

# TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

Maria de Lourdes P. Deroza

Controles Internos:  
Aspectos Gerais da Avaliação dos Controles de Gastos  
Precedidos de Licitação

Brasília

2004

Maria de Lourdes P. Deroza

**Controles Internos:  
Aspectos Gerais da Avaliação dos Controles de Gastos  
Precedidos de Licitação**

Monografia apresentada como requisito parcial  
à obtenção do título de Especialista em  
Controle Externo - Área de Auditoria  
Governamental.

Orientador: Luiz Akutsu

Brasília

2004

Maria de Lourdes P. Deroza

**CONTROLES INTERNOS:**  
Aspectos Gerais da Avaliação dos Controles de Gastos Precedidos de Licitação

Monografia aprovada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Controle Externo - Área de Auditoria Governamental, Curso de Pós-Graduação em Controle Externo, Instituto Sezedello Corrêa, Tribunal de Contas da União.  
Comissão julgadora composta por:

---

Luiz Akutsu  
Orientador

---

Marcelo Luiz Souza da Eira  
Membro

---

Carlos Wellington de Almeida Leite  
Membro

Brasília, DF, 27 de outubro de 2004

DEDICADO

**À minha tia, Maria Terezinha Fagundes Portella  
pelo seu ideal inspirador, pela confiança e pelo apoio que  
possibilitaram o início da minha caminhada profissional.**

**Aos meus filhos Pedro e Arthur, e ao meu marido  
Felipe, pelo amor e incentivo incondicionais que tornam  
possíveis todas as tarefas e que são a razão maior para eu  
querer realizá-las.**

## **AGRADECIMENTOS**

**Ao meu orientador, Luiz Akutsu por aceitar a tarefa de guiar-me, pela confiança e paciência e, especialmente, pelas suas valiosas intervenções;**

**Aos integrantes da banca, Marcelo Eira e Carlos Wellington, pelo privilégio de tê-los como avaliadores;**

**Aos Secretários Odilon Cavallari e José Moacir e aos Diretores Carlos Mauricio Lociks e Conrado Wargas Neto, que generosamente me acolheram em suas Unidades e possibilitaram minha participação nas aulas presenciais;**

**Ao colega José Ricardo Louzada, pelo apoio e incentivo na elaboração do projeto deste trabalho;**

**Aos amigos André e Mônica, que não permitiram que eu me sentisse sozinha no longo período em que estive afastada de casa;**

**Aos demais colegas que se fizeram presentes no meu período de estudos, pela grandeza do convívio diário que me proporcionaram.**

## **LISTA DE ILUSTRAÇÕES**

<b>Figura 1 – Vetor de risco considerando impacto e probabilidade .....</b>	<b>23</b>
<b>Figura 2 – Elementos essenciais a um sistema de controle interno.....</b>	<b>29</b>

## **LISTA DE TABELAS**

<b>Tabela 1- Controles desejáveis na área de licitações.....</b>	<b>41</b>
--	-----------

## LISTA DE SIGLAS

<b>INTOSAI - Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores....</b>	<b>12</b>
<b>COSO – Committee of Sponsonring Organizations of the Treadway Comission ...</b>	<b>12</b>
<b>TCU – Tribunal de Contas da União .....</b>	<b>12</b>
<b>AICPA – American Institute of Certified Public Accountants .....</b>	<b>16</b>
<b>CFC – Conselho Federal de Contabilidade .....</b>	<b>16</b>
<b>IAIB – Instituto dos Auditores Internos do Brasil .....</b>	<b>16</b>
<b>IFEC - Institut Français dès Experts-Comptables et des Commissaires aux Comptes.....</b>	<b>16</b>



# SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>10</b>
<b>1. FUNÇÃO DE CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....</b>	<b>14</b>
<b>2. CONTROLES INTERNOS – CONCEITOS E ENTENDIMENTOS.....</b>	<b>16</b>
2.1 Ambiente de Controle.....	19
2.2 Avaliação de Riscos .....	21
2.3 Atividades de Controle .....	23
2.4 Informação e Comunicação.....	25
2.5 Monitoramento.....	26
<b>3. AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS COMO FERRAMENTA DE AUDITORIA.....</b>	<b>30</b>
3.1 Proposições para Avaliar Controles Internos a partir dos entendimentos da INTOSAI.....	32
3.1.1 Quanto ao Ambiente de Controle.....	33
3.1.2. Quanto à Avaliação de Risco .....	34
3.1.3. Quanto às Atividades de Controle.....	35
3.1.4. Quanto à Informação e Comunicação.....	36
3.1.5. Quanto ao Monitoramento.....	36
<b>4. AVALIAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS EM PROCESSO DE LICITAÇÃO .....</b>	<b>37</b>
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>44</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>48</b>
<b>ANEXOS.....</b>	<b>50</b>

## INTRODUÇÃO

A ação estatal encontra-se norteada por diversos princípios, dentre os quais o da legalidade, que delimita o campo de atuação possível do Estado e garante aos cidadãos a titularidade de direitos. Entretanto, sendo o Estado um ser ético-político, a avaliação da conduta de seus agentes não pode pautar-se apenas pelo aspecto da legalidade, impõe-se a necessidade de verificar se a atuação governamental foi no sentido da melhor maneira possível de aplicar os recursos públicos, tendo por objetivo o atendimento do coletivo.

Conforme texto apresentado no concurso de ensaios jurídicos – Prêmio Luiz Carlos Caffaro<sup>1</sup>

[...] ainda hoje, em muitos rincões de nosso País, são encontrados administradores públicos cujas ações em muito se assemelham às de Nabucodonosor, filho de Nabopolassar, e que assumiu o Império Babilônico em 624 A.C. Este buscando satisfazer sua rainha Meda, saudosa das colinas e florestas de sua pátria, providenciou a construção de estupendos jardins suspensos, tendo tal excentricidade consumido anos de labor e gastos incalculáveis culminando em erigir uma das sete maravilhas do mundo antigo. Tal maravilha de flagrante inutilidade, apresenta grande similaridade com devaneios onde o dinheiro público é consumido com atos de motivação fútil e imoral; finalidade dissociada do interesse público; e em total afronta à razoabilidade administrativa, havendo flagrante desproporção entre o numerário dispendido e o benefício auferido pela coletividade.

Em resposta a grandes mudanças ocorridas no sistema mundial do século XX, a reforma do Estado significou mudança institucional, estabelecimento de novos tipos de organizações e alterações na Constituição e na gestão pública buscando um Estado moderno, eficiente e capaz.

A atuação do Estado foi alterada. Este passou a preocupar-se em prestar serviços de maneira eficiente, ou seja, buscou-se a eficiência na administração pública. Implantar um sistema de avaliação da gestão governamental era da própria lógica das mudanças. Conceitos, metodologias, sistemas de informações tiveram que ser desenvolvidos com finalidade específica e dirigida ao novo estilo de gestão das ações de governo, centrado na melhoria da qualidade do gasto público, na

---

<sup>1</sup>. *Improbidade Administrativa e sua Sistematização*. Ensaio apresentado por Emerson Garcia no Concurso FEMPERJ-CEJUR de Ensaios Jurídicos-Prêmio Luiz Carlos Caffaro. Rio de Janeiro 2000. Disponível em: <[www.mundojuridico.adv.br/html/artigos/documentos/texto649.html](http://www.mundojuridico.adv.br/html/artigos/documentos/texto649.html)> Acesso em: 14 abr.2004.

ampliação das capacidades de gerenciamento e de coordenação e na busca de resultados.

Repensar o foco adotado para o controle, até então direcionado apenas para uma administração burocrática, e implantar um sistema de avaliação da gestão governamental era da própria lógica das mudanças para fazer frente aos novos desafios surgidos, como as alterações do conceito de *accountability*<sup>2</sup> governamental.

