

**SENADO FEDERAL
INSTITUTO LEGISLATIVO BRASILEIRO – ILB
PÓS-GRADUAÇÃO LATO SENSU EM ADMINISTRAÇÃO LEGISLATIVA**

JOÃO VICENTE DA ROCHA PESSOA

**ESTUDO SOBRE AS IMPLICAÇÕES DA REFORMA ADMINISTRATIVA DO
SENADO FEDERAL NA ATUAÇÃO DA SECRETARIA DE CONTROLE INTERNO –
SCISF**

**BRASÍLIA – DF
2014**

JOÃO VICENTE DA ROCHA PESSOA

**ESTUDO SOBRE AS IMPLICAÇÕES DA REFORMA ADMINISTRATIVA DO
SENADO FEDERAL NA ATUAÇÃO DA SECRETARIA DE CONTROLE INTERNO –
SCISF**

Trabalho de conclusão de curso (TCC)
apresentado ao ILB no Curso de Pós-Graduação
Lato Sensu em Administração Legislativa.
Área de Concentração: Processo e Funções do
Legislativo. Orçamento Controle e Fiscalização.
Controle da Administração.
Orientador: Prof. Fernando Moutinho.

**BRASÍLIA – DF
2014**

JOÃO VICENTE DA ROCHA PESSOA

**ESTUDO SOBRE AS IMPLICAÇÕES DA REFORMA ADMINISTRATIVA DO
SENADO FEDERAL NA ATUAÇÃO DA SECRETARIA DE CONTROLE INTERNO –
SCISF**

Trabalho de conclusão de curso (TCC)
apresentado ao ILB no Curso de Pós-Graduação
Lato Sensu em Administração Legislativa.

Brasília, _____ de _____ de _____.

Banca Examinadora:

Professor:

Professor:

RESUMO

A reforma administrativa do Senado Federal, materializada pelo Ato da Comissão Diretora - ATC nº 14/2013, introduziu, dentre as atribuições da Secretaria de Controle Interno do Senado Federal (SCISF), a de assessorar não somente a alta administração, como também todas as demais áreas da estrutura administrativa da Casa. Este trabalho pretende verificar, à luz da literatura, das orientações e da jurisprudência do Tribunal de Contas da União (TCU), das melhores práticas internacionais de auditoria interna e da comparação com outros órgãos públicos, se essa inovação pode, de alguma maneira, comprometer os princípios da independência do controle interno e da segregação de funções, implicando em prejuízos na atuação da SCISF. Pretendia-se, ainda, propor, em sendo o caso, alteração na redação do supramencionado Ato, visando corrigir esse problema. Porém, a Casa já o fez, por intermédio do ATC nº 8/2014.

Palavras-chave: Controle Interno, Reforma Administrativa, Princípio da Independência, Segregação de Funções.

ABSTRACT

The administrative reform of the Federal Senate, materialized through the Steering Committee Act No. 14/2013, introduced, among the functions of the Internal Control of the Senate Secretariat (SCISF), the role of assisting not only top management but also all other areas of the administrative structure of the House. This work aims to verify, based on the literature, guidelines and case law of Federal Court of Audit (TCU), international best practices on internal audit and through comparison with other public bodies, if this innovation can somehow compromise the principles of internal control, such as independence and segregation of duties, resulting in losses in the performance of SCISF. The intention was also to propose, if applicable, changes in the wording of the above Act, aiming to correct this problem. But the House already did it through the Act No. 8/2014.

Key-Words: Internal Control, Administrative Reform, Principle of Independence, Segregation of Duties.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	7
1.1 Justificativa.....	7
1.2 Problema.....	8
1.3 Hipóteses.....	9
1.4 Objetivo Geral.....	9
1.5 Objetivos Específicos.....	9
2. REVISÃO DE LITERATURA.....	11
2.1 Direito Constitucional e Controle.....	11
2.2 Direito Administrativo e Controle.....	12
2.3 Principais Conceitos e Princípios do Controle Interno.....	12
2.3.1 Controles Internos, Sistema de Controle Interno e Auditoria Interna.....	12
2.3.2 Princípios Inerentes à Atividade de Controle Interno.....	14
2.4 Orientações e Jurisprudência do TCU sobre Controle Interno.....	17
2.5 Melhores Práticas Internacionais de Auditoria Interna.....	21
2.5.1 O Instituto dos Auditores Internos (IIA Global).....	21
2.5.2 A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).....	24
3. METODOLOGIA.....	27
4. DA ATUAÇÃO DO CONTROLE INTERNO EM OUTROS ORGÃOS PÚBLICOS.....	29
4.1 Da Secretaria de Controle Interno da Câmara dos Deputados – CD.....	29
4.2 Da Secretaria de Controle Interno do Tribunal de Contas da União - TCU.....	29
5. DO CASO DO SENADO FEDERAL.....	33
5.1 Da Evolução Histórica do Controle Interno no Senado Federal.....	33
5.2 Da Reforma Administrativa ocorrida em 2013.....	34
5.3 Das alterações no Ato da Comissão Diretoria nº 14/2013.....	36
6. DA ANÁLISE COMPARATIVA.....	39
6.1 Do Posicionamento do Órgão de Controle Interno na Estrutura Administrativa.....	39
6.2 Das Atribuições Regulamentares do Órgão de Controle Interno.....	39
6.3 Da Atuação na Prática do Órgão de Controle Interno.....	40
7. CONCLUSÃO.....	43
8. REFERÊNCIAS.....	45

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objetivo apresentar um estudo de caso sobre a reforma administrativa do Senado Federal, materializada no Ato da Comissão-Diretora nº 14/2013 e suas implicações na atuação da Secretaria de Controle Interno do Senado Federal – SCISF. O referido normativo introduziu, dentre as atribuições da SCISF, o assessoramento à alta administração, à Diretoria-Geral e às demais áreas administrativas da Casa.

A aplicação prática desse dispositivo poderá comprometer os princípios da segregação de funções e da independência da auditoria interna, preconizados fartamente pela doutrina, pela jurisprudência do Tribunal de Contas da União (TCU) e pelas melhores práticas internacionais e empresariais.

1.1 Justificativa

A Constituição Federal de 1988, dispõe em seu artigo 74 que a administração pública, nos seus três poderes, deverá instituir sistema de controle interno, com finalidades de avaliar o cumprimento de metas e a execução de programas governamentais, comprovar a legalidade da gestão dos recursos públicos e apoiar institucionalmente o controle externo em suas atribuições legais.

Para atingir com êxito as finalidades que a Carta magna lhe conferiu, os órgãos de controle interno devem fundar sua atuação em princípios balizadores, que confirmam coerência e consistência à atividade de controle, sem os quais não conseguiria desenvolver suas atribuições.

Dentre esses princípios, destacam-se o da segregação de funções e o da independência técnico-funcional.

O primeiro, diz respeito à necessidade de desvinculação, do ponto de vista funcional, das atividades de execução e de controle, ou seja, quem executa não controla e vice-versa. Segundo esse princípio de nada adianta o mesmo setor executar e auferir a regularidade de seus procedimentos.

Já o princípio da independência técnico-funcional significa que o órgão de controle interno não deve depender funcionalmente de outras pessoas ou órgãos para aferição do juízo

técnico de valor nos trabalhos que realiza, não estando, portanto, subordinado tecnicamente.

Também o Tribunal de Contas da União, órgão responsável pelo controle externo, a quem o sistema de controle interno está vinculado, exarou farta jurisprudência sobre esse tema, notadamente o Acórdão 1074/2009 – Plenário, firmando o entendimento no sentido de que os princípios supramencionados sejam preservados nos órgãos jurisdicionados, com vistas a evitar a fragilização do sistema de controle interno.

1.2 Problema

A reforma administrativa do Senado Federal, materializada no Ato da Comissão Diretora nº 14/2013, introduziu, dentre as atribuições da SCISF, o assessoramento à alta administração, à Diretoria-Geral e às demais áreas administrativas da Casa. Em seu artigo nº 271, o citado normativo assim dispõe:

Art 271: À Secretaria de Controle Interno do Senado Federal compete **prestar consultoria e assessoramento à Mesa, à Comissão Diretora, ao Presidente, à Diretoria-Geral e aos demais órgãos da estrutura administrativa da Casa** sob os aspectos da legalidade, da legitimidade, da economicidade, da eficiência e da eficácia, no âmbito do Senado Federal, consolidar o plano anual de atividades de auditoria e submetê-lo à Comissão Diretora para aprovação; elaborar e manter atualizado o Manual de Auditoria Interna; planejar, dirigir, fiscalizar e executar as atividades de auditoria e inspeção contábil, financeira, orçamentária, operacional, patrimonial, pessoal e de tecnologia da informação, abrangendo todas as receitas e despesas públicas; propor normas e procedimentos para a adequação das especificações dos materiais e serviços e para o aprimoramento dos controles sobre os atos que impliquem despesa ou obrigações; verificar a compatibilidade entre as variações patrimoniais e os rendimentos auferidos por Senadores e servidores ocupantes de cargo em comissão ou função comissionada; criar condições indispensáveis para assegurar eficácia ao controle externo, exercido pelo Tribunal de Contas da União; promover a integração de ações com os demais órgãos dos Sistemas de Controle Interno dos Poderes da União; apresentar à Comissão Diretora e à Diretoria-Geral, semestralmente, relatório das auditorias realizadas no período, com informações das recomendações feitas e do acompanhamento das providências tomadas pela Administração; e executar outras atividades correlatas.

