

MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA E CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO

INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 4, DE 11 DE JUNHO DE 2018

Aprova a Sistemática de Quantificação e Registro dos Resultados e Benefícios da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal.

O **SECRETÁRIO FEDERAL DE CONTROLE INTERNO**, no uso de suas atribuições e considerando o disposto nos artigos 22, inciso I e § 5º, e 24, inciso IX, da Lei n.º 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, no artigo 15 do Decreto n.º 3.591, de 6 de setembro 2000, e no item 181 do Anexo da Instrução Normativa SFC nº 03, de 09 de junho de 2017;

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar, na forma do Anexo a esta Instrução Normativa, a Sistemática de Quantificação e Registro dos Resultados e Benefícios da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, que estabelece os conceitos, requisitos e regras básicas para contabilização de benefícios.

Art. 2º As disposições desta Instrução Normativa devem ser observadas pelos órgãos e unidades que integram o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCI), instituído pelo art. 74 da Constituição Federal e disciplinado pela Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, e pelas unidades de auditoria interna singulares dos órgãos e entidades do Poder Executivo Federal.

Art. 3º Fica estabelecido o prazo de 6 meses para início de contabilização dos benefícios financeiros da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal e de 12 meses para início de contabilização dos benefícios não-financeiros, na forma prevista no Anexo.

Art. 4º Esta Instrução Normativa entra em vigor em na data de sua publicação.



Documento assinado eletronicamente por **ANTONIO CARLOS BEZERRA LEONEL, Secretário Federal de Controle Interno**, em 13/06/2018, às 12:13, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, §1º, do Decreto nº 8.539, de 08 de outubro de 2015.



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site <https://sei.cgu.gov.br/conferir>

informando o código verificador 0752175 e o código CRC D6075C7B

ANEXO I À MINUTA DE INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 0739282, DE 29 DE MAIO DE 2018

SISTEMÁTICA DE QUANTIFICAÇÃO E REGISTRO DOS RESULTADOS E BENEFÍCIOS DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL DO PODER EXECUTIVO FEDERAL

I - Conceitos Básicos

Para padronizar o vocabulário, no que se refere aos resultados da atividade de auditoria interna governamental, são definidos os seguintes conceitos:

- **Prejuízo:** dano ao erário que resulte em recomendação de reposição de bens e valores.
- **Benefício:** impactos positivos observados na gestão pública a partir da implementação, por parte dos gestores públicos, de orientações e/ou recomendações provenientes das atividades de auditoria interna, sendo, portanto, resultantes do trabalho conjunto da UAIG e da gestão.
- **Benefício Financeiro:** benefício que possa ser representado monetariamente e demonstrado por documentos comprobatórios, preferencialmente fornecidos pelo gestor, inclusive decorrentes de recuperação de prejuízos.
- **Benefício Não Financeiro:** benefício que, embora não seja passível de representação monetária, demonstre um impacto positivo na gestão de forma estruturante, tal como melhoria gerencial, melhoria nos controles internos e aprimoramento de normativos e processos, devendo sempre que possível ser quantificado em alguma unidade que não a monetária.

O conceito adotado para prejuízo é estrito, no sentido de que apenas quando for possível orientar e/ou recomendar a reposição ao erário de valor específico o valor será contabilizado. Desta forma, orienta-se não se falar em **prejuízo potencial**. Apesar disso, é possível que o valor do prejuízo calculado seja ajustado, na medida em que o monitoramento da recomendação traga novas evidências que justifiquem o ajuste.

Cabe ressaltar que o monitoramento dos prejuízos, bem como das demais recomendações emitidas pelas UAIG, é parte essencial do trabalho das instituições e deve ser entendido como parte do processo para atingimento dos resultados, contabilizados na forma de benefícios.

É importante explicitar, ainda, a diferença entre **benefício potencial**, que é aquele decorrente de orientação e/ou recomendação cujo cumprimento ainda não foi verificado, e **benefício efetivo**, que é aquele decorrente do atendimento comprovado à orientação e/ou recomendação das UAIG, com real impacto na gestão pública. No âmbito deste manual e para a contabilização e publicação dos resultados, o termo **benefício** é utilizado como sinônimo de **benefício efetivo**.

