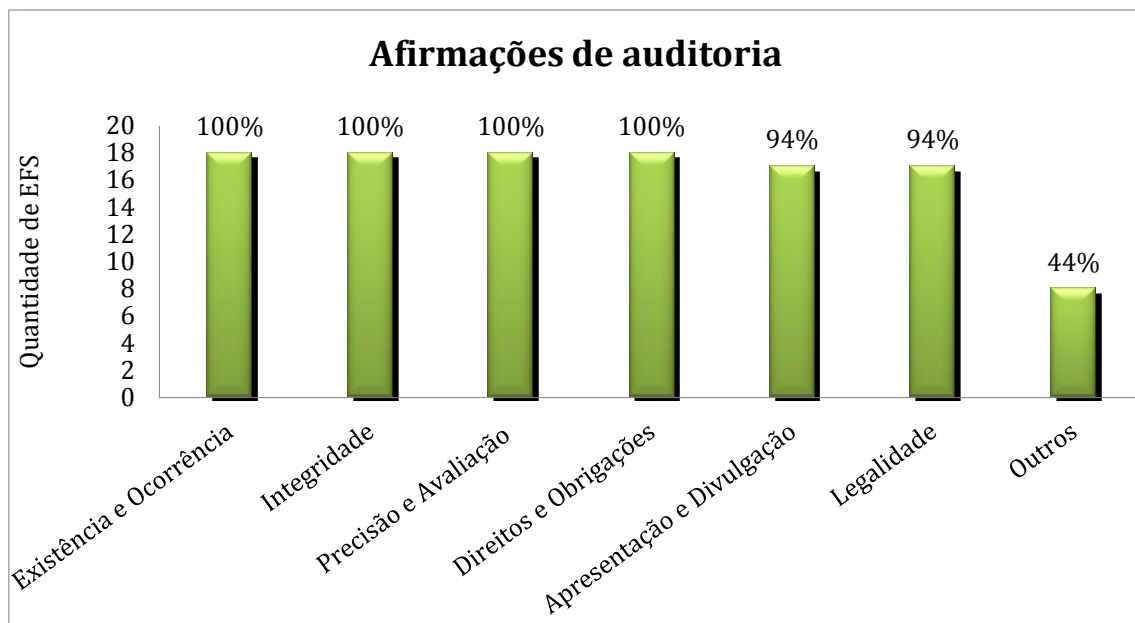


Fonte: CICA levantamento dos auditores – 2013

Estes resultados são indicativos de que existe uma propensão ou risco de distorções relevantes na função de auditoria financeira significativa. Administradores governamentais e outros podem ter interesses em manipular a informação financeira. Como tal, o processo de auditoria financeira deve seguir um rigoroso processo de planejamento baseado em risco.

Um plano de auditoria com base em uma avaliação de risco e resposta ao risco bem preparado é executado para toda afirmação de auditoria.

Como as EFS projetam uma estratégia de auditoria e determinam os procedimentos de auditoria apropriados, elas seguem um processo estruturado que inclui a consideração do risco associado com as afirmações de auditoria bem definidas. De acordo com o levantamento das EFS (ver gráfico abaixo), praticamente todas as EFS usam afirmações de auditoria em seus processos de auditoria financeira.



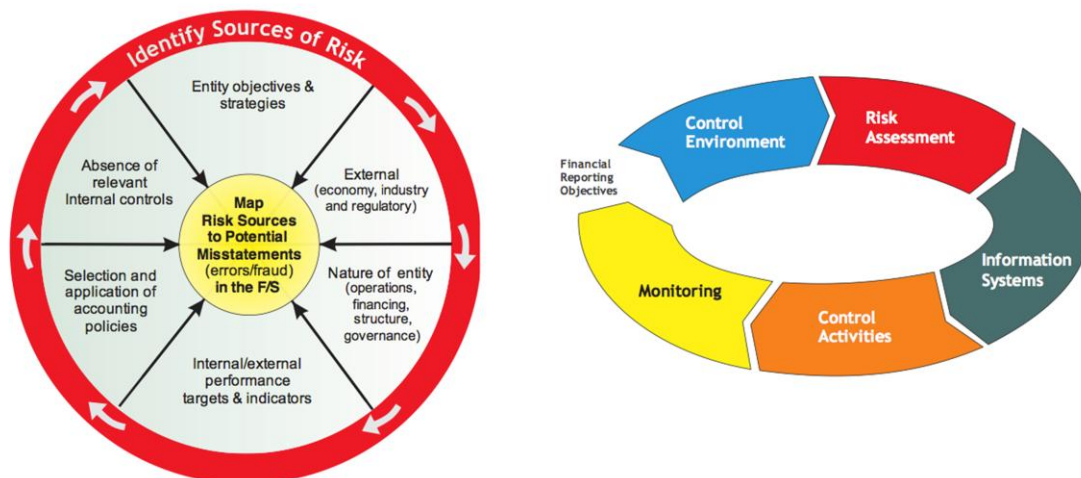
Fonte: Pesquisa das EFS - 2013

Note que a maioria das respostas da outra categoria no gráfico acima referem-se a afirmação de auditoria de "cut-off".

Em ambientes públicos, onde são realizadas as auditorias financeiras que têm uma quantidade significativa de processos, grandes volumes de transações e estruturas complicadas, a dependência em controles internos é muito importante e usada por todas as EFS pesquisadas.

As EFS, cujos mandatos são para avaliar se as demonstrações financeiras estão livres de distorção relevante, identificar a relação entre os riscos e os controles (ver gráfico abaixo).

Understanding the entity and matching: Risk Factors with Controls



Fonte: CICA Practice Management Resource – 2013

Utilizando a abordagem baseada em risco e os cortes de materialidade, as auditorias financeiras realizadas por EFS de países desenvolvidos permitem a identificação de erros materialmente relevantes em contas de alto risco, tais como:

- ❖ Passivos atuariais de benefícios pós-emprego;
- ❖ Ativos imobilizados (p.ex.: rodovias e ativos militares);
- ❖ Investimentos;
- ❖ Transações entre órgãos do Governo.

Além disso, os conceitos de risco e de materialidade podem contribuir para identificar deficiências de controles internos.

RECOMENDAÇÃO:

C.3 Desenvolver uma cultura para a promoção de “melhores práticas” em auditoria financeira

Fortalecer a abordagem baseada em risco e o conceito de materialidade

Garantir que todas as afirmações de auditoria estão sendo consideradas

Utilizar amostragem estatística

Efetuar procedimentos de auditoria antes do encerramento do exercício

Estabelecer uma abordagem combinada de testes de auditoria

RECOMENDAÇÃO C.3.1 - FORTALECER A ABORDAGEM BASEADA EM RISCO E O CONCEITO DE MATERIALIDADE:

O planejamento de auditorias financeiras no TCU pode começar com uma avaliação do risco de distorção relevante relacionado com o trabalho de auditoria, juntamente com respostas adequadas. Questões a serem consideradas no processo de planejamento podem incluir:

- ❖ Qual é o objetivo do processo em análise?
- ❖ Quais são os riscos materiais envolvidos?
- ❖ Quais controles estão em uso para mitigar cada fator de risco?
- ❖ Os controles são bem projetados?
- ❖ Há evidências da existência e eficácia do controle?

O processo de planejamento de auditoria pode seguir um formato designado e estruturado que segue os elementos descritos no diagrama abaixo:



RECOMENDAÇÃO C.3.2 - GARANTIR QUE TODAS AS AFIRMAÇÕES DE AUDITORIA ESTÃO SENDO CONSIDERADAS:

Recomenda-se que o TCU melhore o processo de coleta de evidências de auditoria documental de apoio para todas as conclusões da auditoria que está sendo feita. Procedimentos poderiam ser implementados que documentam uma estratégia de teste para toda afirmação de auditoria aplicável a elementos materiais da auditoria financeira. A estratégia de ensaio poderia incorporar a resposta de risco aplicável para cada elemento de auditoria.

A aplicação prática desta recomendação pode ser alcançada através da aplicação da Recomendação C.1.2 - Investir em soluções de TI para auxiliar a função de auditoria financeira.