Na esteira da normatização ora em questão, a Diretoria-Geral da Casa expediu a Instrução Normativa nº 01/2013, regulamentando o envio de matérias para deliberação daquela instância administrativa, que trás em seu artigo segundo a seguinte recomendação:

Art. 2º No expediente ou despacho de encaminhamento de processos administrativos à deliberação da Diretoria-Geral, as unidades administrativas deverão manifestar-se conclusivamente quanto ao atendimento de todos os requisitos legais e regulamentares necessários à prática do ato proposto, e ao

mérito, quando couber.

Parágrafo único. Para subsidiar a manifestação conclusiva de que trata este artigo, poderão ser efetuadas consultas à Advocacia do Senado Federal e à **Secretaria de Controle Interno do Senado Federal, conforme disposições contidas nos artigos 270 e 271 do Regulamento Administrativo do Senado Federal, aprovado pelo Ato da Comissão Diretora nº 14/2013.**

A aplicação prática desses dispositivos normativos poderá comprometer os princípios da segregação de funções e da independência da auditoria interna, preconizados fartamente pela doutrina, pela jurisprudência do TCU e pelas melhores práticas internacionais e empresariais.

1.3 Hipóteses

O presente trabalho buscará comprovar se, de fato, as novas atribuições conferidas à SCISF pelo ATC nº 14/2013, comprometem os princípios da segregação de funções e da independência da auditoria interna, à luz da doutrina, jurisprudência do TCU e do que indicam as melhores práticas internacionais e empresariais.

De outro lado, verificará, ao contrário, se essa atribuição de assessoramento à gestão pode ser benéfica para a instituição, na medida em que a SCISF poderá, preventivamente, atuar no controle da execução dos atos administrativos, antes que os mesmos produzam seus efeitos legais.

1.4 Objetivo Geral

Inicialmente, o presente trabalho irá verificar se as novas atribuições conferidas à SCISF, respeitam os princípios da segregação de funções e da independência da auditoria interna, preconizados pela jurisprudência do TCU e pelas melhores práticas internacionais e empresariais.

1.5 Objetivos Específicos

Em seguida pretendia-se propor nova redação para o artigo 271, do ATC nº 14/2013, com o fito de adequá-lo aos princípios balizadores da atividade de controle interno na administração pública. Este objetivo já foi contemplado com a edição do ATC nº 08/2014, que alterou o supramencionado artigo, que passou a ter a seguinte redação:

Art. 271. À Secretaria de Controle Interno do Senado Federal, órgão de

assessoramento superior, compete avaliar a regular e efetiva aplicação dos recursos públicos do Senado Federal, por meio de auditorias, atividades e demais ações de controle, de forma a contribuir, respeitando a segregação de funções, para o contínuo aperfeiçoamento da gestão administrativa, atuando com compromisso institucional, independência do órgão de controle interno, ética profissional, imparcialidade do auditor e objetividade nas ações de controle; **prestar consultoria, na área de sua competência, à Mesa, à Comissão Diretora e seus membros, ao Presidente e à Diretoria-Geral, sob os aspectos da legalidade, da legitimidade, da economicidade, da efetividade, da eficiência e da eficácia, no âmbito do Senado Federal;** elaborar o Plano Anual das Auditorias, Atividades e Ações de Controle Interno (PAInt) e submetê-lo ao Primeiro-Secretário, para aprovação; planejar, dirigir, fiscalizar e executar as atividades de auditoria e inspeção contábil, financeira, orçamentária, operacional, patrimonial, pessoal e de tecnologia da informação, abrangendo todas as receitas e despesas públicas; apresentar anualmente ao Primeiro-Secretário o Relatório das Auditorias, Atividades e Ações de Controle (RAInt) realizadas no período, com informações das recomendações feitas e da avaliação das providências tomadas pela Administração; propor normas e procedimentos para o adequado gerenciamento de riscos, o aprimoramento da governança e o aperfeiçoamento dos controles internos administrativos sobre os atos que impliquem despesa ou obrigações; criar condições indispensáveis para assegurar eficácia ao controle externo, exercido pelo Tribunal de Contas da União; promover a integração de ações com os demais órgãos do Sistema de Controle Interno dos Poderes da União; elaborar e manter atualizado o Manual da Secretaria de Controle Interno; realizar outras auditorias, atividades e ações de controle por iniciativa própria ou por determinação da Comissão Diretora e desempenhar outras atividades correlatas. (grifo nosso).

Subsidiariamente, o presente trabalho poderá fornecer insumos para o mapeamento e modelagem de processos trabalho ora em curso na SCISF.

2. REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Direito Constitucional e Controle

A Constituição Federal de 1988 trata da fiscalização e controle da administração pública, em sua seção IX, iniciando pelo artigo 70, que dispõe, *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. (grifo nosso).**

Mais adiante, em seu artigo 74, a Carta Magna estabelece que os três poderes da União deverão manter um sistema de controle interno integrado:

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.

José Afonso da Silva (2011, p.752) reconhece a divergência doutrinária a respeito do sentido da expressão “controle”, utilizado pelo Constituinte e esclarece que

Trata-se de controle de natureza administrativa, exercido sobre funcionários encarregados de executar programas orçamentários e da aplicação de dinheiro público por seus superiores hierárquicos....

Destaca-se também a finalidade do sistema de controle interno de apoiar o controle externo, exercido pelo Tribunal de Contas da União e a possibilidade de responsabilização solidária, em caso de não comunicação à Corte de Contas de quaisquer irregularidades ou ilegalidades de que tomar conhecimento.

Embora o controle interno tenha o dever constitucional de apoiar o controle externo, não há relação hierárquica entre eles, havendo, sim, complementaridade nas suas ações.

2.2 Direito Administrativo e Controle

Conforme visto no item anterior, a Administração Pública, por força constitucional, está sujeita a controles internos e externos. Segundo Bandeira de Mello (2011, p. 953), o *Interno* é exercido por órgãos da própria Administração e o *Externo*, efetuado por órgãos alheios à administração. O presente trabalho irá deter-se ao estudo do controle interno.

Carvalho Filho (2006, p. 776), sustenta que o controle administrativo da Administração Pública, está calcado em dois pilares: Os princípios da **legalidade** e das **políticas administrativas**. Segundo o autor, o princípio da legalidade é “*reconhecidamente o mais importante em termos de função administrativa*”. Baseia sua afirmação na premissa sob a qual os agentes públicos não são dotados da mesma vontade livre que caracteriza os agentes privados, restando evidente que “... *tudo que se processe no âmbito da Administração Pública há de estar adstrito ao que a Lei determina.*”

Quanto ao princípio das políticas administrativas, ressalta a capacidade da Administração de estabelecer diretrizes, metas, prioridades e planos, não podendo perder de vista o interesse público, alvo único da sua atuação.

Desse modo, faz-se mister que haja controle dos atos administrativos, tanto do ponto de vista legal, quanto sob a ótica dos objetivos da Administração.

2.3 Principais Conceitos e Princípios do Controle Interno

2.3.1 Controles Internos, Sistema de Controle Interno e Auditoria Interna

De início, faz-se necessário diferenciar três definições que, por vezes são confundidas entre si: controles internos, sistema de controle interno e auditoria interna.

Controle interno, ou controle interno administrativo, na área pública, de acordo Domingos Poubel de Castro (2009, p. 64), pode ser definido da seguinte forma:

O controle interno compreende o conjunto de métodos e procedimentos adotados pela entidade, para dar segurança aos atos praticados pelo gestor e salvaguardar o patrimônio sob sua responsabilidade, conferindo

fidedignidade aos dados contábeis e segurança às informações deles decorrentes.

De acordo com D'Avila e Oliveira (2002, p. 25), os controles internos administrativos objetivam eficácia e eficiência operacional, mensuração de desempenho e divulgação financeira, proteção de ativos e cumprimento de leis e regulamentações.

Por seu turno, o Sistema de Controle Interno é aquele preconizado pelo artigo 74 da Constituição Federal de 1988, que consiste num conjunto de órgãos de controle interno, atuando de forma integrada nos três poderes, com as finalidades que a Carta Magna o conferiu, destacando-se, dentre elas, a de apoiar o controle externo em sua missão institucional.

No que tange à Auditoria Interna, Poubel de Castro cita a definição exarada pelo Conselho federal de Contabilidade (CFC), por meio da Resolução nº 986/2003:

- 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.

- A atividade de Auditoria Interna está estruturada em procedimentos, com enfoque técnico, objetivo, sistemático e disciplinado, e tem por finalidade agregar valor ao resultado da organização, apresentando subsídios para o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos, por meio da recomendação de soluções para as não conformidades apontadas nos relatórios.

É importante notar que, no setor público, o órgão de controle interno assume o papel da auditoria interna, na medida em que lança mão das metodologias de auditoria para cumprir as suas finalidades.

A Auditoria Interna, segundo o citado autor, em resumo, tem por função básica avaliar a adequação e a eficácia do controle interno administrativo, bem como medir o desempenho do órgão em que atua, funcionando como um controle gerencial para a alta administração, medindo e avaliando os demais controles.

