

A necessidade de uma auditoria interna independente no âmbito do Poder Judiciário da União

Roberto Júnio dos Santos Moreira

Orientador: Prof. Dr. Luiz Akutsu

Coletânea de Pós-Graduação, v.2 n.20

Auditoria do Setor Público



REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

MINISTROS

José Mucio Monteiro (Presidente)

Ana Arraes (Vice-presidente)

Walton Alencar Rodrigues

Benjamin Zymler

Augusto Nardes

Aroldo Cedraz de Oliveira

Raimundo Carreiro

Bruno Dantas

Vital do Rêgo

MINISTROS-SUBSTITUTOS

Augusto Sherman Cavalcanti

Marcos Bemquerer Costa

André Luís de Carvalho

Weder de Oliveira

MINISTÉRIO PÚBLICO JUNTO AO TCU

Cristina Machado da Costa e Silva (Procuradora-Geral)

Lucas Rocha Furtado (Subprocurador-geral)

Paulo Soares Bugarin (Subprocurador-geral)

Marinus Eduardo de Vries Marsico (Procurador)

Júlio Marcelo de Oliveira (Procurador)

Sérgio Ricardo Costa Caribé (Procurador)

Rodrigo Medeiros de Lima (Procurador)



Instituto Serzedello Corrêa
Escola Superior do Tribunal de Contas da União

DIRETOR GERAL

Fábio Henrique Granja e Barros

**DIRETORA DE RELAÇÕES INSTITUCIONAIS,
PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA**

Flávia Lacerda Franco Melo Oliveira

**CHEFE DO DEPARTAMENTO DE
PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA**

Clémens Soares dos Santos

CONSELHO ACADÊMICO

Maria Camila de Ávila Dourado
Tiago Alves de Gouveia Lins Dutra
Marcelo da Silva Sousa
Rafael Silveira e Silva
Pedro Paulo de Moraes

COORDENADOR ACADÊMICO

Tiago Alves de Gouveia Lins Dutra

COORDENADOR EXECUTIVO

Georges Marcel de Azeredo Silva

PROJETO GRÁFICO E CAPA

Núcleo de Comunicação - NCOM/ISC

PÓS-GRADUAÇÃO EM AUDITORIA FINANCEIRA

A necessidade de uma auditoria interna independente no âmbito do Poder Judiciário da União

Roberto Júnio dos Santos Moreira

Orientador(a):

Prof. Dr. Luiz Akutsu

Dedicatória

Dedico o presente trabalho ao João Batista Silva, colega de sala de aula que conheci no período da especialização, que Deus o tenha. Saudades!

Agradecimentos

Agradeço a Deus por ser misericordioso comigo e por me conceder mais uma chance, de uma nova especialização.

Ao orientador, por seu compromisso, honestidade, profissionalismo e paciência na orientação.

À minha esposa, que me incentiva o tempo todo.

Agradeço ainda aos meus filhos, João Pedro e Bárbara, por serem tão amorosos, mesmo não estando presente todo o tempo.

Por fim, agradeço, novamente, a Deus, por presentear-me com a bebezinha mais linda do mundo, na metade dessa especialização. Malu Moreira Lima, teu pai te ama!!!

Resumo

O presente estudo tem como objetivo discutir a necessidade de uma auditoria interna independente, no âmbito do Poder Judiciário da União. Para tanto, discorreu-se sobre o conceito de auditoria, classificação, sua importância para a Administração Pública, seu funcionamento na atividade administrativa, bem como sua atuação nas Linhas de defesa. Tratou-se da importância de uma unidade de auditoria interna independente com cargos públicos efetivos de auditor interno, que contribuirá para o fortalecimento da independência de ambos (unidade e auditor). Nesse sentido, distinguiu-se a independência material ou orgânica da independência formal ou funcional. Teceu-se, também, acerca da importância da independência para a autonomia do auditor. E por fim, citou-se alguns benefícios de uma auditoria interna independente, no âmbito do Judiciário Federal, como também alguns riscos dessa falta de independência.

Palavras – chave: Auditoria Interna Independente; Poder Judiciário da União. Cargos Públicos Efetivos de Auditor Interno.

Abstract

This study aims to discuss the need of an independent internal audit within the scope of the Judiciary of the Union. For this purpose, the concept of auditing, its classification, its importance for Public Administration, its operation in administrative activity, and its role in the lines of defense are detailed. This involved the importance of an independent internal audit unit with effective internal auditor positions, which will contribute to strengthening the independence of both (unit and auditor). In this sense, the material or organic independence was distinguished from formal or functional independence. It was also stressed the importance of independence for the auditor's autonomy. Finally, some benefits of an independent internal audit within the Federal Judiciary, with some risks of this lack of independence were presented.

Keywords: Independent Internal Audit; Judicial Branch of the Union. Public Charges Effective of Internal Auditor.

Lista de Figuras

Figura 1 - Modelo de 3 linhas de defesa	35
--	-----------

Lista de Tabelas

Tabela 1 - Execução orçamentária do Poder Judiciário em 2018	43
---	-----------

Sumário

1. Introdução	12
1.1 Formulação do Problema	16
1.2 Objetivo Geral	18
1.3 Objetivos Específicos	18
1.4 Justificativa	18
2. Métodos.....	19
3. A auditoria atuando junto à administração pública	23
3.1 A história da Auditoria	24
3.2 Conceito de Auditoria	25
3.3 Classificação da Auditoria	26
3.4 A Auditoria Interna no Brasil	27
3.5 A importância da Auditoria Interna para a Administração Pública.....	28
3.6 A Auditoria como parte integrante da atividade administrativa dos órgãos e entidades da administração pública	31
3.7 Das linhas de defesa	34
4. A independência da Auditoria interna no Poder Judiciário da União.....	36
4.1 Da independência da Auditoria Interna – Criação de cargos efetivos de auditores internos	38
4.2 A Auditoria Interna independente contribui para a autonomia da Auditoria Interna e do auditor interno.....	50
4.3 Possíveis riscos ante a falta de independência.....	52
5. Considerações finais.....	56
Referências bibliográficas.....	59

1. Introdução

O presente Trabalho de Conclusão de Curso trata da importância da independência da auditoria interna no âmbito do Poder Judiciário da União, num viés estritamente ligado à criação/reconhecimento de uma unidade de auditoria interna independente, conjugada com cargos efetivos de auditor interno, na esfera daquele poder.

Em pesquisa utilizando-se simultaneamente as expressões “independência do auditor interno” e “Poder Judiciário”, publicados a partir 2014, foram encontrados poucos artigos relacionados ao cargo de auditor interno (por exemplo, Gomes e Benini, 2016; Alves, 2016; Siqueira, 2017; Ferreira, 2017; Borborema, 2016) nas bibliotecas eletrônicas SciELO (www.scielo.org, acesso em 15/2/2019), Google Acadêmico (www.scholar.com.br, acesso em 15/2/2019) e Spell (www.spell.org.br, acesso em 15/2/2019). Aprofundando a leitura desses artigos a partir de seus respectivos resumos, verificou-se que nenhum artigo publicado em periódicos científicos a partir de 2014 tratou especificamente da importância de um cargo efetivo de auditor interno para a independência da auditoria interna no âmbito do Poder Judiciário da União.

Ao se passar para questões deste Trabalho de Conclusão de Curso, observa-se que auditoria interna na Administração Pública Direta e Indireta é muito importante para a atividade administrativa. Vive-se num período de muita dificuldade administrativa, financeira, orçamentária e operacional. Os noticiários jornalísticos e a mídia diariamente veiculam notícias de má gestão de recursos públicos, falhas em processos de auditorias, processos administrativos e centenas de desvios de dinheiro público.

A Administração Pública subjetivamente falando é exercida, também, por servidores de cargos efetivos, servidores de cargos comissionados, dentre outros. O que se vê, numa parcela considerável na Administração, é a falta de qualificação de servidores, de compromisso e envolvimento com a atividade administrativa, bem como com o resultado dos trabalhos.

Cargos públicos comissionados são utilizados como “moedas de trocas”, onde uma parcela considerável daqueles servidores não tem aptidão para o trato da coisa pública. Com pouca capacidade técnica e sem a eficiência desejada, acabam influenciando os rumos da Administração.

Isso tudo é um facilitador para que a Administração Pública se torne um campo minado de administradores não comprometidos com a eficiência da gestão, que aproveitam da deficiência da organização e acabam usando indevidamente ou desviando os recursos públicos, que já são escassos, ou até mesmo, se enriquecendo ilicitamente, em detrimento da coletividade.

De uma forma geral, a Administração Pública tem cada vez mais diversificado suas ações em um ambiente com muito mais atribuições. E o Estado se envolvendo na atividade econômica, social e financeira, torna-se cada vez mais frágil, ou mais propenso a condutas irregulares. Nesta seara, é importante a atuação da fiscalização nessas atividades, com mais eficiência e efetividade, para mitigar riscos de irregularidades na gestão da coisa pública.

É nesse contexto que o Poder Judiciário da União pode contribuir para que Administração Pública reduza os riscos, irregularidades, desvios e outros malefícios que impedem a persecução dos objetivos, seja criando unidades de auditoria interna ou reconhecendo as já existentes, mas de qualquer forma, estruturando-as com cargo efetivo de auditor interno.

Conforme será discutido na presente pesquisa, essa estrutura é importante para garantir a independência e autonomia da unidade e de seus servidores.

A independência é condição necessária para melhor desempenhar-se as tarefas de auditoria. Não é outro o entendimento de Attie (2010, p. 13):

“A independência é condição primordial do trabalho de auditoria, para obtenção dos elementos de prova e exercício de julgamento (...) O auditor deve ser absolutamente independente e imparcial na interpretação de tudo que lhe for apresentado, atestando a cada dado um pronunciamento conclusivo...”.

A independência citada acima, normalmente, é noticiada em todos os manuais e na legislação sobre auditoria.

No entanto, a independência sugerida neste trabalho é aquela relacionada à organização funcional, conforme se extrai da Issai 10 - Declaração do México sobre Independência em seu Preâmbulo, que aduz: “Considerando que a Declaração de Lima reconhece que as instituições do Estado não podem ser totalmente independentes, mas afirma ainda que as **EFS deve ter a independência funcional e organizacional** necessárias para exercer o seu mandato” (Intosai, 2018).

Nessa perspectiva, faltam unidades independentes e cargo efetivo de auditor interno, no âmbito do Poder Judiciário da União. A independência da auditoria interna e do auditor contribuem para a missão do órgão.

Mas não há que se confundir autonomia com independência.

Entende-se na presente monografia que, além do sentido concebido por Attie (2010), a independência pode ser caracterizada, também, pela competência atribuída à auditoria interna em se estruturar, organizar, distribuir suas funções, cargos e servidores.

Adota-se também na presente monografia o entendimento de que a autonomia é uma qualidade atribuída à unidade de auditoria interna e ao auditor. É a capacidade de realizar a atividade de auditoria (planejamento, execução, relatórios etc.) sem a ingerência de terceiros que não a própria unidade. Ela é necessária para evitar influência externa na atuação do auditor interno. De fato, ao exercer o múnus público, vital que o auditor interno aja sem interferências e sem influências exteriores, resguardando os interesses das instituições. Ademais, autonomia quer dizer, uma avaliação sem qualquer ingerência na ação funcional do auditor (Junior e Costa, S.I.) (Sem identificação)

A discussão detalhada da distinção entre os conceitos de independência e autonomia não foi encontrada em periódicos científicos tratando do tema auditor interno no Poder Judiciário publicados a partir de 2014, conforme detalhado anteriormente. No entanto, para o desenvolvimento desse trabalho é curial essa diferenciação, posto que, de fato, independência e autonomia são dois conceitos que se completam, mas cada um tem seu sentido próprio.

Nesta esteira, a problematização se encontra no fato de que as unidades e os servidores que fazem a fiscalização (usualmente denominadas como unidades de Controle Interno ou de Auditoria Interna) no âmbito do Poder Judiciário da União não têm independência plena.

Com efeito, no âmbito do Poder Judiciário da União não existe o cargo de auditor interno. Isto faz com que a grande maioria dos servidores que trabalham nas unidades de fiscalização seja designado ou nomeado a ocupar função e/ou cargo comissionado.

A falta de cargos efetivos de auditor interno dificulta e fragiliza os trabalhos de auditoria, pois, possivelmente, os servidores que desempenham esse ofício sofrerão algum tipo de infortúnio ou desconforto, como por exemplo, a dispensa da função ou a exoneração do cargo comissionado, causando rompimento em todo o trabalho de auditoria até então realizado.

