

**UNIVERSIDADE FEDERAL FLUMINENSE
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS
MBA EM CONTABILIDADE E AUDITORIA**

PEDRO LEANDRO DE OLIVEIRA MATHIAS

**PROGRAMA DE AUDITORIA INTERNA
GOVERNAMENTAL APLICÁVEL À AVALIAÇÃO
DE TERMO DE EXECUÇÃO DESCENTRALIZADA
(TED)**

Orientador: Jorge Ribeiro dos Passos Rosa, L.D.

**NITERÓI
Novembro/2021**



PEDRO LEANDRO DE OLIVERIA MATHIAS

**PROGRAMA DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL APLICÁVEL À
AVALIAÇÃO DE TERMO DE EXECUÇÃO DESCENTRALIZADA (TED)**

Monografia apresentada à Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal Fluminense como requisito para obtenção do certificado de Pós-Graduação, *Lato Sensu*, MBA em Contabilidade e Auditoria.

Orientador: Prof. Jorge Ribeiro dos Passos
Rosa, L.D.

**NITERÓI
2021**

Ficha catalográfica automática - SDC/BAC
Gerada com informações fornecidas pelo autor

M431p Mathias, Pedro Leandro de Oliveira
Programa de Auditoria Interna Governamental Aplicável à
Avaliação de Termo de Execução Descentralizada (TED) /
Pedro Leandro de Oliveira Mathias ; Jorge Ribeiro dos Passos
Rosa, orientador. Niterói, 2021.
56 f.

Monografia (MBA em Contabilidade e Auditoria)-Universidade
Federal Fluminense, Faculdade de Administração e Ciências
Contábeis, Niterói, 2021.

1. Auditoria governamental. 2. Produção intelectual. I.
Rosa, Jorge Ribeiro dos Passos, orientador. II. Universidade
Federal Fluminense. Faculdade de Administração e Ciências
Contábeis. III. Título.

CDD -

Bibliotecário responsável: Debora do Nascimento - CRB7/6368

PEDRO LEANDRO DE OLIVERIA MATHIAS

**PROGRAMA DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL APLICÁVEL À
AVALIAÇÃO DE TERMO DE EXECUÇÃO DESCENTRALIZADA (TED)**

Monografia apresentada à Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal Fluminense como requisito para obtenção do certificado de Pós-Graduação, *Lato Sensu*, MBA em Contabilidade e Auditoria.

Aprovada em de de 2021.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Jorge Ribeiro dos Passos Rosa, L.D.

Orientador

José Geraldo Abunahman, D.Sc.

Avaliador

Francisco Marcelo Garritano Barone do Nascimento D.Sc.

Avaliador

NITERÓI
2021

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus pelo dom da vida e pelas bênçãos que, pela Sua bondade e misericórdia, têm me alcançado.

À minha amada esposa Thaiany pelo amor e cumplicidade, fundamentais para a conclusão deste projeto profissional e pessoal.

Ao meu filho Arthur, fonte de motivação para que me torne uma pessoa melhor, a qual possa servir como referência.

Aos meus pais pela base e apoio em todas as fases da minha vida, especialmente importantes durante esta jornada.

À Marinha do Brasil pela oportunidade de crescimento profissional proporcionada ao longo do curso de Pós-Graduação.

Ao meu Orientador, Professor Doutor Jorge Ribeiro, pela objetividade e clareza nas observações, primordiais para que esta pesquisa fosse elaborada de forma adequada.

Ao Capitão de Corveta Intendente de Marinha Thiago Moraes, pelas orientações pertinentes e seguras, fundamentais para a construção deste trabalho.

Aos professores e colegas de turma da Pós-Graduação em Contabilidade e Auditoria da Universidade Federal Fluminense pelos conhecimentos e experiências compartilhadas no curso, que muito contribuíram para o meu crescimento profissional.

A todos que direta ou indiretamente contribuíram para a realização desta monografia.

RESUMO

A presente pesquisa constitui-se em um estudo de caso referente à elaboração de proposta de programa de auditoria interna governamental aplicável à avaliação dos Termo de Execução Descentralizada (TED) celebrados pela Marinha do Brasil (MB) a fim de contribuir para as atividades realizadas pelo Centro de Controle Interno da MB. O TED é um instrumento destinado à formalização do processo de descentralização de créditos orçamentários entre órgãos ou entidades da administração pública federal integrantes do orçamento fiscal ou da seguridade social. No decorrer do estudo, foram detalhadas as bases legais e normativas para transferência de créditos entre unidades gestoras no âmbito do poder público federal, especificamente, aquelas utilizadas pela MB, além da doutrina que versa sobre a elaboração de planejamento na área de auditoria interna, com ênfase na estrutura do sistema de controle interno do poder executivo e da MB. Por fim, o estudo propõe-se a apresentar um material que possa ser utilizado como ferramenta de trabalho pelos auditores internos da MB nos processos de avaliação de TED.

Palavras-chave: termo de execução descentralizada; transferência de recursos; auditoria interna governamental; programa de auditoria interna.

ABSTRACT

The present research consists of a case study regarding the elaboration of a proposal for a governmental internal audit program applicable to the evaluation of the Decentralized Execution Term signed by the Brazilian Navy to contribute to the activities carried out by the Center for Internal Control of Brazilian Navy. The Decentralized Execution Term is an instrument aimed at formalizing the process of decentralizing budget credits between federal public administration bodies or entities that are part of the fiscal or social security budget. During the study, the legal and normative bases for the transfer of credits between managing units within the federal government were detailed, specifically those used by the Brazilian Navy, in addition to the doctrine that deals with the preparation of planning in internal audit, with emphasis on the structure of the internal control system of the executive branch and the Brazilian Navy. Finally, the study proposes to present a material that can be used as a working tool by Brazilian Navy internal auditors in the TED evaluation processes.

Keywords: decentralized execution term; transfer of resources; governmental internal audit; internal audit program.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Execução orçamentária e financeira da União	18
Figura 2 – Nota de movimentação de crédito (NC)	19
Figura 3 – Nota de programação financeira (PF)	20
Figura 4 – Estrutura de controle interno da Marinha do Brasil	32

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Síntese do Decreto nº 10.426/2020.....	23
Quadro 2 – Transferências recebidas pela Marinha do Brasil.....	25
Quadro 3 – Unidades gestoras concedentes de créditos à Marinha do Brasil.....	25
Quadro 4 – Resumo das verificações para a fase de elaboração ou formalização do TED.....	44
Quadro 5 – Resumo das verificações para a celebração do TED.....	46
Quadro 6 – Resumo das verificações para a fase de execução do TED.....	48
Quadro 7 – Resumo das verificações para a fase de monitoramento ou acompanhamento do TED.....	49
Quadro 8 – Resumo das verificações para a prestação de contas do TED.....	50
Quadro 9 – Relação entre o Decreto nº 10.426/20 e as fases de auditoria interna.....	51

SUMÁRIO

1 O PROBLEMA	12
1.1 Suposição.....	13
1.2 Objetivos da Pesquisa.....	13
1.2.1 <i>Objetivo final</i>	13
1.2.2 <i>Objetivos intermediários</i>	13
1.3 Delimitação da Pesquisa.....	13
1.4 Relevância do Estudo	14
2 METODOLOGIA.....	15
2.1 Tipos de Pesquisa	15
2.1.1 <i>Quanto aos fins</i>	15
2.1.2 <i>Quanto aos meios</i>	15
2.2 Coleta de Dados.....	16
2.3 Universo da Pesquisa.....	16
2.3.1 <i>Universo</i>	16
2.3.2 <i>Amostra</i>	16
2.4 Tratamento de Dados.....	16
2.5 Limitações do Método	17
3 UMA PESQUISA SOBRE TERMO DE EXECUÇÃO DESCENTRALIZADA	18
3.1 Arcabouço legal.....	20
3.2 Termo de Execução Descentralizada na Marinha do Brasil.....	23
3.2.1 <i>Normativos sobre transferências de créditos na MB</i>	23
3.2.2 <i>Termos de Execução Descentralizada firmados pela MB</i>	24
4 UMA PESQUISA SOBRE AUDITORIA INTERNA	26
4.1 Conceitos	26
4.2 Auditoria Interna Governamental	27
5 CONTROLE INTERNO NA MARINHA DO BRASIL	31
6 PRINCIPAIS RECOMENDAÇÕES DOS ÓRGÃOS DE CONTROLE.....	35
7 PROGRAMA DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL APLICÁVEL AO TED	38
7.1 Sugestão de Programa de auditoria interna governamental aplicável ao TED.....	40
7.1.1 <i>Elaboração ou formalização</i>	41
7.1.2 <i>Celebração</i>	45

7.1.3 Execução.....	47
7.1.4 Monitoramento ou acompanhamento.....	49
7.1.5 Prestação de contas.....	50
8 CONCLUSÃO, SUGESTÕES E RECOMENDAÇÕES.....	52
8.1 Conclusão.....	52
8.2 Sugestões.....	53
8.3 Recomendações.....	53
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	54
Autores pesquisados.....	54
Sites consultados.....	54

1 O PROBLEMA

A administração pública é um ramo que busca gerir os recursos arrecadados dos contribuintes para a manutenção e execução das suas atribuições. Diante das crescentes demandas por serviços públicos de qualidade e dos desafios impostos pela escassez de recursos disponíveis, os gestores públicos necessitam utilizar de maneira eficiente as ferramentas de planejamento, execução e controle para atingir os objetivos esperados pela sociedade.

Para cumprir a sua missão de ofertar serviços aos cidadãos, o Estado executa políticas públicas direta ou indiretamente, podendo recorrer a diferentes mecanismos de acordos e parcerias, seja contratando uma empresa privada por meio de licitação, celebrando um convênio com Estados e Municípios ou descentralizando créditos entre órgãos da administração pública federal.

No caso da transferência de créditos entre órgãos da administração pública federal, o ajuste se processa por meio de um Termo de Execução Descentralizada (TED), que é uma forma diferenciada de contratação, pois se trata, basicamente, de um repasse financeiro entre os órgãos e/ou entidades integrantes do orçamento fiscal ou da seguridade social da união, com o objetivo de realizar uma ação definida por metas, etapas e indicação dos recursos.

Apesar do tema descentralização de recursos não ser totalmente novo e estar previsto, superficialmente, no Decreto nº 6.170, de 25 de julho de 2007, recentemente, o tema recebeu um regramento jurídico e administrativo específico com a publicação do Decreto nº 10.426 em 16 de julho de 2020, que dispõe sobre a descentralização de créditos no âmbito da União.

Paralelamente ao uso do TED como ferramenta para atingimento de objetivos por órgãos e entidades da união, os órgãos de controle externo e interno fazem o monitoramento e a avaliação dessas ações. Entretanto, o material disponível para consultas e capaz de auxiliar de maneira adequada o trabalho dos auditores ainda é restrito.

Especificamente, a Marinha do Brasil (MB) na qualidade de órgão da administração pública federal que recebe e executa créditos do orçamento da união, possui valor considerável de recursos em execução por meio de TED com o objetivo de realizar ações de interesse recíproco com outros órgãos. Essa realidade tem demandado atenção especial do sistema de controle interno da MB no que diz respeito a estruturar procedimentos compatíveis com relevância do assunto em questão.

Tendo em vista a materialidade dos recursos envolvidos e a necessidade de se estabelecerem formas de orientar os trabalhos de auditoria dos TED firmados pela MB, a presente pesquisa busca responder a seguinte questão: **Como um programa de auditoria interna governamental pode contribuir para avaliação dos processos de TED na MB?**

1.1 Suposição

Supõe-se que um programa de auditoria interna governamental pode contribuir para a avaliação e monitoramento dos processos de TED firmados pela MB, servindo como um direcionador para os trabalhos dos auditores internos.

1.2 Objetivos da Pesquisa

1.2.1 Objetivo final

O objetivo final do presente trabalho é apresentar de que formas um programa de auditoria interna pode contribuir na orientação dos trabalhos dos auditores internos para melhorar a avaliação dos processos de monitoramento e auditoria de TED executados pela MB.

1.2.2 Objetivos intermediários

- a) Contextualizar o TED;
- b) Abordar a normatização da auditoria interna governamental;
- c) Apresentar a estrutura do sistema de controle interno da MB, e
- d) Apresentar sugestão de programa de auditoria interna a fim de contribuir para a avaliação de TED na MB.

1.3 Delimitação da Pesquisa

A abrangência da pesquisa está limitada a apresentar de que maneiras um programa de auditoria interna governamental pode contribuir para melhoria dos processos de gestão e monitoramento de TED firmados pela MB. Contudo, os resultados podem ser aproveitados como fonte de informações para casos de TED celebrados por outros órgãos e/ou entidades da

administração pública federal ou adaptados para os casos de outros tipos de acordos e parcerias celebrados pelos órgãos.