Nesse diapasão, Braga (2013, p. 30), procura deixar clara a diferença entre controle interno administrativo e auditoria interna, ao assegurar que:

Nesse sentido, deve-se deixar claro que auditoria interna é diferente de

controle interno. Os auditores internos fornecem informação sobre o funcionamento do controle interno. Eles transmitem informações sobre os pontos fortes e fracos, além de recomendações para o aperfeiçoamento do controle interno.

2.3.2 Princípios Inerentes à Atividade de Controle Interno

Segundo Rodrigo Pironti Aguirre de Castro (2008, p. 99-105) os princípios que balizam a atividade de controle interno são: da segregação de funções, da independência técnico-funcional, da relação custo/benefício, da qualificação adequada e da aderência a diretrizes e normas.

O princípio da segregação de funções preconiza que as atividades de execução e controle estejam desvinculadas do ponto de vista funcional, ou seja, tratando-se de controle interno da Administração Pública, de nada adianta que o departamento executor seja quem vai auferir a regularidade de seus procedimentos.

Poubel de Castro (2009, p. 74), define assim esse princípio:

A estrutura da unidade/entidade deve prever a separação entre as funções de autorização/aprovação de operações, execução, controle e contabilização, de tal forma que nenhuma pessoa detenha competências e atribuições em desacordo com esse princípio.

Em seu artigo intitulado “O princípio da segregação de funções e sua aplicação no controle processual das despesas: uma abordagem analítica pela ótica das licitações públicas e contratações administrativas” (Revista do TCU, 2013), Magno Antonio da Silva assevera, *in verbis*:

Assim, a segregação de funções se sobressai como um princípio do controle administrativo conferindo mais eficiência, racionalidade, imparcialidade, transparência e eficácia sobre os processos de execução das despesas públicas. Se não houver segregação de funções, certamente haverá fragilidade administrativa, politicagens, ingerências indevidas, leniência nos controles, favorecimentos e todo tipo de disfunções.

O princípio da independência pressupõe que o controlador não dependa de permissão, anuência ou intervenção de outros órgãos da entidade, para realizar sua missão. A independência pode ser vista nesse caso, sob duas óticas: a funcional e a atitudinal. Quanto à independência funcional, Attie (1987, p. 57) afirma que:

Os auditores internos somente são independentes quando podem exercer suas funções de auditoria de forma livre e objetiva. A independência permite aos auditores internos exercerem julgamento imparcial e sem tendenciosidade,

que é essencial à realização de uma boa auditoria. Isto se consegue através de adequado status na organização e objetividade na consecução de suas atividades.

(...) O status do departamento de auditoria interna na organização precisa ser suficientemente elevado para permitir-lhe desincumbir-se eficazmente de suas responsabilidades.

(...) O dirigente da auditoria interna deve ter acesso direto aos membros da Diretoria. A comunicação regular com esse órgão ajuda a assegurar independência...

Já no que se refere ao aspecto atitudinal, destaca-se a definição adotada pela Secretaria Federal de Controle Interno da Controladoria Geral da União (CGU), a qual assevera que a independência é uma atitude essencialmente em relação ao agente controlado, de modo que seja assegurada a imparcialidade no trabalho do auditor.

Boynton, Jonhson e Kell (2008, p. 72 e 106) asseveram que:

Objetividade é um estado mental. Embora não mensurável, esse princípio é apresentado aos membros como um imperativo. Objetividade significa ser imparcial, não ser tendencioso, em todas as questões relacionadas a um trabalho. Obediência a esse princípio aumenta quando os membros evitam circunstâncias que envolvam conflitos de interesse.

A postura típica que o auditor deve tomar em relação à administração pode ser caracterizada como uma postura de ceticismo profissional – o auditor não deve duvidar das afirmações da administração, mas também não deve aceitá-las gratuitamente, sem preocupar-se com sua veracidade.; deve ter em mente a necessidade de avaliar objetivamente as condições observadas e as evidências constatadas durante a auditoria.

Quanto ao princípio da relação custo/benefício, este se refere que o Administrador deve, frente a cada situação concreta, valorar o custo e o benefício auferido a cada atividade de controle, não podendo esta ser mais onerosa do que o seu objeto de exame.

O Decreto-Lei nº 200/1967, consagra esse princípio, em seu artigo 14, *in verbis*:

Art. 14. O trabalho administrativo será racionalizado mediante simplificação de processos e supressão de controles que se evidenciarem como puramente formais ou cujo custo seja evidentemente superior ao risco.

O princípio da qualificação adequada recomenda que a entidade pública deve dotar o seu órgão de controle de equipe multidisciplinar técnica e que leve a uma atividade de controle efetiva. Portanto, essa efetividade dependerá decisivamente, da qualidade dos recursos humanos alocados.

Por fim, o princípio da aderência a diretrizes e normas ensina que os atos

administrativos jamais podem se desvincular das normas, sob pena de ferir o princípio da legalidade, fundamental para a validação dos negócios jurídicos celebrados.

No presente trabalho, os dois primeiros princípios, quais sejam, independência e segregação de funções, serão discutidos mais amiúde, pois se constituem no objeto de estudo do caso do Senado Federal.

2.4 Orientações e Jurisprudência do TCU sobre Controle Interno

A Corte de Contas, reiteradamente, vem exarando recomendações aos mais diversos órgãos da administração pública, no sentido de que observem os princípios da independência e da segregação de funções, na atuação dos seus órgãos de controle interno. A exemplo dos seguintes Acórdãos:

Acórdão 5553/2010 - Primeira Câmara

[VOTO]

9. Esta Corte, pela IN TCU nº 57/2008, fez bem a distinção entre controles internos e órgãos e controle interno:

"Art.1º (...) §1º(...) XV - controles internos: conjunto de atividades, planos, métodos, indicadores e procedimentos interligados utilizados com vistas a assegurar a conformidade dos atos administrativos e concorrer para que os objetivos e metas estabelecidos sejam alcançados;

XVI - órgãos de controle interno: unidades administrativas integrantes dos sistemas de controle interno da administração pública federal, incumbidos, dentre outras funções, da verificação da consistência e qualidade dos controles internos, bem como do apoio às atividades de controle externo exercidas pelo Tribunal."

10. Esse modelo de atuação adotado pelo TRT da 10ª Região, mescla, portanto, funções de auditor interno e de controller ao compartilhar a responsabilidade pelo processo de trabalho e por seus resultados entre o gestor e o auditor, e, em consequência, compromete a independência deste e afronta o princípio da segregação de funções.

[...]

12. Ainda que a função primordial do órgão de controle interno seja de prestar assessoramento ao dirigente máximo, as atividades de controle prévio e de conformidade devem ser realizadas pelos sistemas e procedimentos de controles internos, e não pelo órgão de controle interno.

[ACÓRDÃO]

9.3. recomendar ao Tribunal Regional do Trabalho da 10ª Região que evite atribuir ao seu órgão de controle interno procedimentos de controles internos relacionados a atividades de gestão, conforme abordado no item 7 da proposta de deliberação;

Acórdão 578/2010 - Plenário

[VOTO]

Se a Unidade de Auditoria Interna do Inbra tivesse realizado trabalhos no fundo contábil em tela, a independência estaria comprometida, conforme discorrido no Acórdão TCU nº 1074/2009 - Plenário, caracterizando fragilidade do sistema de controles internos da instituição, tendo em vista a infringência ao princípio basilar da segregação de funções, visto que auditores não devem participar de atividades de gestão pelos quais poderão

ser demandados a auditar posteriormente.

[ACÓRDÃO]

9.6. recomendar ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária que adote medidas com vistas a evitar que seus auditores participem de atividades que comprometam o princípio da segregação de funções entre estes e os gestores, conforme disposto na IN SFC nº 1/2001, seção VIII, item 3.

Por fim, a Corte de Contas realizou levantamento em diversos órgãos da administração pública federal, visando verificar a situação estrutural das unidades de controle interno, no que tange à sua atuação, desenvolvimento de pessoal e posicionamento na estrutura hierárquica, exarando o Acórdão 1074/2009 – Plenário, transcrito abaixo, no qual os princípios do controle interno têm a sua aplicação recomendada, com vistas ao fortalecimento das unidades de controle interno no âmbito dos órgãos supervisionados pelo Tribunal. Cada princípio encontra ressonância no voto e nas recomendações do Acórdão, conforme pode ser observado a seguir :

Acórdão 1074/2009 - Plenário

[VOTO]

Em relação ao Princípio da Segregação de Funções:

A participação de auditores em atividades típicas de gestores, a despeito de possível e até desejável, quando possam, de fato, contribuir para o aprimoramento da gestão da organização, deve representar situação de excepcionalidade, que não concorra com as atividades típicas de auditoria. O desvio de foco na atuação fragiliza o sistema de controle interno.

(...)

Quanto ao Princípio da Qualificação Adequada:

Em 67% dos casos, o órgão/unidade de controle interno não adota política contínua de desenvolvimento profissional, que contribua para que os auditores se mantenham atualizados e desenvolvam os conhecimentos e habilidades necessários ao exercício de suas atribuições.

A definição da política de desenvolvimento de pessoal deve ser consentânea com as diretrizes de planejamento, uma vez que, a depender da forma e escopo de atuação ou mesmo na ausência de um único escopo, os auditores tenham que se capacitar sob uma carga horária anual mínima, condizente com suas atribuições.

No que tange ao Princípio da Independência:

Sobressai dentre tantas constatações relevantes, o fato de que 54% das

unidades pesquisadas informaram que não estão vinculadas diretamente ao dirigente máximo do órgão. Entenda-se incluída na expressão "dirigente máximo" os órgãos colegiados aos quais cabem as deliberações finais em matéria administrativa.