Fica mais complicada a situação ao se lembrar que, de modo geral, a cada dois anos, há mudança de presidência nos Tribunais federais. Nesse sentido, é possível que um servidor que hoje esteja fazendo uma auditoria, amanhã, com a nova presidência, seja transferido de lotação, por exemplo, para a gráfica, a seção de pagamento, ou a outro lugar. Vê-se que essa situação é ruim para Administração, pois ela perde força no trabalho especializado, sofre com a solução de continuidade da atividade de auditoria, torna-se refém da vontade do Administrador, conseqüentemente, convertendo-se em alvo potencial de irregularidades.

Então, como fazer para que a auditoria interna atue efetivamente na terceira linha de defesa, conforme orienta a Instrução Normativa nº 3, de 9 de julho de 2017, do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle?

Conforme se verá abaixo, na definição do International Professional Practices Framework (IPPF, 2018), “a auditoria interna é uma atividade de consultoria e garantia objetiva e independente projetada para agregar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela ajuda a organização a atingir seus objetivos, trazendo uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança”.

Questiona-se, enfim, que medidas podem ser adequadas à função da auditoria interna para que se possa avaliar de maneira independente os atos, os processos e controles e assim reduzir o número de irregularidades no trato da coisa pública?

Não se quer, nesse trabalho, considerar a auditoria interna independente uma panacéia, capaz de enquadrar todas as irregularidades praticadas contra a Administração Pública. Não é o caso. O que se quer é trazer argumentos para deixar claro que uma auditoria interna independente, no âmbito do Poder Judiciário, contribuirá para uma boa administração, no sentido de orientar o administrador público a perseguir os objetivos da instituição e reduzir os riscos advindos da atividade administrativa.

É sabido que no contexto de uma unidade de auditoria interna independente e autônoma, a fiscalização é mais eficiente e produtiva, quando focada na identificação de irregularidades e de fraudes é capaz de mitigar a conduta inadequada e ineficiente do administrador público. Nesse diapasão, é de bom alvitre colacionar a redação da ISSAI 100 (Intosai, 2019) sobre a auditoria do setor público:

[...]

A auditoria do setor público e seus objetivos

17. O ambiente da auditoria do setor público é aquele no qual governos e outras entidades do setor público são responsáveis pelo uso de recursos provenientes de tributação e outras fontes, para a prestação de serviços aos cidadãos e outros beneficiários. Essas entidades devem prestar contas de sua gestão e desempenho, assim como do uso dos recursos, tanto para aqueles que proveem os recursos como para aqueles que dependem dos serviços prestados com a utilização de tais recursos, incluindo os cidadãos. A auditoria do setor público ajuda a criar condições apropriadas e a fortalecer a expectativa de que as entidades do setor público e os servidores públicos desempenharão suas atribuições de modo efetivo, eficiente, ético e em conformidade com as leis e os regulamentos aplicáveis.

18. Em geral, a auditoria do setor público pode ser descrita como um processo sistemático de obter e avaliar objetivamente evidências para determinar se as informações ou as condições reais de um objeto estão de acordo com

critérios aplicáveis. A auditoria do setor público é essencial, pois, fornece aos órgãos legislativos e de controle, bem como aos responsáveis pela governança e ao público em geral, informações e avaliações independentes e objetivas acerca da gestão e do desempenho de políticas, programas e operações governamentais.

[...]

A importância da auditoria interna na Administração Pública significa mais prevenção contra fraudes e mais responsabilidade no uso dos recursos públicos.

Diante disso, nada mais condizente com a ISSAI citada do que criar unidades de auditoria interna independentes, ou reconhecer as já existentes, com cargos efetivos de auditores internos, no Judiciário Federal, com vistas a proteger a gestão, racionalizar, fortalecer e apoiar o administrador público no desempenho de sua função.

Óbvio que essa liberdade deverá ser guiada pelos princípios que regem a Administração Pública, como também pelas normas que apontam a responsabilidade do auditor, pelos códigos de ética, bem como pelos princípios gerais de auditoria e os princípios relacionados aos processos de trabalho de auditoria, todos listados na ISSAI 100, item 34.

1.1 Formulação do Problema

As normas que disciplinam as competências e funcionamento das unidades de fiscalização do Poder Judiciário da União (Auditoria Interna e Controle Interno) não destacam a independência, nem colocam como requisito para seu funcionamento cargo efetivo de auditor interno.

Então a pergunta que se faz é: se a auditoria interna é uma ferramenta de gestão estratégica que visa assegurar uma administração eficaz, efetiva, transparente e eficiente, por que não existe no âmbito do Poder Judiciário da União cargos privativos de auditores internos (Marçola, 2011)?

O Judiciário Federal, sem possuir unidade de auditoria interna independente e cargo efetivo de auditor interno, gera enorme desconforto e insegurança à própria Administração e aos servidores, que trabalham nas unidades de fiscalização (Auditoria Interna e Controle Interno).

Como será discutido na presente monografia, a independência da unidade de auditoria e do auditor interno estão umbilicalmente ligadas com a criação de cargo público efetivo de auditor interno.

Normas que disciplinam a organização dos Tribunais federais especificam que os servidores que trabalham nas unidades de fiscalização (Auditoria Interna e Controle Interno) são detentores de cargos efetivos, mas são também, ocupantes de cargo ou designados para exercer função comissionada. Tal fato demonstra a possibilidade de mudança de lotação dos servidores, sempre, ou por vontade pessoal ou por determinação da autoridade superior.

Na Constituição da República de 1988, encontra-se previsto, in verbis:

[...]

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§ 1º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

[...]

Da leitura do texto supracitado infere-se que no sistema de controle interno dos Poderes, a auditoria interna, tem uma finalidade constitucional e institucional. Diante disso, é mais do que imperioso garantir a independência da auditoria interna para que ela execute com proeminência o seu ofício, longe de qualquer interferência ou ingerência.

Nessa toada, várias são as definições dada à auditoria interna, dentre as quais podemos destacar a de Almeida Paula (1999, p. 31), que bem traduz o instituto, a saber:

[...]

Atividade de avaliação independente, que, atuando em parceria com administradores e especialistas, deverá avaliar a eficiência e a eficácia dos sistemas de controle de toda a entidade, agindo proativamente, zelando pelas políticas traçadas e provocando melhorias, fornecendo subsídios aos proprietários e administradores para a tomada de decisão, visando ao cumprimento da missão da entidade. (grifado)

[...]

Então, pode-se inferir que o fato de não existirem cargos próprios de auditores internos evidencia a baixa ou mesmo inexistência de independência do auditor interno.

1.2 Objetivo Geral

O objetivo geral desta pesquisa consiste em discutir se a inexistência de um cargo de auditor interno, na esfera do Poder Judiciário da União, dificulta o exercício do mandamento constitucional que alude o art. 74 da Constituição da República, acima citado, bem como reduz a independência/autonomia funcional dos servidores que trabalham nas respectivas unidades de fiscalização.

1.3 Objetivos Específicos

- Identificar o conceito de auditoria e sua importância para Administração Pública;
- Ressaltar a importância da independência da auditoria interna para o Poder Judiciário da União;
- Identificar a importância da criação dos cargos efetivos de auditores internos;
- Identificar a importância da independência e da autonomia do auditor interno;
- Ressaltar os riscos a que está submetido o Poder Judiciário da União face à inexistência da independência (unidade e cargo) e à redução da autonomia do auditor interno.

1.4 Justificativa

A importância de escrever sobre o tema vem da observação nas unidades de auditoria interna do Poder Judiciário da União, que não possuem, suficientemente, indepen-

dência para o cumprimento da função constitucional. Notou-se, também, na lei que trata da Carreira dos Servidores do Poder Judiciário da União, Lei nº 11.416, de 15 de dezembro de 2016, a inexistência de cargo efetivo de auditor interno.

Nesse espeque, mudanças na estrutura organizacional da unidade de fiscalização comprometem a atividade de auditoria, como por exemplo, a mudança da lotação do servidor, a pedido ou de ofício.

Ecoa nos livros de auditoria, de contabilidade, em palestras, nas Instituições Fiscalizadoras que uma auditoria interna para cumprir seu mister tem que ser independente e autônoma.

A independência é uma condição à qual toda unidade de auditoria interna tem que estar sujeita. Esta característica é ínsita à própria atividade de auditoria interna.

A independência contribui significativamente para que o administrador persiga seu mister, adiciona valor à unidade auditada e às políticas públicas sob sua responsabilidade, fomentado a melhoria dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos da gestão.

De certo, a independência contribui para a redução de irregularidades, fraudes e desvios praticados contra a Administração Pública.

2. Métodos

A presente pesquisa valeu-se de pesquisa bibliográfica a livros, artigos, relatórios, pesquisa à legislação, a normas de auditoria e à jurisprudência sobre o tema.

No tocante à pesquisa legislativa, um dos documentos consultados foi o Projeto de Emenda à Constituição – PEC 75/2007, que tramita na Câmara dos Deputados e faz alterações significativas nos arts. 70, 71, 73 e 75 da Constituição Federal. Nestes dispositivos são feitas referências importantes, uma das quais chama atenção, a saber, o fato de considerar a auditoria essencial ao exercício da atividade de controle externo com independência funcional necessária ao desempenho de suas funções institucional.

Além disso, outra norma que foi examinada foi a Lei nº 11.416, de 15 de dezembro de 2016, que trata da Carreira dos Servidores do Poder Judiciário da União, não traz, em seus dispositivos, qualquer referência a cargos específicos de auditoria interna.

Outra norma examinada foi a Instrução Normativa nº 01, de 06 de abril de 2001, que define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do

Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, no seu anexo consubstanciado no Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal - MSCIPEF, no Capítulo IV – Estrutura Conceitual Básica das Técnicas de Controle, conceitua auditoria nos seguintes dizeres:

[...]

1. A auditoria é o conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal.

Trata-se de uma importante técnica de controle do Estado na busca da melhor alocação de seus recursos, não só atuando para corrigir os desperdícios, a improbidade, a negligência e a omissão e, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências, buscando garantir os resultados pretendidos, além de destacar os impactos e benefícios sociais advindos.

2. A auditoria tem por objetivo primordial o de garantir resultados operacionais na gerência da coisa pública. Essa auditoria é exercida nos meandros da máquina pública em todas as unidades e entidades públicas federais, observando os aspectos relevantes relacionados à avaliação dos programas de governo e da gestão pública.

3. Cabe ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, por intermédio da técnica de auditoria, dentre outras atividades:

II. apurar os atos e fatos inquinados de ilegais ou de irregulares, praticados por agentes públicos ou privados, na utilização de recursos públicos federais e, quando for o caso, comunicar à unidade responsável pela contabilidade para as providências cabíveis;

[...]

Finalidade

4. A finalidade básica da auditoria é comprovar a legalidade e legitimidade dos atos e fatos administrativos e avaliar os resultados alcançados, quanto aos aspectos de eficiência, eficácia e economicidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional, contábil e finalística das unidades e das entidades da administração pública, em todas as suas esferas de governo e níveis de poder, bem como a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado, quando legalmente autorizadas nesse sentido.

[...]

Conforme exprime o MSCIPEF, a auditoria tem como objetivo principal o de resguardar e de garantir os resultados operacionais na gerência da res pública. Logo a missão da auditoria interna é densa, extensa, desafiadora e muito importante.

Não se pode esquecer a relevância da ISSAI 3000, quando aduz sobre a independência e a ética do auditor, in verbis:

[...]

22. A independência abrange a independência de fato e a independência na aparência: A independência de fato permite que o auditor realize suas atividades sem ser afetado por influências que comprometam o seu julgamento profissional; agir com integridade e exercer objetividade e ceticismo profissional. A independência na aparência se refere à ausência de circunstâncias que levariam uma parte interessada sensata e esclarecida, tendo conhecimento de informações relevantes, duvidar razoavelmente da integridade, da objetividade ou do ceticismo profissional do auditor, ou a concluir que estes requisitos foram comprometidos.

[...]

Nesse mesmo diapasão, a ISSAI 10 – Declaração do México sobre Independência -, na sua motivação, expõe:

[...]

Considerando que, para alcançar esse objetivo, é indispensável, para uma democracia saudável, que cada país tenha uma EFS cuja independência seja garantida pela legislação.

Considerando que a Declaração de Lima reconhece que as instituições do Estado não podem ser totalmente independentes, mas afirma ainda que as **EFS devem ter a independência funcional e organizacional necessárias para exercer o seu mandato.** (grifado)

Considerando que, por meio da aplicação dos princípios de independência, as EFS podem alcançar a independência por meio de diferentes formas, utilizando diferentes garantias.