1.4 Relevância do Estudo

A relevância de realizar o presente estudo sobre programa de auditoria interna de TED na MB se justifica pelo fato de que há importante quantidade de recursos executados por meio desse instrumento, por haver um reduzido número de normas internas que versem sobre o tema e pela possibilidade de identificar oportunidades de melhorias, além de apresentar medidas que visem a contribuir para o aprimoramento dos processos de avaliação de TED por meio de um programa de auditoria interna e, conseqüentemente, fortalecer o Sistema de Controle Interno da Marinha.

2 METODOLOGIA

A metodologia pode ser definida como uma disciplina que consiste em estudar, compreender e avaliar os vários métodos disponíveis para se realizar uma pesquisa científica. Entende-se por metodologia de pesquisa o caminho lógico que será seguido no processo de investigação científica, visando a solucionar o problema objeto do estudo (PRODANOV; FREITAS, 2013).

A pesquisa em tela foi desenvolvida em conformidade com as normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT) NBR 14.724/2011 – Trabalhos acadêmicos, NBR 6023/2018 – Referências e NBR 10520/2002 – Citações em documentos.

2.1 Tipos de Pesquisa

Consoante Vergara (2016), há muitos tipos de pesquisas, de acordo com os critérios empregados pelos autores. Contudo, pode-se classificar uma pesquisa em relação a dois aspectos básicos: quanto aos fins e quanto aos meios.

2.1.1 *Quanto aos fins*

Quanto aos fins, a pesquisa classifica-se como descritiva e aplicada. Descritiva, pois, expõe características do processo de auditoria de TED realizado pelo Centro de Controle Interno da Marinha (CCIMAR), assim como, os processos com os quais tenha interação. Aplicada, porque propõe maneiras de aperfeiçoar a avaliação dos processos descritos no médio e longo prazo por meio da utilização de um programa de auditoria interna.

2.1.2 *Quanto aos meios*

Quanto aos meios, enquadra-se como uma pesquisa documental, bibliográfica e um estudo de caso. Documental, visto que se utilizará de documentos públicos, como leis, decretos, portarias e normas internas de uso ostensivo da MB que tenham relação com o objeto estudado. Bibliográfica, pelo fato de ser baseada em levantamento de livros, revistas, trabalhos acadêmicos e outros documentos oficiais que possam contribuir para os objetivos do trabalho. Estudo de caso, por tratar do contexto de um órgão específico da Administração Pública Federal, neste caso, a MB, mais especificamente dos processos de auditoria de TED.

2.2 Coleta de Dados

A coleta de dados foi realizada por meio de pesquisa documental, verificando-se leis, decretos, normas disseminadas pelos órgãos, desde o poder executivo central até o Comando da Marinha, e extratos de relatórios extraídos do Tesouro Gerencial com o objetivo de respaldar o estudo do problema.

Outrossim, a fim de ampliar o arcabouço teórico sobre o assunto, utilizou-se de pesquisa bibliográfica, consultando-se livros e trabalhos acadêmicos com potencial de conferir maior confiabilidade ao trabalho.

2.3 Universo da Pesquisa

2.3.1 *Universo*

O universo da pesquisa abarcou o conteúdo normativo sobre TED e aqueles processos firmados pelos órgãos e/ou entidades da administração pública federal com a MB, além dos materiais que versam sobre auditoria interna governamental.

2.3.2 *Amostra*

A amostra é representada por extratos de relatórios extraídos do sítio eletrônico Tesouro Gerencial, a fim de apresentar dados do universo pesquisado, e livros/artigos sobre auditoria interna, que proporcionem fundamentação teórica necessária para os objetivos do trabalho.

2.4 Tratamento de Dados

Os dados foram coletados, tratados e processados nesta pesquisa de forma qualitativa, por terem sido buscadas informações que não foram estatisticamente produzidas ou processadas por meio de probabilidades, mas sim de análises de características relacionadas aos processos de auditoria de TED por assimilação e transmissão de conhecimento do autor.

2.5 Limitações do Método

O presente trabalho limita-se pelo fato de tratar sobre programa de auditoria interna governamental aplicável à avaliação de TED na MB, que possui características que podem não ser aplicáveis a outros órgãos e/ou entidades da administração pública federal.

3 UMA PESQUISA SOBRE TERMO DE EXECUÇÃO DESCENTRALIZADA

O assunto gestão orçamentária no contexto nacional está insculpido, em nível macro, nos artigos nº 165 a 169, da Constituição Federal (CF) de 1988.

Basicamente, o orçamento federal estrutura-se como um instrumento de planejamento, com previsões de arrecadação de receitas e fixação de despesas, fundamentado em princípios orçamentários e organizado por meio do plano plurianual, das diretrizes orçamentárias e dos orçamentos anuais, com vistas a implementação de políticas públicas por meio de órgãos e entidades com o objetivo de atender as demandas da sociedade.

Assim sendo, a execução da lei orçamentária anual pode ocorrer por meio da descentralização de créditos orçamentários e recursos financeiros correspondentes, conforme pode ser verificado na Figura 1.

Figura 1 - Execução orçamentária e financeira da união.



Fonte: Escola Nacional de Administração Pública

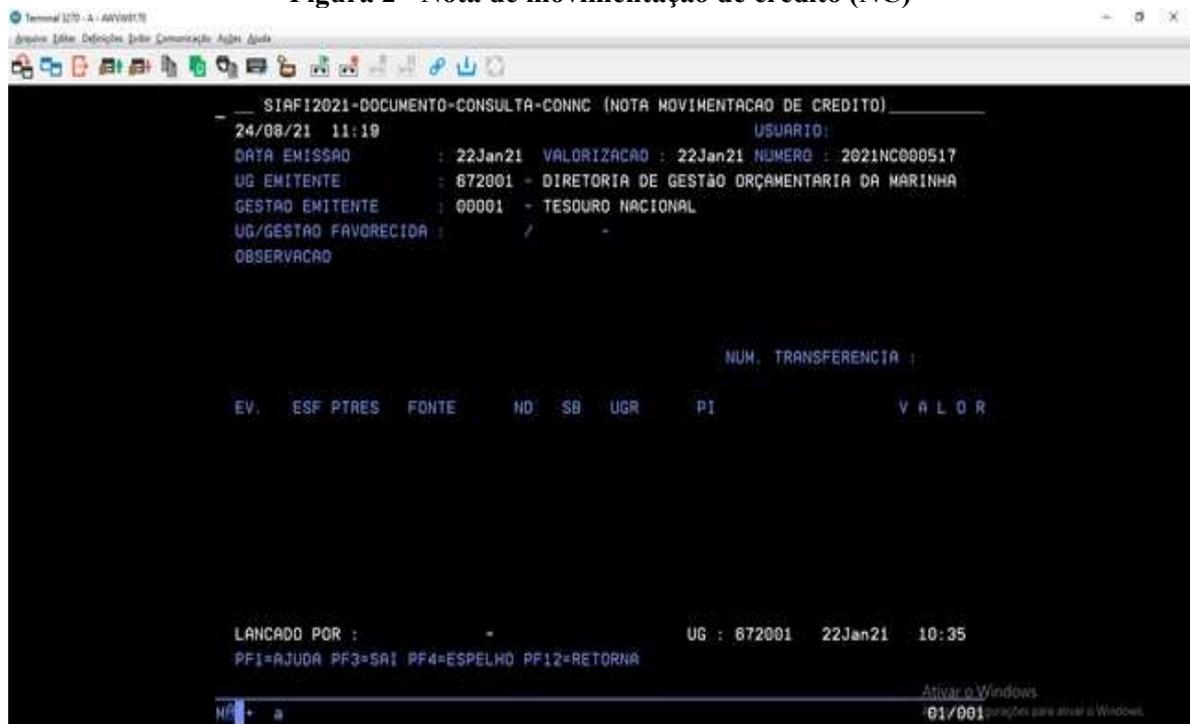
A partir da Figura 1, evidencia-se o inter-relacionamento da execução orçamentária e financeira. A Secretaria de Orçamento Federal (SOF), que é parte da Secretaria Especial de Fazenda, subordinada ao Ministério da Economia (ME), atua na avaliação e descentralização dos créditos orçamentários para os órgãos setoriais e para as unidades gestoras (UG). Já a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), também ligada à estrutura organizacional do ME, define a cota de programação financeira para ser repassada às UG.

Destarte, a descentralização de crédito orçamentário é uma movimentação interna ao plano estabelecido, efetivada pela UG. Quando se trata de UG pertencente ao mesmo órgão,

denomina-se descentralização interna ou provisão. Já no caso de movimentação de crédito entre unidades gestoras de órgãos distintos, chama-se descentralização externa ou destaque. Contudo, o objetivo do plano de trabalho inicial deverá ser mantido, respeitada a classificação funcional programática.

O processamento da descentralização de crédito feito na administração pública federal é realizado no Sistema de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), por meio de um documento denominado nota de movimentação de crédito (NC). Nesse documento, a unidade especifica a origem e o recebedor do crédito descentralizado, conforme demonstrado na Figura 2.

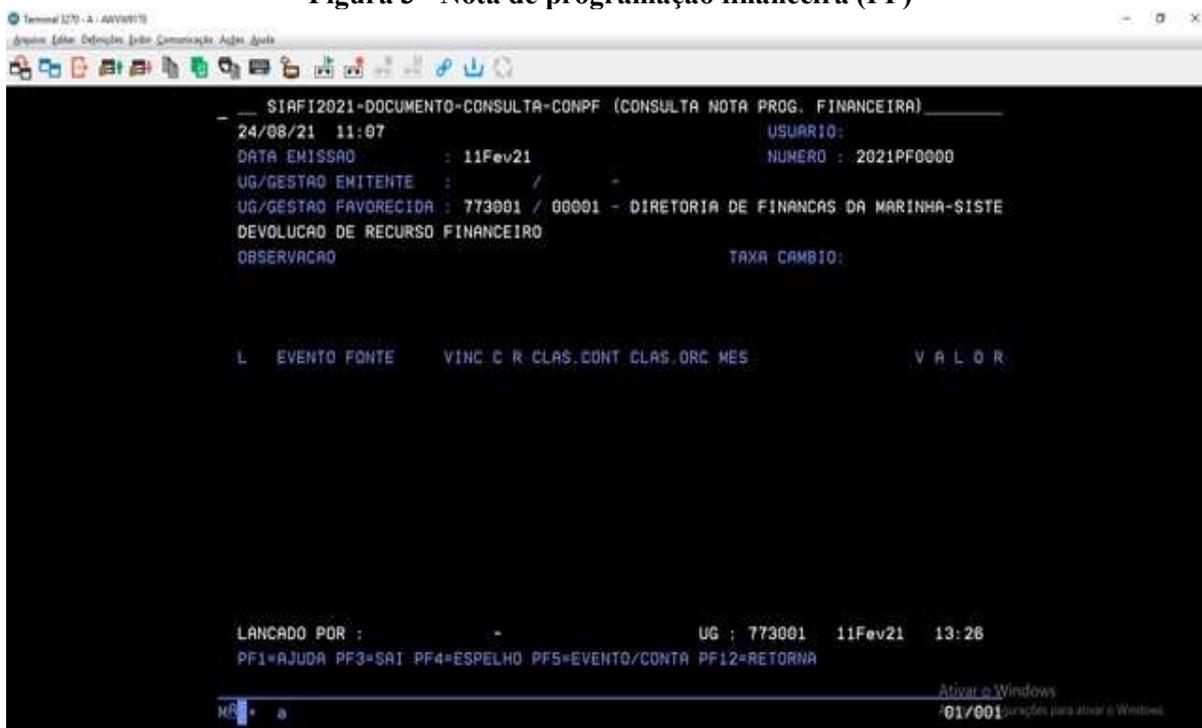
Figura 2 - Nota de movimentação de crédito (NC)



Fonte: Sistema de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI).

Posteriormente, para atender a NC emitida, a transferência dos recursos financeiros é feita, também no SIAFI, por meio de nota de programação financeira (PF), a fim de que se possam realizar os pagamentos dos valores previstos, conforme Figura 3.

Figura 3 - Nota de programação financeira (PF)



Fonte: Fonte: Sistema de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI).

3.1 Arcabouço legal

Antes de avançar com o assunto e para melhor apresentação do tema ao leitor e atingimento dos objetivos a que se propõem a pesquisa em lide, faz-se mister diferenciar alguns conceitos referentes às transferências de recursos da União, conforme foram definidos em normativos próprios.

A Lei Orçamentária Anual (LOA), instrumento pelo qual o poder executivo prevê arrecadação da receita e fixação da despesa para cumprir com suas políticas, compreende os orçamentos fiscal, de investimento das empresas e da seguridade social. A formação da LOA é definida nos incisos I, II e III, §5º do art. 165 da CF de 1988, conforme a seguir:

- I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;
- II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;
- III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público (BRASIL, 1988).