Entretanto, as mudanças de comportamento que acompanham as novas ideologias são lentas e, freqüentemente, obstaculizadas, determinando longa transitoriedade. Assim é que, no cenário público atual, a iniciativa da administração gerencial convive com a administração burocrática e patrimonialista. Se, por um lado, a expectativa de verificação da produção de resultados passou a fazer parte da realidade do controle, é inquestionável que a situação de corrupção existente aponta para a necessidade de incremento no sistema de verificação de conformidade, dotando-o de ferramentas mais ágeis e eficazes e que promovam a migração para os conceitos de desempenho e efetividade.

O controle operacional, inserido como mandamento pela Emenda Constitucional nº 19, trouxe em seu bojo o princípio da eficiência, a ser observado de forma concomitante com os demais critérios nas ações de controle. Isso porque não há o que falar em avaliação da legitimidade e de economicidade de ato administrativo manifestamente ilegal<sup>3</sup>. Da mesma forma, dispensável seria a abordagem, sob o prisma da economicidade, de ato ilegítimo ou, ainda, validar a efetividade de ato administrativo manifestamente ilegal.

Com referência à conceituação de controle operacional, economia, eficiência e eficácia, cabe transcrever o entendimento do Ministro Luciano Brandão Alves de Souza, citado por NOGUEIRA (2003):

A gênese do controle operacional está na criação do orçamento-programa. Para ele a evolução qualitativa desse instrumento de planejamento oficial norteou-se pela necessidade de mecanismos legais autorizativos de

---

<sup>2</sup> Obrigação de responder por uma responsabilidade outorgada. Pressupõe a existência de pelo menos duas partes: uma que delega a responsabilidade e outra que a aceita, com o compromisso de prestar contas da forma como usou essa responsabilidade – definição apresentada no Relatório da Comissão Independente de Revisão do Escritório do Auditor-Geral do Canadá, 1995.

<sup>3</sup> O princípio básico da legalidade na Administração Pública consiste em que ao administrador é defeso fazer o que a lei expressamente não permitir, enquanto que no direito privado, este princípio consiste na permissão tácita de agir ou deixar de agir sobre tudo o que não exista coibição legalexpressa.

receitas a arrecadar e despesas a realizar, com indicações claras e objetivas que permitissem a identificação de programas e projetos prioritários. Daí adveio a possibilidade de um aproveitamento mais racional dos valores e bens disponíveis, e da fiscalização do desempenho operacional. Com isso, surgiu o sentimento de que também se fazia imprescindível a verificação em termos de rendimento gerencial ou de execução das atividades e ações que materializam os empreendimentos do Estado, todas lançadas na Lei Orçamentária. O novo enfoque completaria o controle tradicional, restrito ao exame dos aspectos contábeis e legais.

Assim, a execução das funções públicas passou a ser apreciada também pelo ângulo operacional, compreendendo a economia, a eficiência e a eficácia.

O princípio da economia direciona a administração no sentido de que ela se conduza com austeridade e cautela na utilização dos dinheiros públicos, "procurando sempre o custo mais baixo, sem prejuízo da qualidade dos serviços e aquisições".

O princípio da eficiência leva a administração a extrair os benefícios máximos de qualquer atividade governamental.

Finalmente, o princípio da eficácia projeta sobre a administração a necessidade da consecução dos objetivos visados.

A implementação de medidas vinculadas à consecução de objetivos, em qualquer processo, constitui responsabilidade do Administrador e integra o conjunto de elementos que devem ser considerados para a avaliação de uma boa gestão. Neste contexto, sobressai a importância dos controles internos como ferramenta gerencial e de auditoria.

O presente trabalho busca apresentar argumentos para alicerçar o entendimento de que a avaliação dos controles internos dos gastos efetuados pela Administração Pública, precedidos de licitação, representa elemento agregador de valor ao exercício da função de controle exercida pelo Tribunal de Contas da União (TCU).