Considerando que os dispositivos aqui incluídos servem para ilustrar os princípios e são considerados ideais para uma EFS independente, que nenhuma

EFS atende atualmente todos esses dispositivos, e, portanto, outras boas práticas para alcançar a independência são apresentadas nas diretrizes que acompanham este documento.

[...]

Essa motivação é acompanhada pelos seguintes princípios:

Princípio 2

A independência de dirigentes e membros da EFS (de instituições colegiadas), incluindo estabilidade no cargo e imunidade legal no exercício normal das suas funções A legislação aplicável especifica as condições para as nomeações, renomeações, recrutamento, remoção e aposentadoria do dirigente da EFS e membros de instituições colegiadas, que são: • nomeados, renomeados ou removidos por um processo que assegure a sua independência em relação ao Executivo (ver ISSAI-11 Diretrizes e Boas Práticas Relacionadas com a Independência da EFS); 1. • nomeados com prazos suficientemente longos e fixos, que lhes permitam exercer os seus mandatos, sem medo de represálias; e 2. • imunes a qualquer processo por qualquer ato passado ou presente resultante do exercício normal das suas funções, conforme o caso.

[...]

Princípio 3

Um mandato suficientemente amplo e total discricionariedade no exercício das funções da EFS As EFS devem ter poderes para auditar: • o uso de dinheiro, recursos ou bens públicos por um beneficiário ou destinatário, independentemente da sua natureza jurídica; • a arrecadação de receitas devidas ao Governo ou às entidades públicas; • a legalidade e regularidade das contas do governo ou das entidades públicas; • a qualidade da gestão financeira e elaboração de relatórios financeiros; e • a economicidade, eficiência e efetividade das operações do governo ou das entidades públicas.

[...]

As EFS devem ter total liberdade no exercício das suas funções e cooperar com os governos ou entidades públicas que se esforçam para melhorar o uso e a gestão dos recursos públicos.

[...]

Com efeito, não se pode olvidar que essas normas são fundamentais, devido à importância que elas têm ao informar sobre a independência do auditor.

Quanto à autonomia, é de bom alvitre trazer à baila os ensinamentos da Instrução Normativa nº 3, de 9 de junho de 2017, do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle - Secretaria Federal de Controle Interno, *verbis*:

[...]

Autonomia Técnica e Objetividade

45. Os requisitos de autonomia técnica e objetividade estão associados ao posicionamento da UAIG e à atitude do auditor em relação à Unidade Auditada, com a finalidade de orientar a condução dos trabalhos e subsidiar a emissão de opinião institucional pela UAIG. Para tanto, tem-se como pressupostos que a unidade de auditoria disponha de autonomia técnica e que os auditores sejam objetivos.

46. As ameaças à autonomia técnica e à objetividade devem ser gerenciadas nos níveis da função de auditoria interna governamental, da organização, do trabalho de auditoria e do auditor. Eventuais interferências, de fato ou veladas, devem ser reportadas à alta administração e ao conselho, se houver, e as consequências devem ser adequadamente discutidas e tratadas.

[...]

Para o presente trabalho, entende-se, portanto, que a autonomia decorre da independência da unidade de auditoria interna e da autonomia dos auditores: não há como ser plenamente autônomo sem a independência. A independência é fundamental para a própria existência da auditoria interna.

O que se pode ter é uma “suposta autonomia” para a realização dos trabalhos, mas isso não é suficiente para resguardar a unidade e o auditor de interferências indesejadas

Com efeito, a autonomia é fundamental para os trabalhos da auditoria interna, sem a qual a execução das atividades ficará prejudicada de forma relevante.

3. A Auditoria atuando junto à administração pública

Antes de falar sobre determinada coisa, é de bom alvitre saber a sua origem, somente assim o estudioso conseguirá adentrar ao âmago do objeto estudado. Logo, é necessário aborda-se o significado de auditoria, sem querer esgotar o tema. Para tanto, traremos um breve resumo sobre a história da auditoria na seção a seguir.

3.1 A história da Auditoria

A palavra auditoria tem origem do latim, *audire*, teve seu uso orquestrado pelos ingleses como uma técnica de contabilidade de revisão. Na época (séculos XIV, ano de 1.314), a Inglaterra, nação dominadora dos mares e do comércio, passou a empregar muitos recursos financeiros internamente e em outros países. Desse modo, a Inglaterra sentiu necessidade de examinar todos esses investimentos, quando criou a técnica contábil de revisão, que passaram a chamar de *auditing*.

Ressalta-se que a importância dessa técnica de auditoria vem desde a época dos sumérios, desde antes de Cristo. Nesse sentido, Flávio da Cruz apud SÁ, 1994: 13-14, destaca (p. 23):

[...] Na Suméria, pois, a escrita contábil já havia conquistado um razoável grau de evolução e o trabalho de registrar já era confiado a 'profissionais especialistas'. Provas, também, de 'revisões' ou 'conferências' dos registros pra certificar a exatidão foram encontradas. Uma primitiva, mas eficiente 'auditoria' já ocorria 2.600 anos a. C., feita por revisores ou 'inspetores de contas' na época do Rei Uru-Kagina (tal prova acha-se no Museu do Centenário, em Bruxelas, na Bélgica e foi estudada pelo emérito historiador da Contabilidade, o Prof. Federico Melis, das Universidade de Florença e Pisa).

Diante desse fato, Cruz (2002, p. 23) afirma que, numa visão histórica, não se deve declarar aos ingleses a origem da auditoria.

Mas uma coisa é certa, foram os ingleses que cultivaram e espalharam pelos continentes a referida técnica, devido à Revolução Industrial e às grandes navegações, já que eles eram a nação mais organizada à época. Da Inglaterra, a Auditoria chegou aos Estados Unidos quando da instalação das companhias de estradas de ferro. Este fato levou à necessidade de oferecer informações aos investidores, que, por sua vez, não acompanhavam de perto os investimentos, pois a distância dos grandes centros comerciais o impedia de acompanhar.

Por fim, quanto à pessoa que faz auditoria, ou seja, o *auditor*, a palavra tem origem latina, que significa aquele que ouve, o ouvinte. Na língua inglesa, *auditor* significa *to audit*, que em português equivale a examinar, a ajustar, a corrigir ou a certificar (Attie, 2010, p. 7).

3.2 Conceito da Auditoria

O conceito de auditoria é dado em vários momentos pelas Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União – NAT (Brasil, 2011), que informa: “é o exame independente e objetivo de uma situação ou condição, em confronto com um critério ou padrão preestabelecido, para que se possa opinar ou comentar a respeito para um destinatário predeterminado.”

Para a Intosai a “auditoria é o exame das operações, atividades e sistemas de determinada entidade, com vista a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objetivos, orçamentos regras e normas.”

Por sua vez, a IFAC (*apud* TCU, 2011) entende que “Auditoria é uma verificação ou exame feito por um auditor dos documentos de prestação de contas com o objetivo de habilitá-lo a expressar uma opinião sobre os referidos documentos de modo a dar a eles maior credibilidade.”

Por fim, a NAT traz uma definição importante para este trabalho: “Auditoria é o processo sistemático, documentado e independente de se avaliar objetivamente uma situação ou condição para determinar a extensão na qual critérios são atendidos, obter evidências quanto a esse atendimento e relatar os resultados dessa avaliação a um destinatário predeterminado” (TCU, 2011)

Já na doutrina especializada, vários são os conceitos encontrados. Dois chamam a atenção, e nessa linha o professor Crepaldi (2011, p. 31) conceitua auditoria:

[...] Constitui o conjunto de procedimentos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeira e operacional da entidade.

[...] A auditoria interna compreende os exames, análise, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente e de gerenciamento de riscos, **com vista a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.**” (sem grifo no original)

Por sua vez, o professor Attie (2010, p. 5), conceitua auditoria como sendo “uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado.”

Continua o professor, a “filosofia da auditoria consiste em avaliar a política de sistema de empresa, em termos de adequação, comunicação, aceitação, aplicação e controle,

julgar se é necessária na situação, se contribui para atingir os objetivos da empresa, se permite assegurar a correta utilização dos recursos da empresa, tanto de natureza financeira como econômica e humana.”

Para arrematar, não se pode esquecer do conceito engendrado pela Conselho Federal de Contabilidade – CFC, por meio da Resolução nº 986/03, de 21 de novembro de 2003, que definiu conceitos e objetivos da Auditoria Interna ao aprovar as Normas Brasileiras de Contabilidade, tratando de Auditoria Interna (NBC T 12), alterada pela Resolução CFC n.º 1.329/11, a qual alterou a sigla e a numeração desta Norma de NBC T 12 para NBC TI 01.

[...]

12.1.1.3 – A Auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.

[...]

Extrai-se das linhas acima escritas que a auditoria interna tem um papel fundamental e importantíssimo para a Administração. Chama atenção o fato que os conceitos uniformemente priorizam a função da auditoria, que é fazer a Administração Pública cumprir seus objetivos.

3.3 Classificação da Auditoria

A auditoria, no viés da entidade auditada, pode ser classificada como auditoria interna e auditoria externa.

A auditoria interna, segundo Attie (2010, ps. 31/32):

“[...]

é aquela exercida por funcionários da própria empresa, em caráter permanente. Apesar de seu vínculo à empresa, o auditor interno deve exercer sua função com absoluta independência profissional, preenchendo todas as condições necessárias ao auditor externo, mas também exigindo da empresa o cumprimento daquelas que lhe cabem. Ele deve exercer sua função com total obediência às normas de auditoria e o vínculo de emprego não lhe deve

tirar a independência profissional, pois sua subordinação à administração da empresa deve ser apenas com o aspecto funcional.

[...]

Depreende-se desse conceito que auditoria interna é uma atividade independente da Administração.

Não é outro o entendimento de Crepaldi (2011, p. 31), “A auditoria interna é uma atividade de avaliação independente dentro da empresa, que se destina a revisar as operações, como um serviço prestado à administração. Constitui um controle gerencial que funciona por meio da análise e avaliação da eficiência de outros controles.”

No âmbito do Poder Judiciário da União, essa independência é muito mitigada, já que não existe uma unidade plenamente independente com cargo efetivo de auditor interno.

Por seu turno, a auditoria externa é aquela realizada por profissionais independentes que não estão vinculados às instituições auditadas, cujo objetivo de trabalho é a emissão de uma opinião independente, fundamentada nas normas técnicas de auditoria, sobre a adequação ou não das demonstrações contábeis, (Araújo, 2004, p. 20). Apesar da importância/relevância que tem para a criação da auditoria interna, não se discorrerá sobre a auditoria externa para não fugirmos do escopo deste trabalho.

3.4 A Auditoria Interna no Brasil

Para Cruz (2002, p. 24), a auditoria teria possivelmente chegado ao Brasil com as primeiras expedições marítimas, já que os portugueses, espanhóis e ingleses, estes, principalmente, trabalhavam com a técnica.

Adverte Cruz (2002, p. 24), mais certo é que a auditoria convencional é oriunda “da terceira década do século XIX. Naquele período histórico, existiu a intensificação da prática da auditoria, na forma como conhecemos hoje. Isto ocorreu através das empresas estrangeiras aqui instaladas e que estavam habituadas ao controle interno de suas operações.”

Ao fim da Segunda Guerra Mundial, várias empresas estrangeiras vieram para o Brasil, trazendo consigo a prática de auditoria. No Brasil, um movimento de reunião de auditores iniciou-se em São Paulo, posteriormente outras instituições foram surgindo à medida que investimentos vultosos estrangeiros eram realizados por aqui. Diante disso, nasceu a necessidade de fiscalizar as demonstrações financeiras do Estado (Ricardino e Carvalho, 2004).

Segundo Attie (2010, p. 8/9), as principais influências que possibilitaram o desenvolvimento da auditoria no Brasil foram:

- a.** Filiais e subsidiárias de firmas estrangeiras;
- b.** Financiamento de empresas brasileiras através de entidades internacionais;
- c.** Crescimento das empresas brasileiras e necessidade de descentralização e diversificação de suas atividades econômicas;
- d.** Evolução do mercado de capitais;
- e.** Criação das normas de auditoria promulgadas pelo Banco Central do Brasil em 1972; e
- f.** Criação da Comissão de Valores Mobiliários e da Lei das Sociedades por Ações em 1976, Lei nº6.404/76, atualizada pela Lei nº 11.638/07.