O advento da execução orçamentária com uso da descentralização de créditos tem fundamento nos art. 2º e 3º do Decreto nº 825 de 1993:

A execução orçamentária poderá processar-se mediante a descentralização de créditos entre unidades gestoras de um mesmo órgão/ministério ou entidade integrantes dos

orçamentos fiscal e da seguridade social, designando-se este procedimento de descentralização interna.

Parágrafo único. A descentralização entre unidades gestoras de órgão/ministério ou entidade de estruturas diferentes, designar-se-á descentralização externa.

As dotações descentralizadas serão empregadas obrigatória e integralmente na consecução do objeto previsto pelo programa de trabalho pertinente, respeitada fielmente a classificação funcional programática (BRASIL, 1993).

Sendo assim, as descentralizações de créditos entre órgãos e/ou entidades da administração pública federal para execução de programas, projetos e atividades têm origem nos orçamentos fiscal e da seguridade social. Essas transferências de recursos podem ocorrer por celebração de convênio, contrato de repasse ou TED. De acordo com o inciso I, § 1º, art. 1º, do Decreto nº 6.170 de 2007, convênio é um:

acordo, ajuste ou qualquer outro instrumento que discipline a transferência de recursos financeiros de dotações consignadas nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União e tenha como partícipe, de um lado, órgão ou entidade da administração pública federal, direta ou indireta, e, de outro lado, órgão ou entidade da administração pública estadual, distrital ou municipal, direta ou indireta, ou ainda, entidades privadas sem fins lucrativos, visando a execução de programa de governo, envolvendo a realização de projeto, atividade, serviço, aquisição de bens ou evento de interesse recíproco, em regime de mútua cooperação (BRASIL, 2007).

A partir desse conceito, evidencia-se que o convênio é a ferramenta correta a ser empregada no caso de a transferência de recursos ser realizada entre órgãos de diferentes esferas da federação, ou seja, da união para estados ou municípios.

Por sua vez, a redação do inciso II, § 1º, art. 1º, do Decreto nº 8.180 de 2013, definiu contrato de repasse como: “instrumento administrativo, de interesse recíproco, por meio do qual a transferência dos recursos financeiros se processa por intermédio de instituição ou agente financeiro público federal, que atua como mandatário da União.” (BRASIL, 2013). Logo, esse mecanismo deve ser utilizado quando a transferência de recurso necessitar ser conduzida por intermédio de um agente financeiro como mandatário da união.

Já o inciso I, art. 2º, do Decreto nº 10.426 de 2020 aduziu que Termo de Execução Descentralizada, foco da presente pesquisa, é um:

instrumento por meio do qual é ajustada a descentralização de crédito entre órgãos e/ou entidades integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social a União, para execução de ações de interesse da unidade orçamentária descentralizadora e consecução do objeto previsto no programa de trabalho, respeitada fielmente a classificação funcional programática (BRASIL, 2020).

Convém registrar que, a nomenclatura Termo de Execução Descentralizada, conforme abordada atualmente pelo Decreto nº 10.426 de 2020 passou a ser para utilizada para denominar o ajuste a ser realizado entre órgãos e/ou entidades federais para transferência de recursos da união com a revogação inciso III, § 1º, art. 1º, do Decreto 6.170 de 2007 dada pelo Decreto nº 8.180 de 2013, que previa o emprego do Termo de Cooperação para essa finalidade.

Ainda à luz do Decreto nº 10.426 de 2020, cabe ressaltar que o TED é de uso exclusivo entre órgãos e entidades federais e permite a descentralização de créditos orçamentários com a finalidade de execução de programas, de projetos e de atividades de interesse recíproco ou de interesse da unidade descentralizadora, em regime de colaboração mútua e execução de atividades específicas pela unidade descentralizada em benefício da descentralizadora. Portanto, para o atingimento dos objetos do TED, a finalidade e as justificativas estabelecidas no Plano de Trabalho devem ser descritas de maneira clara, de modo a reduzir os riscos de desvio na realização do objeto por parte da unidade descentralizada.

A celebração do TED é dispensável para ressarcimento de despesas e para a descentralização de créditos para montante de até R\$ 176.000,00, hipóteses em que a descentralização de crédito poderá ser realizada por meio da emissão da nota de movimentação de crédito e, posteriormente, da nota de programação financeira, que deverão ser registradas no SIAFI.

Outra questão importante trazida pelo Decreto 10.426 de 2020, é a possibilidade de aplicá-lo, inclusive, aos TED celebrados anteriormente à data de sua publicação, por meio de Termo Aditivo e desde que haja benefício à execução do objeto.

Por outro lado, o mesmo Decreto em lide vedou a descentralização de créditos com o fim de realizar pagamentos decorrentes de sentenças judiciais, de acordo com a Constituição Federal.

Convém destacar, ainda, que a responsabilidade pela execução dos recursos descentralizados é compartilhada entre os órgãos que firmam o TED. Dessa forma, a unidade descentralizadora será responsável pelo repasse do recurso e, posteriormente, pelo monitoramento e fiscalização junto a unidade descentralizada, que será responsável pela operacionalização dos créditos, execução dos recursos repassados e do objeto pactuado no TED e no Plano de Trabalho.

Destarte, há a previsão de não apenas uma ou outra, mas sim as duas unidades envolvidas estarem sujeitas a prestar contas da aplicação dos recursos à sociedade e aos órgãos de controle. Nesse sentido, A prestação de contas aos órgãos de controle deve ser feita por meio dos relatórios apresentados pela unidade descentralizada de modo a comprovar a execução do objeto celebrado e a aplicação dos créditos orçamentários descentralizados e dos recursos financeiros repassados, que deverá ser seguido da análise e relatórios que comprovem o acompanhamento pela unidade descentralizadora.

Em resumo, o Decreto nº 10.426/2020 dispõe sobre o regramento jurídico e administrativo para concepção, desenvolvimento e conclusão da transferência de recursos entre

órgãos e/ou entidades públicas federais por meio de TED. Essas disposições, conforme foram organizadas e distribuídas ao longo do Decreto podem melhor ser verificadas no Quadro 1.

Quadro 1 – Síntese do Decreto nº 10.426/2020

CAPÍTULO	ASSUNTO	SEÇÃO	ASSUNTO
I	DISPOSIÇÕES GERAIS	I	Do objeto e do âmbito de aplicação
		II	Das definições
		III	Da descentralização
II	DO TERMO DE EXECUÇÃO DESCENTRALIZADA	I	Das competências das unidades descentralizadora e descentralizada
		II	Do plano de trabalho
		III	Das cláusulas necessárias
		IV	Da vigência
		V	Da celebração
		VI	Da assinatura e da publicação
		VII	Das alterações
		VIII	Da execução
		IX	Do acompanhamento da execução
		X	Da denúncia e da rescisão
		XI	Da avaliação dos resultados
		XII	Dos modelos padronizados
III	DISPOSIÇÕES FINAIS	-	-

Fonte: Adaptado do Decreto nº 10.426/2020.

3.2 Termo de Execução Descentralizada na Marinha do Brasil

3.2.1 Normativos sobre transferências de créditos na MB

As regras específicas acerca do processamento de repasses financeiros transferidos e recebidos pela MB encontram-se previstas na SGM-301, Normas sobre Administração Financeira e Contabilidade.

O normativo interno estabelece que a Diretoria de Finanças da Marinha (DFM) repassará recurso financeiro ao órgão extra MB, referente ao DC concedido, executado pela Diretoria de Gestão Orçamentária da Marinha (DGOM), em atendimento às solicitações de alteração de crédito (ALTCRED) das UG para transferência de recurso. No caso de recebimento, a movimentação de recursos financeiros atinentes aos DC ocorrerá por meio de repasse do órgão extra MB para a DFM e esta fará o sub-repasse desses recursos para a UG, conforme solicitação da mesma no Sistema de Acompanhamento do Plano Diretor (SIPLAD2).

Da mesma maneira, a norma da MB prevê que as transferências legais, os convênios de receita e TED firmados entre as UG e outros órgãos, deverão ter os atos de celebração, liberação de recursos, acompanhamento da execução e a prestação de contas (comprovação) devidamente registrados no SIAFI e no Sistema de Gestão de Convênios e Contratos de Repasse (SICONV), por força da edição do Decreto nº 6.170 de 2007.

Outra prescrição de uso interno na MB sobre o assunto das transferências de créditos é a SGM-102, Normas sobre Licitações, Acordos e Atos Administrativos. Esse regramento, estabelece que a celebração de convênios de natureza financeira que implique na saída de recursos financeiros da MB sujeitar-se-ão à prévia aprovação do Comandante da Marinha (CM), por proposta da Organização Militar (OM) celebrante, ouvidos o Comando Imediatamente Superior (COMIMSUP), o respectivo Órgão de Direção Setorial (ODS), a Secretaria-Geral da Marinha (SGM) e o Estado-Maior da Armada (EMA).

A proposta deverá detalhar o objeto a ser celebrado por convênio e as saídas de recursos previstos, discriminados por Ação Interna do Plano Diretor da MB, conforme o disposto no art. 6º, da Portaria nº 180/MB/2001. No entanto, a celebração de convênios que envolvam transferências de recursos financeiros com entidades privadas sem fins lucrativos é de exclusiva competência do Comandante da Marinha, conforme Parecer nº 730/CONJUR-MD/CGU/AGU, de 19 de dezembro de 2012, aprovado pelo Despacho Decisório nº 2/MD, de 17 de janeiro de 2013.

No que diz respeito diretamente ao TED, o dispositivo da MB esclarece que somente os TED que importem em saída de recursos financeiros da MB estão sujeitos à prévia aprovação do CM, por proposta da OM celebrante, ouvidos o COMIMSUP, o respectivo ODS, a SGM e o EMA, conforme art. 6º, da Portaria nº 180/MB/2001.

Contudo, ainda segundo a regulamentação em pauta, o TED não constitui autorização para custeio de execução de obras, de aquisição de bens ou mesmo de prestação de serviços que não tenham relação direta com as finalidades legais para as quais foram criados os órgãos ou entidades envolvidas ou com a execução de ações que estejam na área de competência de um dos partícipes e, ao mesmo tempo, representem forma de dar cumprimento à missão constitucional da outra unidade envolvida no ajuste, sob pena de restar configurada ofensa ao inciso XXI, do art. 37, da CF e, por conseguinte, à própria Lei nº 8.666/1993, conforme entendeu o Departamento de Consultoria da Procuradoria Geral Federal da AGU na Nota nº 01/2014 da Câmara Permanente de Convênios.

3.2.2 Termos de Execução Descentralizada firmados pela MB

A MB, atuando como órgão da administração pública federal, tem recebido quantias importantes oriundos de transferências de recursos orçamentários por meio de TED. Desde o ano de 2013 até o mês de junho de 2020, existem registrados no Tesouro Gerencial valores que perfazem o montante de R\$ 720.373.758,75, como é possível verificar no Quadro 2.

Quadro 2 – Transferências recebidas pela MB

Conta Contábil	Montantes Registrados	Razão
TED A RECEBER (811210201)	R\$ 207.936.365,45	29%
TED A COMPROVAR (811210202)	R\$ 449.152.144,41	62%
TED COMPROVADO (811210203)	R\$ 42.797.596,91	6%
TED CONCLUÍDO (811210204)	R\$ 20.487.651,98	3%
VALORES FIRMADOS (711210201)	R\$ 720.373.758,75	100 %

Fonte: Tesouro Gerencial, em 26JUN2020.

Desses registros, dezenove unidades gestoras concederam créditos à MB, todas da esfera federal, consoante Quadro 3, o que permite concluir que, em todos os casos, a transferência foi realizada por meio de TED.

