



RISCOS DE AUDITORIA E CONFLITOS DE INTERESSE NA PERSPECTIVA DOS ÓRGÃOS DE CONTROLE INSTITUCIONAL

Audit risks and conflicts of interest from the perspective of institutional control organs

Magno Silva

Oficial do Exército (EsAEx), graduado em Ciências Econômicas pela UFPE e pós-graduado em Auditoria Interna e Externa pela ICAT/UnIDF, em Orçamento e Políticas Públicas pela UnB e em Administração Pública pela Fundação Getúlio Vargas.

E-mail: mgnantonio@gmail.com

RESUMO

O conflito de interesses no âmbito da gestão pública, especificamente no contexto das atividades de auditoria interna, suscita riscos de auditoria e obsta o cumprimento da finalidade institucional da auditoria de adicionar valor e melhorar as operações das organizações para o alcance de seus objetivos. A existência de interesses conflitantes no ambiente da auditoria interna também oblitera a sua independência, autonomia e objetividade, impactando, negativamente, os resultados de seus trabalhos. Considerando a visão institucional dos órgãos de controle como fonte primordial, o presente texto tem por objetivo analisar o conflito de interesses, os riscos de auditoria e os possíveis reflexos sobre a gestão pública. Trata-se de pesquisa qualitativa, documental, em que se discutem tais conceitos, extraídos de dispositivos legais e normativos, e aplicados a uma situação-exemplo hipotética. Dos resultados observados concluiu-se que o conflito de interesses no âmbito da gestão pública, especificamente no contexto das atividades de auditoria interna, suscita riscos de auditoria e obsta o cumprimento da finalidade institucional da auditoria de adicionar valor e melhorar as operações das organizações para o alcance de seus objetivos.

Palavras-chave: riscos de auditoria; conflito de interesses; gestão pública.

ABSTRACT

The conflict of interests in the scope of public management, specifically in the context of internal audit activities, raises audit risks and impedes the fulfillment of the institutional



purpose of the audit of adding value and improving the operations of organizations to achieve their objectives. The existence of conflicting interests in the internal audit environment also obliterates its independence, autonomy and objectivity, negatively impacting the results of its work. Considering the institutional vision of control bodies as a primary source, this text aims to analyze the conflict of interests, audit risks and possible impacts on public management. This is qualitative, documentary research, in which such concepts are discussed, extracted from legal and normative provisions, and applied to a hypothetical example situation. From the results observed, it was concluded that the conflict of interests within the scope of public management, specifically in the context of internal audit activities, raises audit risks and impedes the fulfillment of the institutional purpose of the audit of adding value and improving the operations of organizations for the achieving your objectives.

Keywords: *audit risk; conflict of interests; public management.*

1. INTRODUÇÃO

Os trabalhos desenvolvidos pela auditoria interna são de suma importância para auxiliar os distintos órgãos públicos a atingirem, de maneira satisfatória, seus objetivos institucionais.

Partindo-se da pressuposição de que uma das finalidades da auditoria interna é adicionar valor e melhorar as operações das organizações para o alcance de seus objetivos, a auditoria, ao exercer a sua missão institucional, à luz dos normativos vigentes e das boas práticas internacionais, contribui para a melhoria, eficiência, eficácia e efetividade da gestão da coisa pública e do bem-estar social.

A existência de interesses conflitantes no âmbito da gestão e, por derivação, no ambiente da auditoria interna, causados por atores internos e/ou externos, com ascendência funcional e/ou hierárquica sobre chefes, supervisores, coordenadores e auditores, engendra riscos nas atividades de auditoria, sepultando a autonomia, a objetividade e a independência dos trabalhos de planejamento, execução, comunicação e monitoramento das recomendações.

Este artigo tem por objetivo analisar, da perspectiva dos órgãos de controle institucional, a associação entre conflito de interesses, riscos de auditoria e possíveis reflexos na gestão pública.

2. RISCO

Antes de adentrar no conceito de risco de auditoria, objeto desta seção, faz-se necessário abordar, em termos amplos, a concepção de risco no ambiente da gestão pública, finalizando a elaboração do seu entendimento conceitual.

Pode-se argumentar, genericamente, que o risco é a possibilidade de que um acontecimento desfavorável impeça ou oblitere a consecução dos objetivos institucionais preestabelecidos. Sinteticamente, o Manual de Gestão de Riscos do TCU (Brasil, 2020, p. 50) ressalta que o risco é “possibilidade de que um evento afete negativamente o alcance de objetivos” institucionais.



Numa perspectiva mais detalhada, o Vocabulário de Controle Externo do Tribunal de Contas da União (2019), doravante VCE/TCU, menciona que o risco se materializa pela:

possibilidade de um evento ocorrer e afetar adversamente a realização de objetivos (Coso, 2004); possibilidade de algo acontecer e ter impacto nos objetivos, sendo medido em termos de consequências e probabilidades (TCU, 2010f); efeito da incerteza nos objetivos (ABNT, 2009).

Em complemento ao conceito supracitado, a Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01, de 2016, que dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal, salienta que o risco é “possibilidade de ocorrência de um evento que venha a ter impacto no cumprimento dos objetivos. O risco é medido em termos de impacto e de probabilidade”.

Segundo o Manual de Gestão de Riscos do Superior Tribunal de Justiça (STJ) (Brasil, 2016a, p. 29), o risco é um “evento capaz de afetar positivamente (oportunidade) ou negativamente (ameaça) os objetivos, processos de trabalho e iniciativas [institucionais] nos níveis estratégico, tático ou operacional”. O Guia de Gestão de Riscos do Ministério da Economia (Brasil, 2021, p. 8), por seu turno, refere-se ao risco da seguinte forma, *in verbis*:

riscos são o efeito da incerteza nos objetivos, conforme definido na política de gestão de riscos organizacional [...]. Podem surgir da condição natural dos cenários econômico, político, social ou organizacional, e podem se apresentar como ameaças, à medida em que dificultem o alcance dos objetivos, ou como oportunidades, quando indicarem eventos que contribuam ao sucesso.

Complementarmente à exposição conceitual acima delineada, o Referencial Básico de Gestão de Riscos do TCU (Brasil, 2018a, p. 8) ressalta, textualmente:

risco é o efeito da incerteza sobre objetivos estabelecidos. É a possibilidade de ocorrência de eventos que afetem a realização ou alcance dos objetivos, combinada com o impacto dessa ocorrência sobre os resultados pretendidos. Os riscos existem independentemente da atenção que damos a eles. Seja na nossa vida cotidiana, seja no mundo corporativo, estamos imersos em ambiente repleto de riscos, oportunidades e ameaças que, se não gerenciados, podem comprometer o alcance de objetivos almejados.

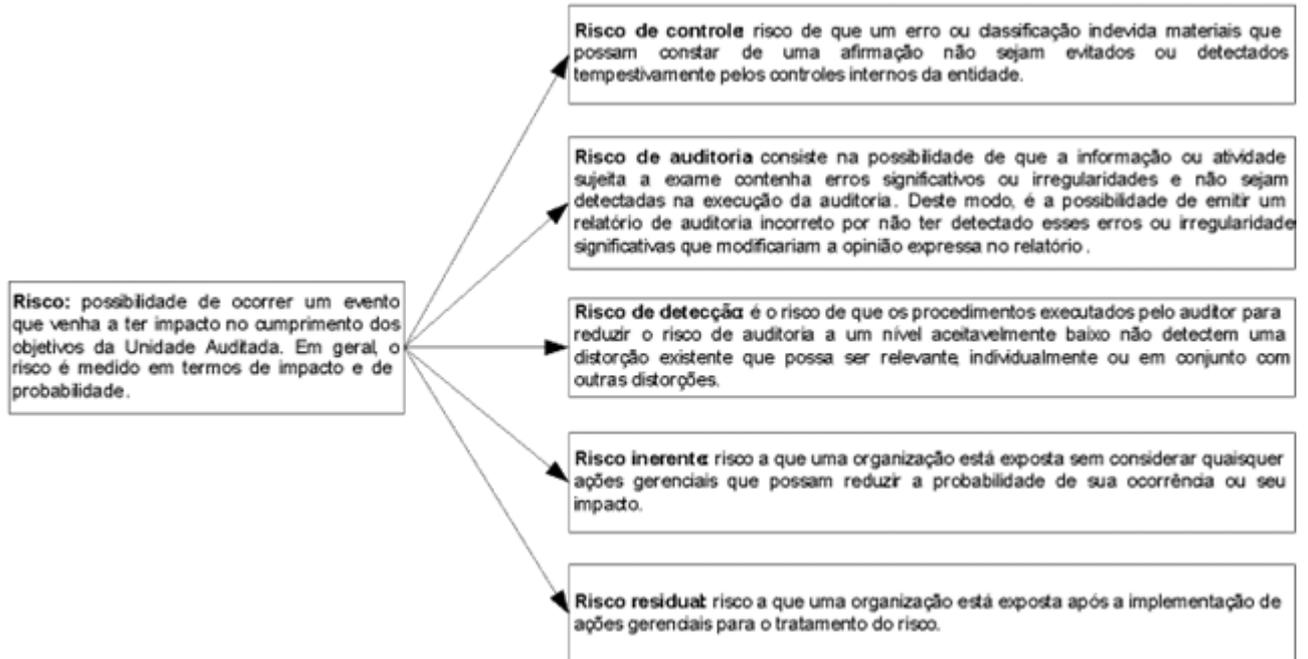
Em fina harmonia com o entendimento supracitado, o Roteiro de Levantamento do TCU (Brasil, 2018b, p. 38) apresenta a seguinte assertiva:

86 [...] O risco é uma função tanto da probabilidade como das consequências, portanto, o nível do risco é expresso pela combinação da probabilidade de ocorrência do evento e de suas consequências, em termos da magnitude do impacto nos objetivos.



Em remate ao que foi exposto, a Figura 1- Tipos de risco, a seguir, resume, didaticamente, o conceito e os respectivos tipos de riscos associados ao processo de auditoria.

Figura 1 – Tipos de riscos



Fonte: Adaptado do MOT/CGU (Brasil, 2017d, p. 135).

Ante o que foi acima expresso, percebe-se que o conceito de risco se vincula, diretamente, à possibilidade de ocorrer eventos que impactam de maneira adversa a consecução ou o atingimento dos objetivos institucionais preestabelecidos e, conseqüentemente, a geração de melhoria processual e de agregação de valor à gestão. Surgem, daí, a importância e a necessidade de controles efetivos sobre a gestão, com o fim de prevenir, mitigar, compartilhar ou aceitar tais empecilhos.