É relevante informar que mediante regulamentação governamental sobre o funcionamento do mercado financeiro, estabeleceu-se pela Lei nº 4.728, de julho de 1965, que disciplina o mercado de capitais, a obrigatoriedade da prática da auditoria governamental no Brasil, art. 50, § 3º (Cruz, 2002, p. 24).

3.5 A Importância da Auditoria Interna Para a Administração Pública

Sabe-se que a auditoria se originou das análises das escriturações contábeis dos livros dos grandes mercadores/proprietários de empresa.

Com o tempo essa técnica foi se aperfeiçoando, pois sentiu-se a necessidade de dar mais importância às atividades internas das entidades, já que o dono da empresa não tinha mais tempo de coordenar e supervisionar, pessoalmente, toda a administração da instituição, bem como pelo fato de que as transações comerciais e as criações de filiais das sociedades empresariais passaram a transpor as barreiras territoriais.

Nesse sentido, é oportuno trazer à baila os estudos de Marcelo Cavalcanti Almeida (2010, p. 5):

[...]

A administração da empresa, com a expansão dos negócios, sentiu a necessidade de dar maior ênfase às normas ou aos procedimentos internos,

devido ao fato de que o administrador, ou em alguns casos os proprietários da empresa, não poderia supervisionar pessoalmente todas as suas atividades. Entretanto, de nada valia a implantação desses procedimentos internos sem que houvesse um acompanhamento, no sentido de verificar se estes estavam sendo seguidos pelos empregados da empresa.

Adicionalmente, o auditor externo ou independente, além de sua opinião ou parecer sobre as demonstrações contábeis, passou a emitir um relatório-comentário, no qual apresentava sugestões para solucionar os problemas da empresa, que chegaram a seu conhecimento no curso normal de seu trabalho de auditoria. Entretanto, o auditor externo passava um período de tempo muito curto na empresa e seu trabalho estava totalmente direcionado para o exame das demonstrações contábeis. Para atender à Administração da empresa, seria necessária uma auditoria mais periódica, com maior grau de profundidade, visando também às outras áreas na relacionadas com contabilidade (sistema de controle de qualidade, administração de pessoal etc.).

Portanto, surgiu o auditor interno com uma ramificação da profissão de auditor externo [...].

Este trabalho tem por escopo discutir a necessidade da criação de cargos públicos efetivos de auditor interno, no âmbito do Poder Judiciário Federal, para estruturar a auditoria interna, colaborando para sua independência orgânica e funcional, contribuindo para a redução de irregularidades praticadas no âmbito da Administração Pública. Então, nada mais oportuno do que delinear, sem querer esgotar a discussão sobre o assunto, a importância da auditoria interna para a Administração Pública.

Com a ideologia do Estado Social ou Estado de Bem-estar Social (*welfare state*), após a Segunda Guerra Mundial (1945), muitos países passaram a assumir algumas atividades que, até então, eram da iniciativa privada. Com isso a máquina pública começa a inchar, aumentando, dessa forma, o tamanho do Estado. Antes, Mínimo ou Estado Liberal; hoje, Social, Estado Máximo, onde atua, praticamente, em toda ordem econômica.

Com esse crescimento, surgem muitos investimentos de toda monta. Desse modo, foi preciso diminuir os possíveis riscos que estavam sujeitos a atividade administrativa. Em consequência surge a auditoria interna como um instrumento de controle fundamental para mitigar os erros, fortalecer, racionalizar e apoiar a Administração Pública.

Na perspectiva de atuar com eficiência, efetividade, ética nas operações, corrigir eventuais erros ou irregularidades, identificar soluções concretas que propiciem resultados satisfatórios na produtividade, como também direcionar a instituição a produzir o relatório de gestão, surge a auditoria interna como terceira linha de defesa capaz de detectar e prevenir fraudes.

Crepaldi (2010, fl. 31/2) aduz que a auditoria interna é importante para a entidade principalmente no que tange:

- à aplicabilidade e adequação de controles internos, financeiros e operacionais; revisando e avaliando a correção, adequando e aplicando os controles contábeis, financeiros e outros de natureza operacional, propiciando controles eficazes a um custo razoável;
- à extensão do cumprimento das diretrizes, planos e procedimentos; determinando o grau de atendimento;
- à salvaguarda dos ativos quanto à estruturação, guarda e perdas de todas as espécies; determinando o grau de controle dos ativos da empresa quanto à proteção contra perdas de qualquer tipo;
- à avaliação da qualidade e desempenho na execução das responsabilidades delegadas determinando a fidelidade dos dados administrativos originados na empresa;
- à recomendação de melhorias operacionais.

Com as devidas vênias ao Ilustre professor, vale à pena acrescentar, também, uma importância que se entende decorrer da atividade de auditoria que é a possibilidade de evitar a prática de crime contra a Administração Pública. Não que a auditoria interna vá investigar, ou fazer as vezes da polícia judiciária ou do Ministério Público, mas é possível, sim, que a auditoria interna evidencie ilícito criminal praticado por gestores públicos ou administradores, bem como servidores públicos, contra a Administração, e dê ciência às autoridades competentes.

Ademais, como este trabalho direciona-se à atividade interna da Administração Pública, entende-se que a redação do texto do professor Crepaldi pode, perfeitamente, adequar-se aos caracteres da Administração Pública, então onde se lê “empresa”, é possível ler, também, “Administração Pública”.

Ressalta-se que essa atuação interna, de acordo com a ISSAI 100, pode se fazer por três tipos principais de auditoria do Setor Público: Auditoria financeira, Auditoria operacional e Auditoria de conformidade. (p. 10).

Portanto, cabe à auditoria interna demonstrar, de forma técnica, ética e eficiente, à Administração sua importância e contribuição para a melhor gestão da coisa pública.

3.6 A Auditoria Interna Como Parte Integrante da Atividade Administrativa dos Órgãos e Entidades da Administração Pública.

Sem querer esgotar o assunto e antes de qualquer consideração, não se pode confundir auditoria interna com controle interno. Ambos têm competências totalmente distintas, mas que se entrelaçam entre si, podendo as vezes confundir, conquanto as duas especialidades dizem respeito à fiscalização.

Segundo Crepaldi (2011, p. 375), “é preciso que se distinga que o termo Controle Interno não tem o mesmo significado de Auditoria Interna. A Auditoria Interna equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação de trabalho, normalmente executado por um departamento especializado, ao passo que Controle Interno refere-se aos procedimentos e a organização adotados como plano permanente da empresa.”

Para Almeida (2010, p. 43), “o controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenadas dos negócios da empresa.”.

A auditoria interna tem seu campo de atuação muito mais abrangente do que o controle interno, porquanto, inclusive, acaba verificando a eficiência dos controles internos.

Esclarecidas as diferenças, importa aduzir que a auditoria no setor público tem por escopo examinar e averiguar as irregularidades no uso dos recursos públicos, além de subsidiar o gestor na condução da atividade administrativa.

Como dito alhures, desde de 1965, com a edição da Lei nº 4.728, de julho de 1965, foi criada a obrigatoriedade da auditoria governamental no Brasil, art. 50, § 3º.

Auditoria Governamental de acordo com Peter e Machado (2014, p. 45), “a auditoria governamental contempla um campo de especialização da auditoria, voltada para a Administração Pública (Direta e Indireta), compreendendo a auditoria interna e externa”.

Em função disso, não se pode esquecer a importância que a Instrução Normativa nº 3, de 9 de julho de 2017, do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle, especificamente da Secretaria Federal de Controle Interno, dá a auditoria governamental ao descrevê-la:

[...]

CAPÍTULO I

PROPÓSITO E ABRANGÊNCIA DA AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

1. A auditoria interna governamental é uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Deve buscar auxiliar as organizações públicas a realizarem seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos. (grifado)

2. No âmbito do Poder Executivo Federal, a atividade de auditoria interna governamental deve ser realizada em conformidade com o presente Referencial Técnico, que estabelece os requisitos fundamentais para a prática profissional e para a avaliação do desempenho da atividade de auditoria interna governamental.

Seção I

Propósito

A atividade de auditoria interna governamental tem como propósito aumentar e proteger o valor organizacional das instituições públicas, fornecendo avaliação, assessoria e aconselhamento baseados em risco. (grifado)

[...]

Seção II

Abrangência

[...]

7. A estrutura de controles internos dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal deve contemplar as três linhas de defesa da gestão ou camadas, a qual deve comunicar, de maneira clara, as responsabilidades de todos os envolvidos, provendo uma atuação coordenada e eficiente, sem sobreposições ou lacunas.

[...]

Do exposto, vê-se que a auditoria interna é fundamental para a auditoria governamental. Com reflexo disso, a auditoria governamental tem vários objetivos, a depender do tipo de auditoria que está se realizando (operacional, conformidade e financeira).

Outro aspecto relevante que não se ousa olvidar é o fato de que a auditoria interna está alicerçada na Constituição Federal de 1988, onde é atribuído às unidades de controle interno a missão constitucional de:

[...]

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

...

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e **Judiciário** manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§ 1º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

[...]

Portanto, a Carta Magna atribui a competência e a finalidade constitucional aos sistemas de controle interno, cabendo à Administração Pública dar ensejo ao mandamento constitucional.

No âmbito do Poder Judiciário da União, a melhor forma de dar cumprimento ao preceito constitucional, de forma eficiente e transparente, é criar ou fortalecer unidades de auditoria interna independente, com cargo efetivo de auditor interno.

Com espeque nos princípios insculpidos no art. 37 da Carta Maior, a legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, a auditoria interna assume um relevante papel de guardião da coisa pública ao avaliar o desempenho das políticas públicas, o melhoramento da eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos.

Outro fator importante que evidencia a relevância da auditoria interna está na Lei nº 12.846, de 1 de agosto de 2013, mais conhecida como “Lei Anticorrupção”. Esta norma, no seu art. 7º dispõe que “serão levados em consideração na aplicação das sanções, nela imposta: VIII – a existência de mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria...”

Ou seja, a auditoria interna é tão importante que a sua existência, efetiva e eficiente, é capaz de atenuar a pena imposta ao infrator, caso venha a ser responsabilizado civil, administrativamente, quiçá penalmente, por uma irregularidade administrativa.

No mesmo sentido está a Lei nº 12.850/2013 (art. 3º, §§ 1º e 2º), Lei das Organizações Criminosas, que determina, havendo necessidade justificada de sigilo sobre a capacidade investigatória, poderá ser dispensada licitação e a publicação dos atos, sendo necessária a comunicação ao controle interno sobre tal situação.

Por último, não se pode renegar as Novas Medidas Contra A Corrupção (Mohallem et al, 2018). Esta cartilha foi enviada à Câmara dos Deputados Federal para servir de parâmetro de lei nova para combater à corrupção no Brasil. Um dos principais pontos da proposta “Estabelece diretrizes para o controle interno, definindo como atividades de controle interno as funções de ouvidoria, controladoria, auditoria governamental e correição.”.

3.7 Das Linhas de Defesa

Muitas organizações têm implementados áreas de compliance, de risco, de controles internos, de TI, de auditoria interna, etc. São áreas que têm objetivos convergentes, já que são criadas para evitar as práticas de irregularidades, para redução ou mitigação dos riscos, para melhoria da gestão e de tomada de decisão, etc.

Essas áreas devem funcionar de forma conjunta e inter-relacionadas, para que possam cumprir seu mister eficazmente, evitando falhas de controle, lacunas e sobreposição nos exercícios das respectivas atividades. É importante que os papéis de trabalho e de responsabilidade de cada área fiquem bem definidos. Nessa esteira, as Três Linhas de Defesa (IIA, 2013) são uma construção ou um modelo que têm como objetivo o gerenciamento de riscos e de controle.

Nesse modelo de linhas de defesa, a primeira linha é a área de controle da gerência e das medidas de controle. Estas áreas são responsáveis em conduzir os processos organizacionais, são responsáveis por implementar os controles, os processos, os procedimentos de controle e os riscos. A primeira linha é responsável por identificar e mitigar os riscos.

A segunda linha, são as áreas específicas. São áreas que apoiam a primeira linha de defesa em seus trabalhos, vão garantir que a primeira linha de defesa seja realmente desenvolvida, apoia na busca da conformidade, apoia na busca da gestão de risco e na aplicação das políticas e nos procedimentos organizacionais. A segunda linha apoia a gestão.