Quadro 3 – Unidades gestoras concedentes de créditos à MB

Nº	UG	Concedente	Valores Firmados
1	257001	DIRETORIA EXECUTIVA DO FUNDO NAC. DE SAUDE	R\$ 387.813.307,17
2	323031	ESCRITORIO CENTRAL DA ANP	R\$ 113.263.514,80
3	393003	DEPART.NAC.INFRAESTRUTURA TRANSPORTES.	R\$ 93.488.676,62
4	110746	INTERVENCAO FEDERAL RIO DE JANEIRO	R\$ 61.438.112,10
5	180009	SECRET. NACIONAL DE ESPORTE ALTO RENDIMENTO	R\$ 22.001.886,77
6	180073	SEC. NAC. ESP., EDUCACAO, LAZER E INC. SOCIAL	R\$ 14.347.620,61
7	240119	SECRET.DE POLIT.P/ FORM. E ACOES ESTRATEGICAS	R\$ 12.238.609,69
8	495001	COMPANHIA DE PESQUISA DE RECURSOS MINERAIS	R\$ 4.000.000,00
9	200330	SECRETARIA NACIONAL DE SEG. PUBLICA – SENASP	R\$ 3.000.000,00
10	550002	SETORIAL DE ORCAMENTO E FINANÇAS/MC	R\$ 2.492.500,00
11	255000	FUNDACAO NACIONAL DE SAUDE – DF	R\$ 2.430.168,53
12	682010	AGÊNCIA NACIONAL DE TRANSPORTES AQUAVIARIOS	R\$ 1.900.000,00
13	240101	COORDENACAO-GERAL DE RECURSOS LOGISTICOS	R\$ 1.100.000,00
14	110322	GABINETE DE SEGURANCA INSTITUCIONAL/PR	R\$ 538.203,77
15	200005	COORDENACAO-GERAL DE LOGISTICA E CONTRATOS/MJ	R\$ 150.000,00
16	130145	SECRETARIA DE AQUICULTURA E PESCA	R\$ 95.382,00
17	154003	FUND.COORD.DE APERF.DE PESSOAL NIVEL SUPERIOR	R\$ 39.076,69
18	110161	SUPERINTENDENCIA DE ADM. NO DISTRITO FEDERAL	R\$ 35.000,00
19	060025	STM/SETORIAL DE ORCAMENTO E PROG.FINANCEIRA	R\$ 1.700,00
-	-	TOTAL	R\$ 720.373.758,75

Fonte: Tesouro Gerencial, em 26JUN2020.

4 UMA PESQUISA SOBRE AUDITORIA INTERNA

Segundo Cordeiro (2011), o surgimento histórico da auditoria remonta à Inglaterra do fim do século XIII, quando o imperador Eduardo I examinava as contas e, caso constatasse que elas não refletiam os fatos, seu testemunho servia para punição. A partir dos anos 1900, com o desenvolvimento do capitalismo, os efeitos da revolução industrial e a necessidade de as empresas buscarem recursos de terceiros no mercado para aumentar a competitividade, a auditoria passou a ser abordada como uma técnica para apurar a fidedignidade das demonstrações financeiras a fim de que os interessados nessas informações pudessem tomar decisões de negócios com segurança.

De acordo com Lima (2009), a essência da atividade de auditoria, desde os primórdios de sua aplicação até os dias atuais, é evitar ou reduzir eventuais riscos de fraudes, desvios ou mesmo simulações dos negócios, para que gestores, investidores, governos e funcionários tomem decisões fundamentadas em informações confiáveis.

Ainda segundo o autor supracitado, a classificação mais utilizada para distinguir a auditoria é: interna e externa. Sendo que a auditoria externa foca nos mais diversos setores e atividades, cujo objetivo é a opinião técnica de um profissional qualificado para se manifestar sobre o tema em questão, sem vínculo empregatício com a empresa auditada. Já a auditoria interna, foco da presente pesquisa, pode ser desenvolvida por um departamento da empresa, designado pela direção, com a independência necessária para verificar e avaliar a eficácia dos sistemas, documentos e procedimentos internos.

Conforme Wanderley (2013), modernamente, o trabalho da auditoria interna consiste em identificar riscos, avaliar controles internos e atividades operacionais relevantes para as organizações no que diz respeito aos objetivos estratégicos. Dessa forma, o objetivo da auditoria interna não é apenas constatar erros, mas contribuir para melhoria operacional, economicidade, eficácia e eficiência na aplicação dos recursos disponíveis, atuando como ferramenta de apoio à gestão organizacional e alcance de metas.

4.1 Conceitos

Existem muitos conceitos e definições de auditoria interna na literatura especializada. Na visão de Attie (1992, p. 28), consiste em:

uma função independente de avaliação, criada dentro da empresa para examinar e avaliar as suas atividades, como um serviço a essa mesma organização. A proposta

de auditoria interna é auxiliar os membros da administração a desincumbirem-se eficazmente de suas responsabilidades. Para tanto a auditoria interna lhes fornece análise, avaliações, recomendações, assessoria e informações relativas às atividades examinadas.

Segundo Crepaldi (2013, p. 65), a auditoria interna constitui:

o conjunto de procedimentos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas contábeis, financeiras e operacionais da entidade. A auditoria interna é uma atividade de avaliação independente dentro da empresa, que se destina a revisar as operações, como um serviço prestado à administração.

Para o Instituto de Auditores Internos do Brasil (IAA), a auditoria interna é:

uma atividade independente e objetiva de avaliação e consultoria, criada para agregar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia a organização a atingir seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada à avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança (IAA, 2021).

Na NBC T1-01 – Da auditoria interna, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), aprovada pela Resolução nº 986 de 21 de novembro de 2003, são encontrados os seguintes conceitos:

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

12.1.1.4 – A atividade da 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 (BRASIL, 2021).

4.2 Auditoria Interna Governamental

A estrutura legal sobre o assunto controle, no âmbito do poder executivo federal, remete à publicação do Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, que, ao estabelecer os princípios fundamentais para a execução das atividades da administração federal, determinou:

Art. 13 O controle das atividades da Administração Federal deverá exercer-se em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo, particularmente: a) o controle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que governam a atividade específica do órgão controlado; b) o controle, pelos órgãos próprios de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares; c) o controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria. (BRASIL, 1967)

Dessa forma, a prática de controle se expandiu por todos os níveis e em todos os órgãos e entidades do setor público federal, na gestão operacional, na supervisão e monitoramento e na auditoria interna.

Posteriormente, a seção IX da CF/88 – Da fiscalização contábil, financeira e orçamentária, especialmente, os art. 70 e 74, trouxe inovações à temática ao estatuir responsabilidades e finalidades do sistema de controle interno:

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

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

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

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

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

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional (BRASIL, 1988).

Dando continuidade ao assunto, o Decreto 3.591/2000 regulamentou o conceito de sistema de controle interno do poder executivo federal, suas finalidades de acordo com os ditames constitucionais, atividades, organização, estrutura e competências:

Art. 1º Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal visa à avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais, com as finalidades, atividades, organização, estrutura e competências estabelecidas neste Decreto.

Art.2º O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal tem as seguintes finalidades:

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 à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da Administração Pública 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 (BRASIL, 2000).

Em 6 de fevereiro de 2001, foi promulgada a lei nº 10.180, que organizou e disciplinou os sistemas de planejamento e de orçamento federal, de administração financeira federal, de contabilidade federal e de controle interno do poder executivo federal, detalhando que:

Art. 24. Compete aos órgãos e às unidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal:

I - avaliar o cumprimento das metas estabelecidas no plano plurianual;

- II - fiscalizar e avaliar a execução dos programas de governo, inclusive ações descentralizadas realizadas à conta de recursos oriundos dos Orçamentos da União, quanto ao nível de execução das metas e objetivos estabelecidos e à qualidade do gerenciamento;
- III - avaliar a execução dos orçamentos da União;
- IV - exercer o controle das operações de crédito, avais, garantias, direitos e haveres da União;
- V - fornecer informações sobre a situação físico-financeira dos projetos e das atividades constantes dos orçamentos da União;
- VI - realizar auditoria sobre a gestão dos recursos públicos federais sob a responsabilidade de órgãos e entidades públicos e privados;
- VII - apurar os atos ou fatos inquinados de ilegais ou irregulares, praticados por agentes públicos ou privados, na utilização de recursos públicos federais e, quando for o caso, comunicar à unidade responsável pela contabilidade para as providências cabíveis;
- VIII - realizar auditorias nos sistemas contábil, financeiro, orçamentário, de pessoal e demais sistemas administrativos e operacionais;
- IX - avaliar o desempenho da auditoria interna das entidades da administração indireta federal;
- X - elaborar a Prestação de Contas Anual do Presidente da República a ser encaminhada ao Congresso Nacional, nos termos do art. 84, inciso XXIV, da Constituição Federal;
- XI - criar condições para o exercício do controle social sobre os programas contemplados com recursos oriundos dos orçamentos da União (BRASIL, 2001).

A Instrução Normativa Conjunta (IN) nº 01/2016 do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão com a Controladoria-Geral da União (CGU) tratou a auditoria interna como atividade arquitetada para agregar valor e melhorar as atividades operacionais da organização. Além disso, posicionou as auditorias internas da administração pública federal na terceira linha de defesa das organizações:

auditoria interna: atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhoras 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 (BRASIL, 2016).

Com o objetivo de harmonizar a profusão de normas sobre o caso em epígrafe e convergir os ensinamentos de experiências de auditorias internas governamentais, assim como, normas, modelos e boas práticas internacionais, o referencial teórico da atividade de auditoria interna governamental do poder executivo federal foi aprovado pela IN 03/2017, da Secretaria Federal de Controle Interno, do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União:

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

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

4. A atividade de auditoria interna governamental no Poder Executivo Federal é exercida pelo conjunto de Unidades de Auditoria Interna Governamental (UAIG) elencadas a seguir:

a) Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) e as Controladorias Regionais da União nos estados, que fazem parte da estruturado Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU);

b) Secretarias de Controle Interno (Ciset) da Presidência da República, da Advocacia-Geral da União, do Ministério das Relações Exteriores e do Ministério da Defesa, e respectivas unidades setoriais;

c) auditorias internas singulares (Audin) dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal Direta e Indireta; e

d) o Departamento Nacional de Auditoria do Sistema Único de Saúde (Denasus) do Ministério da Saúde (BRASIL, 2017).

À luz dos normativos apresentados, observam-se os enfoques de avaliação e de consultoria sobre as atividades de auditoria interna governamental, sempre pautados na busca pela melhoria de processos organizacionais, preocupação com o atingimento de metas e gerenciamento de riscos.

5 CONTROLE INTERNO NA MARINHA DO BRASIL

A partir do comando constitucional previsto no art. 74: “Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno...”, foram estabelecidas a Lei nº 10.180/2001 e o Decreto nº 3.591/2000, que disciplinaram a organização, as finalidades e a estrutura do sistema de controle interno, no âmbito do poder executivo federal.

Dessa feita, integram a estrutura do sistema de controle interno do poder executivo federal:

a) órgão central: a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) do Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU);

b) órgãos setoriais: as Secretarias de Controle Interno (CISSET) da Presidência da República, da Advocacia-Geral da União, do Ministério das Relações Exteriores e do Ministério da Defesa; e

c) unidades setoriais do Ministério da Defesa (CISSET-MD): as unidades de controle interno dos comandos militares.

Os órgãos componente do sistema ficam sujeitos à orientação normativa e à supervisão técnica da CGU, órgão central do sistema, sem prejuízo da subordinação administrativa ao órgão cuja estrutura administrativa estiver vinculado.

A Comissão de Coordenação de Controle Interno, órgão colegiado de coordenação do sistema, tem o objetivo de promover a integração e a uniformização de entendimentos dos respectivos órgãos e unidades.

Não obstante, a CGU possui autonomia administrativa para fiscalizar e auditar as OM e as entidades da administração indireta, sob jurisdição da MB. Sendo assim, no desenvolvimento do seu trabalho, poderá efetuar diligências direcionadas diretamente às citadas organizações, solicitando esclarecimentos.

O sistema de controle interno da MB foi normatizado por meio da Portaria nº 45/MB, de 24 de janeiro de 2013, tendo sido estruturado para atender de maneira adequada às demandas do Tribunal de Contas da União (TCU), da CGU e da CISSET-MD, conforme pode ser observado na Figura 4:

Figura 4 – Estrutura do sistema de controle interno da MB



Fonte: SGM-601 – Normas sobre auditoria, análise e apresentação de contas na MB.

As normas gerais sobre auditoria, análises e apresentação de contas da Marinha do Brasil estão estabelecidas na SGM-601.

O CCIMAR é a organização responsável pelas atividades de auditoria na MB, tendo sido criado em 5 de outubro de 2012, pela Portaria Ministerial nº 509, de 29 de outubro de 2012, com sede na cidade do Rio de Janeiro, RJ, o CCIMAR sucedeu, por transferência de subordinação, a Diretoria de Contas da Marinha, criada pela Portaria Ministerial nº 246, de 25 de setembro de 1998, que sucedeu por transformação, o Serviço de Auditoria da Marinha (SAMA), criado pelo Decreto nº 74.044, de 10 maio de 1974.

A missão do CCIMAR é: “Assessorar o Comandante da Marinha e executar as atividades de Auditoria Interna Governamental, a fim de aprimorar o controle interno, preservar e agregar valor à gestão da Marinha do Brasil.”