Inserida nesse contexto, desponta, entre outros, a noção de risco de auditoria, cujo foco recai, essencialmente, sobre a Unidade de Auditoria Interna Governamental (UAIG) e os respectivos chefes, supervisores, coordenadores e auditores, conforme será esboçado no tópico a seguir.

3. RISCO DE AUDITORIA

O risco de auditoria é um tipo de risco cuja responsabilidade e controle incidem, diretamente, sobre o chefe, o supervisor, o coordenador e a equipe de auditoria. Partindo-se desse pressuposto, indaga-se: O que vem a ser o risco de auditoria? Como tal risco se materializa?

Outra questão suscitada é a seguinte: O que poderia acontecer com o produto da auditoria, isto é, com o planejamento, a execução, o relatório (comunicação) e o monitoramento,

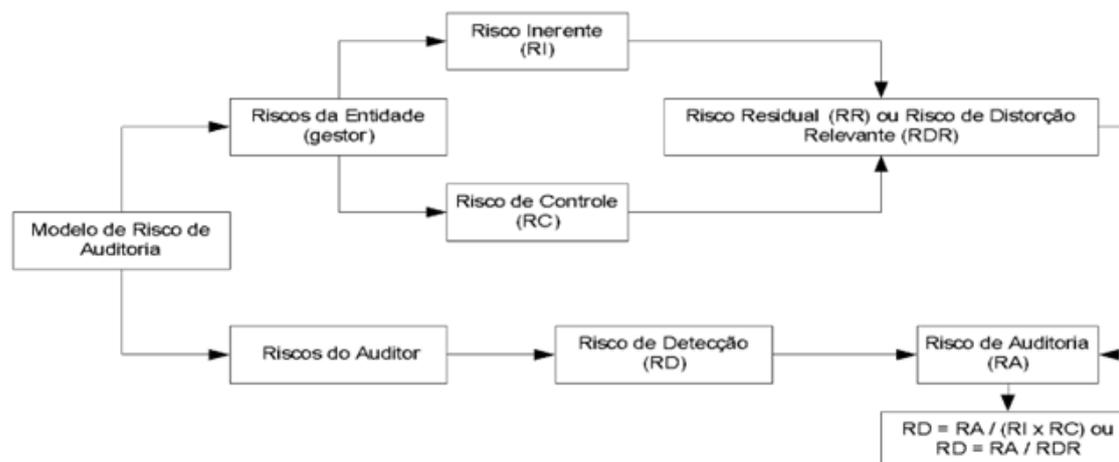


fundamentados em evidências, caso o chefe, o supervisor, o coordenador e/ou a equipe de auditoria estivessem diante de uma situação conflitante¹ ou sofressem ação (pressão) adversa de atores “influentes” internos e/ou externos com objetivos ímprobos ou escusos?

Pressupõe-se, para efeito desta análise, que os riscos de auditoria, para além da assimetria de informação entre auditado e auditor, podem ser engendrados por ação adversa ou omissão deliberada de atores (indivíduo isolado ou grupos de interesse organizados, pertencentes ou não à UAIG) com objetivos ocultos ou não sobre o objeto auditado e/ou sobre o resultado da auditoria. Dessa perspectiva, conjugados com os possíveis problemas relacionados à integridade, podem sobrevir conflito de interesses e riscos para a auditoria.

Antes de tentar responder às questões supracitadas, esboça-se o esquema a seguir, Figura 2 – Modelo de risco de auditoria, cujo propósito é identificar a posição do risco de auditoria dentro do respectivo modelo e, por derivação, a sua relação com os demais riscos. Nota-se que o risco de auditoria é mensurado, diretamente, em função do risco de detecção e do risco de distorção relevante, conforme exibido na figura.

Figura 2 – Modelo de risco de auditoria



Fonte: Adaptado do Manual de Auditoria Financeira do TCU (Brasil, 2016d, p. 33 e 82).

Constata-se, na perspectiva do modelo exposto, que o risco de auditoria está relacionado, diretamente, com o risco de detecção e com o risco de distorção relevante (risco residual), ou seja, o risco depois de aplicado tratamento ou controle.

Nesse contexto, pode-se inferir, quando há conflito de interesses operando sobre os trabalhos de auditoria, que os riscos de auditoria ficam, exponencialmente, potencializados. Assim, mesmo que se apliquem os procedimentos e técnicas corretos para mitigar tais riscos, conforme o

1 Conforme as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (2020, p. 23): “56. Auditores devem evitar que interesses pessoais ou quaisquer situações afetem a sua objetividade - tanto a real como a percebida - conservando sua independência em relação a quaisquer influências que possam afetar - ou parecer afetar - a capacidade de desempenhar suas responsabilidades profissionais com imparcialidade”.



nível hierárquico dos agentes causadores, da intensidade e da tônica do conflito de interesse, o conhecimento técnico e a capacidade laboral dos auditores podem se tornar inócuos.

Conceitualmente, consoante as Normas de Auditoria do Setor Público (Nbsp 100 – Princípios fundamentais de auditoria do setor público):

risco de auditoria é o risco de que o relatório de auditoria seja inapropriado. O auditor executa procedimentos para reduzir ou administrar o risco de chegar a conclusões inadequadas, reconhecendo que as limitações inerentes a todas as auditorias significam que uma auditoria nunca pode fornecer absoluta certeza da condição objeto.

Na abordagem conceitual expressa no Manual de Auditoria de Conformidade do TCE-ES (TCE/ES, 2015, p. 149), constata-se que:

RISCO DE AUDITORIA: é a probabilidade de o profissional de auditoria deixar de emitir apropriadamente sua opinião e comentários sobre as transações, documentos e demonstrações materialmente incorretos pelo efeito de ausência ou fragilidades de controles internos e de erros ou fraudes existentes, mas não detectados pelo seu exame, em face da carência ou deficiência dos elementos comprobatórios ou pela ocorrência de eventos futuros incertos que possuam potencial para influenciar os objetos da auditoria.

Desdobrando o risco de auditoria em risco inerente, risco de controle e risco de detecção, conforme explicitado na Figura 2, o Manual de Auditoria do TCE-MG (TCE/MG, [s. d.], p. 55-56) ressalta:

Risco de Auditoria é a probabilidade de os servidores técnicos opinarem equivocadamente sobre o que fora auditado. Desdobra-se em: a) Risco Inerente: é a probabilidade de ocorrência de erro em decorrência da própria natureza do ente auditado e do ambiente organizacional. Projetos de grande vulto e alta complexidade e ambientes de eminente ingerência política são exemplos de fatores que aumentam este risco; b) Risco de Controle: é a probabilidade de não detecção de um erro ou irregularidade pelos controles existentes, em face das limitações desses controles. O valor deste risco é mensurado a partir da avaliação dos controles internos e é o que irá determinar o grau de confiabilidade que os servidores técnicos depositarão nos ambientes de controles; c) Risco de Detecção: é a possibilidade de o erro acontecer, mas não ser detectado pelos servidores técnicos. Certamente, esta não é uma situação desejável, porém não está sob seu controle².

2 Na mesma perspectiva, o Manual de Auditoria de Conformidade do TCE-MS (2017, p. 38) assevera: “o risco da auditoria é o risco de que o relatório de auditoria, ou mais especificamente a conclusão ou opinião do auditor, possa ser inadequado às circunstâncias da auditoria. São componentes do risco de Auditoria: I. Risco Inerente: é a possibilidade de o erro acontecer pela própria natureza da atividade; II. Risco de Controle: é a possibilidade de o erro acontecer, mas não ser detectado pelos controles existentes, em face das limitações desses controles, materializado pela ineficácia ou ineficiência do Controle Interno existente; III. Risco de Detecção: é a possibilidade de o erro acontecer, mas não ser detectado pelo auditor”.



Aguçam-se, para o propósito desta abordagem sobre o conceito de risco de auditoria, os extratos dos textos supracitados nos quais se mencionam que: (a) os “projetos de grande vulto e alta complexidade e ambientes de eminente ingerência política são exemplos de fatores que aumentam este risco”; (b) a “ocorrência de eventos futuros incertos que possuam potencial para influenciar os objetos da auditoria”; e (c) “a probabilidade de o profissional de auditoria deixar de emitir apropriadamente sua opinião”. Percebe-se que os extratos textuais supramencionados contêm indicadores que podem gerar e potencializar os riscos de auditoria.

Então, pode-se inferir, dentro dessa perspectiva, que ambientes de gestão nos quais existam conflitos de interesse, sobretudo, envolvendo gestores em nível estratégico, com poder de mando e de decisão, suscitam, além de problemas de integridade, riscos de auditoria.

Complementando a base conceitual, até o presente momento delineada, o Manual de Auditoria do TCE-MG (TCE/MG, [s. d.], p. 58) ainda salienta o seguinte:

Risco de Auditoria: é o risco que define o nível de tolerância que a equipe de auditoria determinou para uma possível emissão de uma conclusão equivocada sobre o objeto auditado, segundo a materialidade, relevância e oportunidade, além do risco de controle e o risco inerente identificados.

Destacando a relevância do fator conhecimento técnico do auditor na condução dos trabalhos de auditoria, o Manual da Auditoria Interna do TCE-BA (TCE/BA, 2017, p. 56) relata, *in verbis*:

Risco de Auditoria é a probabilidade de o profissional de auditoria, por desconhecimento, deixar de emitir apropriadamente sua opinião e comentários sobre as transações, documentos e demonstrações materialmente incorretos pelo efeito de ausência ou fragilidade de controles internos e de erros ou fraudes existentes, mas não detectados pelo seu exame, em face da carência ou da deficiência dos elementos comprobatórios ou pela ocorrência de eventos futuros incertos que possuam potencial para influenciar os objetos da auditoria.

Neste contexto, o Manual da Auditoria Interna do TCE-BA (TCE/BA, 2017, p. 54) também destaca:

são as seguintes as espécies de risco de auditoria em um ambiente de controle interno:

I – risco humano (erro não intencional, fraude);

II – risco de processo (procedimento, transação, conformidade, controle, técnica);

III – risco tecnológico (equipamentos, sistemas, software, acesso, integridade e confiabilidade da informação).



Sob o enfoque do Manual de Auditoria Financeira do TCU (Brasil, 2016d, p. 32), extrai-se a seguinte percepção acerca do risco de auditoria, textualmente:

Risco de auditoria (RA) é o risco de que o auditor expresse uma opinião de auditoria inadequada quando as demonstrações financeiras contiverem distorção relevante (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200), ou seja, é o risco de que o auditor possa inadvertidamente não modificar sua opinião sobre demonstrações financeiras que contêm distorções relevantes. [...]. O risco de auditoria está relacionado de forma inversamente proporcional à segurança pretendida para o trabalho de auditoria, ou seja, quanto maior o risco, menor será a segurança do auditor e quanto menor o risco, maior será a segurança do trabalho. Na prática, o risco de auditoria é inevitável. Trata-se de o auditor decidir qual o tamanho do risco que ele está disposto a tolerar para chegar uma conclusão sobre os demonstrativos financeiros³.