A última, que é a terceira linha de defesa, é a auditoria interna, que tem como escopo fazer auditorias independentes, bem como avaliar a primeira e a segunda linhas de defesa. Os trabalhos realizados pela auditoria interna seguem diretamente aos órgãos de governança ou da alta-administração. A terceira linha, ou seja, a auditoria interna, é aquela que vai analisar e checar tudo o que foi feito e fazer uma avaliação independente.

Para se ter uma boa ideia, a imagem abaixo demonstra como funciona esse modelo de Três Linhas de Defesa.

Figura 1: Modelo de 3 linhas de defesa



Fonte: The Institute of Internal Auditors (2013)

Outro aspecto importante que merece menção é a Instrução Normativa nº 3, de 9 de junho de 2017, do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle - Secretaria

Federal de Controle Interno, a qual traz em seu bojo informações sobre as Três Linhas de Defesa, como se vê abaixo:

[...]

7. A estrutura de controles internos dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal deve contemplar as três linhas de defesa da gestão ou camadas, a qual deve comunicar, de maneira clara, as responsabilidades de todos os envolvidos, provendo uma atuação coordenada e eficiente, sem sobreposições ou lacunas.

Primeira linha de defesa

8. A primeira linha de defesa é responsável por identificar, avaliar, controlar e mitigar os riscos, guiando o desenvolvimento e a implementação de políticas e procedimentos internos destinados a garantir que as atividades sejam realizadas de acordo com as metas e objetivos da organização.

[...]

Segunda linha de defesa

11. As instâncias de segunda linha de defesa estão situadas ao nível da gestão e objetivam assegurar que as atividades realizadas pela primeira linha sejam desenvolvidas e executadas de forma apropriada.

[...]

Terceira linha de defesa

14. A terceira linha de defesa é representada pela atividade de auditoria interna governamental, que presta serviços de avaliação e de consultoria com base nos pressupostos de autonomia técnica e de objetividade.

15. A atividade de auditoria interna governamental deve ser desempenhada com o propósito de contribuir para o aprimoramento das políticas públicas e a atuação das organizações que as gerenciam.

[...]

Assim, todas as linhas são importantes para o gerenciamento dos riscos e de controles de uma organização ou instituição. A auditoria interna deve ter uma atenção muito especial,

pois além de avaliar de forma independente e autônoma as duas linhas de defesa, ela contribuirá para o aprimoramento das políticas públicas e a atuação das organizações.

4. A independência da Auditoria Interna no Poder Judiciário da União

Antes de qualquer consideração sobre a necessidade de se possuir unidade independente e cargo efetivo de auditor, no âmbito do Poder Judiciário da União, é imperioso fazer um breve comentário sobre a responsabilidade do auditor interno.

Com efeito, para fazer jus à independência, o auditor interno deve observar severamente as normas de comportamentos e de profissão, pois “os princípios éticos devem estar incorporados ao comportamento profissional do auditor.”

Nesse sentido, as ISSAIs 30 e 100, a primeira trata do Código de Ética, a segunda trata dos Princípios Fundamentais de Auditoria no Setor Público, informam, resumidamente, que os auditores:

- 1.** Devem cumprir exigências éticas relevantes e ser independentes;
- 2.** Os auditores devem manter comportamento profissional apropriado, aplicando ceticismo profissional e julgamento profissional e exercendo o devido zelo ao longo de toda auditoria;
- 3.** Os auditores devem realizar a auditoria em conformidade com normas profissionais de controle de qualidade;
- 4.** Os auditores devem possuir ou ter acesso às habilidades necessárias.

Logo, o auditor tem o dever profissional de atuar com responsabilidade, honestidade, zelo, ética, ceticismo e capacidade, porquanto é uma obrigação da auditoria interna assessorar as instituições de modo efetivo e eficiente.

Para Attie (2010, fls. 13/15).

[...]

A função da auditoria deve ser exercida em caráter de entendimento e que o trabalho executado tenha toda a credibilidade possível, não sendo permis-

sível existir qualquer sombra de dúvida quanto à honestidade e aos padrões morais do auditor.

[...] a profissão de auditoria exige assim a obediência aos princípios éticos profissionais que fundamento se apoiam em: independência, integridade, eficiência e confidencialidade.

[...] **O auditor não deve esquecer que poderá responder, civil e criminalmente, por prejuízos causados a terceiros em virtudes de culpa ou dolo no exercício de suas funções.** (grifado)

É oportuno deixar claro que o modus operandi e as responsabilidades dos auditores internos devem estar formalizados em um manual de auditoria interna, onde constarão todas as atribuições do exercício da atividade.

Não se pode esquecer também, que no âmbito do Poder Judiciário da União, existe a lei que trata dos cargos públicos efetivos dos servidores daquele Poder. Ela seria uma fonte primária das atribuições dos auditores internos, caso existissem os respectivos cargos.

4.1 Da Independência da Auditoria Interna – Criação de Cargos Efetivos de Auditores Internos

Feitos os esclarecimentos supra, ao se falar de independência, num primeiro momento, vem em mente o teor da Constituição da República, no seu art. 2º, que aduz “São Poderes da União, independentes e harmônico entre si...”, ou aquela garantida aos membros da magistratura e do Ministério Público, ou ainda, aquela garantida aos membros do Tribunal de Contas da União – TCU.

Embora a maior parte da literatura, dos trabalhos científicos, os próprios órgãos de controle externo não façam essa distinção, para este trabalho mister se faz distinguir a independência sob dois aspectos intrínsecos. No primeiro, a independência pode ser vista no sentido material ou orgânica. No segundo, a independência pode ser vista sob o ângulo formal ou funcional.

A independência, no sentido orgânico quer dizer capacidade de se auto organizar (disposição dos seus cargos, funções, servidores, estruturação etc.).

Por sua vez, a independência no sentido funcional ou formal é aquela que assegura ao auditor, dentre outras, garantias, liberdade de manifestação em relação à unidade auditada. Neste diapasão, é importante trazer ao conhecimento o conceito dado pelo Portal do Auditor (Lisboa, 2016):

[...]

CONCEITOS

A condição de independência é fundamental e óbvia para o exercício da atividade de auditoria independente. Entende-se como independência o estado no qual as obrigações ou os interesses da entidade de auditoria são, suficientemente, isentos dos interesses das entidades auditadas para permitir que os serviços sejam prestados com objetividade. Em suma, é a capacidade que a entidade de auditoria tem de julgar e atuar com integridade e objetividade, permitindo a emissão de relatórios ou pareceres imparciais em relação à entidade auditada, aos acionistas, aos sócios, aos quotistas, aos cooperados e a todas as demais partes que possam estar relacionadas com o seu trabalho.

A independência exige:

a) independência de pensamento – postura que permite expressar uma opinião sem ser afetado por influências que comprometem o julgamento profissional, permitindo à pessoa agir com integridade, objetividade e ceticismo profissional;

b) aparência de independência – evitar fatos e circunstâncias significativos a ponto de um terceiro bem informado, tendo conhecimento de todas as informações pertinentes, incluindo as salvaguardas aplicadas, concluir dentro do razoável que a integridade, a objetividade ou o ceticismo profissional de uma entidade de auditoria ou de um membro da equipe de auditoria ficaram comprometidos.

Independência pode ser afetada por ameaças de interesse próprio, auto-revisão, defesa de interesses da entidade auditada, familiaridade e intimidação.

A entidade de auditoria e os membros da equipe de auditoria têm a responsabilidade de manter-se independentes, levando em conta o contexto em que exercem suas atividades, as ameaças à independência e as salvaguardas disponíveis para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável.

[...]

No âmbito do Poder Judiciário da União, a independência funcional é potencial.

A independência material, conforme características elencadas anteriormente, é incompleta no Judiciário Federal.

A parte completa é aquela em que se designa a auditoria interna junto ao Órgão Máximo.

Essa necessidade de direcionar a auditoria interna à alta gestão decorreu de recomendação do Tribunal de Contas da União.

Abaixo consta um excerto ilustrativo no qual o TCU recomendou a uma Universidade Federal que vincule a auditoria interna ao dirigente máximo, processo TC 025.575/2014-7, Acórdão 3.467/2014 – TCU – Plenário:

[...]

“Análise da estrutura da unidade de auditoria interna (Audin)

Independência

15. Segundo as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna, definidas pelo IIA [*Institute of Internal Auditors*], a independência da Audin pode ser definida pela:

‘(...) imunidade quanto às condições que ameaçam a capacidade da atividade de auditoria interna de conduzir as responsabilidades de auditoria interna de maneira imparcial. Para atingir o grau de independência necessário para conduzir eficazmente as responsabilidades da atividade de auditoria interna, o executivo chefe de auditoria tem acesso direto e irrestrito à alta administração e ao conselho. Isto pode ser alcançado através de um relacionamento de duplo reporte. As ameaças à independência devem ser gerenciadas nos níveis do auditor individual, do trabalho de auditoria, funcional e organizacional.’

16. Um dos quesitos que medem o grau de independência da Audin consiste em sua posição no organograma da organização. O Decreto 3.591/2000, alterado pelo Decreto 4.304/2002 dispõe no art. 15, §§ 3º e 4º, que ‘a auditoria interna vincula-se ao conselho de administração ou a órgão de atribuições equivalentes’ e que ‘quando a entidade da Administração Pública Federal indireta não contar com conselho de administração ou órgão equivalente, a unidade de auditoria interna será subordinada diretamente ao dirigente máximo da entidade, vedada a delegação a outra autoridade’.

17. A IN-SFC 1/2001 justifica tal posicionamento, quando afirma que ‘essa vinculação tem por objetivo proporcionar à unidade de auditoria interna um posicionamento suficientemente elevado de modo a permitir-lhe desincumbir-se de suas responsabilidades com abrangência e maior independência’ (grifo nosso).

18. Além disso, o envolvimento do conselho diretor ou órgão deliberativo equivalente na definição dos normativos que regem a atividade da Audin é fundamental para garantir sua independência.

[...]

Com efeito, a princípio, as unidades de fiscalização (Auditoria Interna e Controle Interno) estão ligadas à Alta administração. No entanto, somente isso não é suficiente para garantir a independências daquelas unidades.

Por conseguinte, existe a imprescindibilidade de se criar no âmbito do Poder Judiciário da União cargos públicos efetivos de auditor interno.

Há um mandamento constitucional que está enraizado no art. 74, parágrafo 1º, que aduz:

[...]

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§ 1º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

[...]

Certamente, dar cumprimento a esse mandamento constitucional é uma tarefa árdua para as unidades de fiscalização (Auditoria Interna e Controle Interno) tão sujeitas às vontades do administrador público, tão dependentes, tão necessitadas de fortalecimento estrutural e técnico

Repisa-se que para concretizar a independência não é suficiente tão somente direcionar a auditoria interna a alta administração. Independência, também, é a capacidade de se estruturar, de se organizar, de direcionar seus servidores, distribuir suas funções e seus cargos. Nesse sentido, não há independência da unidade de auditoria interna no Poder Judiciário da União.

Disso se extrai que a independência da unidade de auditoria interna não está somente em vinculá-la à Alta administração, como o faz, praticamente, a maioria dos livros, das Issais, das EFS, e Decretos. Nesse sentido, o Acórdão TCU 3389/2013 – Plenário, TC 023. 343/2013-3, informa:

[...]

Independência

11. Segundo as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna, definidas pelo IIA, a independência da Audin pode ser definida pela:

(...) imunidade quanto às condições que ameaçam a capacidade da atividade de auditoria interna de conduzir as responsabilidades de auditoria interna de maneira imparcial. Para atingir o grau de independência necessário para conduzir eficazmente as responsabilidades da atividade de auditoria interna, o executivo chefe de auditoria tem acesso direto e irrestrito à alta administração e ao conselho. Isto pode ser alcançado através de um relacionamento de duplo reporte. As ameaças à independência devem ser gerenciadas nos níveis do auditor individual, do trabalho de auditoria, funcional e organizacional.

12. Um dos quesitos que medem o grau de independência da Audin consiste em sua posição no organograma da organização. O Decreto 3.591/2002, alterado pelo Decreto 4.304/2002 dispõe no art. 15, §§3º e 4º, que ‘a auditoria interna vincula-se ao conselho de administração ou a órgão de atribuições equivalentes’ e que ‘quando a entidade da Administração Pública Federal indireta não contar com conselho de administração ou órgão equivalente, a unidade de auditoria interna será subordinada diretamente ao dirigente máximo da entidade, vedada a delegação a outra autoridade’.

[...]