Além disso, o TCU pode garantir que todas as asserções de auditoria aplicáveis são abordadas através de um processo de planejamento abrangente de risco baseado em auditoria. Isto inclui a determinação formal de uma estratégia de teste de auditoria detalhada que aborda os riscos identificados para toda afirmação de auditoria nas contas da auditoria financeira.

RECOMENDAÇÃO C.3.3 - UTILIZAR AMOSTRAGEM ESTATÍSTICA:

Recomenda-se, caso necessário, que amostragem estatística seja realizada para fins de teste de auditoria. Em circunstâncias em que a repetição de transações seja necessária como uma estratégia de evidência de auditoria apropriada, pode ser mais eficiente (e às vezes o único meio viável) para realizar o teste. O uso de amostragem estatística garante que você pode confiar nos resultados para conclusões de testes de auditoria. Usando amostragem não estatística, muitas vezes pode levar a resultados contaminados levando a conclusões inadequadas.

RECOMENDAÇÃO C.3.4 - EFETUAR PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA ANTES DO ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO:

A quantidade de trabalho necessária na função de auditoria financeira pode ser muito grande. A fim de executar eficazmente todo o trabalho que é necessário para ser capaz de opinar sobre as demonstrações financeiras, o trabalho significativo precisa ser executado. Dado o curto prazo para executar a auditoria do BGU, a fim de ter o tempo para concluir o trabalho necessário, recomenda-se que o TCU execute procedimentos de auditoria antes do encerramento (digamos 30 de Setembro do ano), bem como efetuar testes de controles internos (ver recomendação abaixo). Uma vez que os procedimentos de auditoria são feitos para os nove meses até 30 de setembro, em seguida, deve-se completar os procedimentos de auditoria para 3 meses de outubro a dezembro (o " Stub Period "). Aplicando o conceito de materialidade e avaliação de risco, o trabalho de auditoria no "stub period" pode incorporar testes mais eficientes, tais como procedimentos analíticos, análise de tendências e "cut off".

Além disso, o uso de auditoria antes do encerramento pode levar à melhores pareceres de auditoria e recomendações que são de benefício tanto para o auditor como para o órgão que está sendo auditado. Conforme descrito na seção D, quando o trabalho de auditoria é realizado durante todo o ano, questões podem ser descobertas e levantadas com a gestão que às vezes podem ser resolvidas antes do final do ano - eliminando assim a necessidade de informar a qualificação e / ou recomendação. Como resultado, as melhorias podem ser executadas em tempo real.

RECOMENDAÇÃO C.3.5 - ESTABELECEER UMA ABORDAGEM COMBINADA DE TESTES DE AUDITORIA:

Com o tamanho das contas do governo brasileiro é muito difícil obter evidência de auditoria apropriada a fim de provar saldos usando apenas testes substantivos. Basear-se em controles internos para ganhar confiança nos saldos das contas é recomendado onde possível, de modo a cobrir a grande quantidade de contas que estão sendo auditadas.

A aplicação prática desta recomendação é melhor alcançada através da aplicação da Recomendação A.2.1 - INCORPORAR AO TRABALHO DA CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO.



RELATÓRIOS E IMPACTOS

“A auditoria financeira feita por EFS deve fornecer segurança à sociedade e contribuir para a melhoria da transparência, da accountability e da governança em entidades governamentais.”

D.1) AUMENTAR A EFETIVIDADE DAS OPINIÕES E RECOMENDAÇÕES

SITUAÇÃO ATUAL

O Relatório de Auditoria do BGU vem sendo aperfeiçoado significativamente nos últimos três anos.

Porém, ainda há algumas deficiências no relatório, em especial no que se refere à inclusão de conteúdo que deveria constar na publicação feita pelo Governo Federal.

Uma das razões para isso se refere à publicação separada das demonstrações financeiras (inclusive notas explicativas) e da opinião de auditoria.

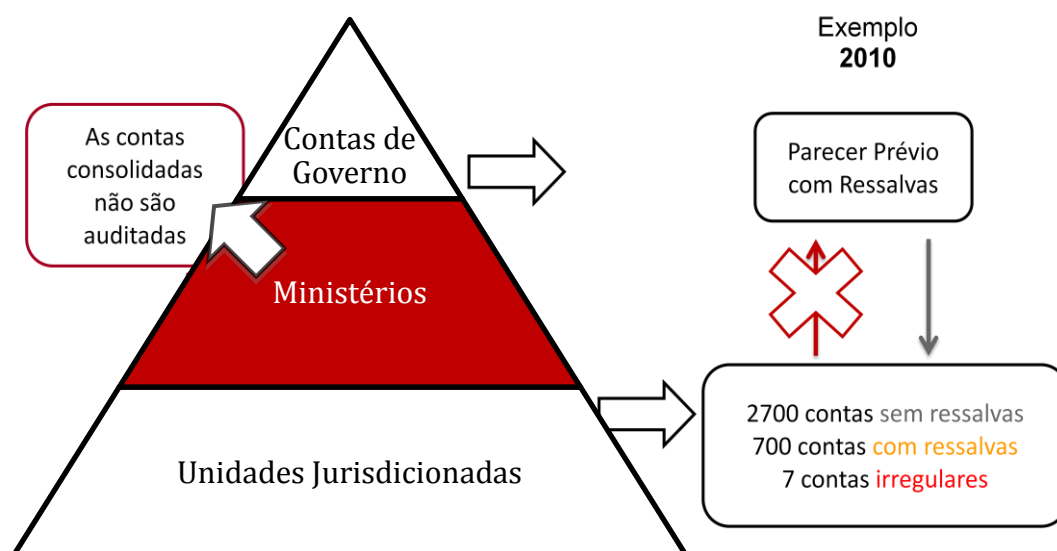
Estudos recentes indicaram que a principal força da função de auditoria atual do BGU relaciona-se com a força do relatório de auditoria. Grandes avanços foram feitos para adotar as normas internacionais em função de relatório de auditoria, especificamente a adesão a Issai 1700. Notou-se também que o relatório continuou a melhorar na auditoria de 2012,

No entanto, apesar das melhorias contínuas dos relatórios de auditoria, ainda existem deficiências significativas quando comparados aos padrões internacionais.

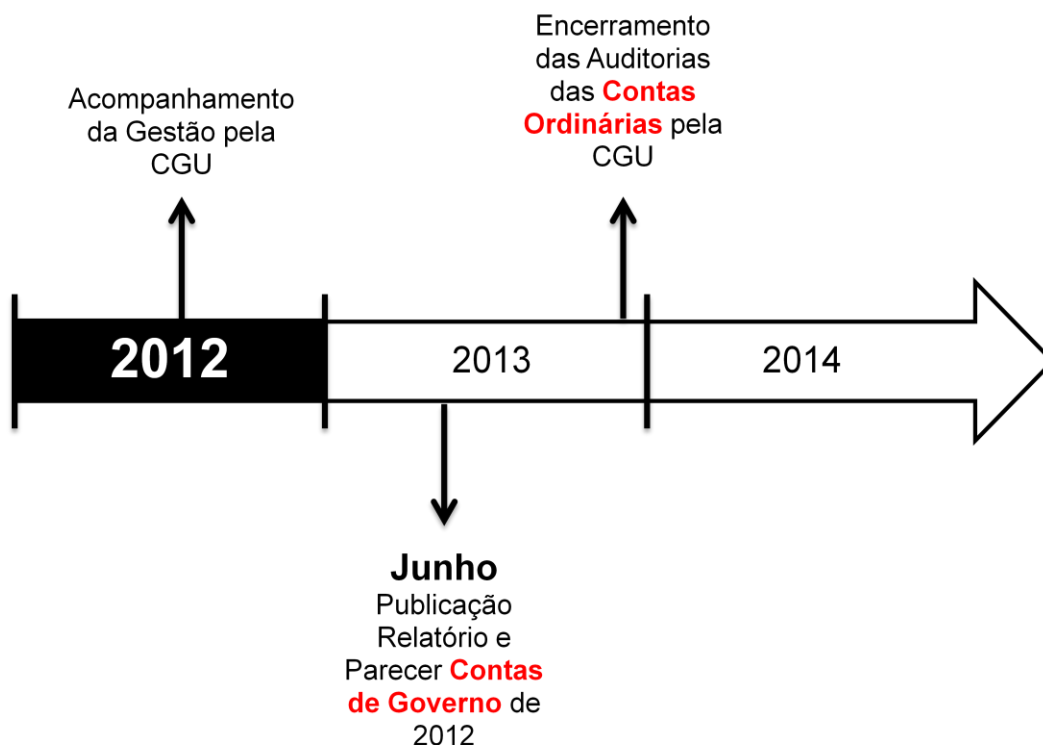
O relatório de auditoria atual emitido pelo TCU inclui detalhes financeiros significativos das contas do governo que podem ser descritos como sendo muito semelhantes ao de relatórios financeiros emitidos por outros departamentos governamentais.