As melhores práticas internacionais e empresariais indicam que a unidade de controle deve estar vinculada ao dirigente máximo do órgão, como forma de garantir maior grau de independência em relação às demais unidades internas e maior efetividade de seus trabalhos.

[ACÓRDÃO]

9.1.2. normatizem a atividade da auditoria interna pelo menos quanto aos seguintes aspectos:

Sobre o Princípio da Independência:

9.1.2.1. posicionamento do órgão/unidade de controle interno na organização;

9.1.2.2. autoridade do órgão/unidade de controle interno na organização, incluindo:

9.1.2.2.1. autorização para acesso irrestrito a registros, pessoal, informações e propriedades físicas relevantes para executar suas auditorias;

9.1.2.2.2. obrigatoriedade de os departamentos da organização apresentarem as informações solicitadas pelo órgão/unidade de controle interno, de forma tempestiva e completa;

9.1.2.2.3. possibilidade de obter apoio necessário dos servidores das unidades submetidas a auditoria e de assistência de especialistas e profissionais, de dentro e de fora da organização, quando considerado necessário;

9.1.2.3. âmbito de atuação das atividades de auditoria interna, inclusive quanto à realização de trabalhos de avaliação de sistemas de controles internos;

9.1.2.4. natureza de eventuais trabalhos de consultoria interna que o órgão/unidade de controle interno preste à organização;

Quanto ao Princípio da Segregação de Funções:

9.1.2.5. participação dos auditores internos em atividades que possam caracterizar co-gestão e por isso prejudiquem a independência dos trabalhos de auditoria;

No que tange ao Princípio da Aderência as Normas:

9.1.2.6. estabelecimento de regras de objetividade e confidencialidade exigidas dos auditores internos no desempenho de suas funções.

Também no documento “Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União – NAT, revisado por intermédio da Portaria-TCU nº 168, de 30 de junho de 2011, a Corte, ao emanar

os preceitos norteadores das atividades de auditoria, conferiu especial destaque aos princípios da independência e da segregação de funções, especialmente na norma 43, relativa aos princípios éticos da auditoria:

43. O auditor deve manter-se afastado de quaisquer atividades que reduzam ou denotem reduzir sua autonomia e independência profissional, que não deve ser confundida com independência e autonomia funcional, bem como manter atitude de independência em relação ao fiscalizado, evitando postura de superioridade, inferioridade ou preconceito relativo a indivíduos, entidades, projetos e programas; deve ainda adotar atitudes e procedimentos objetivos e imparciais, em particular, nos seus relatórios, que deverão ser tecnicamente fundamentados, baseados exclusivamente nas evidências obtidas e organizados de acordo com as normas de auditoria, evitando que interesses pessoais e interpretações tendenciosas interfiram na apresentação e tratamento dos fatos levantados, bem como abster-se de emitir opinião preconcebida ou induzida por convicções político-partidária, religiosa ou ideológica.

Por fim, a Corte de Contas elaborou e publicou o documento intitulado “Referencial Básico de Governança”, aplicável a órgãos e entidades da Administração Pública, em 2013, com o objetivo de servir como um guia para a promoção da melhoria na governança do setor público brasileiro (TCU, 2013).

O documento contém os conceitos fundamentais, os princípios e diretrizes e os componentes e práticas de governança.

No que diz respeito às diretrizes, a função controle surge como um dos três grandes mecanismos da boa governança, juntamente com a estratégia e a liderança. Os componentes da função controle elencados pela Corte de Contas são: gestão de riscos e controle interno, auditoria interna e transparência (*accountability*). No presente estudo, o interesse fica em analisar mais detidamente a auditoria interna.

Para a Corte de Contas, a auditoria interna existe basicamente para avaliar a qualidade e a eficácia dos controles internos implantados pela gestão. Trata-se de atividade independente e objetiva de avaliação e consultoria, desenhada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gestão de riscos, controle e governança.

Vale lembrar que, ao referir-se à prestação de consultoria, a Corte de Contas segue a definição consagrada de que se trata de atividade solicitada pela alta administração, com natureza e escopo dos trabalhos previamente acordados, de forma que seja mantida a objetividade e que o auditor interno, ao desenvolvê-la, não assuma responsabilidades que

sejam da administração.

Essa definição, como se poderá observar mais a frente, está em plena coadunação com o que preconizam as melhores práticas internacionais de controle e auditoria interna.

O referencial estabelece quatro práticas a serem perseguidas pelos órgãos públicos, no sentido de se implantar uma auditoria interna eficaz, quais sejam:

- Estabelecer estatuto que defina o propósito, a autoridade e a responsabilidade da auditoria interna.
- Prover condições para que a auditoria interna seja independente e para que os auditores internos sejam proficientes, atuem de forma objetiva e com zelo profissional ao executar seus trabalhos.
- Garantir que seja desenvolvido e mantido um programa de garantia da qualidade e melhoria da auditoria interna, compreendendo todos os aspectos da atividade.
- Assegurar que a auditoria interna adicione valor à organização.

2.5 Melhores Práticas Internacionais de Auditoria Interna

2.5.1 O Instituto dos Auditores Internos (IIA Global)

De acordo com o que consta no *site* da entidade (www.iiabrasil.org.br), The Institute of Internal Auditors, fundado em 1941, é uma associação profissional internacional com sede mundial em Altamonte Springs, Flórida, EUA. O IIA é a voz global da profissão de auditoria interna, reconhecida autoridade, reconhecida líder, principal defensor, educador e diretor. Geralmente, os membros trabalham em auditoria interna, gestão de risco, governança, controle interno, auditoria de tecnologia da informação, educação e segurança. No Brasil, sua fundação ocorreu em 20 de novembro de 1960 e hoje ao IIA Brasil é considerado o 5^a maior em atuação no mundo em e a capacitação dos executivos do setor e, ainda, disseminar o papel deste profissional no mercado são preocupações do IIA Global e do Instituto brasileiro. Entre suas atividades de capacitação, o IIA Brasil oferece cursos técnicos, seminários e congressos, incentivando o debate e o intercâmbio de assuntos referentes à Auditoria Interna no país.

O IIA editou, e mantém atualizada a Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (IPPF). A IPPF visa uniformizar, conceitos e práticas de auditoria interna, em nível internacional, englobando nessa estrutura as normas internacionais, código de ética,

definições, declarações tre as afiliadas do IIA Global.

Promover o valor dos auditores internos nas organizações, proporcionar condições para o desenvolvimento e a capacitação dos executivos do setor e, ainda, disseminar o papel deste profissional no mercado são preocupações do IIA Global e do Instituto brasileiro. Entre suas atividades de capacitação, o IIA Brasil oferece cursos técnicos, seminários e congressos, incentivando o debate e o intercâmbio de assuntos referentes à Auditoria Interna no país.

O IIA editou, e mantém atualizada a Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (IPPF). A IPPF visa uniformizar, conceitos e práticas de auditoria interna, em nível internacional, englobando nessa estrutura as normas internacionais, código de ética, definições, declarações de posicionamento, guias e orientações práticas para os auditores internos de todos os países afiliados ao IIA Global.

No tocante às normas internacionais, destacam-se, dentre outras as relativas aos princípios básicos internacionais da auditoria interna. São as normas de atributo, das quais ressaltamos:

1100 – Independência e Objetividade

A atividade de auditoria interna deve ser independente e os auditores internos devem ser objetivos ao executar seus trabalhos.

Interpretação:

Independência é a 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.

A objetividade é uma atitude mental imparcial que permite aos auditores internos executarem os trabalhos de auditoria de maneira a confiarem no resultado de seu trabalho e que não seja feito nenhum comprometimento da qualidade. A objetividade requer que os auditores internos não subordinem a outras pessoas o seu julgamento em assuntos de auditoria. As ameaças à objetividade devem ser gerenciadas nos níveis do auditor individual, do trabalho de auditoria, funcional e organizacional.

1110 – Independência Organizacional

O executivo chefe de auditoria deve reportar-se a um nível dentro da organização que permita à atividade de auditoria interna cumprir suas

responsabilidades. O executivo chefe de auditoria deve confirmar junto ao conselho, pelo menos anualmente, a independência organizacional da atividade de auditoria interna.

Interpretação:

A independência dentro da organização se alcança de forma efetiva quando o executivo chefe de auditoria se reporta funcionalmente ao conselho. Alguns exemplos de reporte funcional ao Conselho implicam que este:

- Aprove o estatuto de auditoria interna;
- Aprove o planejamento de auditoria baseado em riscos;
- Aprove o orçamento de auditoria e o plano de recursos;
- Receba comunicações do executivo chefe de auditoria sobre o desempenho do plano de auditoria interna e outros assuntos;
- Aprove as decisões referentes à nomeação e demissão do executivo chefe de auditoria;
- Aprove a remuneração do executivo chefe de auditoria; e
- Formule questionamentos adequados à administração e ao executivo chefe de auditoria para determinar se existem escopos inadequados ou limitações de recursos.

1110.A1 – A atividade de auditoria interna deve estar livre de interferências na determinação do escopo da auditoria interna, na execução dos trabalhos e na comunicação de resultados.

1111 – Interação Direta com o Conselho

O executivo chefe de auditoria deve se comunicar e interagir diretamente com o conselho.