É extremamente imperioso registrar que os acórdãos do TCU, que tratam da independência das unidades de auditoria interna no âmbito dos Poderes Executivo ou Judiciário, somente orientam quanto à necessidade de a auditoria interna está diretamente subordinada à Alta gestão, como por exemplo: TC 018.432/2014-0 (Acórdão

3.457/2014 – TCU – Plenário), TC-021.916/2013-6 (Acórdão 3.384/2013 – TCU – Plenário) e TC 018.188/2014-1 (Acórdão 3.454/2014 – TCU – Plenário).

No TCU, ao que parece, não se percebeu a necessidade daqueles órgãos serem independentes e possuírem cargos efetivos de auditor interno. O que é preocupante, pois sem o apoio daquela Corte de Contas, a dizer essa necessidade aos Poderes Legislativo e Judiciário, será muito mais difícil ocorrer o que este trabalho propõe com essencial para a Administração Pública.

A lei que dispõe da carreira dos servidores do Poder Judiciário União, Lei nº 11.416/2006, não traz nada em seu bojo que trate do cargo de auditor interno, conforme se vê abaixo:

[...]

Art. 4º As atribuições dos cargos serão descritas em regulamento, observado o seguinte:

I - Carreira de Analista Judiciário: atividades de planejamento; organização; coordenação; supervisão técnica; assessoramento; estudo; pesquisa; elaboração de laudos, pareceres ou informações e execução de tarefas de elevado grau de complexidade;

II - Carreira de Técnico Judiciário: execução de tarefas de suporte técnico e administrativo;

III - Carreira de Auxiliar Judiciário: atividades básicas de apoio operacional.

[...]

A primeira justificativa para se criar cargos efetivos de auditor interno no âmbito do Judiciário da União está na incumbência constitucional da auditoria interna, que dentre outras é a de apoiar o controle externo na sua missão constitucional.

Ora, essa função é muito desafiadora para uma unidade de fiscalização que não pode se auto organizar, estruturar, distribuir seus cargos e funções, que constantemente muda de gestor, que não tem uma estabilidade estrutural e orgânica, convivendo com rodízio de servidores nas unidades de fiscalização, o que dificulta criar uma identidade própria de auditoria.

A segunda justificativa é o fato de que a composição orçamentária do Poder Judiciário da União é vultosa. A título de conhecimento, somente no ano de 2018, a execução orçamentária daquele poder foi:

Tabela 2 – Execução orçamentária do Poder Judiciário em 2018

PODER JUDICIÁRIO DA UNIÃO	R\$
Supremo Tribunal Federal	639,3 milhões
Superior Tribunal de Justiça	1,5 bilhões
Justiça Federal	11,6 bilhões
Justiça Eleitoral	8,1 bilhões
Justiça do Trabalho	20,2 bilhões
Justiça do Distrito Federal e Territórios	2,7 bilhões
Justiça Militar da União	264,1 milhões
Conselho Nacional de Justiça	167,5 milhões
Total	45,1 bilhões

Fonte: Senado Federal (www.senado.leg.br, acesso em 25/2/2018)

Certamente, para fiscalizar todos esses recursos é imprescindível uma unidade bem estruturada, organizada e com independência suficiente para orientar de forma eficiente e econômica o gestor quanto à aplicação dos recursos públicos.

A terceira justificativa encontra-se no fato de que, hoje, os servidores lotados nas unidades de auditoria interna, normalmente, além do cargo efetivo que ocupam, são designados ou nomeados para exercerem a função ou cargo comissionado no âmbito daquelas unidades, acompanhados de uma gratificação remuneratória.

Essa nomeação ou designação é precária, é de livre nomeação/ exoneração e designação/dispensa, a critério da Alta Administração. Então, quando há mudança de gestão, normalmente, há uma inquietude imensa entre todos os servidores da unidade, que acaba atrapalhando a atividade administrativa. Por certo, se houvesse cargos efetivos de auditores internos essa indesejada situação não ocorreria, até mesmo porque a atividade finalística seria conduzida pelos responsáveis, independentemente de qualquer mudança de gestão administrativa como acontece com os auditores no Tribunal de Contas da União.

Enfim, a independência da unidade está relacionada, também, ao modo de escolha de seus integrantes, os preenchimentos dos cargos efetivos, no caso em tela, de seus servidores. Não se pode considerar que somente a vinculação da unidade à alta gestão seja importante para configurar a independência do auditor, é imperioso também que os cargos ocupados por eles sejam privativos de auditor.

Nesse sentido, é curial mencionar a Declaração de Posicionamento do IIA (IIA, 2013), The Institute of Internal Auditors – IIA (O Instituto de Auditores Internos - IIA):

[...]

Estabelecer uma atividade profissional de auditoria interna deveria ser um requisito de governança para todas as organizações.

A auditoria interna contribui ativamente para a governança organizacional eficaz, desde que algumas condições - que promovam sua independência e profissionalismo - sejam atendidas. A melhor prática é estabelecer e manter uma função independente de auditoria interna, com uma equipe adequada e competente, que inclua:

- Atuar de acordo com as normas internacionais reconhecidas para a prática de auditoria interna.
- Reportar a um nível suficientemente alto na organização, de modo a cumprir com suas responsabilidades de forma independente.
- Ter uma linha de reporte ativa e eficaz ao órgão de governança.

[...]

Não se pode esquecer que a auditoria interna, na sua essência, é uma atividade independente, que auxilia a instituição a realizar seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança.

Então como não fazer valer a independência para se auto organizar, estruturar, distribuir seus cargos e funções. Por que limitar a independência de uma unidade que só fortalecerá a organização a buscar seus objetivos.

A quarta justificativa é o fato de que, a cada 2 (dois) anos, há a mudança de gestão nos tribunais. Isto traz sérias preocupações, já que nunca se sabe como a nova administração vai tratar a auditoria interna, quem são os servidores que irão permanecer na unidade de auditoria, qual é o conhecimento sobre auditoria dos colegas de trabalho no futuro, etc.

Há outros imbróglios que pairam com a mudança de gestão, a saber, em alguns casos, os servidores da unidade são convidados para exercerem outra função ou cargo comissionado em outra unidade. Isso acaba prejudicando, também, a atividade de auditoria.

Ressalta-se que, certa vezes, a nova gestão reestrutura todo o órgão sem dar conhecimento à unidade de fiscalização, que fica sabendo quando perde ou seus cargos, funções ou seus servidores.

Trabalhando com o exemplo acima, observa-se nas Normas de Auditoria Governamental – NAG 2000, relativas às Entidades Fiscalizadoras – EFs, a necessidade de atribuir competências para se organizarem e se estruturarem. Repiso que a regulamentação pode ser aplicada através de uma interpretação analógica à auditoria interna. Vejamos:

2500 – Estrutura, Organização e Funcionamento

A EF deve possuir uma estrutura organizacional que possa satisfazer, com qualidade e competência técnica, suas atribuições, responsabilidades e objetivos, instituídos pela legislação, para o auxílio do controle externo.

2501 – A estrutura da EF para o exercício da auditoria governamental deve levar em conta, além dos preceitos legais, aspectos de relevância para o desenvolvimento de seus trabalhos.

2502 – A EF deve ser estruturada, sempre que possível, em função da natureza, peculiaridade e/ou especialização das atividades dos entes auditados.

2502.1 – A especialização dos órgãos de auditoria governamental da EF pode ser vertical ou transversal.

2502.1.1 – Vertical: quando a auditoria abranger o ente público em todos os seus níveis hierárquicos, órgãos e entidades subordinadas e/ou vinculadas, gestores, ordenadores e/ou administradores.

2503 – As unidades da EF, responsáveis pelo desenvolvimento das auditorias governamentais, devem ser compostas por profissionais com formação acadêmica multidisciplinar e experiência e capacitação técnicas para a execução dos trabalhos ali alocados.

2504 – A EF deve ser estruturada em tantas secretarias, diretorias, departamentos, coordenadorias, gerências, unidades ou inspetorias, quanto se fizerem necessárias para o adequado cumprimento de suas atribuições, todas compostas por equipes multidisciplinares.

[...]

2507 – A EF deve possuir unidades para atender às atividades de apoio técnico, tecnológico, administrativo e logístico, necessárias ao exercício pleno da auditoria governamental.

2507.1 – Para cumprir suas finalidades, as unidades de apoio disporão, sempre que possível, de quadro próprio, independente do quadro permanente de profissionais de auditoria governamental.

[...]

Portanto, a mudança de gestão a cada dois anos também é um fator considerável que influencia negativamente a atividade da auditoria interna, pois a depender da “nova Alta Administração”, todo o planejamento da unidade de auditoria interna pode não ser executado.

Nesse sentido, é importante trazer à baila a ISSAI 1, Declaração de Lima, que, apesar de ser uma carta direcionada às Entidades Fiscalizadoras Superiores – EFS, é possível, no caso em tela, trazer os ensinamentos para a auditoria interna, principalmente nesta questão de mudança da Alta Administração:

[...] Seção 6. Independência dos membros e servidores das Entidades Fiscalizadoras Superiores

1. A independência das Entidades Fiscalizadoras Superiores está inseparavelmente vinculada à independência de seus membros. Os membros são definidos como as pessoas que precisam tomar as decisões pela Entidade Fiscalizadora Superior e respondem por essas decisões perante terceiros, ou seja, os membros de um órgão colegiado com poder decisório ou o responsável por uma Entidade Fiscalizadora Superior monocraticamente organizada.

2. A independência dos membros deve ser garantida pela Constituição. Particularmente, os procedimentos para a destituição de um membro de seu cargo devem estar previstos na Constituição e não devem prejudicar a independência dos membros. O método de designação e destituição de membros depende da estrutura constitucional de cada país.

3. Em suas carreiras profissionais, os auditores de Entidades Fiscalizadoras Superiores não devem ser influenciados pelas organizações auditadas e não devem ser dependentes dessas organizações.

[...]

Assim, fazendo uma analogia, a independência da auditoria interna está inseparavelmente vinculada à independência de seus servidores. A independência destes deve ser garantida pela lei. A designação e destituição do auditor interno depende da estrutura legal de cada ato normativo. Em suas carreiras profissionais, os auditores internos não devem sofrer qualquer tipo de influência ou constrangimentos.

Dessa maneira, a mudança de gestão, querendo ou não, acaba influenciando todo o comportamento dos servidores que trabalham na unidade de auditoria interna. Primeiro, tem-se a preocupação da destituição, da dispensa, da disponibilidade. Depois, preocupa-se quanto à necessidade de “agradar” a nova Gestão. Por último, pairam dúvidas sobre a continuidade dos cursos de aperfeiçoamento e aprendizagem.

A quinta justificativa está na ISSAI 10, Declaração do México sobre Intendência. Aqui vale o mesmo entendimento lançado na Declaração de Lima, qual seja, a ISSAI 10 traz ensinamentos para as EFS, no entanto, é possível utilizá-los como sucedâneo para amparar a pretensa independência do auditor interno.

[...]

Princípio 1

A existência de uma estrutura constitucional/legal/jurídica adequada e efetiva e de dispositivos de aplicação de facto dessa estrutura

Faz-se necessária uma legislação que enuncie, em detalhes, o grau de independência da EFS. A legislação deve conter, em detalhes, a extensão da requerida independência da EFS.

Princípio 2

A independência de dirigentes e membros da EFS (de instituições colegiadas), incluindo estabilidade no cargo e imunidade legal no exercício normal das suas funções

A legislação aplicável específica as condições para as nomeações, renomeações, recrutamento, remoção e aposentadoria do dirigente da EFS e membros de instituições colegiadas, que são:

- nomeados, renomeados ou removidos por um processo que assegure a sua independência em relação ao Executivo (ver ISSAI-11 Diretrizes e Boas Práticas Relacionadas com a Independência da EFS);
- nomeados com prazos suficientemente longos e fixos, que lhes permitam exercer os seus mandatos, sem medo de represálias; e
- imunes a qualquer processo por qualquer ato passado ou presente resultante do exercício normal das suas funções, conforme o caso.

[...]

A independência da unidade e a independência do auditor são tão importantes que a referida declaração as trata como princípio. Sabe-se que o princípio é um caminho a ser perseguido, pois norteiam, regem o pensamento e a conduta do administrador.

Frisa-se que a independência da unidade de auditoria interna, só pelo fato dela estar ligada a Alta Administração, não é completa. Para tanto, é importante que a auditoria interna se auto administre, organize-se, estruture-se dentro dos preceitos estabelecidos na lei ou regulamentos.