Além disso, há muitos detalhes nos relatórios de auditoria do TCU que se concentram em detalhes que cercam as circunstâncias que dão origem as qualificações no parecer de auditoria, bem como as recomendações emitidas pelo TCU.

No TCU os relatórios e resultados das auditorias no nível de departamento / agência da auditoria não são incorporados no BGU. Uma vista do processo em curso é o seguinte:



Os cronogramas no TCU são os seguintes demonstrados no gráfico abaixo. Isso mostra que os resultados das auditorias realizadas no nível de departamento não são disponibilizados até após a conclusão da auditoria das demonstrações consolidadas (BGU).



COMPARAÇÃO COM BOAS PRÁTICAS INTERNACIONAIS

O principal produto da auditoria financeira é a opinião.

O restante do relatório deve estar relacionado com ela.

A boa prática internacional é a de publicação conjunta das demonstrações financeiras e da opinião de auditoria.

Há documentação substancial nos padrões internacionais de comunicação de auditoria e relatórios financeiros, como Issai 1700. Isto é devido ao princípio geral de coerência, comparabilidade e relevância na função de auditoria. Cada um destes princípios são abordados especificamente no relatório de normas, de modo a assegurar a comunicação do trabalho de auditoria abordando toda e qualquer "lacuna de expectativa(s)"³², com os usuários do relatório de auditoria financeira. Além disso, as normas visam garantir que a comunicação do relatório de auditoria é clara, compreensível e relevante para os usuários.

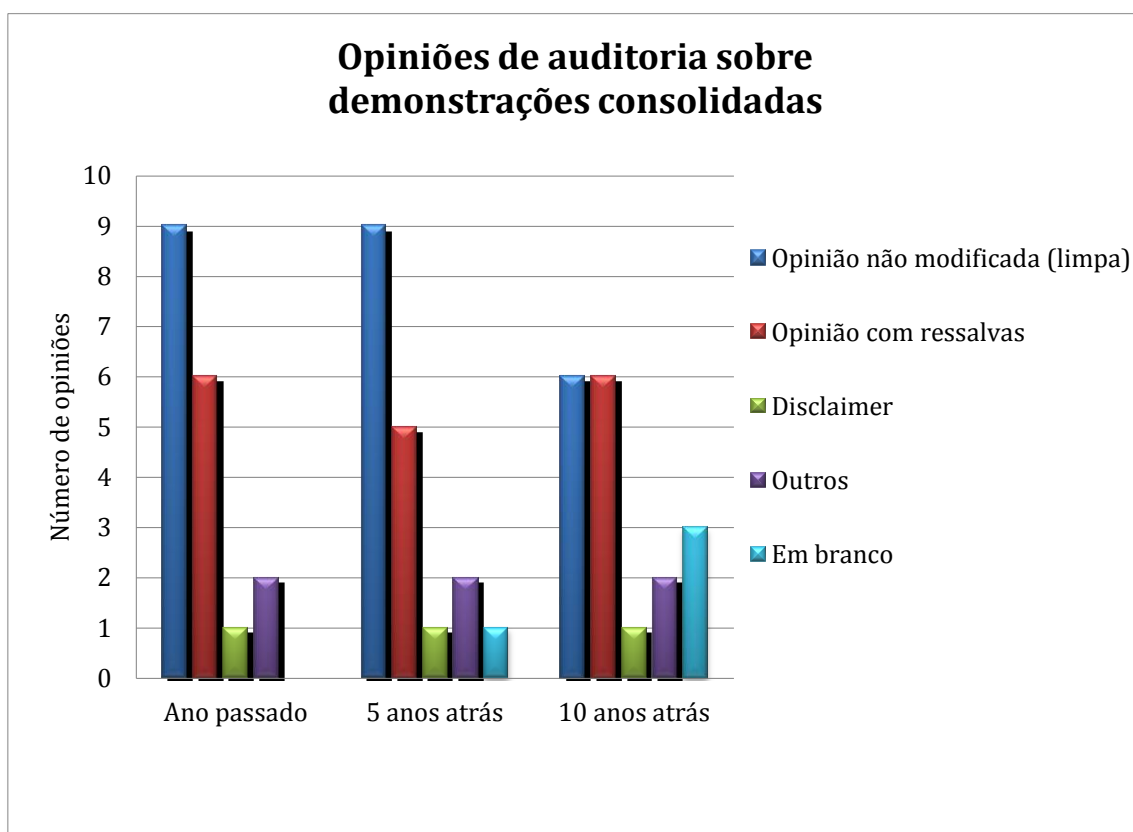
Os padrões internacionais exigem que explicações claras e facilmente compreensíveis por todas e quaisquer qualificações emitidas em um parecer de auditoria sejam incluídas no

³² "Lacuna de expectativas" é um conceito geral de auditoria aceito que descreve a diferença entre o que os usuários do relatório de auditoria esperam que tenha sido feito pelos auditores vs. o que realmente foi feito.

relatório de auditoria. Muitas vezes, para o trabalho de auditoria do setor público, pode haver um grande número de qualificações em um parecer de auditoria, devido à falta de sofisticação em relatórios governamentais e normas contábeis (por exemplo, a qualificação é necessária quando as demonstrações financeiras usam alguma base de contabilidade de caixa ou não incluem uma peça que é material de um departamento do governo, tais como a defesa).

Na pesquisa das EFS, observou-se que um grande número de entrevistados têm opiniões de auditoria qualificadas (ver gráfico abaixo: 6 de 18 ou 33 % têm opiniões com ressalvas).

No entanto, a maioria dos entrevistados têm opiniões não qualificadas. Além disso, tem havido melhorias consideráveis nas quantidades de qualificações nos últimos 10 anos.



Fonte: Pesquisa das EFS - 2013

A auditoria financeira está focada na emissão de um parecer, não em multas ou julgamentos.

Como tal, a natureza do trabalho é aquela em que a cooperação com os órgãos governamentais a serem auditados é incentivada e progride. Esta cooperação leva a melhorias na gestão financeira dentro do governo.³³

O uso dos trabalhos de auditoria feitos antes do fim do ano [“pre - year end”] leva às melhores pareceres de auditoria e recomendações que são de benefício tanto para o auditor quanto para o órgão que está sendo auditado.

Um processo comum em todo EFS é o conceito de realização de auditorias ao longo do ano. Como o trabalho de auditoria é realizado durante todo o ano, as questões que podem ser descobertas e discutidas com a gestão, por vezes, podem ser resolvidas antes do final do ano - eliminando assim a necessidade de informar a qualificação e / ou recomendação. Como resultado, as melhorias podem ser executadas em tempo real.

Em muitas EFS , os resultados das auditorias em nível de departamento contribuem diretamente para a auditoria realizada nas demonstrações consolidadas do Governo Federal - governo central . Um exemplo é o GAO nos EUA.

A abstenção de opinião para as demonstrações do **Departamento de Defesa** foi a principal razão para a abstenção de opinião para as **demonstrações consolidadas do Governo Federal** americano.

³³ Veja o resultado da pesquisa sobre benefícios alcançados – D.3

RECOMENDAÇÃO:

D.1 Aumentar a efetividade das opiniões e recomendações

Padronizar a estrutura dos relatórios de auditoria financeira

Garantir a publicação tempestiva das opiniões de auditoria das demonstrações financeiras de órgãos e entidades

Incorporar relatórios e resultados de auditorias no nível de órgãos e entidades à auditoria do BGU

RECOMENDAÇÃO D.1.1 - PADRONIZAR A ESTRUTURA DOS RELATÓRIOS DE AUDITORIA FINANCEIRA:

Recomenda-se ajustar a comunicação do parecer para incorporar as normas internacionais, e ao mesmo tempo incorporar elementos de comunicação já existentes pelo TCU em outros compromissos, tais como o parecer de auditoria atual sobre o BGU.