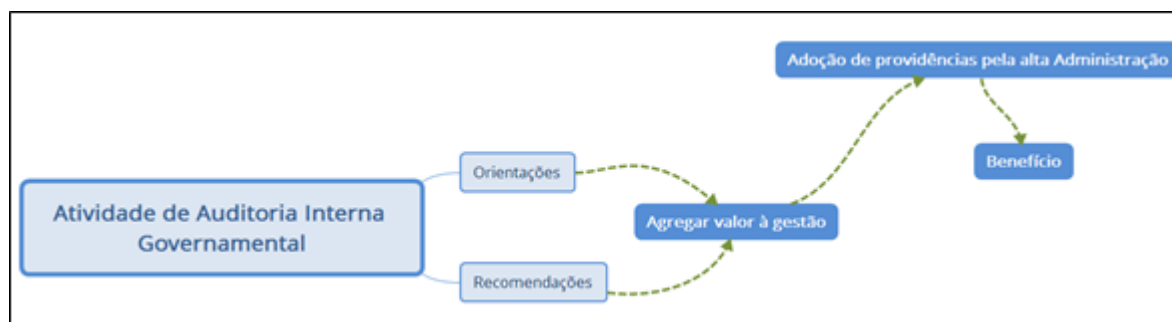


Figura 1 – Processo desde a atuação da auditoria até a contabilização de benefício

II - Requisitos

a) Impacto Positivo na Gestão

Pode-se identificar “impacto positivo na gestão pública” quando há melhoria na implementação das políticas públicas e/ou macroprocessos, em um ou mais dos seguintes aspectos:

- Eficácia: garantir a entrega de produtos e serviços à sociedade, conforme definido nos instrumentos de planejamento.
- Eficiência: maximizar os processos de entrega de produtos e serviços à sociedade, a partir dos recursos disponíveis.
- Legalidade: garantir que os processos de entrega de produtos e serviços à sociedade sejam executados conforme previsão legal.
- Efetividade: garantir que os objetivos propostos para a política pública e/ou macroprocesso sejam atingidos.

b) Nexo Causal

Os benefícios financeiros e não financeiros devem decorrer de orientações e/ou recomendações da atividade de auditoria interna governamental.

Nesse sentido, para a contabilização de benefício, deve ser possível demonstrar a existência de relação causa-efeito (nexo causal) entre a atuação direta da UAIG e a medida adotada pelo gestor que gerou impacto positivo à gestão. Em geral, da constatação de situação com potencial de melhoria na gestão, realizada durante a o trabalho de auditoria, decorrem recomendações ao gestor; a medida adotada pelo gestor, em atendimento à recomendação, gera impacto positivo na gestão.