Então, a melhor forma de garantir a independência da auditoria interna, no âmbito do Judiciário da União, é criando ou reconhecendo a independência àquela unidade e transformando ou criando cargo público efetivo de auditor interno, com as competências e atribuições delimitadas por lei. Somente assim é possível desempenhar-se a atividade de auditoria com mais retidão, longe das amarras dos cargos/função comissionada.

Do mesmo modo, o Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000, que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências, atribui à auditoria interna a competência de examinar e emitir parecer sobre a prestação de contas da entidade. Como se vê abaixo:

[...]

Art. 15. As unidades de auditoria interna das entidades da Administração Pública Federal indireta vinculadas aos Ministérios e aos órgãos da Presidência da República ficam sujeitas à orientação normativa e supervisão técnica do Órgão Central e dos órgãos setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, em suas respectivas áreas de jurisdição.(Redação dada pelo Decreto nº 4.440, de 25.10.2002)

[...]

§ 6º A auditoria interna examinará e emitirá parecer sobre a prestação de contas anual da entidade e tomadas de contas especiais.

[...]

Apesar dessa norma fazer referência à auditoria interna no âmbito do Poder Executivo, por analogia, é possível sua aplicação ao Poder Judiciário da União, pois afinal, este deverá, também, prestar contas ao TCU.

Perceba leitor como é temerária uma unidade de auditoria emitir tal parecer, quando à sua estrutura, periodicamente, é modificada, por causa das substituições de servidores!

Por fim, é evidente nas lissais colacionadas a necessidade de independência dos auditores. Esta importância não seria diferente no âmbito do Poder Judiciário, pois possibilitaria:

- 1.** O exercício da função sem interferência externas;
- 2.** A profissionalização dos integrantes da unidade de auditoria interna;
- 3.** A coesão da unidade de auditoria interna, no sentido de que todos seus integrantes estarão comprometidos com o mesmo objetivo;
- 4.** A redução no rodízio de cargos efetivos/servidores na unidade,
- 5.** A continuidade das atividades de auditoria.

Enfim, é inevitável uma mudança normativa quanto à estrutura dos órgãos de auditoria do Poder Judiciário da União, no sentido de se criar/reconhecer unidade independente composta por cargo efetivo de auditor interno, em virtude da importância para a organização.

4.2 A Auditoria Interna Independente Contribui para a Autonomia da Auditoria Interna e do Auditor Interno

Apesar de grande parte da literatura, dos trabalhos científicos, dos próprios órgãos de controle externo não fazer diferenciação entre os conceitos de autonomia e de independência, para este trabalho é muito importante diferenciá-los. No entanto, como não é o objetivo delinear sobre a autonomia, discorrerá somente o imprescindível sobre este instituto.

Em assim sendo, não se pode misturar o conceito de autonomia com o de independência, que por sinal já foram definidos na introdução deste trabalho.

Segundo Netto (2019, fl. 49/50), a autonomia, etimologicamente falando, tem origem grega, “nomos”, que significa regra, aliado ao prefixo “auto”, relativo a si próprio. É, portanto, o poder de dar regras para si mesmo. Transportando esse significado para o campo da auditoria interna, autonomia é uma avaliação sem qualquer ingerência da ação funcional do servidor, é a possibilidade de planejar, executar, recomendar, solicitar, fazer auditoria sem sofrer qualquer tipo de perseguição, intervenção ou interferência no exercício da atividade fiscalização.

Para este trabalho, constrói-se uma unidade de fiscalização eficiente, competente e efetiva com os seguintes atributos:

- 1.** unidade de auditoria interna independente;

2. cargo efetivo de auditor interno;
3. autonomia.

Sem a independência, não é possível operar com a autonomia, **o que se faz é mera formalidade, de atender a burocracia**. A independência do auditor pressupõe a existência de uma unidade de auditoria independente, que por sua vez resvala na autonomia.

Em suma, aliada à independência da auditoria interna está a sua autonomia, fundamental para execução de tarefas e de atividades, da construção de estratégia, da tomada de decisão e na dimensão da organização do trabalho. Com efeito, uma auditoria interna independente fortalece o atributo da autonomia, fundamental para programar, executar, decidir, comunicar o resultado dos trabalhos de auditoria interna e tomar decisões.

Mesmo havendo subordinação hierárquica perante à Alta Administração, segundo a NBC PI 01, o auditor interno deve preservar sua autonomia profissional, como visto no item 3.2.1, “O auditor interno, não obstante sua posição funcional, deve preservar sua autonomia profissional”.

A autonomia técnica é realçada na Instrução Normativa nº 3, de 9 de junho de 2017, do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle - Secretaria Federal de Controle Interno -, que informa:

[...]

37. A atuação dos auditores internos governamentais em conformidade com princípios e requisitos éticos proporciona credibilidade e autoridade à atividade de auditoria interna governamental.

Esse padrão de comportamento deve ser promovido por todas as UAIG.

Seção I

Princípios Fundamentais para a Prática da Atividade de Auditoria Interna Governamental

38. Os princípios representam o arcabouço teórico sobre o qual repousam as normas de auditoria. São valores persistentes no tempo e no espaço, que concedem sentido lógico e harmônico à atividade de auditoria interna governamental e lhe proporcionam eficácia.

As UAIG devem assegurar que a prática da atividade de auditoria interna governamental seja pautada pelos seguintes princípios:

- a) integridade;
- b) proficiência e zelo profissional;
- c) autonomia técnica e objetividade;

Autonomia Técnica e Objetividade

45. Os requisitos de autonomia técnica e objetividade estão associados ao posicionamento da UAIG e à atitude do auditor em relação à Unidade Auditada, com a finalidade de orientar a condução dos trabalhos e subsidiar a emissão de opinião institucional pela UAIG. Para tanto, tem-se como pressupostos que a unidade de auditoria disponha de autonomia técnica e que os auditores sejam objetivos.

46. As ameaças à autonomia técnica e à objetividade devem ser gerenciadas nos níveis da função de auditoria interna governamental, da organização, do trabalho de auditoria e do auditor. Eventuais interferências, de fato ou veladas, devem ser reportadas à alta administração e ao conselho, se houver, e as consequências devem ser adequadamente discutidas e tratadas.

Autonomia Técnica

47. A autonomia técnica refere-se à capacidade da UAIG de desenvolver trabalhos de maneira imparcial. Nesse sentido, a atividade de auditoria interna governamental deve ser realizada livre de interferências na determinação do escopo, na execução dos procedimentos, no julgamento profissional e na comunicação dos resultados.

[...]

De certo, se essas orientações forem seguidas pela Alta Administração, provavelmente a autonomia da auditoria interna seria maior. Com isso, a capacidade de influenciar, de tomar decisões e de direcionar os trabalhos seria mais efetiva, eficaz e eficiente.

A autonomia técnica ou profissional, na maioria das vezes, encontrada nas atividades da auditoria interna no âmbito do Poder Judiciário da União. Isso porque os trabalhos de auditoria são realizados com muita técnica profissional. Não é com muito vigor, mas existe autonomia no desenvolvimento da atividade de auditoria no âmbito do Poder Judiciário da União.

Claro que se houvesse cargo efetivo de auditor no âmbito do Poder Judiciário da União, a autonomia técnico-funcional seria muito mais evidente, contundente e efetiva, garantindo ao auditor plena liberdade para executar e desempenhar as funções de alçada.

4.3 Possíveis Riscos Ante a Falta de Independência

É do senso comum não ser de hoje que a Administração Pública vem sofrendo prejuízos com as mazelas deixadas pelos maus administradores. Nesse sentido, a concepção de uma auditoria interna independente, com cargos efetivos próprios de auditores internos, contribuirá significativamente para um bom funcionamento das instituições e orientará, quanto às boas práticas, a gestão dos recursos.

Recentemente, vários meios de comunicação (Ancelmo, 2018) noticiaram que o Brasil, desde a década de 1907, já perdeu mais de R\$ 2,1 trilhões de reais para os profissionais da corrupção.

Nessa toada, com o ânimo de reduzir os crimes praticados contra a Administração, foram publicadas várias leis, dentre as quais cita-se a Lei de Improbidade Administrativa, Lei de Licitação e Contratos, sendo a mais recente a Lei anticorrupção (Lei 12.846/13).

No entanto, nenhuma dessas leis é suficiente para impedir que o mau gestor se aproveite do cargo que ocupa para desviar ou se apropriar dos recursos públicos.

Ora, então porque não resguardar a Administração Pública, no âmbito do Poder Judiciário da União, dessas irregularidades? Nesse sentido, uma auditoria interna independente no âmbito daquele poder contribuirá de forma efetiva e eficazmente para evitar ou reduzir qualquer tentativa de prática irregular.

Não há dúvidas de que a auditoria interna é necessária para qualquer instituição, por ser um instrumento de controle ela trabalha para guiar os responsáveis pela gestão da coisa pública nos caminhos mais íntegros, probos e efetivos. Assim, a auditoria fortalece, racionaliza e apoia a gestão da maneira mais eficiente possível.

Nesse sentido, a Constituição da República revela a importância da auditoria interna quando aduz que os Poderes manterão o sistema de controle interno para os fins insculpidos no art. 70.

E para a Administração responder aos anseios constitucionais, com mais retidão, profissionalismo e eficiência, urge a necessidade de o Poder Judiciário da União propor a criação, em sua estrutura funcional de cargos públicos efetivos de auditor interno. Se a auditoria é dotada de mecanismo a ser capaz de orientar, promover a fiscalização, verificar e testar os controles internos, auxiliar o gestor na tomada de decisões e

detectar irregularidades ou fraudes na organização, por que não a criar independente e composta por servidores independentes.

Com esse alinhamento, acredita-se que seja possível tornar a Administração Pública mais transparente, dinâmica e comprometida com as aspirações constitucionais e sociais.

Acredita-se que a maior parte dos desvios, fraudes ou irregularidades acontecem ou aconteceram por ineficácia de órgãos de controles internos existentes nas organizações ou por falta de uma estrutura adequada para garantir a independência dos auditores internos.

E é bastante forte a impressão de quem hoje atua nas unidades de fiscalização (Auditoria Interna e Controle Interno) quanto à falta que faz uma unidade independente constituída por cargos efetivos de auditores internos independentes, no âmbito Poder Judiciário da União. Isso fragiliza a fiscalização, ou reduz o nível de segurança dos trabalhos realizados, criando circunstâncias propícias a riscos indesejados para a atividade administrativa. Além dos riscos de desvio ou fraude, de continuar-se a prática de atos com falta de conformidade com as leis ou regulamento.

Cita-se alguns riscos indesejados passíveis de acontecerem, no âmbito da Administração Pública, quando não se tem uma unidade de auditoria interna independente e com servidores independentes e autônomos:

- 1.** Desvios de recursos públicos, fraudes e outras irregularidades;
- 2.** Vulnerabilidade aos outros interesses que não os dela;
- 3.** Fragilidade da ferramenta de controle;
- 4.** Reduzido grau de importância da auditoria na consecução dos objetivos institucionais;
- 5.** Reduzido grau de importância às orientações e direcionamentos à Alta Gestão;
- 6.** Dificuldade na orientação dada ao gestor para prestação de contas;
- 7.** Fragilidade na orientação para a tomada de decisão;
- 8.** Fragilidade no trabalho da auditoria interna;
- 9.** Reduzida importância da auditoria interna na visão do controle social;

- 10.** Desvalorização dos servidores que trabalham na fiscalização;
- 11.** Descrença na execução dos trabalhos;
- 12.** Desmotivação na execução dos trabalhos;
- 13.** Qualificação insuficiente dos servidores.

Vê-se que uma auditoria interna independente no âmbito do Poder Judiciário da União é importante não só para o gestor máximo, mas também para os servidores e, principalmente para a Administração.

Todos esses riscos são passíveis de ser eliminados ou mitigados com existência de uma unidade de auditoria interna independente, composta por cargo efetivo de auditor interno.

Essa necessidade se origina da própria execução da atividade de auditoria, pois é temerário unidades fragilizadas de auditoria interna compostas por pessoas que não ocupam cargo efetivo de auditor interno, fiscalizar, orientar, e emitir parecer sobre a prestação de contas anual do órgão, apenas ancorados na confiança.

É fato conhecido que existe a impossibilidade de o administrador público controlar e gerir todas as atividades do órgão. Ele necessita do apoio de outras unidades. E a auditoria interna é uma importante unidade administrativa que ao atuar preventivamente, inclusive nas suas linhas de defesa, tem muito a contribuir com o gestor na tomada de decisão, na racionalização e na mitigação dos riscos envolvidos.