Para a consecução de seu propósito, cabem ao CCIMAR as seguintes tarefas pautadas na SGM-601:

- I - planejar, executar e monitorar as atividades de Auditoria Interna Governamental na MB;
- II - orientar as OM quanto às boas práticas de controle interno relacionadas à gestão financeira, orçamentária, patrimonial e operacional da MB;
- III - coordenar os processos de prestação de contas das Unidades Prestadoras de Contas (UPC);
- IV - analisar e homologar os processos e os atos relativos ao pessoal da MB, visando ao cumprimento das normas e procedimentos dos sistemas do TCU;
- V - orientar tecnicamente e administrar, na qualidade de Organização Militar Orientadora Técnica (OMOT), as atividades inerentes à capacitação do pessoal, nos assuntos atinentes à Auditoria Interna Governamental;

VI - coordenar e fiscalizar o cumprimento das diligências e demais solicitações de informações encaminhadas ao Controle Interno da MB;

VII - promover a integração com os demais órgãos de Controle Interno do Poder Executivo Federal e com os órgãos do Controle Externo, a fim de estreitar os laços institucionais e contribuir para o fortalecimento do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCIPF);

VIII - promover a integração com as Assessorias de Controle Interno nas OM da MB, a fim de orientá-las tecnicamente nos assuntos relativos à atividade de Controle Interno e contribuir para o fortalecimento do SCIMB;

IX - apoiar, no que lhe for solicitado, o Controle Externo no exercício de sua Missão Institucional;

X - controlar a situação de Quitação com a Fazenda Nacional do pessoal da MB; e

XI - assessorar o Conselho Financeiro e Administrativo da Marinha (COFAMAR) nos assuntos designados ao CCIMAR (BRASIL, 2014).

A fim de cumprir suas tarefas e, conseqüentemente, atender o seu propósito institucional, o CCIMAR realiza, de modo integrado, os seguintes tipos de auditoria, de acordo com a SGM-601:

- a) Auditoria de Acompanhamento;
- b) Auditoria Especial;
- c) Auditoria Operacional;
- d) Auditoria dos Atos de Gestão de Pessoal;
- e) Auditoria de Conformidade Documental; e
- f) Auditoria de Avaliação da Gestão.

4.4.1 - Auditoria de Acompanhamento

É o instrumento de fiscalização utilizado pelo CCIMAR para examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão praticados pelos responsáveis pela administração de valores e bens da MB ou a ela confiados, quanto aos aspectos contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial.

É realizada ao longo do processo de gestão, mediante visita à Organização, para análise e avaliação dos atos de gestão praticados pelos agentes responsáveis, por meio da utilização das técnicas de auditoria previstas no Manual de Controle Interno do Poder Executivo Federal, evidenciando aspectos positivos, orientando e apontando possíveis discrepâncias e irregularidades.

4.4.2 - Auditoria Especial

É o instrumento de fiscalização utilizado pelo CCIMAR, com a aprovação do Comandante da Marinha, após parecer da SGM, para o exame de fatos ou situações relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, que demonstrem inicialmente a existência de possível irregularidade ou ilegalidade.

4.4.3 - Auditoria Operacional

A Auditoria Operacional está voltada para o exame de programas, projetos e atividades governamentais, alocados à MB (avaliação de programa), assim como de Unidades Gestoras (UG) da MB (auditoria de desempenho operacional), com o objetivo de obter ganhos de:

- a) Economicidade;
- b) Eficácia;
- c) Eficiência; e
- d) Efetividade.

O foco da Auditoria Operacional é o processo de gestão nos seus múltiplos aspectos de planejamento, de organização, de procedimentos operacionais e de acompanhamento gerencial, inclusive quanto aos seus resultados em termos de metas alcançadas.

4.4.4 - Auditoria dos Atos de Gestão de Pessoal

A Auditoria dos Atos de Gestão de Pessoal, processada pelo CCIMAR, tem o objetivo de apreciar os atos de admissão, de concessão de aposentadoria, reforma e pensão referentes ao pessoal civil e militar, lotados nas OM e nas entidades da administração indireta, sob a jurisdição da MB.

4.4.5 - Auditoria de Conformidade Documental

Consiste no exame das Prestações de Contas e documentos afins, referentes às gestorias de Execução Financeira, Caixa de Economias, Municciamento, Pagamento de Pessoal Ativo e Inativo e Material, administradas pelas diversas OM da MB, com o objetivo de comprovar a conformidade e a fidelidade dos atos e fatos praticados pelos Agentes Responsáveis por essas contas de gestão, diante do preconizado no ordenamento jurídico-legal brasileiro, que regula as gestões orçamentária, financeira, contábil e patrimonial, bem como nas Normas internas complementares.

É uma Auditoria de Acompanhamento executada de forma simplificada, à distância, realizada no CCIMAR, em cumprimento ao PAA, mediante solicitação à OM do processo de prestação de contas em sua forma completa, para análise, por meio da verificação dos documentos juntados ao processo de prestação de contas, e complementada por exames em informações extraídas dos sistemas informatizados.

4.4.6 - Auditoria de Avaliação da Gestão

A Auditoria de Avaliação da Gestão, realizada pelo CCIMAR nas Unidades Jurisdicionadas Apresentadoras (UJAP), objetiva emitir opinião sobre o exercício financeiro anterior, com vistas a certificar a regularidade das contas e da execução de contratos, acordos, convênios ou ajustes, bem como a probidade na aplicação dos dinheiros públicos e na guarda ou administração de valores e outros bens da União ou a ela confiados.

A Auditoria de Avaliação da Gestão compreende, principalmente, os seguintes aspectos:

- a)** exame das peças que instruem os processos de contas;
- b)** exame da documentação comprobatória dos atos e fatos administrativos;
- c)** verificação da eficiência dos sistemas de controles administrativo e contábil;
- d)** verificação do cumprimento da legislação pertinente; e
- e)** avaliação dos resultados operacionais e da execução dos programas de governo quanto à sua economicidade, eficiência e eficácia.

Os procedimentos para elaboração dos processos de contas, bem como, para elaboração do relatório de Auditoria de Avaliação da Gestão serão divulgados, anualmente, por meio de Decisões Normativas (DN) do TCU (BRASIL, 2014).

6 PRINCIPAIS RECOMENDAÇÕES DOS ÓRGÃOS DE CONTROLE

Nesta seção foram colacionados alguns dos principais apontamentos feitos pelos órgãos de controle sobre descentralização de créditos orçamentários com o objetivo de expor entendimentos, práticas e experiências que possam ser úteis ao propósito de elaborar sugestão de programa de auditoria interna aplicável ao TED.

Acórdão nº 149/2019 – TCU - 1ª Câmara: Recomenda ao Ministério da Cultura – MinC que:

1.7.1.1. os próximos Termos de Execução Descentralizadas - TEDs estabeleçam cronograma de repasse financeiro e cronograma de execução física e, além disso, condicionem os repasses financeiros da descentralização às entregas estabelecidas no cronograma de execução física, de modo que o repasse referente a determinada etapa só seja efetuado após a entrega completa da etapa anterior;

1.7.1.2. priorize a conclusão do Manual de Termos de Execução Descentralizadas - TEDs, o qual deverá abarcar a atuação do Ministério da Cultura tanto no papel de unidade descentralizadora quanto no papel de unidade descentralizada, haja vista a potencial relevância desse instrumento para a padronização e transparência desses ajustes e como forma de mitigar riscos na condução desses ajustes;

1.7.1.3. condicione os repasses futuros dos Termos de Execução Descentralizada - TEDs firmados com a Universidade Federal do ABC - UFABC (Processo 01400.062344/2015-57) à efetiva entrega dos produtos e projetos previstos no cronograma de execução física contido no terceiro termo aditivo ao referido TED;

1.7.1.4. desenvolva normativo que defina diretrizes - aplicáveis a todas as secretarias do Ministério da Cultura - para a gestão das transferências voluntárias, institucionalizando procedimentos e rotinas para todas as fases do processo, desde a concessão e acompanhamento do instrumento, até a prestação de contas e eventual instauração de Tomada de Contas Especial;

1.7.1.5. padronize o processo de recepção e aceite dos pareceres técnicos relacionados a projetos culturais apoiados pelo Programa Nacional de Apoio à Cultura - Pronac, com a definição de critérios objetivos e subjetivos para a avaliação e consequente remuneração de cada parecer;

1.7.1.6. exija a declaração formal pelo parecerista ou membro da Comissão Nacional de Incentivo à Cultura - CNIC de que não está impedido para apreciar o projeto que lhe está sendo submetido;

1.7.1.7. desenvolva trilhas de auditoria (cruzamento de dados) no Sistema de Apoio às Leis de Incentivo à Cultura - Salic para verificação e detecção de eventuais impedimentos, diante das hipóteses previstas nos normativos em vigor no MinC (art. 3º da Portaria 39/2017; e art. 21 da Resolução 1/2013);

1.7.2. dar ciência ao Ministério da Cultura que:

1.7.2.1. no âmbito de Termos de Execução Descentralizada - TEDs, a ausência de previsão da obrigatoriedade de prestação de contas pela entidade descentralizadora em seu relatório de gestão, o que foi identificado nos TEDs firmados com a Universidade Federal do ABC - UFABC (Processo 01400062344/2015-57) e com a Universidade Federal do Paraná - UFPR (Processo 01400.045448/2015-05), afronta ao disposto na Diretriz 02/2014 da Comissão Gestora do Sistema de Gestão de Convênios e Contratos de Repasse do Governo Federal - Siconv e aos princípios da publicidade e do dever de prestar contas, ambos insculpidos na Constituição Federal de 1988, respectivamente, no art. 37, caput, e no art. 70, parágrafo único;

1.7.2.2. no âmbito de Termos de Execução Descentralizada - TEDs em que o MinC figure como descentralizador, a ausência de análise detalhada do custo dos itens

previstos no Plano de Trabalho, de forma a validar o valor objeto da descentralização, evitando descentralizações em excesso ou insuficientes para os propósitos formulados, o que foi identificado nos TEDs firmados com a Universidade Federal do ABC - UFABC (processo 01400062344/2015-57) e com a Universidade Federal do Paraná - UFPR (processo 01400.045448/2015-05), afronta ao disposto no art. 116, inciso IV, da Lei 8.666/1993 e o princípio do planejamento disposto no art. 6º, inciso I, do Decreto-Lei 200/1967.

Acórdão nº 2.656/2015 - TCU – Plenário: Determina ao Ministério da Pesca e Aquicultura (MPA) que:

1.8.1. se ainda não o fez, ultime novo prazo à Universidade Federal do Ceará para apresentar as prestações de contas dos recursos repassados por meio dos Termos de Cooperação 3 e 10/2012, acompanhadas de toda a documentação indispensável à comprovação dos recursos aplicados, alertando-a de que o não atendimento resultará instauração de tomada de contas especial por omissão, e, caso apresentadas, proceder a sua análise, instaurando, se necessário, processos de tomada de contas especial.

No TED, o receptor dos recursos, ou seja, a unidade descentralizada é responsável por efetuar a prestação de contas financeira aos órgãos de controle, cabendo a unidade descentralizadora acompanhar a execução do objeto e dos recursos repassados a unidade descentralizada, através da exigência de uma prestação de contas da execução física e financeira do objeto pactuado. Esse posicionamento do Tribunal de Contas da União (TCU), pode ser verificado no item 16.2 do Acórdão 3.665/2010 - 2ª Câmara TCU: Recomendar ao FNDE que:

1.6.1. abstenha-se de realizar descentralização de créditos orçamentários nos casos em que o órgão/entidade receptor do destaque não seja o responsável pela execução direta do objeto pactuado, ressalvado apenas o repasse para terceiros de atividades acessórias à realização daquelas acordadas, com o intuito de evitar ocorrências como as verificadas nas descentralizações de crédito decorrentes das 2007NC832191, 2007NC832193, 2007NC838048 e 2007NC838049;

1.6.2. estabeleça, no instrumento utilizado para descentralização de créditos, as ações que serão executadas pelo ente receptor dos recursos, bem como as metas a serem atingidas e as condições de execução das atividades;

1.6.3. fixe o valor a ser repassado por meio de descentralização de créditos orçamentários a partir de análise de custos, de maneira que o montante envolvido na operação seja compatível com o seu objeto, não permitindo o repasse de créditos insuficientes para a sua conclusão nem o excesso que permita uma execução por preços acima dos vigentes no mercado, de forma análoga ao que prevê o §1º do art. 35 da Lei n.º 10.180/2001, ao dispor sobre a celebração de compromissos que envolvam transferências de recursos financeiros entre órgãos e entidades integrantes da Administração Pública.

Alinhado nesse entendimento, o Acórdão nº 1.771/2009 – TCU/Plenário, especificamente no trecho do item 4:

4. A transferência de recursos, no caso, pode ser feita independentemente de convênio. Nada impede, todavia, que seja editada Portaria ou mesmo firmado um protocolo de ação (um convênio simplificado) com objetivo de controle das informações gerenciais sobre o andamento do projeto/ação, por parte do descentralizador (acompanhamento de cronograma de execução, controle de qualidade etc). A prestação de contas global anual do órgão receptor do destaque compreenderá todos os gastos do mesmo, inclusive dos valores recebidos em destaque.