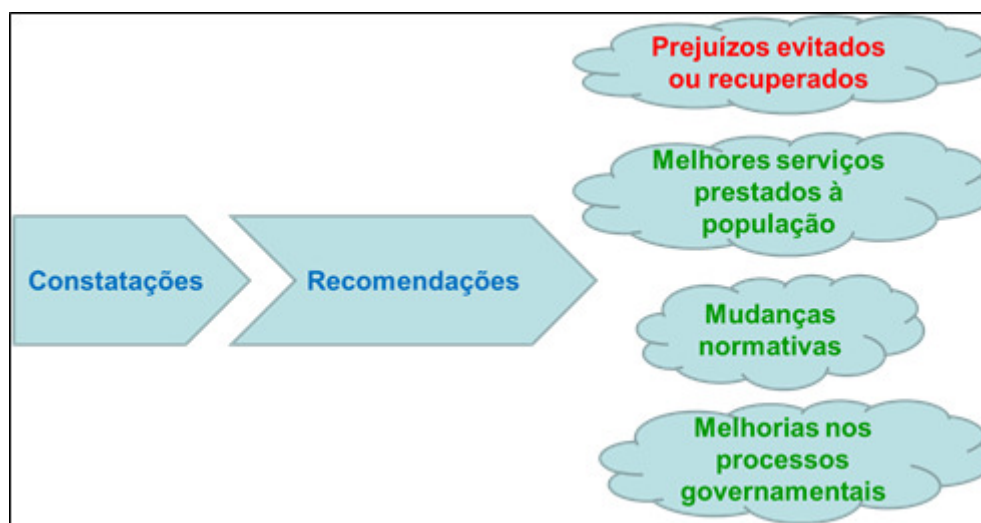


Figura 2 - Nexo Causal

Cabe registrar que podem ser contabilizados benefícios, inclusive, em situações em que a ação da UAIG foi realizada em parceria com outros órgãos (como por exemplo, trabalhos compartilhados com outras UAIG, cooperação com outros órgãos de defesa do Estado, produtos gerados por grupos de trabalho interministeriais, etc.). Quando o trabalho que gerou o benefício for compartilhado com outra UAIG, no processo de contabilização, deve ficar explícito com quais unidades o benefício foi compartilhado.

c) Benefício Financeiro Líquido

O custo para implementação, por parte do gestor, de uma medida de atendimento à orientação e/ou recomendação deve ser considerado, sempre que possível e de preferência sendo informado pelo próprio

gestor, para apuração do impacto positivo decorrente das recomendações (a medida recomendada ao gestor deve atender ao princípio da economicidade).

Para apurar o **benefício financeiro líquido**, devem-se subtrair do benefício financeiro bruto os custos de adoção da medida por parte do gestor. Sempre que forem claros e mensuráveis, estes custos devem ser contabilizados, demonstrando a agregação de valor à gestão.

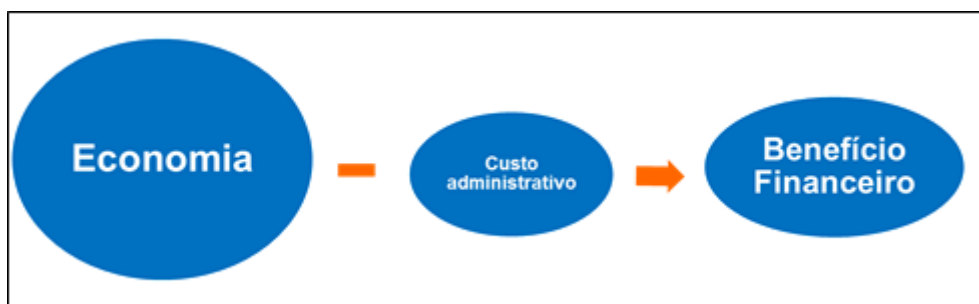


Figura 3 - Benefício Financeiro Líquido

São considerados como custos de adoção da medida aqueles que incidem sobre o orçamento do órgão auditado, não sendo considerados os custos que incidem sobre o orçamento da UAIG, associados ao trabalho de auditoria e ao monitoramento da recomendação.

III - Regras de contabilização

a) Processo de Contabilização

O Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU) disponibilizará sistema para contabilização dos benefícios da atividade de auditoria interna governamental, que poderá ser utilizado pelas UAIG ou integrado a eventuais sistemas já existentes.

Entretanto, enquanto não houver sistema estruturado para guarda dos registros, a consolidação ocorrerá anualmente por meio de comunicação e de cronograma a serem estabelecidos pela Secretaria Federal de Controle Interno.

b) Critério Temporal

b.1) benefícios resultantes de providências adotadas, pelo gestor, no exercício atual ou dentro dos 2 exercícios anteriores

Para permitir o registro de impactos positivos ocorridos em exercícios anteriores, mas somente monitorados pela UAIG no ano corrente, são contabilizados benefícios resultantes de providências adotadas, pelo gestor, no exercício atual ou dentro dos 2 exercícios anteriores. A limitação a 2 anos visa racionalizar o processo de registro de benefícios.