Então, ao que parece, é melhor e mais seguro, ter-se uma unidade independente, com servidores de carreira específica, nomeados para exercerem a atividade de auditoria, que irão orientar e direcionar o gestor a fazer/executar o que é legal.

Enfim, é forçoso reconhecer que da forma como está estruturada a Lei nº 11.416, de 15 de dezembro de 2016, que trata da Carreira dos Servidores do Poder Judiciário da União, sem o cargo efetivo de auditor interno, é muito desafiador cumprir a missão de, efetivamente, fiscalizar a coisa pública, como faz como muita propriedade o Tribunal de Contas da União.

De outro lado, a importância de uma auditoria interna independente composta por integrantes de cargo efetivo de auditor interno ocasionaria vários benefícios ao próprio Judiciário Federal, e também para a Administração Pública, tais como:

- 1.** Diminuição de irregularidades, fraudes, erros, desvios;
- 2.** Atividade de auditoria seria de longa duração, não haveria solução de continuidade no exercício da atividade;

3. Credibilidade no exercício da auditoria;
4. Respeitabilidade;
5. Imparcialidade;
6. Reduzido grau de interferência;
7. Autonomia;
8. Manutenção do cargo na unidade, independentemente da orientação da nova gestão;
9. Responsabilidade;
10. Profissionalismo;
11. Menos rodízio na composição da unidade de auditoria;
12. Transparência e confiabilidade no exercício da auditoria.

Desse modo, muito mais vantajoso é para o Poder Judiciário da União criar/reconhecer unidade de auditoria interna independente, com seus respectivos cargos efetivos de auditor interno, porquanto estará mitigando muitos riscos que decorrem da atividade administrativa.

5. Considerações finais

Pretendeu-se, com este Trabalho de Conclusão de Curso, ressaltar a importância da independência da auditoria interna e da criação de cargo públicos efetivo de auditor interno no âmbito do Poder Judiciário da União. Por isso, o presente trabalho foi desenvolvido com o objetivo geral de discutir se a inexistência de uma unidade independente e de cargos efetivos de auditor interno, no âmbito daquele poder, dificulta o cumprimento do *mandamus* constitucional instalado no art. 74 da Constituição da República.

O trabalho foi dividido em quatro capítulos, sendo que a partir do terceiro o direcionamento foi dado para atender cada um dos objetivos específicos apontados na introdução: a auditoria como parte integrante da Administração, a importância da auditoria para a Administração Pública; independência da auditoria interna no Poder Judiciário da União; diferença entre independência e autonomia, a independência fortalece a autonomia do auditores; possíveis riscos ante a falta de independência.

O primeiro e o segundo capítulos foram destinados para fazer a introdução e descrever o objetivo geral, os objetivos específicos, justificativa e o referencial teórico.

Já no terceiro capítulo, tratou-se da auditoria interna, classificação, linha de defesa, o conceito dado pelas instituições mais renomadas e pela doutrina mais relevante, da sua integração à atividade administrativa.

No quarto capítulo, o mais relevante, dedicou-se a falar da importância da independência da auditoria interna para o Poder Judiciário da União. Da importância em definir a auditoria sob dois aspectos: o material ou orgânico e o formal ou funcional. Salientou-se a necessidade de criar/reconhecer a independência da unidade de auditoria interna, bem como da criação/transformação de cargo efetivo de auditor interno na esfera do Judiciário Federal. Ressaltou-se que a independência é fundamental para que o auditor tenha autonomia suficiente para exercer o ofício. Citou-se alguns riscos decorrentes da falta de independência da unidade e do auditor e justificou-se a importância da independência da auditoria interna.

Como se extrai, optou-se em fazer um intróito sobre auditoria, naquilo que é mais importante para este trabalho, após, discorreu-se sobre a importância da independência da auditoria interna conjugada com a criação/transformação de cargo efetivo de auditor interno.

Desta forma, entende-se que os objetivos específicos e o objetivo geral foram alcançados integralmente. No entanto, frisa-se que este trabalho é apenas um estudo inicial do tema, cuja complexidade ultrapassaria a proposta inicial.

Como principais proposições decorrentes da discussão na presente monografia destacam-se a seguinte: contribuiria muito para resolver o problema da falta de independência, a recomendação, por parte do Tribunal de Contas da União – TCU, da importância de criar/reconhecer, no âmbito do Poder Judiciário da União, cargo efetivo de auditor interno.

O TCU é o maior órgão de fiscalização de contas federal, é o orientador de todos os outros que possuem a mesma missão fiscalizatória. Destarte, na posição de órgão máximo de controle externo, com a carreira de auditores externos consolidada – seria conveniente e oportuno que ele se sensibilizasse à iniciativa de criação de cargos públicos efetivos de auditor interno, no âmbito do Poder Judiciário da União. Pois sem o apoio do TCU, será extremamente difícil convencer os Poderes Legislativo e Judiciário no implemento dessa mudança de cultura. Afinal de contas, a independência da unidade e do auditor servirá, também, para apoiar aquela Corte de Contas na sua missão constitucional.

Outros apoios importantes para resolver o problema enfrentado neste trabalho, seriam o do Conselho Nacional de Justiça – CNJ e do Conselho da Justiça Federal – CJF. O primeiro, como órgão responsável pelo controle da atuação administrativa e financeira do Poder Judiciário e o segundo, como órgão responsável, na forma da lei, pela super-

visão administrativa e orçamentária da Justiça Federal de primeiro e segundo graus, caso propusessem ao Poder Legislativo Federal projeto de lei tendente à criação de cargos públicos efetivos de auditores internos ou a transformação de alguns cargos já existentes, que não são atualmente de auditores internos, bem como recomendasse, através de resoluções ou portarias, aos presidentes dos respectivos tribunais, a criação de unidades de auditoria interna independentes, da forma proposta por este trabalho.

Referências Bibliográficas

[S.I.]. (2018). SIGA BRASIL /Painel Cidadão. Acesso em 14 de 01 de 2019, disponível em Senado Federal: <http://www9.senado.gov.br/QuvAJAZfc/opendoc.htm?document=senado%2Fsigabrasilpainelcidadao.qvw&host=Q-VS%40www9&anonymous=true&Sheet=shOrcamentoVisaoGeral> (25 de 02 de 2018).

AGALHÃES, A. D., Lunkes, I. C., & Müller, A. N. (2001). Auditoria das organizações: metodologias alternativas ao planejamento e à operacionalização dos métodos e das técnicas. São Paulo: Atlas.

ALMEIDA PAULA, M. G. (1999). Auditoria interna: embasamento conceitual e tecnológico. . São Paulo: Atlas.

ALMEIDA, M. C. (2010). Auditoria – Um Curso Moderno e Completo. Textos, Exemplos e Exercícios resolvidos. (7ª, Ed.) São Paulo: Atlas.

ARAUJO, I. d. (2004). Introdução à Auditoria Operacional. (2ª, Ed.) Rio de Janeiro: Rio de Janeiro – RJ: FGV.

ATTIE, W. (2010). Auditoria: conceitos e aplicações. (5ª, Ed.) São Paulo: Atlas. Auditors, T. I. (01 de 2013). Declaração de Posicionamento do IIA: AS TRÊS LINHAS DE DEFESA NO GERENCIAMENTO EFICAZ DE RISCOS E CONTROLES. Acesso em 14 de 01 de 2019, disponível em <https://na.theiia.org/Pages/IIAHome.aspx>: <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/PP%20The%20Three%20Lines%20of%20Defense%20in%20Effective%20Risk%20Management%20and%20Control%20Portuguese.pdf>

BRASIL (5 de 07 de 2011). Tribunal de Contas da União. Acesso em 14 de 01 de 2019, disponível em Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da UniãoCU - NAT: <https://portal.tcu.gov.br/control-externo/normas-e-orientacoes/normas-de-fiscalizacao/nat.htm>

CASTRO, D. P. (2008). Auditoria e controle interno na administração pública. São Paulo: Atlas.

CHIAVENATO, I. (2014). Introdução à teoria geral da administração. (9ª, Ed.) Rio de Janeiro: Campus-Elsevier.

CREPALDI, S. A. (2011). Auditoria Contábil. Teoria e prática. (7ª, Ed.) São Paulo: Atlas.

CRUZ, F. d. (2002). Auditoria Governamental. (2ª, Ed.) São Paulo: Altas.

DIAS, S. V. (2008). Auditoria de Processos Organizacionais. Teoria, Finalidade, Metodologia de Trabalho e Resultados Esperados. (2ª, Ed.) São Paulo: Altas.

GOIS, A. (2018). Globo.com. Acesso em 15 de 01 de 2019, disponível em Ancelmo.com: <https://blogs.oglobo.globo.com/ancelmo/post/corruptao-fez-brasil-perder-r-21-trilhoes-sim-trilhoes-desde-1970.html>

IIA. (14 de 01 de 2019). Definição de Auditoria Interna. Fonte: The Institute of Internal Auditors: <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>

ISSAI 10, O. I. (2007). <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>. Acesso em 25 de 02 de 2019, disponível em Tribunal de Contas da União: <https://portal.tcu.gov.br/inicio/>

JACOBY FERNANDES, J. U. (1998). Tomada de Contas Especial: processo e procedimento nos Tribunais de Contas e na Administração Pública. (Vol. atual. e ampl.). (2ª, Ed.) Brasília-DF: Brasília Jurídica.

JUND, S. (2002). Auditoria: conceitos, normas, técnicas e procedimentos: teoria e 550 questões estilo ESAF, UNB e outras. (3ª, Ed.) Rio de Janeiro: Impetus.

JÚNIOR, C. L., & COSTA, B. P. ([S.I.]). AUTONOMIA E INDEPENDÊNCIA FUNCIONAL DO AUDITOR-FISCAL. Acesso em 12 de 02 de 2019, disponível em www.sindifisconacional.org.br: https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:n21Xed75rNsJ:https://www.sindifisconacional.org.br/mod_download.php%3Fid%3DaHR0cDovL3d3dy5zaW5kaWZpc2NvbmfjaW9uYWwub3JnLmJyL2ltYWdlcy9pbmN0aXR1Y2lvc2NvbmdyZXNzb3M-vY29uYWYyMDEwL3Rlc2VzL1RfMy1BVRPTi

LISBOA, I. (09 de 2016). <http://www.portaldeauditoria.com.br>. Acesso em 12 de 01 de 2019, disponível em INDEPENDÊNCIA DA AUDITORIA: <http://www.portaldeauditoria.com.br/legislacao/normas/independencia.htm>

MAGALHÃES FILHO, I. (2013). Auditoria operacional no plano de transparência e combate à corrupção no Distrito Federal. Brasília: TRIBUNAL DE CONTAS DISTRITO FEDERAL .

MARÇOLA, C. (janeiro/março de 2011). Revista do Serviço Público. Acesso em 21 de 01 de 2019, disponível em WWW.enap.gov.br: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/62/58>,

MEIRELLES, H. L. (2016). Direito Administrativo Brasileiro (Vols. atualizada até a Emenda Constitucional 90, de 15/09/2015.). (42ª, Ed.) São Paulo: Malheiros.

MOHALLEM, M. F. ([S.I.]). NOVAS MEDIDAS CONTRA A CORRUPÇÃO. Acesso em 21 de 01 de 2019, disponível em Fundação Getúlio Vargas: http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/23949/NovasMedidascontraCorrupcao_Cartilha.pdf?sequence=6&isAllowed=y

NETTO, Felipe Braga. (2019). Manual de Direito do Consumidor. À Luz da Jurisprudência do STJ. (14ª, Ed.) Salvador: JusPODIVM.

NUNES, R. (2018). Manual da Monografia Jurídica. (12ª, Ed.) São Paulo: Saraiva.

PETER, M. d. (2014). Manual de Auditoria Governamental. (2ª, Ed.) São Paulo: Atlas.

RICARDINO, Á., & Carvalho, L. N. (maio/agosto de 2004). Revista Contabilidade & Finanças. Acesso em 21 de 01 de 2019, disponível em http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_serial&pid=1519-7077&lng=en&nrm=iso: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1519-70772004000200002

SÁ, A. L. (2002). Curso de Auditoria. (10ª, Ed.) São Paulo: Atlas.

SOARES, Rosinethe Monteiro. . (Abr/Jun de 1991). Auditoria E Avaliação Da Execução. (N.110, Ed.) Revista De Informação Legislativa, V.28, P.211-218.

Missão

Aprimorar a Administração Pública em benefício da sociedade por meio do controle externo

Visão

Ser referência na promoção de uma Administração Pública efetiva, ética, ágil e responsável