1120 – Objetividade Individual

Os auditores internos devem adotar uma atitude imparcial e isenta e evitar qualquer conflito de interesses.

Interpretação:

O conflito de interesses é uma situação na qual um auditor interno, que esteja em uma posição de confiança, tenha um interesse profissional ou pessoal conflitante. Tais interesses conflitantes podem tornar difícil a ele ou ela executar suas funções com imparcialidade. Um conflito de interesses existe mesmo que não se resulte em nenhum ato antiético ou impróprio. Um conflito de interesses pode criar uma aparência de impropriedade que pode abalar a confiança no auditor interno, na atividade de auditoria interna e na profissão. Um conflito de interesses pode prejudicar a habilidade do indivíduo de executar suas funções e responsabilidades objetivamente.

1130 – Prejuízo à Independência ou à Objetividade

Caso a independência ou a objetividade sejam prejudicadas de fato ou na aparência, os detalhes de tal prejuízo devem ser divulgados às partes

apropriadas. A natureza da divulgação dependerá do tipo de prejuízo. Emitido: outubro de 2008 Revisado: outubro de 2012 *Normas Internacionais* Página 5 de 23 © 2012 The Institute of Internal Auditors

Interpretação:

O prejuízo à independência organizacional e objetividade individual pode incluir, mas não se limitar, a um conflito de interesses pessoal; limitações de escopo; restrição de acesso aos registros, ao pessoal e às propriedades e limitações de recursos, tais como: recursos financeiros.

A determinação das partes apropriadas para as quais os detalhes do prejuízo à independência ou à objetividade devem ser divulgados depende das expectativas em relação à atividade de auditoria interna e das responsabilidades do executivo chefe de auditoria junto à alta administração e ao conselho, conforme esteja descrito no estatuto de auditoria interna, assim como da natureza do prejuízo.

1130.A1 – Os auditores internos devem abster-se de avaliar operações específicas pelas quais tenham sido responsáveis anteriormente. Presume-se que a objetividade fique prejudicada se um auditor interno prestar serviços de avaliação (*assurance*) de uma atividade pela qual o auditor interno tenha sido responsável durante ano anterior.

1130.A2 – Os trabalhos de avaliação (*assurance*) de funções pelas quais o executivo chefe de auditoria tenha responsabilidade devem ser supervisionados por uma parte externa à atividade de auditoria interna.

1130.C1 – Os auditores internos podem prestar serviços de consultoria relativos às operações pelas quais tenham sido responsáveis anteriormente.

1130.C2 – Caso os auditores internos tenham potenciais prejuízos à independência ou à objetividade com relação aos serviços de consultoria propostos, o cliente do trabalho de auditoria deve ser informado antes de o trabalho ser aceito.

Note-se que há uma convergência nas diretrizes normativas, no sentido de se preservar a independência da auditoria interna, seja ela funcional ou atitudinal.

2.5.2 A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI)

A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, em inglês) foi fundada em 1953 por 34 países, entre eles o Brasil. A organização conta atualmente com 188 membros, conforme menciona em seu sítio na internet.

Para subsidiar as atividades de controle externo desenvolvidas por seus membros, são publicados a Revista Internacional de Auditoria Governamental e os trabalhos dos diversos Grupos de Trabalho e Comissões da organização, que englobam diretrizes, guias metodológicos e pesquisas.

Em seu documento intitulado “Diretrizes para as normas de controle interno do setor público”, a INTOSAI, emanou a sua visão e as suas recomendações sobre o planejamento, implantação e avaliação do controle interno no setor público.

Inicialmente, define o que seja controle interno:

Controle interno é um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários, e é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade os seguintes objetivos gerais serão alcançados...

Em seguida, são definidas as funções e responsabilidades de todos os envolvidos com o controle interno dentro das organizações, incluindo a área de auditoria interna:

Todos em uma organização têm alguma responsabilidade pelo controle interno:

Executivos: são os responsáveis diretos por todas as atividades de uma organização, incluindo o planejamento, a implementação, a supervisão do funcionamento adequado, a manutenção e a documentação do sistema de controle interno. Suas responsabilidades variam de acordo com a sua função na organização e as características da organização.

Audidores internos: examinam e contribuem para a contínua eficácia do sistema de controle interno através de suas avaliações e recomendações e, portanto, desempenham um papel importante em um sistema de controle interno eficaz. No entanto, eles não têm a responsabilidade gerencial primeira sobre o planejamento, implementação, manutenção e documentação do controle interno. (grifo nosso).

Demais funcionários: também contribuem para o controle interno. O controle interno é uma parte implícita ou explícita das funções de cada um. Todos os membros da equipe exercem um papel na execução do controle e devem ser responsáveis por relatar problemas operacionais, de descumprimento do código de conduta ou de violações da política.

No que tange à atividade de auditoria interna, a INTOSAI recomenda que sejam asseguradas a sua independência e objetividade, a fim de que possam cumprir o seu papel de auxiliar no monitoramento e na avaliação da eficácia do sistema de controle interno da entidade:

...a auditoria interna deve ser uma atividade independente, de segurança objetiva e de caráter consultivo, que agregue valor e melhore o funcionamento da organização. Isso ajuda uma organização a cumprir seus objetivos mediante um enfoque sistemático e disciplinado para avaliar e melhorar a eficácia do processo de gestão de risco, de controle e de governança.

Para que a função de auditoria interna seja eficaz, é essencial que o pessoal da auditoria interna seja independente da direção, trabalhe de modo

imparcial, correto e honesto, e que se reporte diretamente ao mais alto nível de autoridade dentro da organização. Isso permite que os auditores internos apresentem opiniões imparciais em suas avaliações sobre o controle interno e apresentem propostas objetivas que busquem corrigir os obstáculos apontados.

3. METODOLOGIA

No desenvolvimento do presente trabalho, pretendeu-se lançar mão de várias metodologias de pesquisa, com vistas a uma abordagem sistêmica do tema ora proposto.

Inicialmente, revisão da literatura sobre o tema, por meio de pesquisa bibliográfica. Segundo Antonio Carlos Gil (1987, p. 71), a pesquisa bibliográfica desenvolve-se a partir de material já elaborado, constituído de livros e artigos científicos. Essa técnica de pesquisa, segundo o autor, possui a vantagem de permitir ao pesquisador cobrir uma gama de fenômenos muito mais ampla do aquela que poderia pesquisar diretamente.

Nesse momento foram estudados os principais conceitos e princípios relativos à atividade de controle, assim como a sua relação com o direito constitucional e administrativo.

Adicionalmente, foram pesquisadas as melhores práticas internacionais de controle e auditoria internos, tomando como base as duas principais entidades mundiais do setor, quais sejam, o Instituto dos Auditores Internos - IIA e a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – INTOSAI.

Em seguida, foi efetuada pesquisa documental, consistente de consulta à jurisprudência e orientações do Tribunal de Contas da União - TCU. Também segundo Gil, essa pesquisa é muito semelhante à pesquisa bibliográfica, sendo o diferencial relativo às fontes. No presente caso serão pesquisados documentos de primeira mão, tais como Acórdãos, Decisões e Manuais Normativos. Destaca-se nessa pesquisa o Acórdão nº 1074/2009 – Plenário, que trata de levantamento realizado pela Corte de Contas a respeito da situação estrutural dos órgãos de controle interno na Administração Pública.

Dentro da pesquisa documental, especial ênfase foi atribuída à análise comparativa com outros órgãos – Câmara dos Deputados e Tribunal de Contas da União – a fim de se conhecer a atuação dos órgãos de controle interno nesses órgãos e comparar com a do Senado Federal. Nessa análise foram enfocados prioritariamente a adequabilidade da posição do órgão dentro da estrutura organizacional e de suas atribuições normativas. Para tanto, foi lançada mão, novamente, da pesquisa em documentos primários, consistentes dos regulamentos administrativos dos Órgãos pesquisados.

Por fim, entrevistas em profundidade, não estruturadas, com Diretores ou Secretários de Controle Interno dos Órgãos selecionados para a análise comparativa. A entrevista em profundidade ou entrevista não estruturada — aquela em que é deixado ao entrevistado decidir-se pela forma de construir a resposta (Laville e Dione, 1999:188-190), é classificada como qualitativa, ou seja, esse tipo de pesquisa vai a busca das dinâmicas, das relações, das percepções sobre o objeto de pesquisa, as quais, muitas vezes, ficam encobertas, caso fosse usada uma técnica quantitativa. Sua grande vantagem é a flexibilidade, pois o entrevistador pode se utilizar das próprias respostas do entrevistado, para elaborar novas perguntas que melhor elucidem o objeto.

No caso, buscou-se junto aos entrevistados, colher as suas impressões sobre o que ocorre na prática em seus Órgãos, independentemente do que dizem as normas internas ou do que demonstra o organograma. Também se procurou captar a experiência e vivência desses profissionais, no exercício da atividade de controle interno.