Quando o relatório aborda as deficiências encontradas, que dão origem a uma qualificação de auditoria, o foco do relatório deve ser no desenvolvimento de mensagens facilmente compreensíveis que sejam significativas para os usuários do relatório. Como mencionado em estudos anteriores, esta comunicação deve incluir, no mesmo relatório, todos os aspectos principais da auditoria, incluindo:

- ❖ demonstrações financeiras;
- ❖ natureza e extensão dos trabalhos de auditoria realizados;
- ❖ padrões utilizados;
- ❖ responsabilidades claramente descritas;
- ❖ deficiências e controles internos;
- ❖ resultados, e;
- ❖ resultados de conclusões e recomendações para melhoria.

Com a implementação dos itens acima, os usuários devem achar a comunicação mais útil e significativa.

RECOMENDAÇÃO D.1.2 – GARANTIR A PUBLICAÇÃO TEMPESTIVA DAS OPINIÕES DE AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DE ÓRGÃOS E ENTIDADES:

As auditorias financeiras em vários níveis de governo (ver recomendação A.2.3) exigem que o parecer de auditoria com conclusões e recomendações seja emitido em tempo hábil, de modo a ter mais benefícios e resultados positivos.

Relatórios que são emitidos em tempo hábil têm uma capacidade muito maior de serem bem recebidos pelos usuários. Isso vai ajudar a promover a cultura da auditoria financeira ao longo do governo, especificamente a sua utilidade para a gestão - ver resultados de pesquisa sobre benefícios derivados da auditoria financeira na seção D.

RECOMENDAÇÃO D.1.3 – INCORPORAR RELATÓRIOS E RESULTADOS DE AUDITORIAS NO NÍVEL DE ÓRGÃOS E ENTIDADES À AUDITORIA DO BGU:

Conclusões e recomendações da auditoria identificadas durante a auditoria de órgãos e entidades governamentais podem ser usadas para a auditoria do BGU. Isto pode melhorar substancialmente a eficiência da auditoria do BGU. Por exemplo, questões e recomendações identificadas no nível de departamento facilmente podem ser adicionadas à auditoria do BGU eliminando assim a duplicação de esforços.

A qualidade dos relatórios pode ser melhorada, como os auditores do BGU podem analisar os resultados das auditorias departamentais e, possivelmente, identificar áreas de melhoria em qualquer análise e / ou comunicação.

D.2) MELHORAR A COMUNICAÇÃO PARA SER MAIS EFICAZ E ABRANGENTE

SITUAÇÃO ATUAL

Não há uma estratégia de comunicação específica para a auditoria financeira. Isso dificulta um entendimento amplo sobre os benefícios e riscos da auditoria financeira.

Enquanto muitos no TCU que estão perto da função de auditoria financeira, entendem bem os muitos benefícios para a função de auditoria financeira, os outros que estão mais distantes desse processo não perceberão facilmente os benefícios e utilidade.

Há muitas prioridades concorrentes no TCU, que tornam difícil a atribuição de recursos e atenção às áreas onde a consideração é necessária. Além disso, novos procedimentos ou conceitos podem ser difíceis de entender por muitos que não tenham sido previamente apresentados a eles.

Além disso, os benefícios e o impacto da função de auditoria financeira, com a sua comunicação atual e estrutura de comunicação, são limitados apenas ao nível do governo federal.

O relatório de auditoria do BGU é parte de um amplo relatório sobre as contas de governo. Isso dificulta o direcionamento dele para seus usuários específicos.

Há poucos esforços para publicações adicionais que destaquem os principais assuntos e resultados da auditoria do BGU.

COMPARAÇÃO COM BOAS PRÁTICAS INTERNACIONAIS

No estudo de outras EFS, muitas delas possuem uma estratégia de comunicação que aumenta significativamente o impacto de suas auditorias financeiras.

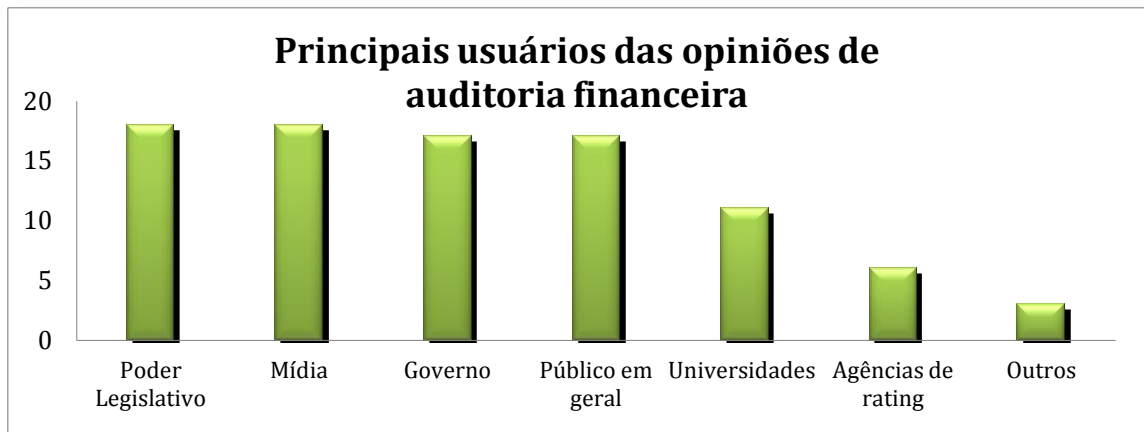
Bons exemplos disso são:

- ❖ Cour des Comptes (França)
- ❖ NAO (Reino Unido)
- ❖ GAO (EUA)

Há muitos usuários de auditoria financeira realizada pelas EFS em países desenvolvidos (ver gráfico abaixo). Como tal, descobrimos que muitos emitem relatórios das EFS que descrevem essa instituição em algum detalhe. Estes relatórios do tipo “quem somos” emitidos pelas EFS tratam e comunicam vários aspectos relevantes para os usuários dos serviços prestados pelas EFS. Estes relatórios podem incluir o seguinte:

- ❖ História da EFS
- ❖ Mandato
- ❖ Os usuários dos compromissos realizados
- ❖ Descrição dos serviços prestados

- ❖ Benefícios derivados dos diversos compromissos realizados
- ❖ Métricas sobre o trabalho realizado - ou seja, número e tipo de auditorias, número de contas no âmbito, os benefícios financeiros derivados, etc.
- ❖ Descrição clara sobre benfeitorias derivadas no governo como resultado dos serviços prestados pela EFS



Um bom exemplo de customização pode ser observado no modelo francês. Há publicações voltadas para a mídia, para os cidadãos franceses e para a comunidade internacional (em inglês).

Muitas destas instituições têm desenvolvido relatórios e comunicações para vários usos específicos. As EFS dos EUA, Reino Unido, Canadá e França são bons exemplos disso.

Por exemplo, a Cour des Comptes tem um tipo de relatório usuário específico projetado para os usuários compreenderem melhor a Cour e sua função e mandato. O relatório tem os seguintes elementos:

- História
- Valores
- Mandato - avaliação, controle e certificação
- Trabalho internacional de Cour des Comptes
- Organização
 - Os sete Cour des Comptes Chambers
 - O gabinete do Procurador-Geral
 - Os membros da Cour des Comptes
 - Auditorias
- CRTCs
 - Seções Regionais e Territoriais de Contas (CRTCs)
 - Suas localizações
 - Seus detalhes de contato
- Instituições relacionadas
 - O Tribunal de Disciplina Orçamental e Financeira (CDBF)
 - O Conselho de contribuições obrigatórias (CPO)
- Organogramas

RECOMENDAÇÃO:

D.2 Melhorar a comunicação para ser mais eficaz e abrangente

Desenvolver uma estratégia de comunicação da função de auditoria financeira

Customizar comunicações para usuários e propósitos específicos

Preparar um relatório que comunique os elementos e resultados mais relevantes

RECOMENDAÇÃO D.2.1 – DESENVOLVER UMA ESTRATÉGIA DE COMUNICAÇÃO DA FUNÇÃO DE AUDITORIA FINANCEIRA:

Em uma tentativa em curso para desenvolver e aumentar a credibilidade do processo de auditoria financeira, uma estratégia de comunicação robusta é recomendada, de modo a construir e reforçar a credibilidade da função de auditoria financeira. Os benefícios da função de auditoria financeira devem ser compartilhados com os outros, de modo a continuar a apoiar a mudança e reorganização que podem ser exigidas na função de auditoria financeira do TCU, bem como em outros departamentos governamentais.