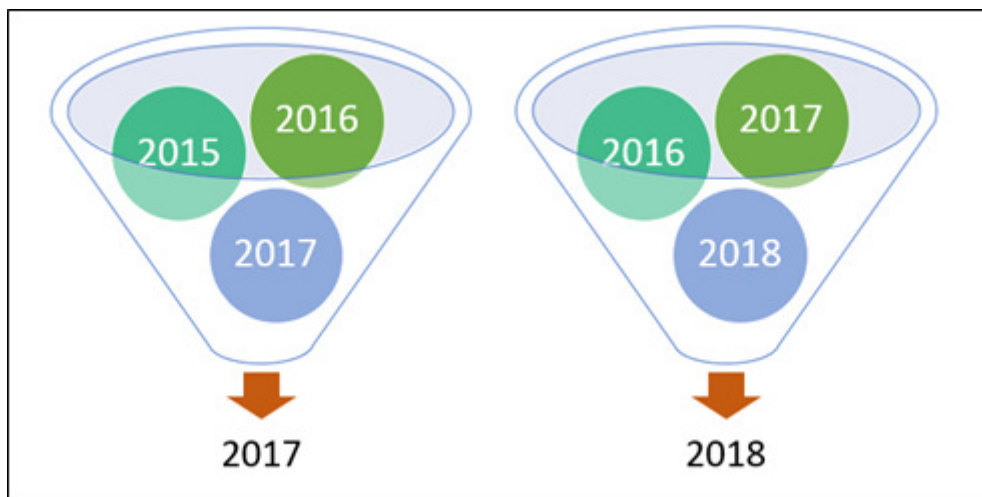


Figura 4 - Benefícios resultantes de providências adotadas, pelo gestor, no exercício atual ou dentro dos 2 exercícios anteriores

É importante ressaltar que esta limitação se aplica ao período de adoção da medida pelo gestor. Não há limitação para o período de emissão da recomendação que deu causa à medida de atendimento.

Exemplo 1: em auditoria realizada em 2011, constatou-se que 10 servidores cedidos pela instituição X a outras instituições receberam indevidamente adicional de insalubridade, mesmo cessado o fato gerador para este pagamento após a alteração de atividade desempenhada. Foi recomendada a devolução do valor recebido pelo pagamento do adicional. O gestor encaminhou comprovante de devolução do pagamento do adicional em 2012, medida monitorada e atestada em 2013, a partir de consulta ao SIAPE. Neste caso, como a medida foi adotada em 2012, mas avaliada pela unidade de auditoria interna governamental somente em 2013, será possível contabilizar o benefício no exercício de 2013 ou em 2014. Porém, não é possível contabilizar o benefício em 2015.

b.2) efeito continuado

Caso o benefício financeiro tenha efeito continuado nos exercícios posteriores, pode-se fazer a contabilização do benefício até o limite de 60 meses, contados do exercício em que a providência foi adotada pelo gestor. Caso haja expectativa de cessação do pagamento continuado em um período inferior (término contratual, por exemplo), esta previsão deve ser utilizada para limitação do benefício.

Cabe destacar que, caso não haja garantia de que o gasto continuaria sendo executado no futuro, ou seja, o gasto não seja de efeito continuado indefinidamente, a UAIG pode apresentar estudo ou justificativa que respalde a projeção para o futuro. Entretanto, caso não haja esse respaldo, deve-se considerar a projeção máxima de um ano. Nas situações em que haja dúvida sobre a continuidade dos efeitos positivos, orienta-se que as apropriações dos benefícios sejam realizadas ano a ano após a verificação de sua permanência.