Na ótica do Manual de Auditoria Operacional do TCU (Brasil, 2020, p. 30), o risco de auditoria “é o risco de que o relatório de auditoria possa ser inadequado, apresentar conclusões incorretas ou incompletas, fornecer informações desequilibradas ou deixar de agregar valor para os usuários (ISSAI 100/40; ISSAI 300/28)”.

Contribuindo com as abordagens conceituais explanadas sobre o risco de auditoria e realçando que tal risco se relaciona com a possibilidade de emissão de uma conclusão ou opinião inadequada, o Manual de Auditoria do TCDF (Brasil, 2020, p. 31) esclarece o que segue:

o risco de auditoria é o risco de que o relatório de auditoria – ou, mais especificamente, a conclusão ou a opinião do auditor – possa ser inadequado nas circunstâncias da fiscalização. Assim, o auditor deve executar procedimentos para reduzir ou administrar esse risco a um nível aceitável, tendo claro que as limitações inerentes a todas as auditorias implicam que nunca se pode fornecer certeza absoluta sobre a opinião ou a conclusão alcançada.

Agregando informação às abordagens acima explicitadas, o VCE/TCU (Brasil, 2019) relata, *ipsis verbis*:

o risco de auditoria é definido como o risco de a auditoria emitir uma opinião ou conclusão equivocada, inapropriada, incompleta, desbalanceada ou que não produza informação útil (ISSAI 100/40 e ISSAI 300/28). Risco de que o relatório de auditoria possa ser inadequado

3 Consoante o Manual de Auditoria Financeira do TCU (2016, p. 269), “O risco de auditoria é uma função dos riscos de distorção relevante e do risco de detecção (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200)”. No mesmo sentido e direção, as NBC TA 200 (R1) – OBJETIVOS GERAIS DO AUDITOR INDEPENDENTE E A CONDUÇÃO DA AUDITORIA EM CONFORMIDADE COM NORMAS DE AUDITORIA afirmam que o risco de auditoria “é o risco de que o auditor expresse uma opinião de auditoria inadequada quando as demonstrações contábeis contiverem distorção relevante. O risco de auditoria é uma função dos riscos de distorção relevante e do risco de Detecção”.



(ISSAI 100). Em auditoria financeira é o risco de que o auditor expresse uma opinião inadequada quando as demonstrações financeiras contiverem distorções relevantes (ISSAI 200 e 1200; ISA/NBCTA 200); em auditoria de conformidade é o risco de que o relatório de auditoria ou mais especificamente, a conclusão ou opinião do auditor possa ser inadequado às circunstâncias da auditoria (ISSAI 400); em auditoria operacional é o risco de se obter conclusões incorretas ou incompletas, dando informações desequilibradas ou deixando de agregar valor para os usuários (ISSAI 300). É a probabilidade de o profissional de auditoria deixar de emitir apropriadamente sua opinião e comentários sobre as transações, documentos e demonstrações materialmente incorretas pelo efeito de ausência ou fragilidades de controles internos e de erros ou fraudes existentes, mas não detectados pelo seu exame, em face da carência ou deficiência dos elementos comprobatórios ou pela ocorrência de eventos futuros incertos que possam potencial para influenciar os objetos da auditoria.

Em síntese, o risco de auditoria materializa-se, entre outras situações, quando: (a) o relatório de auditoria, intencionalmente ou não, por motivos explícitos ou ocultos, deixa de agregar valor à gestão, ou seja, não permite o aperfeiçoamento de processos, atividades, programas etc.; (b) o resultado do trabalho não identifica possíveis disfunções ou distorções relevantes; e (c) o objetivo e o escopo não abordam nem auditam (avaliam), por interesses difusos e/ou conflitantes, áreas, processos ou setores críticos da gestão etc.

Assim, ante a base conceitual ora exposta, percebe-se que o risco de auditoria pode perpassar por várias nuances e situações, desde o conhecimento técnico deficiente da equipe de auditoria acerca do objeto auditado, a aplicação incorreta das técnicas de auditoria, a assimetria de informação entre auditor e o gestor, as pressões internas e externas, até os comportamentos conflitantes, difusos, omissos ou inativos da chefia, da supervisão, da coordenação e auditores.

Para além disso, o risco de auditoria, se conjugado com o conflito de interesses, tangencia problemas relacionados à probidade e à integridade da gestão.

O conceito de conflito de interesses, o embasamento teórico-normativo e as nuances que podem envolver tal conceito e o papel da auditoria interna serão abordados a seguir.

No que concerne, diretamente, ao conflito de interesses, o risco de auditoria pode suceder, por exemplo, quando: (a) o auditor passa a sofrer “pressão” e interferências adversas no trabalho, veladas ou explícitas, com o fito de que ele se omita ou aja para alterar o escopo ou objeto auditado, previamente definidos num regular processo de planejamento; (b) a equipe de auditoria, por iniciativa interna ou externa, não registra possíveis achados; e (c) o auditor, por demanda de instâncias superiores, altera o conteúdo do relatório de auditoria.

Ainda sob a perspectiva do conflito de interesses, o risco de auditoria pode também ocorrer quando ações, implícitas ou explícitas, são desencadeadas com a finalidade de



não revelar possíveis fraudes, irregularidades ou disfunções na gestão, por exemplo: a designação de equipe sem a tarimba profissional adequada para realizar um trabalho complexo que exija conhecimento técnico específico acerca do objeto a ser auditado, ainda que o órgão de auditoria contenha, em seus quadros, auditores mais experientes, disponíveis e capacitados tecnicamente.

Pode-se vislumbrar, nessa perspectiva, que o risco de auditoria conjugado com o conflito de interesses tangencia problemas relacionados à probidade e à integridade da gestão.

4. CONFLITO DE INTERESSES

Prosseguindo no desenvolvimento da análise, inicia-se este tópico com as seguintes questões: Conceitualmente, o que vem a ser o conflito de interesses? Quais são as normas que especificam e intentam coibir a possibilidade de ocorrência do conflito de interesses?

Encetando pela abordagem normativa, a Lei nº 9.784/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, ressalta, no intuito de mitigar o conflito de interesses, o seguinte: “Art. 18. É impedido de atuar em processo administrativo o servidor ou autoridade que: I - tenha interesse direto ou indireto na matéria” (Brasil, 1999).

Numa perspectiva ampla de se tentar evitar o nepotismo no âmbito da administração pública e, por conseguinte, o conflito de interesses, o Decreto nº 7.203/2010, que dispõe sobre a vedação do nepotismo no âmbito da Administração Pública Federal, traz a seguinte imposição:

Art. 3º No âmbito de cada órgão e de cada entidade, são vedadas as nomeações, contratações ou designações de familiar de Ministro de Estado, familiar da máxima autoridade administrativa correspondente ou, ainda, familiar de ocupante de cargo em comissão ou função de confiança de direção, chefia ou assessoramento, para:

I - cargo em comissão ou função de confiança;

II - atendimento a necessidade temporária de excepcional interesse público, salvo quando a contratação tiver sido precedida de regular processo seletivo; e

III - estágio, salvo se a contratação for precedida de processo seletivo que assegure o princípio da isonomia entre os concorrentes (Brasil, 2010).

Conceitualmente, a Lei nº 12.813/2013, que dispõe sobre o conflito de interesses no exercício de cargo ou emprego do Poder Executivo Federal e impedimentos posteriores ao exercício do cargo ou emprego, salienta:



Art. 3º Para os fins desta Lei, considera-se:

I - conflito de interesses: a situação gerada pelo confronto entre interesses públicos e privados, que possa comprometer o interesse coletivo ou influenciar, de maneira imprópria, o desempenho da função pública.

[...]

Art. 4º [...] § 2º A ocorrência de conflito de interesses independe da existência de lesão ao patrimônio público, bem como do recebimento de qualquer vantagem ou ganho pelo agente público ou por terceiro (Brasil, 2013).

Nota-se que o conflito de interesses, na perspectiva legal, “independe da existência de lesão ao patrimônio público, bem como do recebimento de qualquer vantagem ou ganho pelo agente público ou por terceiro”, ou seja, no contexto da atividade de auditoria, materializa-se pela omissão, a inação ou a ação adversa para obstar os trabalhos, “pressionar” ou “forçar” a exclusão de possíveis achados no relatório de auditoria, impedir ou dificultar que determinadas áreas – setores, processos, programas, atividades ou projetos –, críticos e materialmente relevantes, sejam avaliados etc.

Compreende-se, nesse panorama, que a existência do conflito de interesses tangencia, diretamente, a noção de integridade⁴ no setor público, visto que consistem em interesses difusos ou ocultos que impedem ou restringem a ação eficiente, eficaz e efetiva da auditoria no aperfeiçoamento de processos e na agregação de valor à gestão⁵.

Precedendo em mais de uma década à lei supracitada, o Decreto nº 4.410/2002, que promulga a Convenção Interamericana contra a Corrupção, ressalta, no tocante à prevenção do conflito de interesses, *in verbis*:

4 Segundo o Decreto nº 9.203/2017, que dispõe sobre a política de governança da Administração Pública Federal direta, autárquica e fundacional, *in verbis*: “Art. 19. Os órgãos e as entidades da administração direta, autárquica e fundacional instituirão programa de integridade, com o objetivo de promover a adoção de medidas e ações institucionais destinadas à prevenção, à detecção, à punição e à remediação de fraudes e atos de corrupção, estruturado nos seguintes eixos: I - comprometimento e apoio da alta administração; II - existência de unidade responsável pela implementação no órgão ou na entidade; III - análise, avaliação e gestão dos riscos associados ao tema da integridade; e IV - monitoramento contínuo dos atributos do programa de integridade.

5 A título de informação, a Resolução Conjunta Atricon/IRB nº 001, de 13 de junho de 2022, que dispõe sobre normas gerais para a instituição de sistemas de integridade no âmbito dos Tribunais de Contas, ressalta: “Art. 5º Para os efeitos do disposto nesta Resolução, considera-se: [...] IV – risco de integridade: vulnerabilidade que pode favorecer ou facilitar a ocorrência da prática de fraudes, atos de corrupção, conflitos de interesses e desvios de conduta, que impactem no alcance dos objetivos do órgão”.