5. Assim, no caso de destaque (entre órgãos da administração pública federal), inexistente necessidade de consulta ao CADIN e de certidões. 'pois ambos integrantes da

administração pública federal e traz como vantagem a desburocratização do processo como prestação de contas que será feita, na época própria pelo órgão recebedor do destaque que, na execução da despesa, contabiliza-a à conta do programa destacado.

Por fim, a Diretriz nº 02/2014 da Comissão Gestora do Sistema de Gestão de Convênios e Contratos de Repasse da Plataforma + Brasil (SICONV), registra o posicionamento de que a prestação de contas aos órgãos de controle deverá ocorrer por meio do Relatório de Gestão de cada unidade, sendo que: “pela Unidade Descentralizadora, no que se refere à consecução dos objetivos pretendidos com a descentralização, e pela Unidade Descentralizada, no que se refere à execução dos recursos repassados”, conforme a seguir:

a responsabilidade pela execução dos créditos descentralizados e dos recursos repassados é compartilhada entre os órgãos participantes do Termo de Execução Descentralizada, sendo a Unidade Descentralizadora responsável pelo acompanhamento e fiscalização, principalmente quando envolver a execução de políticas públicas, e a Unidade Descentralizada responsável pela operacionalização dos créditos e execução dos recursos repassados.

A prestação de contas aos órgãos de controle, por meio do Relatório de Gestão, deve ser feita pela Unidade Descentralizadora, no que se refere à consecução dos objetivos pretendidos com a descentralização, e pela Unidade Descentralizada, no que se refere à execução dos recursos repassados.

Deve ficar claro que a prestação de contas aos órgãos de controle não se confunde com a prestação de contas que a Unidade Descentralizada deve realizar à Unidade Descentralizadora, de modo que esta possa avaliar se foram atendidos os objetivos da descentralização.

O escopo e a profundidade dessa prestação de contas devem ser definidos pelas Unidades envolvidas em cada caso concreto, no âmbito do respectivo termo de execução descentralizada, a depender do objeto da descentralização dos créditos.

Ademais, principalmente nos casos relacionados à execução de políticas públicas, o plano de trabalho deve conter elementos mínimos necessários para a avaliação da adequação da proposta, com a definição do objeto, das metas a serem alcançadas, das etapas e dos recursos envolvidos, permitindo o adequado acompanhamento por parte da Unidade Descentralizadora, de forma a garantir a tempestiva e a eficaz realização da política pública.

7 PROGRAMA DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL APLICÁVEL AO TED

Sabe-se que um bom planejamento é peça fundamental para o sucesso em qualquer tipo de atividade profissional. Quando o assunto é auditoria não é diferente. Estar preparado com um plano adequado para a atividade a ser desenvolvida é essencial para uma boa execução dos trabalhos de campo pelo auditor, corroborando a relevância de se estruturar um programa de auditoria interna.

Para Lima (2009), os princípios fundamentais de contabilidade, estabelecidos mediante as resoluções CFC 750/93, 774/94, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) e suas Interpretações Técnicas (IT), constituem a doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas por ocasião da realização de trabalhos.

Conforme a interpretação técnica NBC T 11 – IT, o planejamento da auditoria é muitas vezes denominado plano de auditoria, ou programa de auditoria. O planejamento da auditoria é a etapa na qual o auditor estabelece a estratégia geral dos trabalhos a serem executados na entidade a ser auditada, elaborando-o segundo a natureza, a oportunidade e a extensão dos exames, de modo que possa desempenhar uma auditoria eficaz.

Ainda de acordo com a interpretação técnica NBC T 11 – IT, o programa de auditoria deve ser preparado por escrito ou por outro meio de registro, o que facilita o entendimento dos procedimentos de auditoria a serem adotados e propicia uma orientação mais adequada para a divisão do trabalho. O detalhamento dos procedimentos de auditoria a serem adotados deve esclarecer o que o auditor necessita examinar na entidade, com base no seu sistema contábil e de controles internos.

No programa de auditoria devem ficar claras as diversas épocas para a aplicação dos procedimentos e a extensão com que os exames serão efetuados. Além de servir como guia e instrumento de controle para a execução do trabalho, deve abranger todas as áreas a serem examinadas pelo auditor independente.

Segundo a NBC TA 300 (R1) – planejamento da auditoria de demonstrações contábeis, um planejamento adequado é benéfico para a auditoria de várias maneiras, inclusive para auxiliar o auditor a dedicar atenção apropriada às áreas importantes, a identificar e resolver tempestivamente problemas potenciais, a organizar adequadamente o

trabalho de auditoria para que seja realizado de forma eficaz e eficiente, auxiliar na seleção dos membros da equipe de trabalho com níveis apropriados de capacidade e competência para responderem aos riscos esperados e na alocação apropriada de tarefas, facilitar a direção e a supervisão dos membros da equipe de trabalho e a revisão do seu trabalho.

Para Cordeiro (2011), o programa de auditoria é o planejamento de ação voltado para orientar e controlar a execução dos exames de auditoria. Dentre as principais vantagens que a elaboração de um programa de auditoria pode proporcionar, o autor destaca: estabelecer a maneira adequada de realização dos trabalhos, controlar o tempo gasto na realização do trabalho, definir a sequência lógica de realização do trabalho e evidenciar os trabalhos e quaisquer mudanças ocorridas em relação ao original.

Ainda na visão de Cordeiro (2011), para estruturação dos programas de auditoria, é fundamental que o auditor tenha uma sequência lógica de definição dos objetivos da área a ser auditada, contendo determinação do escopo da auditoria, avaliação do controle interno como base à extensão e profundidade do trabalho a ser concluído, avaliação da relevância, no momento da aplicação e definição dos procedimentos de auditoria, que são os passos a seguir no trabalho.

Wanderley (2013), leciona que um programa de auditoria define objetivos, procedimentos e testes que devem ser realizados na obtenção e avaliação de evidências, assim como auxiliar no processo de formação de opinião do auditor. Além de ser um instrumento para registro da conclusão de cada fase da auditoria, um programa serve para organizar e distribuir as tarefas, monitorar as ações no trabalho de campo e confirmar a adequação dos testes e procedimentos realizados.

Nessa toada, a IN 03/2017/CGU orienta:

138.O programa de trabalho deve ser documentado e prever os procedimentos necessários para responder aos objetivos específicos da auditoria.

139.Nos trabalhos de avaliação, o programa de trabalho deve conter as questões de auditoria formuladas, os critérios adotados, as técnicas, a natureza e a extensão dos testes necessários para identificar, analisar, avaliar e documentar as informações durante a execução do trabalho de modo a permitir a emissão de opinião.

140.Nos serviços de consultoria, o programa de trabalho pode variar na forma e no conteúdo de acordo com a natureza do trabalho.

141.O programa de trabalho e os eventuais ajustes posteriores realizados devem ser adequadamente documentados e previamente aprovados pelo supervisor da auditoria.

142.O desenvolvimento dos trabalhos contempla as etapas de execução dos testes de auditoria, análise e avaliação e documentação, que devem ser apropriadamente supervisionadas com a finalidade de cumprir os objetivos do trabalho de auditoria (BRASIL, 2017).

7.1 Sugestão de Programa de auditoria interna governamental aplicável ao TED

Considerando as características inerentes ao TED, os normativos aplicados ao tema, as principais recomendações dos órgãos de controle e a doutrina que versa sobre o planejamento da atividade de auditoria, buscou-se elaborar uma sugestão de programa de auditoria interna governamental aplicável ao TED, especificamente voltada ao caso da MB, a fim de contribuir para as atividades realizadas pelo CCIMAR.

Além disso, observou-se a estrutura de controle interno da MB, seu alinhamento com o sistema de controle interno do poder executivo federal, bem como sistemas e informações disponíveis para o processo de avaliação dos TED.

Para estabelecer um programa de auditoria, é necessário definir os objetivos a serem alcançados. Dessa forma, os propósitos os da sugestão do presente programa de auditoria interna são:

- Definir o escopo do trabalho de auditoria interna
- Facilitar o entendimento das atividades a serem realizadas;
- Orientar a distribuição das tarefas da equipe de auditoria interna no trabalho de campo;
- Detalhar os procedimentos e testes de auditoria interna aplicáveis ao TED;
- Abranger os itens referentes ao TED que o auditor interno deve examinar;
- Estabelecer a sequência lógica de realização do trabalho;
- Evidenciar os trabalhos que foram feitos e suas mudanças;
- Contribuir para a eficácia e eficiência da auditoria interna;
- Auxiliar no processo de formação de opinião do auditor interno; e
- Reduzir riscos de auditoria.

Posteriormente, alinhado aos objetivos do programa, faz-se necessário delimitar o escopo dos trabalhos a serem conduzidos. Sendo assim, estabeleceu-se que o escopo da proposta em comento é a avaliação dos processos de descentralização de créditos orçamentários realizados pela MB por meio de TED.

A fim de esmiuçar os procedimentos e testes de auditoria interna aplicáveis ao tema, detalhar os itens referentes ao TED que o auditor interno deve examinar e definir uma sequência lógica de realização do trabalho, o processo do TED foi dividido nas seguintes fases: elaboração ou formalização, celebração, monitoramento ou acompanhamento e prestação de contas.

7.1.1 Elaboração ou formalização

Nessa etapa sugere-se que sejam verificadas questões relacionadas à concepção do TED, requisitos para descentralização de créditos por meio de TED, aspectos referentes ao plano de trabalho, cláusulas mínimas necessárias e as definições das competências e obrigações dos partícipes. Tais informações poderão ser obtidas por meio das seguintes verificações:

- Se a descentralização de créditos foi realizada entre órgãos e/ou entidades da administração pública federal integrantes do orçamento fiscal ou da seguridade social da união (art. 1º - Decreto nº 10.426/20);

- Se foram identificadas a UG descentralizadora e a UG recebedora (controle interno);

- Se houve declaração de adequação orçamentária (art. 16, II da Lei Complementar 101/00), na hipótese de a despesa incidir no caput do art. 16 (ON/AGU 52/2014) - OBS: ON AGU 52: “As despesas ordinárias e rotineiras da administração, já previstas no orçamento e destinadas à manutenção das ações governamentais preexistentes, dispensam as exigências previstas nos incisos I e II do art. 16 da Lei Complementar 101, de 2000.”;

- Se houve descrição da motivação para a execução dos créditos orçamentários por outro órgão ou entidade (art. 3º - Decreto nº 10.426). Caso a finalidade esteja de acordo com o inciso II, se houve chamamento público (art. 5º - Decreto nº 10.426);

- Se houve demonstração da compatibilidade do objeto com a missão institucional dos órgãos envolvidos (controle interno);

- Se foi atesta a não incidência das vedações por se tratar de pagamento decorrente de sentença judicial (§ 2º, art. 3º - Decreto nº 10.426);

- Se a celebração do TED era dispensável (§ 3º, art. 3º - Decreto nº 10.426). Se sim, se houve emissão de NC e, posteriormente, de PF (art. 4º - Decreto nº 10.426/20) e se houve fracionamento da descentralização (§ 2º, art. 4º - Decreto nº 10.426);

- Se o plano de trabalho aprovado pelas unidades descentralizadora e descentralizada contém os itens mínimos (art. 8º - Decreto nº 10.426/20 e item 1.7.1.1 – Acórdão nº 149/2019 – TCU):

I - a descrição do objeto;

II - a justificativa;

III - o cronograma físico, com a descrição das metas e dos produtos pactuados, as unidades de medida, a quantidade e os valores unitários e totais;

7 PROGRAMA DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL APLICÁVEL AO TED

42

IV - o cronograma de desembolso;

V - o plano de aplicação consolidado até o nível de elemento de despesa;

VI - a identificação das unidades descentralizadora e descentralizada, com discriminação das unidades gestoras; e

VII - a identificação dos signatários.

- Se foram definidas as obrigações e competências dos partícipes (arts. 6º e 7º - Decreto nº 10.426/20):

Compete à unidade descentralizadora:

I - analisar e aprovar os pedidos de descentralização de créditos;

II - analisar, aprovar e acompanhar a execução do plano de trabalho;

III - descentralizar os créditos orçamentários;

IV - repassar os recursos financeiros em conformidade com o cronograma de desembolso;

V - aprovar a prorrogação da vigência do TED ou realizar sua prorrogação, de ofício, quando necessário, nos termos do disposto no art. 10;

VI - aprovar as alterações no TED;

VII - solicitar relatórios parciais de cumprimento do objeto ou outros documentos necessários à comprovação da execução do objeto, quando necessário;

VIII - analisar e manifestar-se sobre o relatório de cumprimento do objeto apresentado pela unidade descentralizada; e

IX - instaurar tomada de contas especial, quando cabível.