Para tanto será necessário, inicialmente, estabelecer a definição de controles internos, mediante a revisão dos principais conceitos existentes e aceitos, no momento, pelas entidades fiscalizadoras. Esta pesquisa está embasada no entendimento adotado pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadora Superiores (INTOSAI) ao incorporar o conceito do relatório apresentado pelo *The Committee of Sponsoring Organizations (COSO)*, que passou a ser conhecido por Relatório COSO<sup>4</sup>, as suas diretrizes sobre normas de controle interno.

---

<sup>4</sup> Trabalho realizado pela Treadway Commission, National Commission on Fraudulent Financial Reporting nos Estados Unidos em 1985, constituído por representantes da American Accounting Association (AAA), American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Financial Executive Institute (FEI), Institute of Internal Auditors (IIA) e Institute of Management Accountants (IMA).

A existência de um sistema de controles internos, por si só, não é suficiente para garantir o alcance dos objetivos para os quais foi estabelecido. Assim, a presente monografia objetiva abordar a necessidade de que a formulação conclusiva sobre o grau de confiabilidade e a qualidade de um sistema de controle interno seja tema de reflexão no exercício constitucional do controle.

Por derradeiro, a partir dos entendimentos propostos, pretende-se apresentar sugestões práticas para a avaliação dos controles internos dos gastos públicos realizados mediante processos de licitações.

Ante o universo dos sistemas de controles internos organizacionais existentes, por óbvio não se pretenderá exaurir o tema, tampouco realizar uma abordagem crítica dos mesmos. Este trabalho objetivará apenas apresentar as possíveis vantagens advindas da realização sistemática da avaliação de tais controles e os reflexos desta atuação nos gastos públicos direcionados ao atendimento do interesse coletivo, tomando-se como exemplo, os precedidos de licitação

## 1. FUNÇÃO DE CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Uma das acepções do vocábulo controle, no idioma francês significa “verificação ou fiscalização”; já na língua inglesa, a palavra possui conotação de “poder” ou “dominação”. Foi introduzido no Direito brasileiro por Seabra Fagundes em sua monografia “O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário”, em 1941.

SILVA (2000, p.221) assim define:

“(…) derivado do francês *contrôler* (registrar, inspecionar, examinar) ou do italiano *controllo* (registro, exame), admitiu-se o vocábulo na técnica comercial para indicar inspeção ou exame, que se processa nos papéis ou nas operações, registradas a cada instante, nos estabelecimentos comerciais”.

Na conceituação de MEIRELES (1990, p.544) “controle, em tema de administração pública, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional do outro”.

Entende PARDINI (1997, p.9) que “os dinheiros, haveres, valores e outros bens do patrimônio público – sendo propriedade e direito comum de todos e, por isso mesmo, de ninguém em particular – quando não forem eficazmente defendidos e controlados, estarão facilmente sujeitos a destinações impróprias”.

Sobre a matéria, GUERRA (2003, p.23) assim se manifesta:

Controle da administração pública é a possibilidade de verificação, inspeção, exame, pela própria Administração, por outros poderes ou por qualquer cidadão, da efetiva correção na conduta gerencial de um poder, órgão ou autoridade, no escopo de garantir atuação conforme os modelos desejados e anteriormente planejados, gerando uma aferição sistemática.

As definições citadas são convergentes, e permitem-nos formular a seguinte síntese: controle é uma função atribuída pela sociedade a um ou mais órgãos integrantes da administração pública, cujo exercício pressupõe o atendimento do interesse coletivo e alcança a todos que, de uma ou de outra forma, detiverem bens patrimoniais públicos. Impende salientar que a outorga da competência da função de controle não afasta o direito da sociedade ao exercício do controle.

O exercício da função de controle presuppõe a existência de dispositivos limitadores da ação do agente controlado, delineando a área de atuação permitida. Vale lembrar que o administrador público não detém liberdade de atuação estando limitado ao permitido em lei.