Artigo III

Medidas preventivas

[...] os Estados Partes convêm em considerar a aplicabilidade de medidas, em seus próprios sistemas institucionais destinadas a criar, manter e fortalecer:

1. Normas de conduta para o desempenho correto, honrado e adequado das funções públicas. Estas normas deverão ter por finalidade prevenir conflitos de interesses, assegurar a guarda e uso adequado dos recursos confiados aos funcionários públicos no desempenho de suas funções e estabelecer medidas e sistemas para exigir dos funcionários públicos que informem as autoridades competentes dos atos de corrupção nas funções públicas de que tenham conhecimento. Tais medidas ajudarão a preservar a confiança na integridade dos funcionários públicos e na gestão pública (Brasil, 2002).

Posteriormente, o Decreto nº 5.687/2006, que promulga a Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção, adotada pela Assembleia Geral das Nações Unidas, traz as seguintes considerações sobre o conflito de interesses, no que se refere ao setor público e respectivos funcionários:

Artigo 7

Setor Público

[...]

4. Cada Estado Parte, em conformidade com os princípios de sua legislação interna, procurará adotar sistemas destinados a promover a transparência e a prevenir conflitos de interesses, ou a manter e fortalecer tais sistemas (Brasil, 2006).

Nesse contexto, a Instrução Normativa (IN) nº 3/2017, do Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União, que aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, conceitua:

conflito de interesses: Situação na qual o auditor interno governamental tem interesse profissional ou pessoal conflitante com o desempenho da auditoria, comprometendo sua objetividade. O conflito pode surgir antes ou durante o trabalho de auditoria e criar uma aparência de impropriedade que pode abalar a confiança no auditor, na UAIG, na Unidade Auditada ou na atividade de auditoria interna (Brasil, 2017b).

Apreende-se, então, que o conflito de interesses pode, segundo essa Instrução Normativa, “surgir antes ou durante o trabalho de auditoria e criar uma aparência de impropriedade que pode abalar a confiança no auditor, na UAIG, na Unidade Auditada ou na atividade de auditoria



interna” (Brasil, 2017c), isto é, durante o planejamento, a execução ou o monitoramento, gerando, por consequência, um risco de auditoria quando ações adversas, pressões psicológicas e omissões voluntárias atuam, impedem ou desestimulam que determinadas áreas, atividades, projetos, programa etc., sejam auditados (avaliados) e/ou que determinados achados de auditoria, suportados por evidências robustas, não constem no respectivo relatório.

Salienta-se, uma vez mais, que, nesses cenários, os riscos de auditoria esbarram e suscitam questões relativas à integridade no âmbito da gestão.

Assim, destacando, entre outros deveres, a imparcialidade e a prestação de contas no âmbito da gestão da coisa pública com o intento de neutralizar possíveis conflitos de interesses, por exemplo, a ocultação de irregularidades, a Lei nº 8.429/1992, que dispõe sobre as sanções aplicáveis em virtude da prática de atos de improbidade administrativa, salienta:

Art. 11. Constitui ato de improbidade administrativa que atenta contra os princípios da administração pública a ação ou omissão dolosa que viole os deveres de honestidade, de imparcialidade e de legalidade, caracterizada por uma das seguintes condutas:

[...]

VI - deixar de prestar contas quando esteja obrigado a fazê-lo, desde que disponha das condições para isso, com vistas a ocultar irregularidades (Brasil, 1992).

Destacando a imparcialidade e a isenção, com o intento de também mitigar situações que possam envolver interesses conflitantes, o item nº 50 da IN nº 3/2017, da CGU, relata:

os auditores internos governamentais devem atuar de forma imparcial e isenta, evitando situações de conflito de interesses ou quaisquer outras que afetem sua objetividade, de fato ou na aparência, ou comprometam seu julgamento profissional (Brasil, 2017b).

Nesse sentido, corroborando o item nº 50 da IN nº 3/2017, acima referenciada, o Plano de Integridade da Secretaria da Controladoria-Geral do Estado de Pernambuco – SCGE-PE (2020, p. 14) explicita que o conflito de interesses possui, entre outras coisas, *in verbis*:

potencial elevado de comprometer o resultado das políticas públicas, ferindo os princípios da impessoalidade, moralidade e objetividade, podendo gerar impacto negativo ao erário ou à qualidade dos bens e serviços ofertados à população.

Nota-se que o conflito de interesses, entre outras coisas, pode “comprometer o resultado das políticas públicas” e impactar negativamente a gestão, neutralizando os princípios da moralidade, objetividade e impessoalidade, os quais devem prevalecer no âmbito da Administração Pública.



Colimando o esclarecimento conceitual acerca do conflito de interesses, o VCE/TCU (2019), em perfeita conformidade com os normativos vigentes, replica que o conflito de interesse é a “situação gerada pelo confronto entre interesses públicos e privados que possa comprometer o interesse coletivo ou influenciar, de maneira imprópria, o desempenho da função pública”.

Considerando o conflito de interesses no que se refere, diretamente, aos tribunais de contas, as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP): (nível 1) – princípios basilares e pré-requisitos para o funcionamento dos tribunais de contas brasileiros (IRB, 2015, p. 47) asseveram:

NBASP 20 – TRANSPARÊNCIA E ACCOUNTABILITY

Princípio 4

Garantia de altos padrões de integridade e de ética por parte dos membros, servidores e demais colaboradores

[...]

21. Os Tribunais de Contas devem prevenir conflitos internos de interesses, corrupção e outras situações danosas ao patrimônio público, assegurando a transparência e a legalidade de seus próprios atos.

Segundo o Módulo 4 – como a auditoria interna trabalha, do curso Auditoria e controles para Estatais da Escola Nacional de Administração Pública (Enap; EVG, 2023), *ipsis litteris*:

um conflito de interesses pode resultar em um julgamento inadequado, mesmo que não seja caracterizado por um ato doloso ou impróprio, mesmo que o auditor se cerque de procedimentos de controle. Além disso, um possível conflito de interesses pode prejudicar a imagem da auditoria interna como um todo e, a depender do risco avaliado, pode comprometer a imagem da organização.

Na perspectiva do Código das melhores práticas de governança corporativa do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC, 2015, p. 97), existe “conflito de interesses quando alguém não é independente em relação à matéria em discussão e pode influenciar ou tomar decisões motivadas por interesses distintos daqueles da organização”.

Segundo o Referencial básico de governança aplicável a organizações públicas e outros entes jurisdicionados ao TCU (Brasil, 2020, p. 216), o conflito de interesse configura-se diante de “qualquer relacionamento que não seja, ou aparente não ser, no melhor interesse da organização”. Ainda, consoante o referencial de governança supracitado, “um conflito de interesses prejudicaria a habilidade de um indivíduo desempenhar objetivamente suas obrigações e responsabilidades”.



O Referencial básico de governança do TCU (Brasil, 2020, p. 62), linkando o fator integridade ao conceito de conflito de interesses, afirma que as organizações necessitam, *in verbis*:

estabelecer mecanismos de controle para evitar que preconceitos, vieses ou conflitos de interesse influenciem as decisões e as ações da liderança. Refere-se a medidas para evitar que pessoas envolvidas em possíveis conflitos de interesse participem de decisões e ações relevantes.

Nesse contexto, com o fim de mitigar possíveis interesses conflitantes envolvendo a auditoria interna, cuja atividade deve ser “exercida de forma independente da gestão”, o Acórdão nº 2.622/2015-TCU-Plenário orienta:

150.1.3. caso exista um conselho superior que supervisione a autoridade máxima da organização, avaliem a possibilidade de que a unidade de auditoria interna fique subordinada a esse conselho, como preconizam as boas práticas sobre o tema, à semelhança das orientações contidas no IPPF 1000 e no item 2.34.5 do código de melhores práticas de governança corporativa do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (Brasil, 2015a).

Inserido nessa perspectiva, o Código de Conduta da Alta Administração Federal (CCAAF), ao abordar a questão relativa ao conflito de interesses, destacando a moralidade, a integridade, o decoro e a clareza de posição, propala:

Art. 1º Fica instituído o Código de Conduta da Alta Administração Federal, com as seguintes finalidades:

[...]

IV - estabelecer regras básicas sobre conflitos de interesses públicos e privados e limitações às atividades profissionais posteriores ao exercício de cargo público;

[...]

Art. 3º No exercício de suas funções, as autoridades públicas deverão pautar-se pelos padrões da ética, sobretudo no que diz respeito à integridade, à moralidade, à clareza de posições e ao decoro, com vistas a motivar o respeito e a confiança do público em geral.

Parágrafo único. Os padrões éticos de que trata este artigo são exigidos da autoridade pública na relação entre suas atividades públicas e privadas, de modo a prevenir eventuais conflitos de interesses (Brasil, 2000b).

Nessa senda, elencando possíveis impactos do conflito de interesses no ambiente da gestão pública, o Acórdão nº 2.622/2015-TCU-Plenário, supracitado, assevera:



68. Ressalte-se que comportamentos, reais ou percebidos, em conflito com o interesse público podem causar severo impacto na credibilidade da organização, entre outras consequências, como: redução da capacidade de atrair e manter uma força de trabalho efetiva; redução da capacidade de cumprir suas metas, em função do tempo demandado para lidar com problemas de conduta; e indução de corrupção e descumprimento de normas (Brasil, 2015a).

Destacando aspectos conceituais e normativos envolvendo o conflito de interesses no âmbito da gestão pública, o Acórdão nº 1.273/2015-TCU-Plenário salienta:

132.2. O conflito de interesse surge no momento em que o interesse privado se sobressai ao interesse público. Algumas diretrizes foram estabelecidas na tentativa de coibir essa prática, como a Lei 12.813/2013, que dispõe sobre o conflito de interesses no exercício de cargo ou emprego do Poder Executivo Federal e o Decreto 7.203/2010, que dispõe sobre a vedação do nepotismo no âmbito da APF. O STF ratificou a constitucionalidade das normas antinepotismo por meio da Súmula Vinculante 13, consolidando a proibição do nepotismo no Poder Público nas três esferas. Mesmo com essas diretrizes, em 24% das organizações federais [...] e em 31% de todas as organizações [...], os dirigentes máximos declararam a organização não possui controles para evitar que decisões e ações relevantes sejam tomadas com a participação de pessoas envolvidas em possíveis conflitos de interesse (Brasil, 2015b).

Destarte, percebe-se, lamentavelmente, que muitas organizações públicas não possuem “controles para evitar que decisões e ações relevantes sejam tomadas com a participação de pessoas envolvidas em possíveis conflitos de interesse”, ou seja, a gestão opera sob o viés de interesses conflitantes e, por decorrência, de toda sorte de disfunções que tal contexto pode engendrar, por exemplo: tráfico de influência, favorecimento, troca de favores e inobservância de normas.