Compete à unidade descentralizada:

I - elaborar e apresentar o plano de trabalho;

II - apresentar a declaração de capacidade técnica necessária à execução do objeto;

III - apresentar a declaração de compatibilidade de custos;

IV - executar os créditos orçamentários descentralizados e os recursos financeiros recebidos;

V - aprovar as alterações no TED;

VI - encaminhar à unidade descentralizadora:

a) relatórios parciais de cumprimento do objeto, quando solicitado; e

b) o relatório final de cumprimento do objeto;

VII - zelar pela aplicação regular dos recursos recebidos e assegurar a conformidade dos documentos, das informações e dos demonstrativos de natureza contábil, financeira, orçamentária e operacional;

VIII - citar a unidade descentralizadora quando divulgar dados, resultados e publicações referentes ao objeto do TED, quando necessário; e

IX - instaurar tomada de contas especial, quando necessário, e dar conhecimento dos fatos à unidade descentralizadora.

- Se o plano de trabalho guarda coerência em relação ao programa, à ação orçamentária e ao período de vigência (§ 1º, art. 8º - Decreto nº 10.426/20);

- Se foi atestado que os custos indiretos não ultrapassam o limite de 20% do valor global pactuado, mediante aprovação no plano de trabalho (§ 2º, art. 8º - Decreto nº 10.426/20), salvo nos casos em que custos indiretos superiores sejam imprescindíveis para a execução do objeto, mediante justificativa da unidade descentralizada e aprovação da unidade descentralizadora (§ 3º, art. 8º - Decreto nº 10.426/20);

- Se houve a descrição das cláusulas mínimas do TED (art. 9º - Decreto nº 10.426/20):

I - o objeto e seus elementos característicos, em consonância com o plano de trabalho aprovado e assinado, que integrará o termo celebrado;

II - as obrigações dos partícipes;

III - a vigência, fixada de acordo com o prazo previsto para a consecução do objeto e em função das metas estabelecidas;

IV - os valores e a classificação funcional programática;

V - a destinação e a titularidade, quando for o caso, dos bens adquiridos, produzidos ou construídos em decorrência da descentralização de créditos e dos bens remanescentes quando da conclusão ou extinção do ajuste, observada a legislação pertinente; e

VI - as hipóteses de denúncia e rescisão.

- Se o valor do TED foi explicitado (controle interno);

- Se a vigência foi estabelecida de acordo com o prazo legal (art. 10 – Decreto 10.426/20);

- Se houve autorização referente à atividade de custeio (art. 3º - Portaria MP nº 249/2012 e SGM-102);

- Se foi estabelecida a obrigatoriedade de prestação de contas das atividades e como elas ocorrerão (Diretriz nº 02/2014 da Comissão Gestora do Sistema de Gestão de Convênios e Contratos de Repasse da Plataforma + Brasil (SICONV) e controle interno);

7 PROGRAMA DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL APLICÁVEL AO TED

44

- Se está prevista e justificada a permissão para subdescentralização, execução por particulares, ou execução descentralizada (§ 1 e 2º, art. 16º - Decreto nº 10.426/20); e

- Se foram utilizados os modelos de minuta padronizados disponíveis na Plataforma mais Brasil, disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/plataforma-mais-brasil/sobre-a-plataforma-mais-brasil/termo-de-execucao-descentralizada-ted/modelos-padronizados/modelos-e-minuta-padrao-de-termo-de-execucao-descentralizada> (art. 25 – Decreto 10.426/20).

No Quadro 4, resumem-se os itens a serem verificados e as bases legais na fase de elaboração ou formalização do TED.

Quadro 4 – Resumo das verificações para a fase de elaboração ou formalização do TED

FASE	ITEM A SER VERIFICADO	FUNDAMENTO
Elaboração ou formalização	Se a descentralização de créditos foi realizada entre órgãos e/ou entidades da administração pública federal integrantes do orçamento fiscal ou da seguridade social da união.	art. 1º - Decreto nº 10.426/20
	Se foram identificadas a UG descentralizadora e a UG recebedora.	controle interno
	Se houve declaração de adequação orçamentária.	art. 16, II da Lei Complementar 101/00
	Se houve descrição da motivação para a execução dos créditos orçamentários por outro órgão ou entidade.	art. 3º - Decreto nº 10.426
	Se houve demonstração da compatibilidade do objeto com a missão institucional dos órgãos envolvidos.	controle interno
	Se foi atesta a não incidência das vedações por se tratar de pagamento decorrente de sentença judicial.	§ 2º, art. 3º - Decreto nº 10.426
	Se a celebração do TED era dispensável.	§ 3º, art. 3º - Decreto nº 10.426
	Se houve fracionamento da descentralização.	§ 2º, art. 4º - Decreto nº 10.426
	Se o plano de trabalho aprovado pelas unidades descentralizadora e descentralizada contém os itens mínimos.	art. 8º - Decreto nº 10.426/20 e item 1.7.1.1 – Acórdão nº 149/2019 – TCU

7 PROGRAMA DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL APLICÁVEL AO TED

45

	Se foram definidas as obrigações e competências dos partícipes.	arts. 6º e 7º - Decreto nº 10.426/20
	Se o plano de trabalho guarda coerência em relação ao programa, à ação orçamentária e ao período de vigência.	§ 1º, art. 8º - Decreto nº 10.426/20
	Se foi atestado que os custos indiretos não ultrapassam o limite de 20% do valor global pactuado, mediante aprovação no plano de trabalho.	§ 2º, art. 8º - Decreto nº 10.426/20
	Se houve a descrição das cláusulas mínimas do TED.	art. 9º - Decreto nº 10.426/20
	Se o valor do TED foi explicitado.	controle interno
	Se a vigência foi estabelecida de acordo com o prazo legal.	art. 10 – Decreto 10.426/20
	Se houve autorização referente à atividade de custeio.	art. 3º - Portaria MP nº 249/2012 e SGM-102
	Se foi estabelecida a obrigatoriedade de prestação de contas das atividades e como elas ocorrerão.	Diretriz nº 02/2014 Plataforma + Brasil
	Se está prevista e justificada a permissão para subdescentralização, execução por particulares, ou execução descentralizada.	§ 1 e 2º, art. 16º - Decreto nº 10.426/20
	Se foram utilizados os modelos de minuta padronizados disponíveis na Plataforma + Brasil.	Plataforma + Brasil

Fonte: Elaborado pelo autor.

7.1.2 Celebração

Nessa fase, sugere-se conferências aos aspectos ligados à celebração do ajuste, como atendimento de condições necessárias, preenchimento dos documentos, competência para assinatura, publicação e eventuais ajustes. Entende-se que tais verificações poderão ser realizadas mediante seguintes tópicos:

- Se foram atendidas as condições para celebração do TED (art. 11 – Decreto 10.426/20):

I - motivação para a execução dos créditos orçamentários por outro órgão ou entidade;

II - aprovação prévia do plano de trabalho;

III - indicação da classificação funcional programática à conta da qual ocorrerá a despesa, por meio de certificação orçamentária;

7 PROGRAMA DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL APLICÁVEL AO TED

46

IV - apresentação da declaração de compatibilidade de custos dos itens que compõem o plano de trabalho; e

V - apresentação da declaração de capacidade técnica da unidade descentralizada.

- Se consta a indicação da classificação funcional programática à conta da qual ocorrerá a despesa, por meio de certificação orçamentária (Parágrafo único, art. 11 – Decreto 10.426/20);

- Se a nota de movimentação de crédito foi emitida após a publicação do termo e se foi indicado o número de registro do TED junto ao SIAFI (Parágrafo único, art. 11 – Decreto 10.426/20);

- Se houve submissão do processo para análise jurídica dos termos do instrumento celebrado ou a análise foi dispensada (art. 12 – Decreto nº 10.426/20);

- Se o TED foi devidamente datado e assinado (controle interno);

- Se os signatários têm competência para a assinatura do acordo (art. 13 – Decreto nº 10.426/20 e art. 6º - Portaria nº 180/MB/2001); e

- Se o extrato do acordo, assim como, seus eventuais termos aditivos, foram publicados no sítio eletrônico oficial da unidade descentralizadora, no prazo máximo de vinte dias, contados da data da assinatura (art. 14 – Decreto nº 10.426/20).

- Se houve disponibilização da íntegra do TED celebrado e do plano de trabalho atualizado no sítio eletrônico oficial, no prazo máximo de vinte dias, contados da data da assinatura (Parágrafo único, art. 14 – Decreto nº 10.426/20); e

- Se as eventuais alterações do TED foram realizadas mediante proposta formal e justificada, sem alteração do objeto (art. 15 – Decreto 10.426/20).

No Quadro 5, resumem-se os itens a serem verificados e as bases legais na fase de celebração do TED.

Quadro 5 – Resumo das verificações para a fase de celebração do TED

FASE	ITEM A SER VERIFICADO	FUNDAMENTO
Celebração	- Se foram atendidas as condições para celebração do TED.	art. 11 – Decreto 10.426/20
	Se consta a indicação da classificação funcional programática à conta da qual ocorrerá a despesa, por meio de certificação orçamentária.	Parágrafo único, art. 11 – Decreto 10.426/20)

7 PROGRAMA DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL APLICÁVEL AO TED

47

	Se a nota de movimentação de crédito foi emitida após a publicação do termo e se foi indicado o número de registro do TED junto ao SIAFI.	Parágrafo único, art. 11 – Decreto 10.426/20
	Se houve submissão do processo para análise jurídica dos termos do instrumento celebrado ou a análise foi dispensada.	art. 12 – Decreto nº 10.426/20
	Se o TED foi devidamente datado e assinado.	controle interno
	Se os signatários têm competência para a assinatura do acordo.	art. 13 – Decreto nº 10.426/20 e art. 6º - Portaria nº 180/MB/2001
	Se o extrato do acordo, assim como, seus eventuais termos aditivos, foram publicados no sítio eletrônico oficial da unidade descentralizadora, no prazo máximo de vinte dias, contados da data da assinatura.	art. 14 – Decreto nº 10.426/20
	Se houve disponibilização da íntegra do TED celebrado e do plano de trabalho atualizado no sítio eletrônico oficial, no prazo máximo de vinte dias, contados da data da assinatura.	Parágrafo único, art. 14 – Decreto nº 10.426/20
	Se as eventuais alterações do TED foram realizadas mediante proposta formal e justificada, sem alteração do objeto.	art. 15 – Decreto 10.426/20

Fonte: Elaborado pelo autor.

7.1.3 Execução

Nessa seção buscou-se apontar as verificações voltadas para o período de execução do TED, a partir de aspectos relacionados ao objeto e ao plano de trabalho por meio das questões que se seguem:

- Se a execução do TED observou o plano de trabalho e a classificação funcional programática (art. 16 – Decreto nº 10.426/20);

7 PROGRAMA DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL APLICÁVEL AO TED

48

- Se a execução dos créditos descentralizados observou as características da ação orçamentária prevista no cadastro de ações, no Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento – SIOP (§ 3º, art. 16 – Decreto nº 10.426/20);
- Se a liberação de recursos obedeceu ao cronograma de desembolso, em compasso orçamentário e financeiro (controle interno);
- Se os créditos orçamentários e/ou recursos financeiros foram devolvidos dentro dos prazos estabelecidos (§ 1º e 2º, art. 6º alínea IX, art. – Decreto nº 10.426/20);
- Se houve justificativa para a devolução (controle interno);
- Se o crédito/recurso devolvido foi o mesmo recebido – fonte de recurso e vinculação de pagamento (controle interno); e
- Se foram definidas as condições gerais para a realização dos pagamentos (controle interno).

No Quadro 6, resumem-se os itens a serem verificados e as bases legais na fase de execução do TED.

Quadro 6 – Resumo das verificações para a fase de execução do TED

FASE	ITEM A SER VERIFICADO	FUNDAMENTO
Execução	Se a execução do TED observou o plano de trabalho e a classificação funcional programática.	art. 16 – Decreto nº 10.426/20
	Se a execução dos créditos descentralizados observou as características da ação orçamentária prevista no cadastro de ações, no Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento – SIOP.	(§ 3º, art. 16 – Decreto nº 10.426/20)
	Se a liberação de recursos obedeceu ao cronograma de desembolso, em compasso orçamentário e financeiro.	controle interno
	Se os créditos orçamentários e/ou recursos financeiros foram devolvidos dentro dos prazos estabelecidos.	§ 1º e 2º, art. 6º alínea IX, art. – Decreto nº 10.426/20
	Se houve justificativa para a devolução.	controle interno
	Se o crédito/recurso devolvido foi o mesmo recebido – fonte de recurso e vinculação de pagamento.	controle interno

7 PROGRAMA DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL APLICÁVEL AO TED

49

	Se foram definidas as condições gerais para a realização dos pagamentos.	controle interno
--	--	------------------

Fonte: Elaborado pelo autor.