No Brasil, o sistema de controle encontra-se estruturado particularmente nos artigos 70 a 75 da Constituição Federal, onde o controle externo é atribuição do Congresso Nacional, e é exercido com o auxílio do TCU, e o controle interno configura atribuição de cada Poder, que deve, na esfera de sua competência, dispor sobre a forma de operacionalização do sistema.

As expressões “controles interno e externo” surgiram com a edição da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estatuiu normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Tal classificação, com base no binômio “interno” e “externo”, considera o posicionamento dos órgãos controlado e controlador.

A competência atribuída ao TCU, insculpida no art. 71 da Constituição Federal, como um dos agentes do Estado, expressamente designado para o exercício do controle, implica na necessidade de implementar os necessários mecanismos que possibilitem que qualquer pessoa física ou entidade que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos seja responsável e responsabilizável por seus atos na gestão da coisa pública.

A ênfase deste trabalho repousa nos controles internos exercidos no âmbito dos entes sujeitos à atuação dos órgãos de controle, e que correspondem a um dos fundamentos que orientam a atividade de administração.

## 2. CONTROLES INTERNOS – CONCEITOS E ENTENDIMENTOS

Para a abordagem da avaliação de controles internos, faz-se necessário primeiramente definir o objeto do exame. Doutrinariamente, têm-se vários conceitos firmados, a saber :

O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas adotados pela empresa para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e estimular a obediência às políticas administrativas estabelecidas (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA);

O sistema contábil e de controles internos compreende o plano de organização e o conjunto integrado de métodos e procedimentos adotados pela entidade na proteção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis, e da sua eficácia operacional (Conselho Federal de Contabilidade - CFC);

Controle interno deve ser entendido como qualquer ação tomada pela administração (assim compreendida tanto a Alta Administração como os níveis gerenciais apropriados) para aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam atingidos. A Alta Administração e a gerência planejam, organizam, dirigem e controlam o desempenho de maneira a possibilitar com razoável certeza essa realização. (Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IAIB);

O controle interno é formado pelo plano de organização e de todos os métodos e procedimentos adotados internamente pela empresa para proteger seus ativos, controlar a validade dos dados fornecidos pela Contabilidade, ampliar a eficácia e assegurar a boa aplicação das instruções da direção. (Institut Français des Experts-Comptables et des Commissaires aux Comptes – IFEC) ;

Um sistema de controle interno pode-se definir como o plano de organização e o conjunto de medidas, métodos e procedimentos com o objetivo:

- de salvaguardar e proteger seus ativos e recursos;
- de assegurar a confiabilidade e integridade da informação;
- de assegurar o cumprimento de toda legislação aplicável;
- de garantir uma gestão eficiente e eficaz dos recursos públicos;
- de garantir o alcance de maneira eficaz e eficiente às metas e objetivos estabelecidos nos programas.

(Normas de Auditoria Del Sector Publico – Intervencion General de La Administracion de Estado, );

Controles Internos é o conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizado com vistas a assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público. (Instrução Normativa nr. 16-91- Departamento do Tesouro Nacional);

Controles internos são um processo conduzido pelo conselho de administração, pela diretoria e outras pessoas de uma entidade, projetado



para fornecer segurança razoável quanto à consecução de objetivos nas seguintes categorias:

- confiabilidade de relatórios financeiros;
- cumprimento de leis, normas e regulamentos aplicáveis (*compliance*) e
- eficácia e eficiência de operações.

(Internal Control – Integrated Framework – COSO); e

Controles internos é um processo integral que é efetivado pela gerência e pessoal de uma entidade, projetado para fornecer segurança razoável de que, na busca da missão da entidade, os seguintes objetivos gerais estão sendo atingidos:

- execução das operações de modo organizado, ético, econômico, eficiente e efetivo;
- cumprimento das obrigações inerentes à responsabilização;
- conformidade com leis e regulamentos aplicáveis; e
- salvaguarda de recursos contra perdas.

(Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores - INTOSAI).

Ainda que nem todos estes conceitos tenham sido formulados para a Administração Pública, pode-se identificar pontos de convergência fundamentais:

- representam um processo múltiplo, assim entendido, uma unidade formada por diversas parcelas;
- estão vinculados à consecução de objetivos definidos, ou seja, são meios direcionados para atingir uma finalidade específica;
- devem prevenir a ocorrência de erros e possibilitar a detecção tempestiva destes, quando ocorrerem.

Assim, pode-se dizer que controles internos constituem o processo multipartícipe adotado para a consecução de objetivo específico, com a finalidade de mitigar a ocorrência de erros e detectar tais ocorrências tempestivamente para a correção.

Fundamentalmente, as atividades de controles devem obedecer a princípios e características que correspondem a medidas que devem ser adotadas em termos de políticas, sistemas e organização, tais como: a segregação de funções, o sistema de autorização e de registros por competência, a análise do custo x benefício, o sistema de responsabilização.

A abordagem para o controle interno, no presente trabalho, tem por base as diretrizes formuladas pela INTOSAI em 2001, às quais o conceito proposto no relatório COSO foi incorporado.

Conforme esse documento os objetivos do controle podem ser agrupados em quatro categorias fundamentais:

- a) execução das operações de modo organizado, ético, econômico, eficiente e efetivo - organizado significando de forma metódica; ético, relaciona-se aos princípios morais; econômico, significa sem desperdício; eficiente, refere-se aos recursos utilizados para alcançar os objetivos; e efetivo, refere-se ao alcance dos objetivos;
- b) cumprimento das obrigações inerentes à responsabilização – significando o dever de responder pelos atos praticados;
- c) conformidade com leis e regulamentos aplicáveis – implica a obrigatoriedade de cumprimento do princípio constitucional da legalidade e conformidade com os regulamentos técnicos e administrativos; e
- d) salvaguarda de recursos contra perdas – o controle deve constituir salvaguarda para os recursos financeiros, materiais e de informação, e atuar na prevenção e detecção de erros e fraudes resultante do uso indevido desses.

De acordo essas diretrizes, um sistema de controle interno efetivo compreende cinco elementos essenciais que interagem entre si, não em forma de cadeia, onde um elo se liga somente ao seguinte, mas de forma multidirecionada, na qual se inter-relacionam, a saber: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento.

Estes elementos reagem de forma direta aos objetivos pretendidos. Vale dizer, configuram um processo dinâmico que exige constante acompanhamento para que sejam identificadas e implementadas as adequações necessárias para a consecução dos objetivos da entidade. Assim, os objetivos configuram o fim pretendido pela organização e os elementos os meios necessários para atingir tal meta.

Nos subtítulos a seguir, são abordados um a um, a partir das diretrizes já referidas.

## 2.1 Ambiente de controle

Representa o fundamento sobre o qual se desenvolvem os demais elementos, de vez que é dentro do ambiente que se avaliam os riscos e definem as atividades de controle necessárias para mitigá-los; apreendem-se as informações e as comunicações são emitidas, sob sistemático acompanhamento.

O ambiente de controle é consequência direta da ação gerencial, a quem compete estabelecer as condutas e procedimentos organizacionais, planejar, organizar, dirigir, ordenar e controlar o uso dos recursos humanos e materiais. Estabelece o “tom” da entidade, podendo fortalecer ou debilitar a cultura de controle.

Configuram responsabilidade gerencial o incentivo e apoio às atividades e mecanismos de controle vigentes na organização, bem como a promoção e difusão de atitudes que correspondam à cultura de controle estabelecida.