Com relação à possibilidade de responsabilização dos gestores públicos por omissão ou inação ante a presença do conflito de interesses, o Acórdão nº 2.142/2022-TCU-Plenário traz a seguinte observação:

826. [...] há entendimento desta Corte de Contas que o conflito de interesses enseja a responsabilização do administrador: Dessa forma, havendo conflito de interesses é vedado ao administrador intervir ou participar de decisões sobre questões que envolvam, de algum modo, interesses pessoais, sob pena de caracterização de deslealdade e, por conseguinte, configuração de ato ilícito, sujeitando-o às consequências decorrentes de tal enquadramento, inclusive sua responsabilização (Acórdão 2824/2015-TCU-Plenário) (Brasil, 2022).

Vis-à-vis ao que foi delineado, apreende-se que a presença do conflito de interesses, além de gerar riscos relativos à integridade, origina riscos para a auditoria interna e viola, entre outros,



os princípios da moralidade e impessoalidade⁶ administrativas, os quais devem prevalecer no ambiente da boa e proba gestão da coisa pública.

Assim, ao deixar que interesses latentes, conflitantes, pessoais e/ou ímprobos pautem suas decisões administrativas com o fito de obter vantagens para si ou para outrem, ou, ainda, evitar a exposição da gestão ao escrutínio dos órgãos de controle institucional e da própria sociedade (controle popular), o gestor público, além de incorrer no risco de integridade⁷, mencionado acima, pode, por exemplo, na condição de membro da auditoria interna (chefe, supervisor, coordenador ou auditor), interferir de maneira adversa nos trabalhos e, dessa maneira, engendrar ou potencializar, intencionalmente, riscos de auditoria com reflexos sobre a eficiência, a eficácia e a efetividade dos trabalhos.

A situação-exemplo, que será explicitada a seguir, e os respectivos cenários intentam esclarecer a questão ora exposta, ou seja, os riscos de auditoria engendrados pelo conflito de interesses no âmbito da gestão. Antes, porém, com a finalidade de situar o papel e as distintas funções, faz-se necessário tratar das responsabilidades do controle interno e da auditoria em face do controle externo.

5. RESPONSABILIDADES DO CONTROLE INTERNO E DA AUDITORIA EM FACE DAS IMPROPRIEDADES E IRREGULARIDADES ADMINISTRATIVAS

Considerando-se que os riscos de auditoria estão, estritamente, imiscuídos às atividades de auditoria interna, é imperioso expor alguns aspectos normativos da responsabilidade funcional dos agentes públicos que exercem suas funções nessa área da gestão.

Dentro das inúmeras responsabilidades que cabem ao controle interno e à auditoria perante a sociedade e o controle externo, em face de, por exemplo, disfunções ocasionadas por conflito de interesses, destacam-se o dever funcional de agir balizado pela legalidade, transparência,

6 O *caput* do Art. 37 da Constituição Federativa do Brasil de 1988 (CF/88) salienta que a “administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”. Em fina sintonia com a CF/88, o *caput* do Art. 2º da Lei nº 9784/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, assevera o seguinte: “A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência”.

7 A Portaria nº 1.089, de 25 de abril de 2018, do Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União, que estabelece orientações para que os órgãos e as entidades da Administração Pública Federal direta, autárquica e fundacional adotem procedimentos para a estruturação, a execução e o monitoramento de seus programas de integridade, ressalta: “Art. 2º [...] II - Riscos para a integridade: riscos que configurem ações ou omissões que possam favorecer a ocorrência de fraudes ou atos de corrupção. Parágrafo único. Os riscos para a integridade podem ser causa, evento ou consequência de outros riscos, tais como financeiros, operacionais ou de imagem”.



impessoalidade e moralidade na gestão da coisa pública, ou seja, agir livre de influências conflitantes.

É também impositivo deixar clarividente, nesse panorama, que a inação ou a omissão não são opções para o controle institucional no ambiente da gestão pública.

Entretanto, antes de destacar as responsabilidades do controle interno, faz-se necessário diferenciar, conceitualmente, auditoria interna, controle interno da gestão e sistema de controle interno. Tal diferenciação tem o propósito de facilitar a percepção e o entendimento do leitor sobre os riscos de auditoria na perspectiva do conflito de interesses no âmbito da gestão pública.

Nessa direção, a Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01/2016, que dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal, esclarece, *ipsis litteris*:

Art. 2º [...], considera-se:

[...]

III – auditoria interna: atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia a organização 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, de controles internos, de integridade e de governança. As auditorias internas no âmbito da Administração Pública se constituem na terceira linha ou camada de defesa das organizações, uma vez que são responsáveis por proceder à avaliação da operacionalização dos controles internos da gestão (primeira linha ou camada de defesa, executada por todos os níveis de gestão dentro da organização) e da supervisão dos controles internos (segunda linha ou camada de defesa, executada por instâncias específicas, como comitês de risco e controles internos). Compete às auditorias internas oferecer avaliações e assessoramento às organizações públicas, destinadas ao aprimoramento dos controles internos, de forma que controles mais eficientes e eficazes mitiguem os principais riscos de que os órgãos e entidades não alcancem seus objetivos;

[...]

V – controles internos da gestão: conjunto de regras, procedimentos, diretrizes, protocolos, rotinas de sistemas informatizados, conferências e trâmites de documentos e informações, entre outros, operacionalizados de forma integrada pela direção e pelo corpo de servidores das organizações, destinados a enfrentar os riscos e fornecer segurança razoável de que, na consecução da missão da entidade, os seguintes objetivos gerais



serão alcançados: a) execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; b) cumprimento das obrigações de accountability; c) cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; e d) salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e danos. O estabelecimento de controles internos no âmbito da gestão pública visa essencialmente aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam alcançados, de forma eficaz, eficiente, efetiva e econômica;

[...]

XVI – Sistema de Controle Interno do Poder Executivo federal: compreende as atividades de avaliação do cumprimento das metas previstas no plano plurianual, da execução dos programas de governo e dos orçamentos da União e de avaliação da gestão dos administradores públicos federais, utilizando como instrumentos a auditoria e a fiscalização, e tendo como órgão central a Controladoria-Geral da União. Não se confunde com os controles internos da gestão, de responsabilidade de cada órgão e entidade do Poder Executivo federal (Brasil, 2016b).

Consoante ao que foi explicitado, entende-se que os três conceitos (auditoria interna, controles internos da gestão e Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal), apesar de estarem interligados, possuem características e finalidades distintas. Vislumbra-se, em síntese, que o controle interno da gestão, junto com a auditoria interna, está inserido no Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

Enquanto a auditoria interna, entre outras atribuições, é responsável por proceder à “avaliação da operacionalização dos controles internos da gestão (primeira linha ou camada de defesa, executada por todos os níveis de gestão dentro da organização) e da supervisão dos controles internos (segunda linha ou camada de defesa, executada por instâncias específicas, como comitês de risco e controles internos)”, ao controle interno cabe “aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam alcançados, de forma eficaz, eficiente, efetiva e econômica”.

Em termos de expressa legalidade, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, doravante CF/88, atribui inúmeras responsabilidades ao controle interno ante o controle externo, sobretudo a de apoiar a missão institucional e o dever, funcional, de informar quaisquer ilegalidade ou irregularidade ao controle externo, *in verbis*:

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:

[...]

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 (Brasil, 1988).

Espelhada na CF/88, a Lei nº 8.443/1992, que dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União, salienta:

Art. 51. Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência de imediato ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

§ 1º Na comunicação ao Tribunal, o dirigente do órgão competente indicará as providências adotadas para evitar ocorrências semelhantes.

§ 2º Verificada em inspeção ou auditoria, ou no julgamento de contas, irregularidade ou ilegalidade que não tenha sido comunicada tempestivamente ao Tribunal, e provada a omissão, o dirigente do órgão de controle interno, na qualidade de responsável solidário, ficará sujeito às sanções previstas para a espécie nesta Lei (Brasil, 1992).

No ambiente restrito de competência institucional do controle interno, contudo na mesma trajetória e intenção das leis supracitadas, o Decreto nº 3.591/2000, que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, especifica:

Art. 13. A Controladoria-Geral da União contará com o apoio dos Assessores Especiais de Controle Interno nos Ministérios, incumbidos de:

[...]

Parágrafo único. Os Assessores Especiais de Controle Interno, ao tomar conhecimento da ocorrência de irregularidades que impliquem lesão ou risco de lesão ao patrimônio público, darão ciência ao respectivo Ministro de Estado e à Controladoria-Geral da União, em prazo não superior a quinze dias úteis, contados da data do conhecimento do fato, sob pena de responsabilidade solidária (Brasil, 2000a).



Da leitura dos extratos normativos supracitados, entende-se que a omissão ou inação dos responsáveis pelo controle interno, ante os atos de irregularidade, pode engendrar responsabilização solidária.

O Decreto-Lei nº 200/1967, que dispõe sobre a organização da Administração Federal e estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa, antecedendo todas as normas supramencionadas, a respeito do reporte do controle interno ao controle externo ante as disfunções administrativas, menciona:

Art. 84. Quando se verificar que determinada conta não foi prestada, ou que ocorreu desfalque, desvio de bens ou outra irregularidade de que resulte prejuízo para a Fazenda Pública, as autoridades administrativas, sob pena de corresponsabilidade e sem embargo dos procedimentos disciplinares, deverão tomar imediatas providências para assegurar o respectivo ressarcimento e instaurar a tomada de contas, fazendo-se as comunicações a respeito ao Tribunal de Contas (Brasil, 1967).

Assim, tendo-se por escopo o dever funcional de comunicar ao controle externo quaisquer indícios de irregularidades, o controle interno e a própria atividade de auditoria, na ausência de autonomia e independência funcional, ficam seriamente prejudicados diante de possíveis interesses conflitantes por parte de seus membros ou de atores com ascendência hierárquica sobre eles, dadas as condições que serão, teoricamente, esquematizadas nas Figuras 3 e 4, ambas, apresentadas adiante.

Ainda, a respeito do dever funcional do controle interno em comunicar disfunções ou irregularidades ao controle externo, a Instrução Normativa nº 84/2020, do TCU, que estabelece normas para a tomada e prestação de contas dos administradores e responsáveis da Administração Pública Federal, para fins de julgamento pelo Tribunal de Contas da União, faz a seguinte assertiva:

Art. 21. Os órgãos e as unidades do sistema de controle interno remeterão ao Tribunal:

[...]

III – comunicação acerca de quaisquer indícios de irregularidades que individualmente ou em conjunto sejam materialmente relevantes ou que apresentem risco de impacto relevante na gestão, decorrente de ato comissivo ou omissivo praticado por integrante do rol de responsáveis ou por eventual responsável não relacionado no rol, mas cuja eventual responsabilização em conjunto com aquele seja cabível (Brasil, 2020).