4. DA ATUAÇÃO DO CONTROLE INTERNO EM OUTROS ORGÃOS PÚBLICOS

4.1 Da Secretaria de Controle Interno da Câmara dos Deputados – CD

De acordo com informações extraídas do sítio da Câmara dos Deputados na internet, compete à Secretaria de Controle Interno – SECIN, exercer o acompanhamento e a avaliação da gestão e dos recursos geridos pela Câmara dos Deputados, mediante a aplicação de técnicas de auditoria e de fiscalização nos sistemas contábil, financeiro, orçamentário, patrimonial e operacional; executar a avaliação do processo de contas; verificar e avaliar o cumprimento dos objetivos, o atingimento das metas e a execução de planos, bem como a conformidade às normas aplicáveis à Casa; realizar ações de controle previstas no Plano Anual de Controle Interno e outras não planejadas, por determinação da Mesa Diretora; e **assessorar esse Órgão Diretivo nas áreas de sua competência. (grifo nosso).**

Em entrevista realizada em 08 de outubro de 2014, o titular da SECIN, em exercício, senhor Luiz Renato Costa Xavier, afirmou que, no que diz respeito à independência funcional, a Secretaria reporta-se formalmente à Mesa Diretora daquela Casa Legislativa.

Não há, na prática, atos da SECIN que se poderiam caracterizar como de cogestão. A aproximação do órgão de controle interno com a gestão se dá por meio de consultorias prestadas por demanda, em temas como governança e gestão de riscos. Qualquer assessoria aos demais órgãos da estrutura administrativa da Casa, são tratados como excepcionalidades e atendidos mediante rigorosa análise prévia.

Com o fito de afirmar ainda mais essa boa prática, o órgão está trabalhando na elaboração e publicação do Estatuto da Secretaria de Controle Interno da Câmara dos Deputados, que irá englobar no seu conteúdo a política de controle interno, o código de ética da SECIN e o manual de auditoria interna.

4.2 Da Secretaria de Controle Interno do Tribunal de Contas da União - TCU

A Resolução nº 253/2012, do TCU, define o posicionamento hierárquico e as atribuições da Secretaria de Controle Interno – SECOI, daquela Corte, *in verbis*:

Art.65 - A Secoi vincula-se à Presidência do Tribunal e tem por finalidade assessorar o Presidente na supervisão da correta gestão orçamentário-financeira e patrimonial do Tribunal, sob os aspectos de legalidade,

legitimidade, economicidade, eficiência e eficácia. (grifo nosso).

Art.66 - Compete à Secoi:

I - realizar acompanhamento, levantamento, inspeção e auditoria nos sistemas administrativo, contábil, financeiro, patrimonial e operacional das unidades da Secretaria do Tribunal, com vistas a verificar a legalidade e a legitimidade de atos de gestão dos responsáveis pela execução orçamentário-financeira e patrimonial e a avaliar seus resultados quanto à economicidade, eficiência e eficácia;

II - orientar os gestores da Secretaria do Tribunal no desempenho efetivo de suas funções e responsabilidades;

III - certificar, nas contas anuais do Tribunal, a gestão dos responsáveis por bens e dinheiros públicos;

IV - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual e nos programas de trabalho constantes do orçamento geral da União para o Tribunal;

V - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional;

VI - zelar pela qualidade e pela independência do sistema de controle interno;

VII - elaborar e submeter previamente ao Presidente do Tribunal o plano anual de fiscalização interna;

VIII - fiscalizar o cumprimento, pelas autoridades e servidores, da exigência de entrega das declarações ou das autorizações de acesso às Declarações de Bens e Rendas, na forma estabelecida em Instrução Normativa pelo Tribunal;

IX - emitir parecer quanto à exatidão e legalidade dos atos de admissão de pessoal e dos atos de concessão de aposentadoria e de pensão expedidos pelo Tribunal;

X - avaliar a qualidade dos processos de gerenciamento de riscos e controles internos administrativos;

XI - analisar e acompanhar as licitações e os contratos do TCU;

XII - analisar e promover o acompanhamento das operações do Siafi executadas pelo Tribunal;

XIII - manter intercâmbio de dados e conhecimentos técnicos com unidades de auditoria interna de outros órgãos da Administração Pública;

XIV - representar ao Presidente do Tribunal em caso de ilegalidade ou irregularidade constatada;

XV - executar os demais procedimentos correlatos com as funções de auditoria interna; e

XVI - desenvolver outras atividades inerentes à sua finalidade.

De acordo com o titular da SECOI, senhor Eugênio Paccelli de Paula Corrêa, em entrevista concedida no dia 07 de outubro de 2014, a Secretaria está diretamente ligada à presidência daquela Corte, o que garante a plena independência funcional ao órgão de controle interno.

Entende o Secretário que, a prática de atos de assessoramento direto a outros órgãos integrantes da gestão, pode comprometer a imparcialidade do órgão de controle interno, quando da realização de eventual auditoria sobre temas em que já se manifestou em razão desses atos. Na Corte de Contas, ele afirma que tais atos não ocorrem.

A fim de orientar e subsidiar decisões das diversas áreas do TCU, a Secretaria publica periodicamente o Informativo SECOI, que trás os principais entendimentos e recomendações emanadas por aquele órgão de controle interno.

5. DO CASO DO SENADO FEDERAL

5.1 Da Evolução Histórica do Controle Interno no Senado Federal

Em 1984, por meio da Resolução nº 109, o Senado Federal instituiu a Auditoria do Senado Federal, com as seguintes atribuições:

... prestar assistência na área de sua especialidade à Comissão Diretora, ao Diretor-Geral e Unidades do Senado Federal, aos Órgãos Supervisionados, exercendo a orientação e fiscalização da execução do Orçamento do Senado, do Centro Gráfico e do Centro de Informática e Processamento de Dados, nos seus aspectos contábeis, analisando os procedimentos expostos pela contabilidade analítica.

Posteriormente, promulgou a Resolução nº 71, de 1993, criando a Secretaria de Controle Interno – SCINT/SF, considerada como órgão de Assessoramento Superior, conforme preconizou art. 9º da citada Resolução, ficando, naquela época, com as atribuições a seguir, de acordo com o art.45 da citada Resolução:

Planejar, dirigir e executar as atividades de inspeção e auditoria contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Senado Federal e seus órgãos supervisionados; avaliar o cumprimento das metas previstas nos programas, projetos e atividades administrativas Senado Federal; verificar a legalidade e avaliar os resultados quanto à economicidade, eficiência e eficácia na gestão orçamentária, financeira e patrimonial do Senado Federal e seus órgãos supervisionados; fiscalizar a execução de contratos, convênios e outros acordos bilaterais; acompanhar e avaliar os processos de tomada de contas dos ordenadores de despesas e demais responsáveis por dinheiro, bens e outros valores públicos; verificar a prestação de contas do Senado Federal e de seus órgãos supervisionados e sobre elas emitir parecer prévio; propor normas e procedimentos para aprimoramento dos controles sobre atos que impliquem despesa ou obrigações para o Senado Federal; criar condições indispensáveis para assegurar eficácia ao controle externo, exercido pelo Tribunal de Contas da União; verificar a exatidão e suficiência dos atos de admissão e desligamento de pessoal e dos atos de concessão de aposentadoria e pensão, emitindo parecer sucinto e conclusivo sobre a legalidade; encaminhar ao Tribunal de Contas da União a documentação dos atos de admissão e desligamento de pessoal com os respectivos pareceres emitidos pela Secretaria de Controle Interno; elaborar Relatório e emitir Certificado de Auditoria sobre as prestações/tomadas de contas do Senado Federal e seus órgãos supervisionados a serem encaminhados, anualmente, ao Tribunal de Contas da União, manifestando-se, inclusive, quanto à avaliação dos resultados da gestão sobre os aspectos de eficiência e eficácia.

Em 1997, por meio da Resolução nº 09, alterou novamente a estrutura da Secretaria de Controle Interno, de modo que as suas atribuições passaram a vigorar, conforme o art. 98, *in verbis*:

Art. 98. À Secretaria de Controle Interno compete, no âmbito do Senado Federal e de seus órgãos supervisionados planejar, dirigir e executar as atividades de inspeção e auditoria contábil, financeira, orçamentária, operacional, patrimonial e de pessoal; propor normas e procedimentos para a adequação das especificações dos materiais e serviços e para o aprimoramento dos controles sobre os atos que impliquem despesa ou obrigações; verificar a compatibilidade entre as variações patrimoniais e os rendimentos auferidos por Senadores e servidores ocupantes de cargo ou emprego comissionados ou função de confiança; criar condições indispensáveis para assegurar eficácia ao controle externo, exercido pelo Tribunal de Contas da União; promover a integração de ações com os demais órgãos integrantes dos Sistemas de Controle Interno dos Poderes da União; executar outras tarefas correlatas.

Finalmente, novas alterações estruturais na Secretaria foram instituídas, por intermédio do Ato nº 25 – Comissão Diretora, de 2004. O citado Ato não promoveu qualquer alteração nas competências previstas na Resolução nº 09 de 1997.

5.2 Da Reforma Administrativa ocorrida em 2013

Publicado no *Boletim Administrativo do Senado Federal*, nº 5233, seção nº 2, edição nº 2, 29 de maio de 2013, ao Ato da Comissão-Diretora nº 14/2013 – ATC nº 14/2013 – promoveu alterações e consolidou as Partes II e III do Regulamento do Senado Federal, que tratam, respectivamente, do Regulamento Orgânico e do Regulamento de Cargos e Funções.