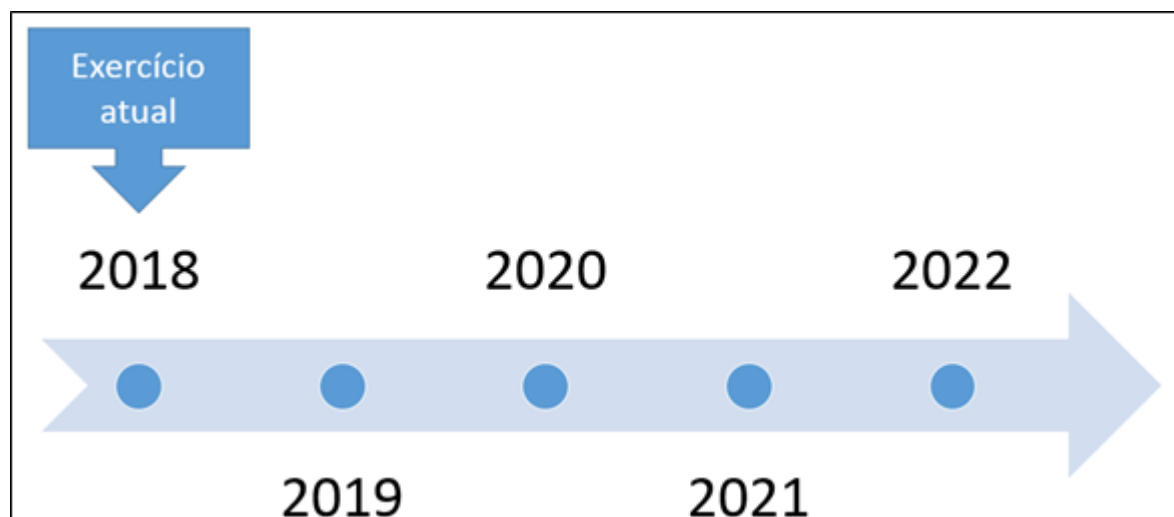


Figura 5 - Efeito continuado

Exemplo 1: Suspensão de pagamentos indevidos de adicional por tempo de serviço (ATS) identificados na folha de pagamento da unidade A, a partir de agosto de 2013, em virtude de irregularidades verificadas. Neste caso, como foi suspenso o adicional mensal de R\$ 5.522,61, o valor estimado para o benefício financeiro, contabilizado em 2015, corresponde ao pagamento por cinco anos (60 meses), no valor total de R\$ 331.356,60.

c) Evidenciação

Para contabilização de cada benefício identificado, a Unidade de Auditoria Interna Governamental deve trazer as evidências denexo causal entre sua atuação e o impacto positivo na gestão. Usualmente, as seguintes evidências são anexadas: (1) orientação e/ou recomendação enviada ao gestor; (2) manifestação, por parte do gestor, de adoção da medida decorrente da recomendação, que represente impacto positivo na gestão; (3) evidência da efetiva adoção de medida; (4) memória de cálculo do benefício, quando for financeiro.

A memória de cálculo do benefício deve ser explicitada, de forma que, a partir das evidências disponibilizadas, o valor líquido apresentado possa ser verificado.

Enquanto não houver sistema para a guarda dessas evidências, cabe à cada UAIG estabelecer procedimento de formalização dos papéis de trabalho, com vistas a futuras avaliações quando à correta contabilização dos benefícios.

d) Validação dos Benefícios

Para validação dos benefícios devem ser estabelecidas instâncias de aprovação, sendo avaliado internamente por cada unidade a estrutura de governança necessária ao processo que garanta atendimento ao princípio de segregação de funções.

Sugere-se análise de risco x capacidade operacional para estabelecimento das instâncias no sentido de avaliar o *trade-off* entre a contabilização de benefícios sem a aprovação de instâncias superiores e o número de análises de registros por cada instância.

Sugere-se também a definição de um valor mínimo de contabilização de benefício financeiro líquido, como medida de custo-benefício para a realização dos procedimentos necessários para registro do benefício.

IV - Classes de Benefícios Financeiros e Não Financeiros

Para auxiliar no processo de comunicação estratégica de resultados das UAIG, foram estabelecidas as classes a seguir.

Benefícios Financeiros:

- a. **Gastos indevidos evitados** - Situações identificadas nas quais os valores pagos periodicamente são considerados indevido, devem ser registradas como benefícios financeiros quando houver a suspensão do pagamento ou a adequação do valor.
- b. **Valores recuperados** - Valores pagos indevidamente em que ocorrer a efetiva devolução do recurso aos cofres públicos ou quando for realizado o desconto na parcela posterior de pagamento pela Administração.

Benefícios Não financeiros:

- em função da dimensão afetada:

- a. **Missão, Visão e/ou Resultado** – Tendo como referência o planejamento estratégico da unidade auditada, o benefício implementado afetou os processos finalísticos da organização.
- b. **Pessoas, Infraestrutura e/ou Processos Internos** – Tendo como referência o planejamento estratégico da unidade auditada, o benefício implementado afetou os processos de apoio e/ou gerenciais da organização.

- em função da repercussão:

- a. **Transversal** - Benefício trazido pelas providências adotadas pelo gestor ultrapassou, de alguma forma, o âmbito da própria Unidade Auditada, tendo sido tratado ou tendo impacto no âmbito de outras Unidades de Administração Pública;

Exemplo: uma providência adotada por uma agência reguladora relacionada a sua atividade finalística poderá ter impacto em normativos que regulam outras unidades.