Assim, pode-se por ilação imaginar que, num ambiente de controle interno no qual se operam interesses conflitantes, envolvendo gestores pertencentes à alta administração, é improvável a prevalência do reporte (comunicação) das irregularidades, à luz da exigência normativa, ao controle externo sobre “quaisquer indícios de irregularidades que individualmente ou



em conjunto sejam materialmente relevantes ou que apresentem risco de impacto relevante na gestão, decorrente de ato comissivo ou omissivo praticado por integrante do rol de responsáveis” (Brasil, 2020). Tal situação se consubstancia num risco para a auditoria e revela a fragilidade funcional, a falta de independência e a ausência de autonomia e objetividade do controle interno, até mesmo da auditoria.

No âmbito do Código-Penal, Decreto-Lei nº 2.848/1940, a inação ou omissão, dolosamente, dos responsáveis pelo controle interno da gestão e auditoria, em face do conflito de interesses, dependendo das circunstâncias e do fato concreto, além de engendrar um risco de auditoria, pode, por exemplo, ser entendida e tipificada como prevaricação, conforme previsto no Código Penal, *in verbis*:

Prevaricação

Art. 319 - Retardar ou deixar de praticar, indevidamente, ato de ofício, ou praticá-lo contra disposição expressa de lei, para satisfazer interesse ou sentimento pessoal:

Pena - detenção, de três meses a um ano, e multa (Brasil, 1940).

Nesse sentido, eximindo quaisquer dúvidas, registra-se qual dever ser o papel desempenhado pela auditoria no âmbito da gestão pública, consoante o Decreto nº 9.203/2017, que dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional:

Art. 18. A auditoria interna governamental deverá adicionar valor e melhorar as operações das organizações para o alcance de seus objetivos, mediante a abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, dos controles e da governança, por meio da:

I - realização de trabalhos de avaliação e consultoria de forma independente, segundo os padrões de auditoria e ética profissional reconhecidos internacionalmente; (Brasil, 2017a)

Em remate, englobando todos os servidores públicos, inclusive o pessoal que exerce as suas funções inseridas nas atividades de auditoria, o Decreto nº 1.171, de 1994, que aprova o Código de Ética Profissional do Servidor Público Civil do Poder Executivo Federal, ressalta:

Seção II

Dos Principais Deveres do Servidor Público

XIV - São deveres fundamentais do servidor público:

[...]



i) resistir a todas as pressões de superiores hierárquicos, de contratantes, interessados e outros que visem obter quaisquer favores, benesses ou vantagens indevidas em decorrência de ações imorais, ilegais ou aéticas e denunciá-las; (Brasil, 1994)

Em face dos normativos supramencionados, compreende-se que os responsáveis pelo controle interno e pela auditoria necessitam pautar os seus trabalhos de maneira autônoma, isenta e independente, almejando sempre “adicionar valor e melhorar as operações das organizações para o alcance de seus objetivos” (Brasil, 2017a).

Destarte, havendo conflito de interesses, o auditor, o coordenador, o supervisor e/ou o chefe da auditoria interna devem registrar o fato em relatório e declarar, formalmente, o seu impedimento em participar dos trabalhos. Constata-se que, normativamente, as irregularidades⁸ evidenciadas na gestão da coisa pública precisam, por dever de ofício, ser comunicadas ao controle externo.

Assim, com o objetivo de mitigar possíveis interesses conflitantes, envolvendo a auditoria interna no desempenho de suas atividades, também é de bom alvitre que ela esteja, funcionalmente, subordinada ao conselho administrativo e que os membros desse conselho não atuem, direta ou indiretamente, na gestão da instituição.

O caso esquemático, apresentado adiante, exemplifica situações que podem ocasionar conflito de interesses, riscos à auditoria e problemas relacionados à integridade da gestão.

6. CASO ESQUEMÁTICO

Este tópico tem por intento, numa perspectiva estritamente teórica, esboçar uma situação-exemplo na qual determinada estrutura administrativa do setor público contendo vícios de desenho e problemas de controles organizacionais gera, obviamente, além de riscos para a integridade, riscos para a auditoria interna vis-à-vis à existência de conflito de interesses.

Nesse ambiente, percebe-se que os riscos de auditoria e o conflito de interesses estão, intimamente, ligados e imiscuídos aos riscos de integridade, que, numa espécie de ciclo vicioso, se retroalimentam.

8 Acerca da diferença conceitual entre impropriedade e irregularidade, a IN TCU nº 84/2020, a qual estabelece normas para a tomada e prestação de contas dos administradores e responsáveis da Administração Pública Federal, ressalta o seguinte: “Impropriedade: falha de natureza formal de que não resulte dano ao erário, bem como aquela que tem o potencial de levar à inobservância de princípios e normas constitucionais e legais que regem a Administração Pública Federal na execução dos orçamentos da União e nas demais operações realizadas com recursos públicos federais. Irregularidade: ato, comissivo ou omissivo, que caracterize ilegalidade, ilegitimidade, antieconomicidade ou qualquer infração a norma constitucional ou infraconstitucional de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial, bem como aos princípios da Administração Pública”.



A Figura 3 – Instituição pública traz, de forma simplificada, o modelo em forma de organograma de uma organização pública. As linhas em vermelho representam possíveis pontos de conflitos de interesses cujo delineamento ocorrerá a seguir.

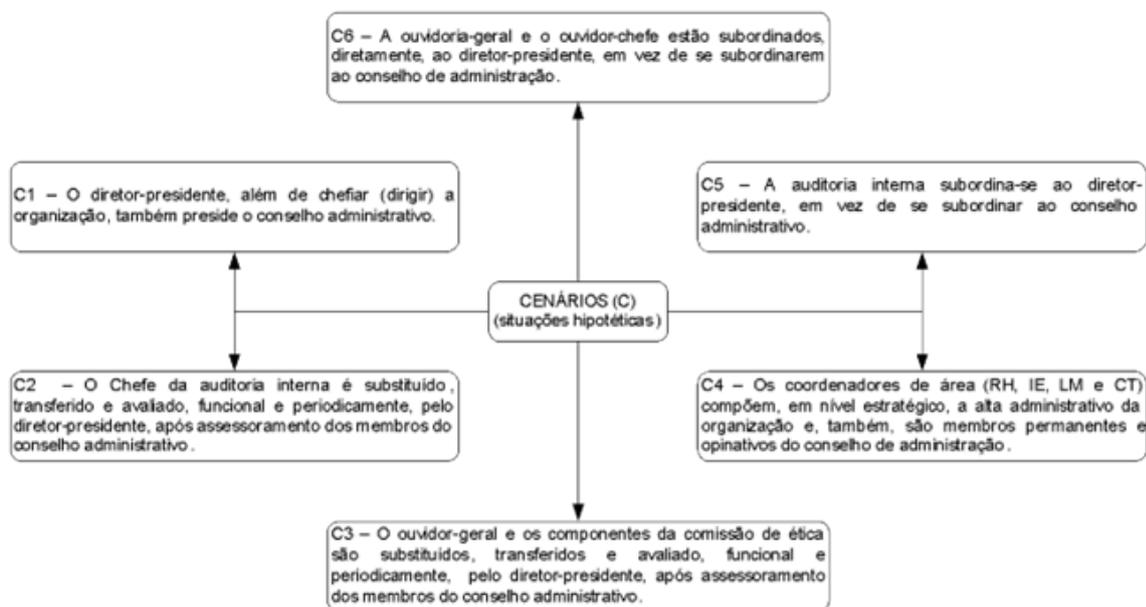
Figura 3 – Instituição pública



Fonte: o autor.

Com a finalidade de clarificar a exposição, além de se construir a figura supracitada, que representa um organograma simplificado de determinada instituição pública, foi elaborado o esquema a seguir, Figura 4 – Cenários (C), na qual estão representadas algumas situações hipotéticas que envolvem, sob a perspectiva do conflito de interesses, possíveis riscos para a atividade de auditoria.

Figura 4 – Cenários (C)



Fonte: o autor.



Observando-se os dois esboços supracitados, Figuras 3 e 4, notam-se, de imediato, nos cenários (C) apresentados, problemas de gestão relacionados à segregação de funções (C1 e C4).

Nesse contexto, no que se refere à ouvidoria geral, à comissão de ética e à auditoria interna (C3, C5 e C6), também ocorre outra disfunção com potencialidade de enfraquecer a autonomia, a independência, a objetividade, a eficácia e a eficiência dos controles internos da gestão, isto é, todas elas estão subordinadas, administrativa e funcionalmente, ao diretor-presidente, em vez de se subordinarem ao Conselho Administrativo, o qual também participa da gestão institucional em nível estratégico.

Em face do caso esquemático acima proposto, antes de adentrar na análise dos riscos para a auditoria à luz do conceito de conflito de interesses, torna-se imperativo expor, normativamente, qual deveria ser o posicionamento da auditoria interna dentro da hierarquia organizacional.

Nesse mosaico, a título de exemplo no âmbito da administração indireta, ressalta-se, consoante o Decreto nº 3.591/ 2000, que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, o seguinte:

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.

[...]

§ 3º A auditoria interna vincula-se ao conselho de administração ou a órgão de atribuições equivalentes.

§ 4º 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 (Brasil, 2000a).

No que tange, diretamente, às empresas públicas e à sociedade de economia mista, a Lei nº 13.303/2016, que dispõe sobre o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, traz a seguinte imposição, *ipsis litteris*:

Art. 9º A empresa pública e a sociedade de economia mista adotarão regras de estruturas e práticas de gestão de riscos e controle interno que abranjam:

[...]

§ 3º A auditoria interna deverá:



I - ser vinculada ao Conselho de Administração, diretamente ou por meio do Comitê de Auditoria Estatutário;

[...]

§ 4º O estatuto social deverá prever, ainda, a possibilidade de que a área de compliance se reporte diretamente ao Conselho de Administração em situações em que se suspeite do envolvimento do diretor-presidente em irregularidades ou quando este se furtar à obrigação de adotar medidas necessárias em relação à situação a ele relatada (Brasil, 2016c).

Assim, ao contrário da situação esboçada na Figura 4, a auditoria interna, no caso das empresas públicas e da sociedade de economia mista⁹, subordina-se ou vincula-se ao conselho administrativo, e não ao diretor-presidente. Essa estrutura organizacional, como *benchmarking*, poderia ser proposta, com as devidas adaptações, para os demais órgãos públicos da administração direta.

A inobservância da segregação de funções, na condição de potencial gerador de conflito de interesses, é outro aspecto que foi, intencionalmente, proposto no esquema supracitado.