Na exposição de motivos, reproduzida *in verbis*, a Comissão Diretora da casa justifica as alterações produzidas na estrutura administrativa do Senado Federal:

CONSIDERANDO que a última consolidação do Regulamento Administrativo do Senado Federal foi aprovada mediante o Ato da Comissão Diretora nº 4, de 2007;

CONSIDERANDO as supervenientes alterações estruturais aprovadas por atos da Comissão Diretora ratificados pelo Plenário do Senado, notadamente pela Resolução nº 62, de 2010;

CONSIDERANDO a necessidade de proceder à racionalização da estrutura orgânica do Senado Federal;

CONSIDERANDO o disposto no Ato da Comissão Diretora nº 3, de 2013; e

CONSIDERANDO que Parecer da Comissão Diretora ao Projeto de Resolução 96, de 2009, indica a possibilidade de se avançar no processo de racionalização da estrutura orgânica do Senado Federal, mediante realocações de Cargos em Comissão e funções comissionadas, com redução da despesa total prevista, RESOLVE:

Como se pode observar, a reforma administrativa materializada no ATC 14/2013 teve

o alegado objetivo de racionalizar e tornar mais “enxuta” e barata a estrutura administrativa da Casa, extinguindo áreas que se sobrepunham, resolvendo redundâncias e diminuindo o número de funções comissionadas existente.

Nesse bojo, o ATC nº 14/2013 alterou a estrutura e as atribuições da Secretaria de Controle Interno, antiga SCINT, criando a Secretaria de Controle Interno do Senado Federal – SCISF com as seguintes atribuições:

Art 271: À Secretaria de Controle Interno do Senado Federal compete **prestar consultoria e assessoramento à Mesa, à Comissão Diretora, ao Presidente, à Diretoria-Geral e aos demais órgãos da estrutura administrativa da Casa** sob os aspectos da legalidade, da legitimidade, da economicidade, da eficiência e da eficácia, no âmbito do Senado Federal, consolidar o plano anual de atividades de auditoria e submetê-lo à Comissão Diretora para aprovação; elaborar e manter atualizado o Manual de Auditoria Interna; planejar, dirigir, fiscalizar e executar as atividades de auditoria e inspeção contábil, financeira, orçamentária, operacional, patrimonial, pessoal e de tecnologia da informação, abrangendo todas as receitas e despesas públicas; propor normas e procedimentos para a adequação das especificações dos materiais e serviços e para o aprimoramento dos controles sobre os atos que impliquem despesa ou obrigações; verificar a compatibilidade entre as variações patrimoniais e os rendimentos auferidos por Senadores e servidores ocupantes de cargo em comissão ou função comissionada; criar condições indispensáveis para assegurar eficácia ao controle externo, exercido pelo Tribunal de Contas da União; promover a integração de ações com os demais órgãos dos Sistemas de Controle Interno dos Poderes da União; apresentar à Comissão Diretora e à Diretoria-Geral, semestralmente, relatório das auditorias realizadas no período, com informações das recomendações feitas e do acompanhamento das providências tomadas pela Administração; e executar outras atividades correlatas (grifo nosso).

Note-se que o citado Ato inovou ao introduzir, dentre as atribuições da SCISF, a prestação de assessoramento não só à alta administração do Senado, mas para todo o conjunto de áreas que compõem a estrutura administrativa da Casa.

A Diretoria-Geral do Senado, embasada nessa diretriz emanada pela Comissão Diretora, exarou a Instrução Normativa nº 01/2013, regulamentando o envio de matérias para deliberação daquela instância administrativa, trazendo em seu artigo segundo a seguinte recomendação:

Art. 2º No expediente ou despacho de encaminhamento de processos administrativos à deliberação da Diretoria-Geral, as unidades administrativas deverão manifestar-se conclusivamente quanto ao atendimento de todos os requisitos legais e regulamentares necessários à prática do ato proposto, e ao mérito, quando couber.

Parágrafo único. Para subsidiar a manifestação conclusiva de que trata este

artigo, poderão ser efetuadas consultas à Advocacia do Senado Federal e à **Secretaria de Controle Interno do Senado Federal, conforme disposições contidas nos artigos 270 e 271 do Regulamento Administrativo do Senado Federal, aprovado pelo Ato da Comissão Diretora nº 14/2013.**

Durante o período em que o ATC nº 14/2013 vigorou com essa redação, notou-se uma remessa sistemática de processos à SCISF, para manifestar-se em casos concretos, ainda na fase de deliberação, opinando sobre a regularidade dos procedimentos administrativos levados a efeito pela Administração.

5.3 Das alterações no Ato da Comissão Diretora nº 14/2013

Decorridos quatorze meses de sua edição, o ATC 14/2013 sofreu alterações, por meio do ATC nº 08, de 2014, visando corrigir inconsistências formais e realizar mudanças para promover a racionalização administrativa.

Dentre essas inconsistências formais, foi corrigida a redação do já mencionado artigo 271, adequando as atribuições da SCISF aos princípios do controle interno e às boas práticas preconizadas para a auditoria interna no setor público. O dispositivo passou então a conter o seguinte teor:

Art. 271. À Secretaria de Controle Interno do Senado Federal, órgão de assessoramento superior, compete avaliar a regular e efetiva aplicação dos recursos públicos do Senado Federal, por meio de auditorias, atividades e demais ações de controle, de forma a contribuir, respeitando a segregação de funções, para o contínuo aperfeiçoamento da gestão administrativa, atuando com compromisso institucional, independência do órgão de controle interno, ética profissional, imparcialidade do auditor e objetividade nas ações de controle; **prestar consultoria, na área de sua competência, à Mesa, à Comissão Diretora e seus membros, ao Presidente e à Diretoria-Geral, sob os aspectos da legalidade, da legitimidade, da economicidade, da efetividade, da eficiência e da eficácia, no âmbito do Senado Federal;** elaborar o Plano Anual das Auditorias, Atividades e Ações de Controle Interno (PAInt) e submetê-lo ao Primeiro-Secretário, para aprovação; planejar, dirigir, fiscalizar e executar as atividades de auditoria e inspeção contábil, financeira, orçamentária, operacional, patrimonial, pessoal e de tecnologia da informação, abrangendo todas as receitas e despesas públicas; apresentar anualmente ao Primeiro-Secretário o Relatório das Auditorias, Atividades e Ações de Controle (RAInt) realizadas no período, com informações das recomendações feitas e da avaliação das providências tomadas pela Administração; propor normas e procedimentos para o adequado gerenciamento de riscos, o aprimoramento da governança e o aperfeiçoamento dos controles internos administrativos sobre os atos que impliquem despesa ou obrigações; criar condições indispensáveis para assegurar eficácia ao controle externo, exercido pelo Tribunal de Contas da União; promover a integração de ações com os demais órgãos do Sistema de Controle Interno dos Poderes da União; elaborar e manter atualizado o Manual da Secretaria de Controle Interno; realizar outras auditorias,

atividades e ações de controle por iniciativa própria ou por determinação da Comissão Diretora e desempenhar outras atividades correlatas. (grifo nosso).

A nova redação, além de recolocar a atuação da SCISF dentro dos parâmetros preconizados pelas melhores práticas, também teve o condão de revogar tacitamente a Instrução Normativa nº 01/2013 da Diretoria-Geral. Tanto foi assim que cessaram os envios de forma sistemática, de processos para apreciação *a priori* pelo órgão de controle interno.

No período em que vigorou a redação original do ATC nº 14/2013, aliada à Instrução Normativa nº 01/2013-DGER, avalia-se que a atuação da SCISF ao manifestar-se previamente em processos administrativos sujeitos à deliberação pela Diretoria-Geral, deixou de observar as boas práticas de auditoria interna, a jurisprudência do TCU e os princípios ora em estudo, quais sejam o da independência e o da segregação de funções.

De início, verificou-se que, quanto ao princípio da independência, a SCISF passou, contrariando o que prescrevem fartamente o IIA, a INTOSAI e o TCU, a reportar-se não mais exclusivamente à alta administração da Casa e sim a responder funcionalmente às demais áreas da estrutura administrativa do Senado.

Ademais, ao emitir sua opinião prévia, em assuntos que potencialmente poderão vir a ser objeto de auditoria interna, deixou de agir com objetividade e imparcialidade, duas atitudes reconhecidas pelas entidades acima listadas e pela literatura pesquisada, como fundamentais para a boa qualidade dos trabalhos, possibilitando, assim, o surgimento de conflitos de interesse futuros.

Por fim, essas manifestações prévias caracterizaram-se na maioria dos casos, como atos de cogestão, reiteradamente rejeitados pelas fontes consultadas, notadamente na jurisprudência e nas normas da Corte de Contas. Esses atos afrontam o princípio da segregação de funções, que se constitui em pilar da atividade de controle e auditoria internos, com pode-se constatar no presente estudo.

6. DA ANÁLISE COMPARATIVA

Neste capítulo serão comparados os órgãos de controle interno da Câmara dos Deputados, do Tribunal de Contas da União e do Senado Federal, sob os três aspectos abordados anteriormente, quais sejam: o posicionamento do órgão de controle interno na estrutura administrativa; as atribuições regulamentares com ênfase nos princípios da independência e da segregação de funções e por fim, a atuação na prática de cada órgão em suas atividades cotidianas.

6.1 Do Posicionamento do Órgão de Controle Interno na Estrutura Administrativa

Nesse aspecto, a avaliação é de que os órgãos de controle interno das três Casas estão devidamente vinculados à maior autoridade administrativa, em respeito ao que preconizam a literatura, a jurisprudência do TCU e as melhores práticas internacionais.