7.1.4 Monitoramento ou acompanhamento

Essa fase foi indicada para tratar dos itens a serem conferidos pela equipe de auditoria no que diz respeito ao acompanhamento do TED pela unidade auditada. Sugere-se o seguinte roteiro:

- Se houve designação de fiscal e suplente dentro do prazo de vinte dias, contando da data de celebração, e se este efetivamente monitorou e avaliou a execução do objeto do TED (art. 17 – Decreto 10.426/20);
- Se houve denúncia ou rescisão do TED (arts. 20 a 22 – Decreto nº 10.426/20);
- Se foi elaborado e avaliado relatório de cumprimento do objeto (art. 23 – Decreto 10.426/20); e
- Se os resultados foram atingidos e o cumprido o objeto pactuado (art. 24 – Decreto 10.426/20).

No Quadro 7, resumem-se os itens a serem verificados e as bases legais na fase de monitoramento ou acompanhamento do TED.

Quadro 7 – Resumo das verificações para a fase de monitoramento ou acompanhamento do TED

FASE	ITEM A SER VERIFICADO	FUNDAMENTO
Monitoramento ou acompanhamento	Se houve designação de fiscal e suplente dentro do prazo de vinte dias, contando da data de celebração, e se este efetivamente monitorou e avaliou a execução do objeto do TED.	art. 17 – Decreto 10.426/20
	Se houve denúncia ou rescisão do TED.	arts. 20 a 22 – Decreto nº 10.426/20
	Se foi elaborado e avaliado relatório de cumprimento do objeto.	art. 23 – Decreto 10.426/20
	Se os resultados foram atingidos e o cumprido o objeto pactuado.	art. 24 – Decreto 10.426/20

Fonte: Elaborado pelo autor.

7.1.5 Prestação de contas

Por fim, essa fase compreende as questões referentes à conclusão do processo de TED pela unidade auditada, com foco na avaliação do relatório de gestão e verificação de eventual instauração de tomada de contas especial. A análise consiste em verificar:

- Se as informações do TED constam do relatório de gestão das unidades envolvidas (art. 27 – Decreto 10.426/20, 1.8.1 – Acórdão nº 2.656/2015 – TCU e Diretriz nº 02/2014 da Comissão Gestora do Sistema de Gestão de Convênios e Contratos de Repasse da Plataforma + Brasil (SICONV));

- Se foi instaurada tomada de contas especial (inciso IX, art. 6º ou inciso IX do art. 7º – Decreto 10.426/20); e

- Se os prazos previstos foram cumpridos (controle interno).

No Quadro 8, resumem-se os itens a serem verificados e as bases legais na fase de prestação de contas do TED.

Quadro 8 – Resumo das verificações para a fase de prestação de contas do TED

FASE	ITEM A SER VERIFICADO	FUNDAMENTO
Prestação de contas	Se as informações do TED constam do relatório de gestão das unidades envolvidas.	art. 27 – Decreto 10.426/20, 1.8.1 – Acórdão nº 2.656/2015 – TCU e Diretriz nº 02/2014
	Se foi instaurada tomada de contas especial.	inciso IX, art. 6º ou inciso IX do art. 7º – Decreto 10.426/20
	Se os prazos previstos foram cumpridos.	controle interno

Fonte: Elaborado pelo autor.

A fim de evidenciar as relações existentes entre o Decreto nº 10.426/20 e as fases de verificações sugeridas nesta pesquisa apresenta-se o Quadro 9.

Quadro 9 – Relação entre o Decreto nº 10.426/20 e as fases de auditoria interna

CAPÍTULO	ASSUNTO	SEÇÃO	ASSUNTO	FASE
I	DISPOSIÇÕES GERAIS	I	Do objeto e do âmbito de aplicação	Elaboração ou formalização
		II	Das definições	
		III	Da descentralização	
II	DO TERMO DE EXECUÇÃO DESCENTRALIZADA	I	Das competências das unidades descentralizadora e descentralizada	Elaboração ou formalização
		II	Do plano de trabalho	
		III	Das cláusulas necessárias	
		IV	Da vigência	
		V	Da celebração	
		Celebração	VI	Da assinatura e da publicação
			VII	Das alterações
		Execução	VIII	Da execução
			IX	Do acompanhamento da execução
		X	Da denúncia e da rescisão	
		XI	Da avaliação dos resultados	
				XII
III	DISPOSIÇÕES FINAIS	-	-	Prestação de Contas

Fonte: Elaborado pelo autor.

8 CONCLUSÃO, SUGESTÕES E RECOMENDAÇÕES

8.1 Conclusão

O objetivo central desta pesquisa foi elaborar uma proposta de programa de auditoria interna governamental específico aplicável aos TED celebrados entre órgãos e entidades da administração pública federal, tendo sido utilizado como base o caso da MB.

A fim de atingir o ponto principal do trabalho, foram percorridos os objetivos intermediários por meio da contextualização da descentralização de créditos orçamentários com foco no TED, uma apresentação das principais normas que tratam da auditoria interna governamental, abordando a estrutura do sistema de controle interno do poder executivo federal e, especificamente, da MB e expostas algumas recomendações dos órgãos de controle sobre o assunto TED.

Inicialmente, buscou-se apresentar o conceito de TED e a evolução do arcabouço jurídico disponível sobre TED, do geral para o específico, desde a previsão constitucional até a publicação do Decreto nº 10.426, em 2020, bem como os normativos internos da MB que versam sobre o assunto.

No segundo momento, foram apresentadas definições de auditoria interna, sobretudo suas aplicações e finalidades voltadas para o setor público. Além disso, foi apresentada uma revisão da estrutura legal e organizacional do controle interno governamental a partir da visão de controle no Decreto-Lei 200/67, passando pela Constituição Federal e Instruções Normativas da CGU, até posicionar o sistema de controle interno da MB, com ênfase na missão e atividades desenvolvidas pelo CCIMAR.

Após as pesquisas iniciais, foram apresentadas algumas constatações e recomendações dos órgãos de controle sobre a descentralização de créditos orçamentários e transferências de recursos financeiros entre órgãos e/ou entidades da administração pública federal integrantes do orçamento fiscal ou da seguridade social.

À luz dos conceitos, das legislações e das experiências estudadas ao longo desta pesquisa, foi possível indicar um programa de auditoria interna governamental pautado em normas técnicas de contabilidade que tivesse condições de direcionar e contribuir para a eficácia dos trabalhos de avaliação e monitoramento das equipes de auditores internos designadas para os processos de TED na MB.

Convém ressaltar que esta monografia não tem a pretensão de exaurir o tema em análise, pelo contrário, considerando a recente publicação do Decreto nº 10.426/20 e o constante dinamismo das atividades administrativas tanto no setor privado, quanto no setor público, verifica-se que haverá necessidade de constantes atualizações.

Dessa forma, conclui-se que o problema apresentado no final do capítulo 1: “Como um programa de auditoria interna governamental pode contribuir para avaliação dos processos de TED na MB?” foi respondido no decorrer da presente pesquisa.

8.2 Sugestões

Sugere-se que esta pesquisa seja uma iniciativa útil para estimular novos estudos sobre auditoria e avaliação de TED e outras formas de descentralização de créditos orçamentários em uso pela MB a nível de mestrado e, até mesmo, doutorado.

Principalmente, sugere-se que o programa elaborado seja efetivamente utilizado e aperfeiçoado pelos auditores do CCIMAR, organização responsável pela auditoria interna no âmbito da MB, nas avaliações dos TED celebrados pela MB.

Ademias, que o levantamento de definições, normativos e recomendações apresentadas e aplicáveis ao caso do TED possa subsidiar revisões e criações de normativos internos da MB, estruturação de novos procedimentos e atribuição de responsabilidades em cada fase do processo, da elaboração à prestação de contas.

8.3 Recomendações

Por todo o exposto no trabalho em tela, recomenda-se sua divulgação no ambiente interno da MB, como ferramenta útil para as atividades de auditoria interna desenvolvidas pelo CCIMAR, assim como para os trabalhos das diretorias especializadas e setoriais orçamentária e financeira da MB, ou seja, DGOM e DFM, além das unidades gestoras interessadas ou possuidoras de processo de descentralização de crédito orçamentário TED.

Por oportuno, considerando a aplicabilidade da proposta de programa de auditoria interna governamental, o material pode ser disponibilizado a outros órgãos de controle interno e/ou unidades gestoras de TED do governo federal para adequação e aperfeiçoamento.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Autores pesquisados

ATTIE, William. **Auditoria interna**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

BRASIL. Marinha do Brasil. Secretaria-Geral da Marinha. **SGM – 102**: normas sobre licitações, acordos e atos administrativos. Brasília, DF, 2020.

BRASIL. Marinha do Brasil. Secretaria-Geral da Marinha. **SGM – 301**: normas sobre administração financeira e contabilidade na Marinha do Brasil. Brasília, DF, 2020.

BRASIL. Marinha do Brasil. Secretaria-Geral da Marinha. **SGM – 601**: normas sobre auditoria, análise e apresentação de contas na Marinha. Brasília, DF, 2014.

CORDEIRO, Cláudio Marcelo Rodrigues. **Auditoria e governança corporativa**. Curitiba: IESDE Brasil S.A., 2011.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil**: conceitos e aplicações. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

LIMA, Rodrigo Otávio das Chagas. **Auditoria**. Curitiba: IESDE, 2009.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do trabalho científico**: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

WANDERLEY, Carlos Alexandre Nascimento. **Auditoria**: teoria e mais de 500 questões comentadas. 2. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2013.

Sites consultados

BRASIL. **Decreto nº 10.426, de 16 de julho de 2020**. Dispõe sobre a descentralização de créditos entre órgãos e entidades da administração pública federal integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União, por meio da celebração de termo de execução descentralizada. Brasília, DF, 2020. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/decreto/D10426.htm. Acesso em: 22 fev. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 6.170, de 25 de julho de 2007**. Dispõe sobre as normas relativas às transferências de recursos da União mediante convênios e contratos de repasse, e dá outras providências. Brasília, DF, 2007. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6170.htm. Acesso em: 10 ago. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 8.180, de 30 de dezembro de 2013**. Altera o Decreto nº 6.170, de 25 de julho de 2007, que dispõe sobre as normas relativas às transferências de recursos da União mediante convênios e contratos de repasse. Brasília, DF, 2013. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Decreto/D8180.htm. Acesso em: 10 ago. 2021.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 12 ago. 2021.

ESCOLA NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. **Noções sobre execução orçamentária**: módulo 5. Brasília, DF, 2014. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/2210/1/Or%C3%A7amento%20P%C3%BAblico%20Conceitos%20B%C3%A1sicos%20-%20M%C3%B3dulo%20%20%285%29.pdf>. Acesso em: 12 ago. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 825, de 28 de maio de 1993**. Estabelece normas para a programação e execução orçamentária e financeira dos orçamentos fiscal e da seguridade social, aprova quadro de cotas trimestrais de despesa para o Poder Executivo e dá outras providências. Brasília, DF, 1993. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/antigos/d0825.htm. Acesso em: 13 ago. 2021.

INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. **Definição de auditoria interna**. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/ippf/definicao-de-auditoria-interna>. Acesso em: 16 ago. 2021.

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, DF, 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3591.htm. Acesso em: 16 ago. 2021.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Normas brasileiras de contabilidade**: auditoria interna: NBC TI 01 e NBC PI 01. Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 2012. Disponível em: https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/4_Publicacao_Auditoria_Interna.pdf. Acesso em: 16 ago. 2021.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC nº 1.211/09**. Aprova NBC TA 300 (R1): planejamento da auditoria de demonstrações contábeis. Brasília, DF, 2009. Disponível em: https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1211.pdf. Acesso em: 16 ago. 2021.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC nº 936/02**. Aprova a Interpretação Técnica NBC T 11 - IT - 07: planejamento da auditoria. Brasília, DF, 2002. Disponível em: <https://busca.legal/ts/ts-page/645100/resolucao-cfc-n-936-02.html>. Acesso em: 16 ago. 2021.

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, DF, 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm. Acesso em: 16 ago. 2021.

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, DF, 2016. Disponível em: https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/21519355/do1-2016-05-11-instrucao-normativa-conjunta-n-1-de-10-de-maio-de-2016-21519197. Acesso em: 16 ago. 2021.

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, DF, 2017. Disponível em: https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/19111706/do1-2017-06-12-instrucao-normativa-n-3-de-9-de-junho-de-2017-19111304. Acesso em: 16 ago. 2021.

BRASIL. **Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001.** Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Brasília, DF, 2001. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/110180.htm. Acesso em: 16 ago. 2021.

BRASIL. Ministério da Economia. **Diretriz nº 2/2014:** termo de execução descentralizada: descentralização de créditos. 10 maio 2016. Disponível em: <https://antigo.plataformamaisbrasil.gov.br/comissao-gestora/diretrizess/diretriz-n-02-2014-termo-de-execucao-descentralizada-descentralizacao-de-creditos>. Acesso em: 17 ago. 2021.