Nota-se, no esboço do organograma institucional, que o diretor-presidente também preside o conselho administrativo (C1). Tal fato, além de violar um princípio basilar do controle interno da gestão – o princípio da segregação de funções –, pode gerar interesses conflitantes e riscos para a gestão com impactos diretos e indiretos sobre a atuação da auditoria interna, já que, no modelo esboçado (situação exemplificativa), o diretor-presidente substitui, transfere, avalia e promove, funcionalmente, o chefe da auditoria interna e seu eventual substituto (C2).

Segundo o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal (MOT) (CGU, 2017, p. 136), textualmente:

segregação de funções: consiste na separação de funções de tal forma que estejam segregadas entre pessoas diferentes, a fim de reduzir o risco de erros ou de ações inadequadas ou fraudulentas. Geralmente implica dividir as responsabilidades de registro, autorização e aprovação de transações, bem como de manuseio dos ativos relacionados.

Em fina harmonia com a conceituação acima exposta, na qual se referiu ao instituto da segregação de funções com a finalidade de “reduzir o risco de erros ou de ações inadequadas ou fraudulentas”, o Manual do Ordenador de Despesas do Conselho Nacional

9 De acordo com a Resolução CGPAR nº 45/2022, que dispõe sobre orientações às empresas estatais federais sobre planejamento, execução, controle e avaliação das contratações de bens e serviços em geral: Art. 3º Recomendar às empresas estatais federais que adotem, no mínimo, as seguintes práticas de governança de contratações: [...] V - adoção de medidas de integridade aplicáveis às contratações para prevenir a corrupção, podendo: [...] d) adotar e implementar políticas, regras e procedimentos específicos para que os colaboradores da área de contratações identifiquem, previnam e gerenciem conflitos de interesse.



do Ministério Público (2017) salienta, por exemplo, que a “segregação de funções destina-se a reduzir as oportunidades que permitam a qualquer pessoa estar em posição de perpetrar e de ocultar erros ou fraudes no curso normal das suas funções” e, por consequência, possíveis ações conflitantes.

Em complemento ao entendimento explicitado, o item nº 1.22 do Acórdão nº 611/2008-TCU-1ª Câmara propala que “a segregação de funções é uma das ferramentas da gestão que objetiva otimizar e garantir maior eficiência às funções administrativas”.

Em perfeita simetria com as noções anteriormente expressadas e tendo como propósito a redução de “erros, ações inadequadas ou fraudulentas”, o item nº 1.7.1 do Acórdão nº 5.615/2008-TCU-2ª Câmara salienta que o princípio da segregação de funções “consiste na separação de funções de autorização, aprovação, execução, controle e contabilização das operações, evitando o acúmulo de funções por parte de um mesmo servidor”.

Assim, à luz da situação-exemplo (modelo proposto), permitir que o diretor-presidente da instituição presida (chefie) o conselho administrativo e que os membros da alta gestão (nível estratégico) participem como membros opinativos no conselho de administração, fere, mortalmente, o princípio da segregação de funções com reflexos adversos sobre a possibilidade de conflito de interesses e, por derivação, riscos para a atividade de auditoria.

No caso específico da auditoria interna, em conjunção com as situações acima colocadas, ressalta-se, mais uma vez, que o fato de o diretor-presidente, assessorado pelos membros da alta gestão, promover, substituir, transferir e avaliar, funcional e periodicamente, o supervisor geral e os demais membros da auditoria para vários fins, até para acessão funcional na carreira, por si só, mostra o quanto conflitante e frágil pode ser a atuação da auditoria interna numa instituição desenhada, organizacionalmente, dessa maneira.

Então, partindo-se do pressuposto que os auditores internos, integrantes dessa instituição, possuem boa-fé, conhecimento satisfatório das técnicas de auditoria e do objeto passível de avaliação, dados o organograma institucional e os cenários esquematizados, os riscos de auditoria, sob a perspectiva do conflito de interesses, podem suceder vis-à-vis à intenção, conduta e ingerência, premeditada ou não, do diretor-presidente e do conselho administrativo em relação aos membros da auditoria, os quais estão na frágil condição de poderem ser substituídos, transferidos, promovidos e avaliados, funcional e periodicamente, pelos mesmos gestores cuja gestão eles têm a incumbência funcional de auditar (avaliar).

Nesse cenário, caso existam interesses conflitantes, a confecção do plano anual da atividade de auditoria interna, a seleção dos objetos, a identificação dos objetivos e do escopo da auditoria ficam seriamente prejudicados no que se refere à autonomia e à independência funcional dos auditores que são subordinados diretamente ao diretor-presidente, e não ao conselho administrativo, que, no cenário estilizado, tem seus conselheiros também como agentes participantes da gestão do órgão que eles aconselham.

Diante dos cenários postos, pode-se perguntar: o que poderia acontecer caso a equipe de auditoria, durante a fase de planejamento ou de execução dos trabalhos, encontrasse



evidências robustas de erros e/ou fraudes graves envolvendo, diretamente, o diretor-presidente ou algum dos gestores que, em nível estratégico, indevidamente, também compõem e opinam no conselho administrativo da instituição e que, periodicamente, participam, direta e indiretamente, do processo de substituição, transferência, promoção e avaliação funcional do chefe e demais membros da auditoria interna? Quais seriam os possíveis impactos (ações, omissões ou inações) sobre a equipe, sobre o processo de trabalho e sobre o relatório de auditoria, caso, evidentemente, os trabalhos conseguissem prosseguir? Nesses cenários, quais seriam os possíveis conflitos de interesses e os respectivos riscos para a atividade de auditoria?

Nesse ambiente administrativo, o cenário mais provável, ante os interesses conflitantes que foram, teoricamente, expostos, seria o de risco de auditoria elevado com ingerência e reflexos negativos sobre o planejamento, a execução, a comunicação e o monitoramento.

Além dos possíveis problemas acima explicitados, haveria, também, por consequência, a não agregação de valor à gestão e a não melhoria dos processos administrativos, dada a fragilidade do ambiente de controle e da própria auditoria interna.

Pode-se perceber que, nesse contexto, haveria também sérios problemas de integridade e de governança. A auditoria interna estaria sitiada e não haveria a quem reportar, exceto por denúncia ao controle externo. Em nível estratégico, os controles internos da gestão e, por decorrência lógica, a atividade de auditoria, estariam, inapelavelmente, prejudicados.

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A existência de interesses conflitantes no âmbito da gestão pública e, por derivação, no ambiente da auditoria interna, engendra riscos nas atividades de auditoria, sepultando a sua autonomia, a objetividade e a independência dos trabalhos relacionados a planejamento, execução, comunicação e monitoramento das recomendações.

Assim, por meio desta pesquisa, corroborando a perspectiva dos órgãos de controle institucional sobre a associação entre conflito de interesses, riscos de auditoria e possíveis reflexos sobre a gestão pública, infere-se que, num ambiente de gestão no qual inexistia, por exemplo, segregação de função ou cuja auditoria se subordinasse diretamente ao diretor-presidente, e não ao conselho administrativo, e, pior, numa gestão em que os membros desse conselho participem, em nível estratégico, da gestão institucional, os riscos de auditoria serão, exponencialmente, potencializados. Nesse ambiente não haverá autonomia, independência e objetividade funcional para a execução das atividades da auditoria interna.

Percebe-se, também, que os interesses conflitantes e os riscos de auditoria, num cenário de gestão como o delineado, tangenciam, intensamente, questões atinentes à probidade e à integridade pública. A estrutura de governança não é independente ou segregada dos executivos e, conseqüentemente, a objetividade – que confere ao chefe, supervisor, coordenador e/ou auditor imparcialidade, em favor do interesse público, diante de “pressões” e ações adversas que possam comprometer a condução dos trabalhos e, por decorrência, os



resultados da auditoria – fica, seriamente, prejudicada, assim como a supervisão da gestão, o desempenho e o reporte da auditoria interna.

Destarte, não importa, por exemplo, o quanto os membros da auditoria sejam, tecnicamente, capacitados e comprometidos, quando há conflitos de interesse operando no ambiente de governança, ou seja, *top-down*, os riscos de auditoria ficam, indubitavelmente, potencializados e os trabalhos da auditoria interna perdem o propósito fundamental de adicionar valor e melhorar as operações das organizações para o alcance de seus objetivos.

REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL; INSTITUTO RUI BARBOSA. **Resolução Conjunta Atricon/IRB nº 001, de 13 de junho de 2022**. Dispõe sobre normas gerais para a instituição de sistemas de integridade no âmbito dos Tribunais de Contas e dá outras providências. Brasília: Atricon; IRB, 2022. Disponível em: <https://atrimon.org.br/wp-content/uploads/2022/06/Resolucao-Atricon-IRB-Integridade-Publica.docx.pdf>. Acesso em: 15 out. 2022.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 15 out. 2022.

BRASIL. **Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017**. Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Brasília: Presidência da República, [2021]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/d9203.htm. Acesso em: 17 set. 2022.

BRASIL. **Decreto nº 7.203, de 4 de junho de 2010**. Dispõe sobre a vedação do nepotismo no âmbito da administração pública federal. Brasília: Presidência da República, 2010. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7203.htm. Acesso em: 18 set. 2022.

BRASIL. **Decreto nº 5.687, de 31 de janeiro de 2006**. Promulga a Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção, adotada pela Assembleia Geral das Nações Unidas em 31 de outubro de 2003 e assinada pelo Brasil em 9 de dezembro de 2003. Brasília: Presidência da República, [2006]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Decreto/D5687.htm. Acesso em: 12 out. 2022.

BRASIL. **Decreto nº 4.410, de 7 de outubro de 2002**. Promulga a Convenção Interamericana contra a Corrupção, de 29 de março de 1996, com reserva para o art. XI, parágrafo 1º, inciso “c”. Brasília: Presidência da República, [2002]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4410a.htm. Acesso em: 12 out. 2022.



BRASIL. **Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000.** Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, [2008]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3591.htm. Acesso em: 12 out. 2022.

BRASIL. **Decreto nº 1.171, de 22 de junho de 1994.** Aprova o Código de Ética Profissional do Servidor Público Civil do Poder Executivo Federal. Brasília: Presidência da República, [2007]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d1171.htm. Acesso em: 15 nov. 2022.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967.** Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, [2003]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm#view. Acesso em: 5 nov. 2022.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940.** Código Penal. Brasília: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm. Acesso em: 15 nov. 2022.

BRASIL. **Código de Conduta da Alta Administração Federal.** Brasília: Presidência da República, [2020]. Disponível em: <https://www.gov.br/planalto/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/governanca/etica-publica/legislacao-cep/codigo-de-conduta-da-alta-administracao-federal>. Acesso em: 15 nov. 2022.