- b. **Estratégica** - Benefício trazido pelas providências adotadas pelo gestor foi tratado pela Alta Administração da Unidade^[1];

Exemplo: uma avaliação realizada em uma determinada Diretoria de uma unidade gerou alterações institucionais que afetam outras Diretorias da Unidade ou que foram discutidas, aprovadas e implementadas no âmbito do Conselho de Administração.

- c. **Tático/Operacional** - Benefício trazido pelas providências adotadas pelo gestor diz respeito às atividades internas e/ou operacionais da unidade examinada, sem decorrer de tomada de decisão da Alta Administração da Unidade, entendida como o Colegiado de Diretoria, Conselho de Administração ou equivalente.

Exemplo: uma avaliação realizada em uma determinada Diretoria de uma unidade gerou melhorias operacionais restritas à própria Diretoria auditada.

V – Diretrizes para contabilização de casos específicos

1. **Como contabilizar casos em que houver cancelamento de contratos /convênios (gastos em geral), uma vez que muitas vezes não é possível demonstrar a desnecessidade, a inadequabilidade ou inconsistência técnica do objeto?**

Orientação: Será contabilizado como benefício financeiro se houver evidências de que o objeto era inadequado ou inconsistente tecnicamente; caso contrário, contabilizar como não-financeiro.

2. **Como contabilizar redução do preço de referência de editais, antes da assinatura do contrato, uma vez que não há garantia de que o próprio mercado não reduziria o valor final contratado?**

Orientação: Contabilizar como benefício financeiro a diferença entre o valor de referência original e o resultante da atuação da unidade de auditoria interna governamental.

Exemplo: Em um caso em que a republicação do edital acarretou redução de 0,7% no valor total estimado inicialmente e a concorrência resultou em redução total de 13,4% frente ao valor estimado inicialmente, seria contabilizado como benefício financeiro o valor equivalente a 0,7%.

3. **Como projetar para o futuro casos em que não há a garantia de que o gasto continuaria sendo executado nos valores calculados inicialmente?**

Orientação: Caso se trate de um pagamento continuado por tempo indefinido, utilizar a extrapolação de até 60 meses já prevista; para os demais casos, a UAIG pode apresentar estudo ou justificativa que respalde a projeção para o futuro. Entretanto, caso a UAIG não possa apresentar esse respaldo e não seja continuado por tempo indefinido, deverá ser considerada a projeção máxima de um ano.

4. **A instauração de sindicância ou PAD já seria suficiente para registrar, como benefício não financeiro, atuação da unidade de auditoria interna governamental relacionada à apuração de responsabilidade?**

Orientação: Não se faz necessário chegar ao fim do procedimento para termos um resultado de benefício (demissão, cassação, etc.), portanto, configura benefício não financeiro por si só a instauração de sindicância ou processo administrativo disciplinar para apuração de responsabilidade.

5. **Como contabilizar benefícios financeiros que envolvem gastos entre instituições ou organizações federais?**

Orientação: Devem ser contabilizados como benefícios financeiros, independentemente do orçamento de origem do recurso, em função do princípio da eficiência alocativa.

6. **Como contabilizar benefícios financeiros decorrentes de recursos financeiros de outros entes federativos ou de suas entidades?**

Orientação: Nos casos de orientações e/ou recomendações provenientes das atividades de auditoria interna governamental relacionadas a **recursos financeiros de outros entes federativos ou de suas entidades**, considerar-se-á como benefício não-financeiro.

7. **Como contabilizar valores inscritos em Dívida Ativa da União, se não há certeza de que os mesmos retornarão aos cofres públicos?**

Orientação: A partir de estudo de recuperabilidade de créditos fornecido pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, concluiu-se que aproximadamente 21,74% das inscrições em dívida ativa **não são**

recuperadas historicamente, de modo que deve ser adotado como critério de contabilização para tais casos a aplicação do percentual de **78,26%** sobre o total de valores inscritos em dívida ativa da união.

8. Como contabilizar casos de obras em que se identificou sobrepreço ou superfaturamento, mas pode ter havido “replanilhamento” sem redução do valor total, após atuação da UAIG?