A estratégia de comunicação deve abordar várias facetas relacionadas com a função de auditoria financeira do TCU. Isto inclui:

- Impacto para o público em geral das auditorias financeiras realizadas pelo TCU;
- Um relatório de auditoria maior e bem desenvolvido, que descreve claramente os benefícios e escopo da auditoria financeira;
- Desenvolvimento de canais de comunicação de linha direta com vários usuários-chave/partes interessadas em todo o setor público e privado;
- Desenvolver métodos e técnicas que promovam a competição amigável entre os vários departamentos governamentais e agências (ou seja, reduzir o número e a gravidade das qualificações de auditoria);
- Desenvolver um plano(s) para promover a compreensão e o “buy-in” por departamentos e agências governamentais a respeito dos resultados e conclusões da sua auditoria financeira específica;
- Convencer efetivamente os gerentes governamentais que as suas conclusões e recomendações da auditoria são de valor para promover melhorias, como o fortalecimento dos controles internos e gestão de riscos, buscando maior transparência, governança, eficiência e eficácia;
- Criar fóruns apropriados para divulgar os resultados, tais como a mídia e / ou universidades.

RECOMENDAÇÃO D.2.2 - CUSTOMIZAR COMUNICAÇÕES PARA USUÁRIOS E PROPÓSITOS ESPECÍFICOS:

O objetivo desta recomendação é aumentar a consciência do TCU entre todos os públicos-alvo. **O TCU deve continuar a promover-se como uma fonte de mídia na linha de frente para as questões relativas à informação financeira do governo.**

Audiências para mensagens de comunicação específica podem incluir:

- Poder Legislativo
- Mídia
- Governo
- Público em geral
- Universidades
- Agências de avaliação

No desenvolvimento da presente recomendação, um "banco história" que pode ser desenvolvido e que incorpore o seguinte:

- O foco de todas as iniciativas de comunicação deve ser a narração de uma história de fácil compreensão;
- Identificar histórias interessantes voltadas para usuários específicos;
- Certificar-se de que há uma "voz" no TCU para cada história;
- Comunicar histórias específicas para vários usuários que mostram que o TCU está fazendo a diferença, e;
- Usar o banco de histórias para relações de proximidade com a mídia.

Desenvolver e executar usuário de formação / mensagens específicas de comunicação. Foco no desenvolvimento de mensagens-chave e cenários de prática relevantes para cada porta-voz. Identificar as questões-chave que o TCU deve falar.

RECOMENDAÇÃO D.2.3 - PREPARAR UM RELATÓRIO QUE COMUNIQUE OS ELEMENTOS E RESULTADOS MAIS RELEVANTES:

Recomenda-se que vários relatórios estejam preparados e que cubram uma ampla gama de objetivos e propósitos. Os tópicos a serem abordados podem incluir um relatório detalhado descrevendo o TCU e seus mandatos, funções e organização. Além disso, um relatório sobre os resultados do trabalho realizado, incluindo a incorporação de medidas de desempenho desenvolvidas e monitoradas internamente.

Estes e outros relatórios podem ser desenvolvidos e atualizados periodicamente, de modo a garantir a sua relevância para os usuários.

D.3) DESENVOLVER INDICADORES DE IMPACTO PARA A FUNÇÃO DE AUDITORIA FINANCEIRA

SITUAÇÃO ATUAL

O monitoramento das recomendações está limitado àquelas realizadas no exercício anterior. É necessário monitorar também ressalvas e os impactos da auditoria financeira.

A auditoria do BGU não é apenas um trabalho enorme, é realizada relativamente com poucos recursos alocados e é concluída em um período muito curto de tempo.

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

Atualmente no TCU, o foco para a auditoria financeira do BGU é concluir o grande volume de trabalho dentro dos prazos fixados pelas leis e regulamentos - ou seja, dentro de sessenta dias após o recebimento do PCPR. Como resultado, há pouco tempo e recursos disponíveis para garantir que as metas de desempenho sejam identificadas e medidas sejam usadas para avaliar a eficiência e eficácia no processo de auditoria.

O TCU simplesmente não tem tempo e recursos para se concentrar em melhorias significativas contínuas para o nível necessário.

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



Podem ser melhor relatados e destacados.
Parece pouco em relação aos outros resultados.

COMPARAÇÃO COM BOAS PRÁTICAS INTERNACIONAIS

Há muitos exemplos em que as EFS se envolveram em iniciativas de melhoria contínua a respeito de suas funções de auditoria financeira.

A pesquisa enviada para as EFS incluiu uma pergunta sobre as iniciativas de melhoria em sua função de auditoria financeira:

"Se tiver sido submetido recentemente a implementação de ISSAIs ou de um fortalecimento de seu processo de auditoria financeira, por favor, destaque:

- i) Os sucessos e os benefícios que você percebeu*
- ii) Dúvidas e / ou áreas específicas que exigiam atenção e recursos significativos*
- iii) Aprendizagem derivada do processo de mudança."*

Recebemos muitas respostas, incluindo:

Como da ANAO (Austrália):

"Em 2012, o ANAO reviu o seu quadro de auditoria financeira contra os ISSAIs de auditorias financeiras para assegurar que as políticas, procedimentos e materiais de orientação adotadas para orientar as auditorias das demonstrações financeiras do ANAO refletir as melhores práticas globais.... Com base na revisão pequenas melhorias foram feitas para metodologia do ANAO".

Como da Espanha:

"A EFS está no momento de fazer uma profunda revisão de suas Normas de Auditoria Interna, tendo em conta ISSAIs. Sucessos e benefícios serão avaliados uma vez que as novas normas tenham sido postas em prática."

Como da Hungria:

"Chamou-nos atenção especial para o capítulo sobre o Ministério da Administração Pública e da Justiça, para o qual se utilizou o método de amostragem estatística que tinha sido experimentado e testado no ano passado, também no caso do Ministério do Interior, ganhando, assim, uma visão global da gestão financeira de todo o capítulo. Nas instituições orçamentais e nas apropriações ao nível do departamento envolvido na auditoria, a fim de avaliar a confiabilidade das demonstrações financeiras, SAO avaliou a criação e funcionamento dos sistemas de controle interno".

Em Israel, duas áreas que foram abordadas na melhoria contínua desse EFS foram:

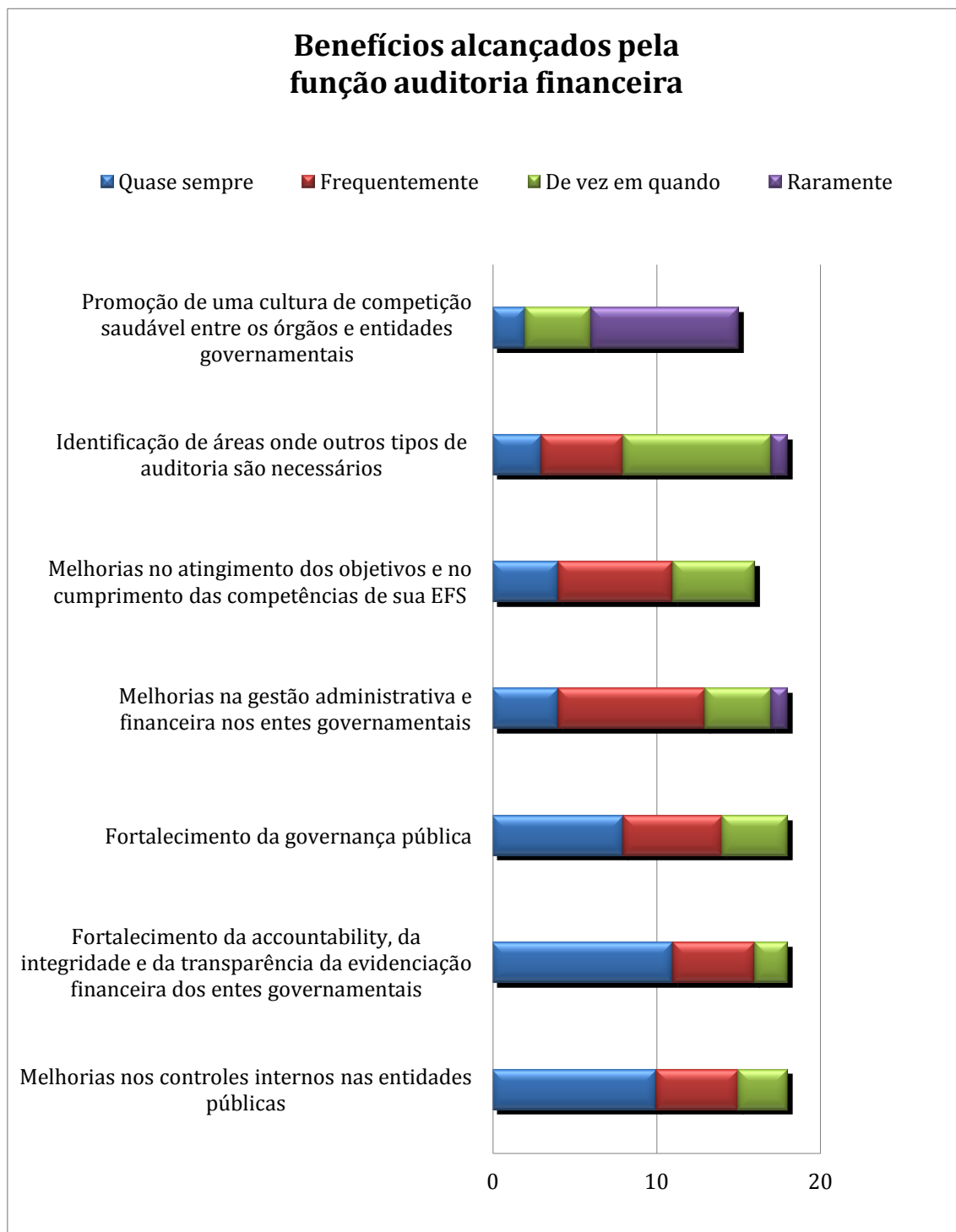
- "1. Aumentar o conhecimento, o profissionalismo e as bases do relatório de auditoria.*
- 2. A mudança trouxe os órgãos auditados para levar a auditoria mais a sério, e a efetividade das auditorias aumentou."*

Além disso, os entrevistados na pesquisa listaram uma série de benefícios que surgiram como um resultado direto das auditorias financeiras que realizam - ver gráfico abaixo.

Todos os entrevistados (100%) indicaram que a sua função de auditoria financeira;

- i) Reforça a governança pública;**
- ii) Reforça a responsabilidade, integridade e transparência na informação financeira governamental, e;**
- iii) Melhora os controles internos do setor público.**

Mais detalhes sobre a resposta das EFS sobre os benefícios obtidos com a função de auditoria financeira são mostrados no gráfico abaixo:



Fonte: Pesquisa das EFS - 2013

RECOMENDAÇÃO:

D.3 Desenvolver indicadores de impacto para a função de auditoria financeira

Criar um processo de gestão e avaliação contínuos de desempenho

Relatar os resultados e impactos da gestão contínua de desempenho

RECOMENDAÇÃO D.3.1 – CRIAR UM PROCESSO DE GESTÃO E AVALIAÇÃO CONTÍNUOS DE DESEMPENHO:

Recomenda-se que um processo contínuo de medição e gestão de desempenho seja implementado de forma a contribuir para reforçar a cultura da auditoria financeira do TCU e ao longo do setor público no Brasil.

Com métricas bem definidas, facilmente compreensíveis e úteis, desenvolvidas e monitoradas, a gestão será capaz de avaliar a eficácia em curso e eficiência das auditorias financeiras. Este processo de medição pode contribuir para a estratégia de comunicação abrangente mencionada acima.

Algumas das zonas a serem abordadas no desenvolvimento de métricas podem incluir:

- Os resultados da pesquisa de usuários da auditoria financeira (s)
- Dados de rastreamento para identificar e quantificar os benefícios de compromissos
- Os resultados das ações às recomendações emitidas anteriormente
- Os dados referentes ao trabalho realizado - ou seja, número e tipo de auditorias, número de contas em seu escopo, benefícios financeiros derivados etc.

RECOMENDAÇÃO D.3.2 – RELATAR OS RESULTADOS E IMPACTOS DA GESTÃO CONTÍNUA DE DESEMPENHO:

Recomenda-se que os resultados das iniciativas de medição e gestão em curso sobre auditoria financeira do TCU, contribuam em relatórios específicos para diversos públicos-chave.

Espera-se que sejam muitos os benefícios e impactos positivos que vêm do fortalecimento da auditoria financeira do TCU. Alguns devem ser realizados em um curto prazo ("ganhos rápidos"), enquanto outros são esperados a médio e longo prazo. Estas vitórias rápidas podem ser colocadas em comunicações internas, de modo a promover / ampliar a cultura da auditoria financeira do TCU. Além disso, os benefícios derivados das auditorias financeiras podem acrescentar aos relatórios de outras partes externas interessadas dentro do governo e do público em geral - ver recomendação D.2.2 - Customizar comunicações para usuários e propósitos específicos.

CONCLUSÕES

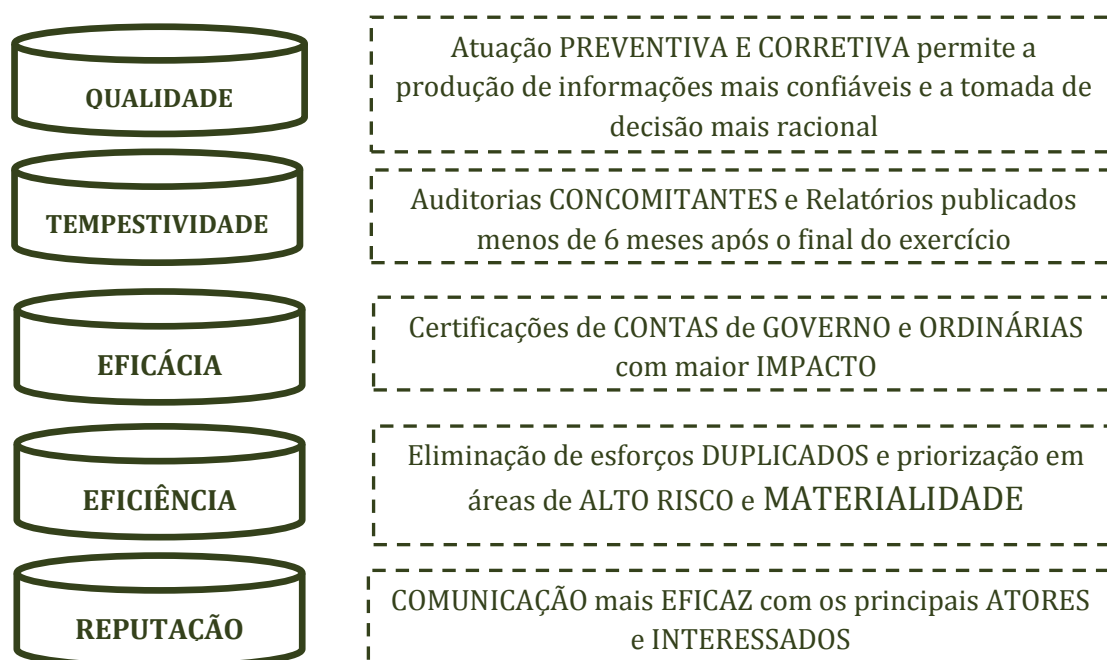


O que significa o fortalecimento da função de auditoria financeira do TCU?