BRASIL. **Gestão de riscos.** Brasília: STJ, 2016. Disponível em: https://www.stj.jus.br/static_files/STJ/Institucional/Gest%C3%A3o%20estrat%C3%A9gica/6_gestao_riscos_21jun.pdf. Acesso em: 18 set. 2022.

BRASIL. **Guia de Gestão de Riscos do Ministério da Economia.** Brasília: Ministério da Economia, [2021]. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/integra/governanca/comites-tematicos-de-apoio-a-governanca/arquivos/documentos-crtci/arquivos-de-reuniao/guia-gestao-de-riscos-v-final-31-05.pdf/view>. Acesso em: 18 set. 2022.

BRASIL. Instituto Rui Barbosa. **NBASP 100 - Princípios fundamentais de auditoria do setor público.** Disponível em: <https://nbasp.irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2022/11/NBASP-100-Principios-Fundamentais-de-Auditoria-do-Setor-Publico.pdf>. Acesso em: 18 set. 2022.

BRASIL. **Instrução Normativa Conjunta nº 1, de 10 de maio de 2016.** Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. Brasília: CGU, 2016. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/33947/8/Instrucao%20Normativa%20Conjunta%20MP-CGU%2001-2016.pdf>. Acesso em: 17 set. 2022.



BRASIL. **Instrução Normativa nº 3, de 9 de junho de 2017.** Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Brasília: CGU, 2017. Disponível em: https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/33409/19/Instrucao_Normativa_CGU_3_2017.pdf. Acesso em: 29 out. 2022.

BRASIL. **Instrução Normativa nº 84, de 22 de abril de 2020.** Estabelece normas para a tomada e prestação de contas dos administradores e responsáveis da administração pública federal, para fins de julgamento pelo Tribunal de Contas da União, nos termos do art. 7º da Lei 8.443, de 1992 [...]. Brasília: TCU, 2020. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/instrucao-normativa-n-84-de-22-de-abril-de-2020-254756795>. Acesso em: 25 set. 2022.

BRASIL. **Lei nº 13.303, de 30 de junho de 2016.** Dispõe sobre o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Brasília: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/l13303.htm. Acesso em: 8 out. 2022.

BRASIL. **Lei nº 12.813, de 16 de maio de 2013.** Dispõe sobre o conflito de interesses no exercício de cargo ou emprego do Poder Executivo Federal e impedimentos posteriores ao exercício do cargo ou emprego; e revoga dispositivos da Lei nº 9.986, de 18 de julho de 2000, e das Medidas Provisórias nº 2.216-37, de 31 de agosto de 2001, e 2.225-45, de 4 de setembro de 2001. Brasília: Presidência da República, [2017]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12813.htm. Acesso em: 8 out. 2022.

BRASIL. **Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999.** Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Brasília: Presidência da República, [2021]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm. Acesso em: 8 out. 2022.

BRASIL. **Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992.** Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, [2006]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8443.htm. Acesso em: 5 nov. 2022.

BRASIL. **Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992.** Dispõe sobre as sanções aplicáveis em virtude da prática de atos de improbidade administrativa, de que trata o § 4º do art. 37 da Constituição Federal e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, [2021]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8429compilada.htm. Acesso em: 5 nov. 2022.

BRASIL. **Manual de Auditoria Financeira.** Brasília: TCU, Semec, 2016. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/68/93/AA/31/5EB3C710D79E7EB7F18818A8/Manual_auditoria_financeira.pdf. Acesso em: 18 set. 2022.

BRASIL. **Manual de Gestão de Riscos do TCU: um passo para a eficiência.** 2. ed. Brasília: TCU, Seplan, 2020. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/planejamento-governanca-e-gestao/gestao-de-riscos/manual-de-gestao-de-riscos/>. Acesso em: 17 set. 2022.



BRASIL. **Manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília: CGU, 2017. Disponível em: https://www.gov.br/defesa/pt-br/arquivos/lai/auditoria/ciset/manuais-normativos-e-pop/manual_orient_tecnica_atividade_auditoria_interna_governamental.pdf. Acesso em: 17 set. 2022.

BRASIL. **Portaria nº 1.089, de 25 de abril de 2018**. Estabelece orientações para que os órgãos e as entidades da administração pública federal direta, autárquica e fundacional adotem procedimentos para a estruturação, a execução e o monitoramento de seus programas de integridade e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, n. 80, p. 81-82, 26 abr. 2018. Disponível em: https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/33467/5/Portaria_1089_2018_CGU.pdf. Acesso em: 17 set. 2022.

BRASIL. **Referencial Básico de Gestão de Riscos**. Brasília: TCU, Segecex, 2018. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/21/96/61/6E/05A1F6107AD96FE6F18818A8/Referencial_basico_gestao_riscos.pdf. Acesso em: 18 set. 2022.

BRASIL. **Resolução CGPAR nº 45, de 30 de dezembro de 2022**. Dispõe sobre orientações às empresas estatais federais sobre planejamento, execução, controle e avaliação das contratações de bens e serviços em geral. Diário Oficial da União: edição 1, seção 1, Brasília, p. 22, 2 jan. 2023. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/resolucao-cgpar-n-45-de-30-de-dezembro-de-2022-455422861>. Acesso em: 18 mar. 2023.

BRASIL. **Roteiro de Levantamento**. 1. ed. Brasília: TCU, Semec, 2018. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/35/76/52/B4/BAD057100EE63057E18818A8/Roteiro_levantamento_2018.pdf. Acesso em: 05 nov. 2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 2.142/2022-TCU-Plenário**. Relator: Ministro Bruno Dantas, 28 de setembro de 2022. Diário Oficial da União, Seção 1, p. 83, 6 out. 2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 2.622/2015-TCU-Plenário**. Relator: Ministro João Augusto Ribeiro Nardes, 21 de outubro de 2015. Diário Oficial da União, Seção 1, p. 97, 28 out. 2015.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 1.273/2015-TCU-Plenário**. Relator: Ministro João Augusto Ribeiro Nardes, 27 de maio de 2015. Diário Oficial da União, Seção 1, p. 92, 3 jun. 2015.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 611/2008-TCU-1ª Câmara**. Relator: Ministro Valmir Campelo, 11 de março de 2008. Diário Oficial da União, Seção 1, p. 134, 14 mar. 2008.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União**. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/normas-de-auditoria-do-tribunal-de-contas-da-uniao-nat.htm>. Acesso em: 07 abr. 2023.



BRASIL. Tribunal de Contas do Distrito Federal. **Manual de auditoria e demais fiscalizações. Brasília:** TCDF, 2020. Disponível em: https://www2.tc.df.gov.br/wp-content/uploads/2020/10/AnexoIManualdeAuditoria_v34_Sem_Ref_REVISADO_Final.pdf. Acesso em: 24 set. 2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de auditoria operacional.** 4 ed. Brasília: TCU, 2020. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/F2/73/02/68/7335671023455957E18818A8/Manual_auditoria_operacional_4_edicao.pdf. Acesso em: 25 set. 2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial básico de governança aplicável a organizações públicas e outros entes jurisdicionados ao TCU.** 3 ed. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/tcu-publica-a-3-edicao-do-referencial-basico-de-governanca-organizacional.htm>. Acesso em: 25 set. 2022.

BRASIL. **VCE – Vocabulário de Controle Externo do Tribunal de Contas da União.** 3. ed. rev. e ampliada. Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2019. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/F8/04/8E/5E/A0B3071068A7C107F18818A8/VCE_TCU.pdf. Acesso em: 17 set. 2022.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 200 (R1) – Objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria.** Brasília: CFC, 2016. Disponível em: [https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA200\(R1\)](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA200(R1)). Acesso em: 8 out. 2022.

ESCOLA NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA; ESCOLA VIRTUAL GOV. **Curso auditoria e controle para estatais.** Módulo 4 – como a auditoria interna trabalha. Brasília: [Enap; EVG], 2023. Disponível em: https://cdn.evg.gov.br/cursos/302_EVG/scorms/mod04scorm01/scormcontent/index.html#/lessons/28ugOJ4CFG7ucLE4IzkEuo1vGI9cyGe9. Acesso em: 13 mar. 2023.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Código das melhores práticas de governança corporativa.** São Paulo: IBGC, 2015. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4382648/mod_resource/content/1/Livro_Codigo_Melhores_Praticas_GC.pdf. Acesso em: 15 out. 2022.

INSTITUTO RUI BARBOSA. **Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP): nível 1 – princípios basilares e pré-requisitos para o funcionamento dos tribunais de contas brasileiros.** Belo Horizonte: IRB, 2015. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2020/04/irb-nbasp-nivel1.pdf>. Acesso em: 29 out. 2022.

SECRETARIA DA CONTROLADORIA-GERAL DO ESTADO DE PERNAMBUCO. **Plano de Integridade.** Recife: SCGE-PE, 2020. Disponível em: <https://www.scge.pe.gov.br/wp-content/uploads/2021/04/Plano-de-integridade-SCGE.pdf>. Acesso em: 29 out. 2022.



SEGREGAÇÃO de funções: como distribuir atividades. **Conselho Nacional do Ministério Público**, Brasília, 20 mar. 2017. Manual do Ordenador de Despesas. Disponível em: <https://www.cnmp.mp.br/portal/institucional/comissoes/comissao-de-controle-administrativo-e-financeiro/atuacao/manual-do-ordenador-de-despesas/recursos-humanos-e-gestao-de-pessoas/segregacao-de-funcoes-como-distribuir-atividades>. Acesso em: 12 out. 2022.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DA BAHIA. **Manual da auditoria interna**. Salvador: TCE/BA, 2017. Disponível em: https://www.tce.ba.gov.br/files/com_cdpublicacaoinstitucional/publicacoes/arquivo/6.-Manual-da-Auditoria-Interna-AUDIT20211130.pdf. Acesso em: 24 set. 2022.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS. **Manual de Auditoria do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**. Belo Horizonte: TCE/MG, [s. d.]. Disponível em: <https://www.tce.mg.gov.br/IMG/Legislacao/legiscont/Manuais%20TCEMG/Manual%20de%20Auditoria.pdf>. Acesso em: 24 set. 2022.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. **Manual de Auditoria de Conformidade**. Vitória: TCE/ES, 2015. Disponível em: https://www.tcees.tc.br/wp-content/uploads/2017/06/Manual-auditoria_web.pdf. Acesso em: 24 set. 2022.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO MATO GROSSO DO SUL. **Manual de Auditoria de Conformidade**. Campo Grande: TCE/MS, 2017. Disponível em: <http://www.tce.ms.gov.br/portal-services/files/arquivo/nome/11925/6bff8b0028105c9dcc645c7b40dc4905.pdf>. Acesso em: 24 set. 2022.

Os conceitos e interpretações emitidos nos trabalhos assinados são de exclusiva responsabilidade de seus autores.