Orientação: Contabilizar o valor reduzido a partir da indicação de sobrepreço/superfaturamento, desconsiderando a possibilidade de “replanilhamento”, tendo como justificativa técnica o escopo definido para a auditoria inicialmente. A análise da real necessidade/adequação dos novos preços dos itens na nova planilha indica novo escopo tendo como consequência novo trabalho de auditoria.

Exemplo: Identificação de sobrepreço em determinados itens da planilha de custos de uma obra no valor de R\$ 6 milhões; com alteração da planilha para correção desses itens. Nesse caso, contabilizar o benefício no valor indicado, sem a necessidade de expansão do escopo inicial da auditoria para analisar a nova planilha. Caso, em uma nova análise, sejam identificados novos casos de sobrepreço/superfaturamento, podem ser auferidos novos benefícios financeiros a partir da atuação da Unidade de Auditoria Interna Governamental.

9. Como contabilizar valores relacionados a Tomada de Contas Especiais, se não há certeza de que os mesmos retornarão aos cofres públicos?

Orientação: Após a entrada em funcionamento do Sistema e-TCE, o qual é integrado com as bases da Advocacia-Geral da União (AGU), a contabilização do benefício financeiro originado de TCE passou a ser automatizado, bastando uma consulta simples no sistema para levantamento do montante que é cobrado e recebido pela AGU, retornando aos cofres públicos.

Para as TCEs instauradas por recomendação das UAIG, e partindo da premissa de que todo o processo (desde a instauração) teria que ser acompanhado pelas UAIG sem interação com o e-TCE, devem ser seguidos os seguintes critérios:

- a. TCE é instaurada por recomendação da UAIG. Processo ainda **não julgado** pelo TCU è contabilização de **10% do montante do débito** como benefício **financeiro**.
- b. TCU **julga** a TCE e **concorda** com a irregularidade. Partes condenadas **ressarcem o erário** ainda no âmbito do Tribunal è contabilização da **integralidade** do débito como benefício **financeiro**.
- c. TCU **julga** a TCE e **concorda** com a irregularidade. Débito vira **título executivo** na AGU. AGU logra executar as partes condenadas e obter o **ressarcimento ao erário** è contabilização da **integralidade** do valor recuperado como benefício **financeiro**.
- d. TCU **julga** a TCE dando quitação por regularidade **com ressalvas**; decidindo pela ausência de pressupostos para sua continuidade ou; arquivando-a è **não é contabilizado** qualquer retorno. Porém, caso já tenha sido contabilizado o valor de 10% (alínea “a” acima), o montante será mantido.

Obs.: sempre que a contabilização da integralidade do débito for precedida de outra contabilização pelo percentual de 10%, serão necessários lançamentos compensatórios que impeçam a contabilização em duplicidade de qualquer benefício.

Obs2.: considerando benefício como impacto positivo observado na gestão pública a partir da implementação, por parte dos gestores públicos, de orientações e/ou recomendações provenientes das atividades de auditoria interna, a instauração da TCE pelo gestor já é suficiente para a contabilização de benefícios.

[1] A alta administração representa o mais alto nível estratégico e decisório de um órgão ou entidade, seja ela parte da Administração Pública Federal Direta ou Indireta. Na Administração Pública Federal Direta, a alta administração é, em regra, composta pelos Ministros de Estado e pelos Secretários Nacionais; na Administração Indireta, são comuns as figuras dos Presidentes, Diretores-Presidentes e colegiados de Diretores. Todavia, para os efeitos deste Referencial Técnico, deve ser considerado como alta administração todo e qualquer responsável por tomar decisões de nível estratégico, independentemente da natureza da Unidade e das nomenclaturas utilizadas. São, portanto, as instâncias responsáveis pela governança, pelo gerenciamento de riscos e pelos controles internos da gestão, a quem a UAIG deve se reportar, por serem capazes de desenvolver uma visão de riscos de forma consolidada e definir o apetite a risco da organização, implementar as melhorias de gestão necessárias ao tratamento de riscos e dar efetividade às recomendações da UAIG. Nas Unidades Auditadas em que não exista a figura do conselho, a alta administração acumula as suas funções.