Na Câmara dos Deputados, a SECIN está vinculada diretamente à Mesa Diretora, instância superior, responsável pela direção dos trabalhos legislativos e dos serviços administrativos da Casa. Compõe-se de Presidência - Presidente e dois Vice-Presidentes - e de Secretaria, composta por quatro Secretários e quatro Suplentes.

No TCU, a SECOI vincula-se funcionalmente à Presidência da Corte de Contas, restando evidente que se trata da maior autoridade do Tribunal.

Também no Senado Federal, a vinculação hierárquica da SCISF se dá junto à Comissão Diretora, composta pelos mesmos membros da Mesa Diretora, constituindo-se na instância administrativa máxima da Casa. A Comissão é composta pelo Presidente, Primeiro e Segundo Vice-Presidentes e quatro Secretários. São indicados também, quatro suplentes de Secretários para substituir os titulares em caso de impedimento.

6.2 Das Atribuições Regulamentares do Órgão de Controle Interno

A Câmara dos Deputados escolheu descrever as atribuições da SECIN de forma mais genérica e sucinta, com destaque para a prestação de assessoramento única e exclusivamente à Mesa Diretora daquela Casa Legislativa.

Por seu turno, o TCU, diferentemente, procurou ser mais específico e detalhista na

definição das atribuições da SECOI. Destacam-se os incisos VI - zelar pela qualidade e pela independência do sistema de controle interno; VII - elaborar e submeter previamente ao Presidente do Tribunal o plano anual de fiscalização interna e XIV - representar ao Presidente do Tribunal em caso de ilegalidade ou irregularidade constatada.

Esses três dispositivos demonstram claramente que as atribuições da SECOI se coadunam com sua posição na hierarquia do Órgão, atestando que o reporte se dá efetivamente com o Presidente do Tribunal. Desse modo, a exemplo da Câmara dos Deputados, ficam preservados, no TCU, os princípios da independência e da segregação de funções.

Quanto à SCISF, a redação inicial do ATC nº 14/2013, que vigorou de maio/2013 a junho/2014 de logo de início destoa-se dos outros órgãos estudados, quando atribui a função de assessoramento não somente à Comissão Diretora, mas também a outras instâncias inferiores, atingindo também toda e qualquer área administrativa da Casa.

Essa redação permitiu, nesse período, que a SCISF fosse acionada, por diversas áreas do Senado, para realizar atos que se caracterizavam como de cogestão, afrontando os princípios da independência e da segregação de funções.

6.3 Da Atuação na Prática do Órgão de Controle Interno

Nesse quesito, novamente verificou-se discrepância entre a atuação da SCISF, na vigência da redação original do ATC nº 14/2013, com a dos demais órgãos de controle interno estudados.

No caso da Câmara dos Deputados, restou evidenciado que a SECIN evita, dentro de suas possibilidades, prestar qualquer assessoria que não seja à Mesa Diretora. Os relatos dão conta de que, por vezes, ocorrem atendimentos a demandas advindas de outras áreas, mas que são tratadas como exceção.

No TCU, a SECOI é taxativa no sentido de não atender a nenhum tipo de demanda por assessoramento que não tenha origem na Presidência da Corte.

Já o Senado Federal, contrariamente, institucionalizou, durante o tempo em que o ATC nº 14/2013 vigorou com sua redação inicial, a prática do assessoramento generalizado a todas

as áreas da Casa.

A partir da nova redação, dada pelo ATC nº 08/2014, a prática desse tipo de assessoramento teve sua intensidade reduzida de forma visível, restando porém, demandas pontuais, que são atendidas pela SCISF. De forma paulatina, a Secretaria vem negociando com as demais áreas, para que sejam suprimidas definitivamente.

7. CONCLUSÃO

O objetivo geral do presente trabalho consistiu-se em verificar, à luz da literatura, da jurisprudência e orientações do TCU, das melhores práticas internacionais e da comparação com outros órgãos da Administração Pública, se a introdução, dentre as atribuições da SCISF, do assessoramento à alta administração e às demais áreas da estrutura administrativa da Casa, feita pelo ATC nº 14/2013, comprometeu, em alguma medida os princípios da independência e da segregação de funções.

Notou-se, de início, uma convergência entre todas as fontes pesquisadas para a necessidade de se preservar esses dois princípios, na atuação dos órgãos internos de controle e auditoria.

Os autores estudados, seja no campo da relação entre a função controle e os direitos constitucional e administrativo, seja no que tange aos principais conceitos e princípios, foram uníssonos em afirmar que a não observância dos princípios em tela compromete a imparcialidade e a objetividade dos trabalhos, prejudicando a qualidade do controle.

Também o TCU comunga com esse entendimento, o que restou claro na análise de diversos julgados, com destaque para o Acórdão nº 1074/2009 – Plenário. As normas de auditoria daquela Corte de Contas e o seu Referencial de Governança corroboram a tese de que se faz necessário coibir todo e qualquer ato que implique na falta de segregação de funções entre execução e controle e no reporte do órgão de controle interno a instâncias que não sejam as superiores.

Na mesma linha de pensamento, as instituições internacionais que congregam as atividades de controle e auditoria interna recomendam que as práticas das áreas de auditoria interna, seja no setor privado ou público, desenvolvam-se em pleno respeito aos princípios ora em estudo.

Ademais, o trabalho de pesquisa documental e de entrevistas abertas com dirigentes das áreas de controle interno levado a efeito na Câmara dos deputados e no TCU, mostrou resultados que afluíram na mesma direção, tanto no que diz respeito à preocupação dos órgãos estudados em posicionar hierarquicamente a sua área de controle interno vinculada diretamente a mais alta instância administrativa, como também em inibir atribuições que

denotem assessoramento à gestão.

Essa preocupação se reflete do mesmo modo na prática vivenciada no dia-a-dia, como restou evidente nas declarações dos entrevistados.

Portanto, pode-se concluir com razoável segurança, que a inovação trazida pelo ATC nº 14/2013, atribuindo à SCISF a atividade de assessorar, além da Comissão Diretora, todas as demais áreas da estrutura administrativa da Casa, destoou do que preconizam a literatura, o TCU, as melhores práticas internacionais e a atuação de outros órgãos públicos do legislativo federal.

A aplicação desse dispositivo fez com que a Diretoria-Geral do Senado institucionalizasse, no período de sua vigência, a prática, pela SCISF, de atos de cogestão, na medida em que a Secretaria era instada a se manifestar em casos concretos, ainda na fase de deliberação, que, *a posteriori*, poderiam vir a ser objeto de auditoria pela própria SCISF.

Posteriormente, essa disfunção foi corrigida, por intermédio da edição do ATC nº 08/2014, que manteve o assessoramento da SCISF única e exclusivamente à alta administração do Senado, não mais o fazendo em relação às demais instâncias da Casa.

Por fim, recomenda-se que, a exemplo da Secretaria de Controle Interno da Câmara dos Deputados – SECOI, a SCISF elabore o seu estatuto, normatizando assim, as atividades de controle interno no âmbito do Senado federal e contemplando todos os aspectos recomendados no já mencionado Acórdão 1074/2009 – TCU – Plenário. Desse modo, fortalece-se a área de controle interno e evita-se a ocorrência de novas disfunções.

8. REFERÊNCIAS

- ATTIE, William. Auditoria Interna. São Paulo: Atlas, 1987.
- BOYNTON, W; Jonhson , Raymond; Kell, Walter. Auditoria. São Paulo: Atlas, 2008.
- BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo. Controle Interno, estudos e reflexões. Belo Horizonte: Fórum, 2013.
- BRASIL. Acórdão nº 1.074/2009. Tribunal de Contas da União. Disponível em: www.tcu.gov.br. Acesso em 01 nov. 2014.
- BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil – 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 01 nov. 2014.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União. Disponível em: www.tcu.gov.br. Acesso em 01 nov. 2014.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. Referencial básico de governança/Tribunal de Contas da União.-Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, Coordenação-Geral de Controle Externo dos Serviços Essenciais ao Estado e das Regiões Sul e Centro-Oeste, 2013.
- CASTRO, Domingos Poubel de. Auditoria e controle interno na administração pública: evolução do controle interno no Brasil: do Código de Contabilidade de 1922 até a criação da CGU em 2003: guia para atuação das auditorias e organização dos controles internos nos Estados, municípios e ONGs. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. Sistema de Controle Interno: uma perspectiva do modelo de gestão pública gerencial. 2ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008.
- D' AVILA, Marcos Z., OLIVEIRA, Marcelo Aparecido de. Conceitos e Técnicas de Controles Internos de organizações. São Paulo: Nobel, 2002.
- FILHO, José dos Santos Carvalho. Manual de Direito Administrativo, 15ª Ed. Rio de Janeiro: Lumens, 2006.

- GIL, Antonio Carlos. Métodos e Técnicas de Pesquisa Social. São Paulo: Atlas, 1987.
- IIA Brasil – IPPF – Normas Internacionais de AI. Disponível em: <http://www.iiabrasil.org.br/new/IPPF.html>. Acesso em: 01 nov. 2014.
- INTOSAI. Diretrizes para as normas de controle interno do setor público. Disponível em: <http://www.intosai.org/>. Acesso em: 01 nov. 2014.
- MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo, 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo, 34º Ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- SILVA, Magno Antonio da. O princípio da segregação de funções e sua aplicação no controle processual das despesas: uma abordagem analítica pela ótica das licitações públicas e das contratações administrativas. Revista do Tribunal de Contas da União, número 128. Brasília: Editora do TCU, 2013.