Quais são os benefícios esperados para o TCU?

Por que empreender uma mudança tão dramática?

A resposta a estas perguntas acima se encontram na análise realizada durante este projeto. Através da coleta de informações diretamente das EFS nos países desenvolvidos as seguintes conclusões surgiram sobre os benefícios da **AUDITORIA FINANCEIRA**:



Em resumo, existem muitos elementos de grande impacto, como resultado deste estudo, que podem ajudar muito no mandato de fiscalização governamental do TCU. As recomendações que servem para fortalecer a função de auditoria financeira do TCU também fortalecerão muitas outras áreas e serviços. Por exemplo:

- ❖ Expandir o mandato de auditoria financeira para níveis inferiores do Governo vai melhorar a qualidade dos resultados e conclusões.
 - Por exemplo, integrar as auditorias relacionadas com as Contas Ordinárias com aquelas realizadas nas Contas de Governo pode garantir que as questões materiais e ressalvas encontradas no nível mais baixo são tratadas de forma eficaz a nível consolidado.
- ❖ Integrar a auditoria financeira com outros trabalhos irá proporcionar ganhos de eficiência substanciais na maneira que o TCU realiza o seu mandato.

- Por exemplo, integrar auditorias de conformidade nas auditorias financeiras não apenas aumentará a eficiência, como também aumentará a qualidade dos resultados apresentados.
 - Além disso, identificar oportunidades onde a auditoria financeira possa subsidiar investigações e auditorias de desempenho que possam melhorar a maneira que o TCU planeja seus vários compromissos ao longo do ano.
- ❖ Melhorar a comunicação que será mais eficaz e abrangente reforçará a percepção que as principais partes interessadas têm sobre a reputação e utilidade do TCU.
- Por exemplo, desenvolver indicadores de impacto para a função de auditoria financeira vai ajudar na promoção da qualidade do trabalho que está sendo realizado pelo TCU.

Finalmente, é importante ressaltar que em geral as EFS dos países desenvolvidos concordam que a auditoria financeira é uma função necessária no objetivo da **boa governança no setor público**.

**“Efficiency is doing things right...
Effectiveness is doing the right things.”**

Peter Ferdinand Drucker

ANEXOS



ANEXO I – PROGRAMAÇÃO DA PRIMEIRA VISITA TÉCNICA

Dia	Horário	Temas	Pessoas	Função	Sector	Instituição
20/05/2013	14h30 às 16h30	Evolução institucional do TCU: do controle externo à auditoria financeira	Tiago Dutra	Coordenador Projeto Auditoria Financeira	Semag	TCU
20/05/2013	16h30 às 18h30	Diagnóstico da Auditoria Financeira no TCU	Lídia Firmina	Equipe Projeto Auditoria Financeira	Semag	TCU
20/05/2013	17h às 19h	NATs - Normas de Auditoria do TCU	Antônio Carvalho Neto	Especialista Sênior Elaborador das NATs	Seaud	TCU
21/05/2013	10h às 11h	Reunião com Presidente do TCU	Ministro Augusto Nardes	Presidente do TCU	Vice-presidência	TCU
21/05/2013	12h às 13h	Reunião com Vice-presidente do TCU	Ministro Aroldo Cedraz	Presidente do TCU	Presidência	TCU
21/05/2013	14h30 às 17h	Aspectos contábeis nas contas ordinárias	Geovani Ferreira de Oliveira	Chefe do Serviço de Gestão das Contas	Adgecex	TCU
21/05/2013	17h00 às 18h	Controles Contábeis do Governo Federal	Patrícia Garone	Equipe Projeto Auditoria Financeira	Semag	TCU
22/05/2013	10h30 às 12h	Visão de gabinete sobre o TCU e instrumentos de controle externo	Laércio Mendes Vieira	Chefe do Gabinete do Min. Weder de Oliveira	Gab. Ministro Weder	TCU
22/05/2013	14h30 às 16h	Visita à sessão do Plenário	Ministros	Plenário		TCU
22/05/2013	16h30 às 18h30	Plano de Controle do TCU	Felício Ribas Torres	Diretor da área de planejamento de ações de controle	Dinpla	TCU
24/05/2013	10h30 às 12h00	Relatório sobre Estudo Comparado OCDE sobre Contas de Governo	Roberto Victor	Gestor do projeto peer review com OCDE		
24/05/2013	14h30 às 18h00	Reunião sobre planejamento estratégico	Leonard	Diretor – 1ª Diretoria	Seplan	TCU
29/05/2013	10h00 às 14h30	Sessão plenária do TCU para a apreciação das Contas do Governo	Ministros	Autoridades		TCU
31/05/2013	10h00 às 12h00	Reunião sobre visão geral sobre a Controladoria Geral da União	Rogério Vieira dos Reis e Giovanni Pacelli	Coordenadores (Aud. Desempenho e Contas ordinárias, respectivamente)	Planejamento	CGU
31/05/2013	15h30 às 16h00	Reunião sobre conclusões preliminares da primeira visita técnica ao TCU	Marcelo Barros	Secretário	Semag	TCU
31/05/2013	16h30 às 17h30	Reunião sobre projeto sobre Governança com OCDE	Paulo Bijos	Gestor do Projeto de Governança com a OCDE	Semag	TCU

ANEXO II – WEBSITES PARA PESQUISA

Institution	Acronym	Mandate	Website
International Organisation of SAIs	INTOSAI		www.intosai.org
International Standards of SAIs	ISSAI		www.issai.org
Financial Audit Subcommittee	FAS		www.psc-intosai.org/fas
Organisation for Economic Co-operation and Development	OECD		www.oecd.org
World Bank			www.worldbank.org
International Federation of Accountants	IFAC		www.ifac.org
Statistical Office of the European Union	Eurostat		http://epp.eurostat.ec.europa.eu
Australia National Audit Office	ANAO	Supreme Audit Institution	www.anao.gov.au
Secretaria do Tesouro Nacional	STN	Accounting Authority	www.stn.fazenda.gov.br
Secretaria de Orçamento Federal	SOF	Budget Authority	www.sof.planejamento.gov.br
Controladoria Geral da União	CGU	Internal Audit Authority	www.cgu.gov.br
Tribunal de Contas da União	TCU	Supreme Audit Institution	www.tcu.gov.br
Conselho Federal de Contabilidade	CFC	Accounting Standards Authority	www.cfc.org.br
Instituto de Auditores Independentes do Brasil	IBRACON		www.ibracon.com.br
United Kingdom Government		Government	www.gov.uk
Office of the Auditor General of Canada	OAG	Supreme Audit Institution	www.oag-bvg.gc.ca
US Federal Government		Government	www.usa.gov
Federal Government's Official Jobs Site		Recruitment	www.usajobs.gov
Office of Management and Budget	OMB	Budget Authority	www.whitehouse.gov/omb
Department of the Treasury		Treasury Authority	www.treasury.gov
Government Accountability Office	GAO	Supreme Audit Institution	www.gao.gov
Federal Accounting Standards Advisory Board	FASAB	Accounting Standards Authority	www.fasab.gov
American Institute of Certified Public Accountants	AICPA	Certifying institution	www.aicpa.org
Graduate School USA		Training institution	http://graduateschool.edu
Ministère de l'Economie et des Finances		Ministry of Finances	www.economie.gouv.fr
Cour des Comptes		Supreme Audit Institution	www.ccomptes.fr
Cour de Discipline Budgétaire et Financière		Anti-Fraud Institution	www.ccomptes.fr
Ecole nationale d'administration	ENA	Recruitment	www.ena.fr
Bundesregierung		Government	www.bundesregierung.de
Bundesfinanzministerium		Ministry of Finances	www.bundesfinanzministerium.de
Bundesrechnungshof		Supreme Audit Institution	www.bundesrechnungshof.de
Direcção-Geral de Orçamento	DGO	Budget Authority	www.dgo.pt
Inspeção-Geral de Finanças	IGF	Internal Audit Authority	www.igf.min-financas.pt
Tribunal de Contas de Portugal	TCP	Supreme Audit Institution	www.tcontas.pt
Ordem dos Revisores Oficiais de Contas	OROC	Auditing Standards Authority	www.oroc.pt
Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas	OTOC	Accounting Standards Authority	www.otoc.pt
Ministry of Finance		Ministry of Finances	www.government.se/sb/d/2062
Riksrevisionen		Supreme Audit Institution	www.riksrevisionen.se
European Commission		Government	http://ec.europa.eu/index_en.htm
European Personnel Selection Office	EPSO	Recruitment	http://europa.eu/epso/index_en.htm
European Court of Auditors	ECA	Supreme Audit Institution	http://eca.europa.eu
European Anti-Fraud Office	OLAF	Anti-Fraud Institution	http://ec.europa.eu/anti_fraud/
Financial Programming and Budget			http://ec.europa.eu/budget/

ANEXO III - PRINCIPAIS DOCUMENTOS PARA PRODUTO 3

Relatórios e websites

- <http://www.oag-bvg.gc.ca>
- International Federation of Accountants (IFAC) – Auditing in the Public Sector; February 2012
- “The Role of Auditing in Public Sector Governance” - THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS; 2006
- International Federation of Accountants (IFAC) – Auditing in the Public Sector; February 2012
- O Papel da Auditoria no Setor de Governança Pública - O Instituto de Auditores Internos; 2006.
- Ernst & Young pesquisa (2012)
- Cour des Comptes relatório anual; 2012
- Cour des Comptes - Rapport d'activité; 2012
- Decreto nº 4.440, de 2002
- CFO Act - A Lei CFO dos EUA foi criada em 1990
- NAO – relatório anual; 2013
- Australian National Audit Office - Seminário Internacional Auditoria Financeira no Setor Público; 2012
- ISSAI 200 – Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira
- ISSAI 4200 – Diretrizes de Auditoria de conformidade - Auditoria de Conformidade relacionada à Auditoria de Demonstrações Financeiras
- OCDE estudo de revisão pelos pares – TCU 2012
- IAASB relatório: O ceticismo profissional em uma auditoria de demonstrações contábeis.
- www.isaca.org
- Websites de EFS de países desenvolvidos

ANEXO IV - PRINCIPAIS DOCUMENTOS PARA PRODUTO 2

Relatórios anteriores do projeto de fortalecimento da auditoria financeira

- Estratégia, recomendações e ações para reduzir lacunas com as Diretrizes de Auditoria Financeira da Intosai
- Características da auditoria do Balanço Geral da União
- Levantamento sobre sistema de contabilidade federal
- Relatório, Voto e Acórdão 1979/2012
- Levantamento sobre fiscalização contábil no TCU
- Levantamento sobre controles contábeis no Governo Federal
- Relatório sobre processos de contabilização no Governo Federal

Gestão de pessoas no Governo Federal

- OECD – HR Federal Government Review of Brazil
- Lei nº 8.112/1990 – Dispõe sobre o regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e fundações.

Gestão financeira e orçamentária no setor público brasileiro

- Constituição Federal de 1988
- Lei nº 4320/1964, que estatui normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal
- Lei Complementar nº 101/2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências

- Lei nº 10.180/2001 – Sistema estruturantes do Governo Federal (planejamento, orçamento, tesouraria, contabilidade e controle interno)
- PEFA Brazil Public Management
- Open Budget Survey 2012

Contabilidade federal

- Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)
- Balanço Geral da União
- Pesquisa sobre a contabilidade federal

Controladoria Geral da União

- Lei nº 10.683/2003
- Decreto nº 5.683/2006

Tribunal de Contas da União

- Constituição Federal de 1988
- Lei nº 8443/92, que dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências
- Lei Complementar nº 101/2000
- Regimento Interno do TCU, aprovado pela Resolução-TCU nº 246, de 30 de novembro de 2011.

TCU – Estrutura Organizacional

- Resolução 253/2012 – Define a estrutura, as competências e a distribuição de funções de confiança

TCU – Planejamento

- Planejamento Estratégico do TCU (PET 2011-2015)
- Plano de Controle
- Plano de Fiscalização
- Plano de Metas

TCU – Recursos Humanos

- Lei nº 10.356/2001 – define os cargos, áreas e especialidades
- Resolução nº 147/2001 – regulamentação da lei nº 10.356/2001
- Portaria nº 327/12 – Progressão na carreira
- Lei nº 12.776/2012 – Progressão na carreira
- Portaria TCU nº 138/2008 – carga horária e Ausência Previamente Compensada
- Portaria TCU 278/2012 – recesso
- Portaria nº 16 – férias
- Resolução nº 253/2012 – funções comissionadas
- Portaria nº 125/2012 – Avaliação de desempenho
- Portaria TCU 146/2012 – Programa Reconhecer (incentivo não financeiro)
- Portaria TCU 93/2004 – Pro-mater (incentivo não financeiro)
- Portaria TCU 139/2009 – Teletrabalho
- Mapas de competências
- Relatório de lotação dos auditores
- Relatório de formação acadêmica
- Editais e provas de concursos públicos para auditores

TCU – Normas de auditoria

- Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (NATs)
- Código de ética dos servidores do TCU
- Padrões de Auditoria de Conformidade do TCU
- Padrões de Levantamento do TCU

TCU – Gestão e Resultados

- Relatórios de atividades
- Relatórios de gestão

Contas de governo

- OECD full report TCU audit of year-end accounts
- Relatórios e Pareceres Prévio sobre Contas de Governo

Contas ordinárias

- Instrução Normativa 63
- Decisão Normativa 119
- Decisão Normativa 124
- Portaria TCU 150
- Portaria TCU 234
- Listas de Unidades Jurisdicionadas
- Exemplos de: relatório de gestão, relatório de auditoria de gestão, certificado e parecer de auditoria da CGU, pronunciamento ministerial, relatórios do auditor, da subunidade, da unidade, pronunciamento do MPJTCU, relatório, voto e acórdão.

Diretrizes de Auditoria Financeira da INTOSAI

- ISSAI 1000 – General Introduction to the INTOSAI Financial Audit Guidelines
- ISSAI 1003 – Glossary to Terms to the INTOSAI Financial Audit Guidelines
- ISSAI 1200 – Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing
- ISSAI 1210 – Agreeing the Terms of Audit Engagements
- ISSAI 1220 – Quality Control for an Audit of Financial Statements
- ISSAI 1230 – Audit Documentation
- ISSAI 1240 – The Auditor’s Responsibilities Relating to Fraud in a Audit of Financial Statements
- ISSAI 1250 – Considerations of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements
- ISSAI 1260 – Communication with Those Charged with Governance
- ISSAI 1265 – Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management
- ISSAI 1300 – Planning an Audit of Financial Statements
- ISSAI 1315 – Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment
- ISSAI 1320 – Materiality in Planning and Performing an Audit
- ISSAI 1330 – The Auditor’s Responses to Assessed Risks
- ISSAI 1402 – Audit Considerations Relating to an Entity Using a Service Organization
- ISSAI 1450 – Evaluation of Misstatements Identified during the Audit
- ISSAI 1500 – Audit Evidence
- ISSAI 1501 – Audit Evidence – Specific Considerations for Selected Items
- ISSAI 1505 – External Confirmations
- ISSAI 1510 – Initial Audit Engagements – Opening Balances
- ISSAI 1520 – Analytical Procedures
- ISSAI 1530 – Audit Sampling
- ISSAI 1540 – Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures
- ISSAI 1550 – Related Parties
- ISSAI 1560 – Subsequent Events
- ISSAI 1570 – Going Concern
- ISSAI 1580 – Written Representations
- ISSAI 1600 – Special Considerations – Audits of Group Financial Statements
- ISSAI 1610 – Using the Work of Internal Auditors
- ISSAI 1620 – Using the Work of an Auditor’s Expert
- ISSAI 1700 – Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements
- ISSAI 1705 – Modifications to the Opinion in the Independent Auditor’s Report
- ISSAI 1706 – Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor’s Report
- ISSAI 1710 – Comparative Information – Corresponding Figures and Comparative Financial Statements
- ISSAI 1720 – The Auditor’s Responsibilities Relating to Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements
- ISSAI 1800 – Special Considerations – Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks
- ISSAI 1805 – Special Considerations – Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement
- ISSAI 1810 – Engagements to Report on Summary Financial Statement.