Nas diretrizes sugeridas pela INTOSAI, embasadas no Relatório COSO, o ambiente de controle é formado por cinco elementos, a saber:

- a) Integridade pessoal e profissional e os valores éticos de todo corpo funcional da organização e a sua adesão às políticas e objetivos estabelecidos:

O posicionamento ético vem adquirindo cada vez mais destaque no âmbito da boa governança em contraposição à conduta de corrupção e fraude amplamente enfatizada na última década, justificando sua inclusão à definição proposta pela INTOSAI nas diretrizes para controles formuladas em 2001. As políticas e diretrizes da organização devem ser consistentes com os valores éticos, e estes, por sua vez, se refletir, permanentemente, nas condutas profissionais.

Compete à Administração implementar as necessárias medidas para incentivar a adoção permanente de valores éticos do ponto de vista social e profissional, desejáveis para o desenvolvimento das atividades institucionais.

- b) Competência:

O grupo funcional da entidade deve deter um nível de conhecimento e habilidade suficiente para assegurar o desempenho da missão organizacional de forma ordenada, ética, econômica, efetiva e eficiente.

É responsabilidade coletiva manter um grau de competência que permita compreender a importância de desenvolver, implementar e manter os controles internos, sedimentando o entendimento das responsabilidades individuais para com o controle interno, uma vez que, no desempenho de suas atividades específicas, todos estão envolvidos com o processo.

c) Filosofia de gerência e estilo de operação:

A conduta adotada pela Administração determina o grau de importância atribuído aos controles. A existência do controle sem o apoio da alta Administração resulta em maiores prejuízos do que a inexistência de controle. Desta forma, a responsabilidade do Administrador extrapola o ato de criar e implantar controles. O apoio gerencial demonstrado se converte em importante elemento catalizador para gerar, em todo corpo funcional, um compromisso de aplicação eficaz dos processos e mecanismos de controle correspondentes às respectivas áreas de atuação.

O resultante da mensuração do desenvolvimento e excelência do controle interno está diretamente relacionado ao exemplo da filosofia e estilo gerencial praticado na entidade.

d) Estrutura organizacional:

A estrutura organizacional deve fornecer a exata definição das áreas de autoridade e responsabilidade. A atribuição de poder gera, também, a responsabilização, portanto, devem estar estabelecidas de forma clara e precisa nas políticas da organização.

Deve, também, apoiar a consecução dos objetivos organizacionais mediante a definição das atividades e processos, especificação e distribuição das tarefas que devem ser realizadas

e) Políticas de desenvolvimento e práticas de recursos humanos:

Um dos aspectos relevantes do controle interno é o corpo funcional da entidade. As políticas referentes à gestão de pessoal devem contemplar procedimentos adequados para que as gerências executem corretamente todas as práticas relativas ao planejamento, administração e desenvolvimento de seus subordinados.

Os métodos devem abranger além das práticas para seleção, orientação e capacitação, os procedimentos para avaliação de desempenho e as ações corretivas necessárias. As promoções devem ser fundamentadas na meritocracia.

O gerenciamento de recursos humanos representa fator essencial para o controle efetivo, deve ser consistente com os valores éticos da entidade e assegurar adequado clima de segurança para o desempenho das atividades necessárias ao atingimento dos objetivos da organização.

## **2.2 Avaliação de Riscos**

Conforme a diretriz já citada, emitida pela INTOSAI, risco implica identificar a probabilidade de ocorrência de evento ou ação adversa capaz de comprometer a consecução dos objetivos organizacionais, estimar a sua significância e determinar a ação necessária ao seu gerenciamento.

Em todas as atividades onde o elemento humano interage, o fator de risco se faz presente. Assim, toda ação de controle deve atentar, enfaticamente, para a identificação dos riscos que envolvem os fatores internos e externos capazes de comprometer a consecução dos seus objetivos.

Os riscos ocorrem em todos os níveis da organização. A avaliação desses pode abranger a entidade como um todo, um setor, um programa ou uma única atividade.

Para a identificação dos fatores potencialmente comprometedores dos objetivos da entidade é indispensável que tais objetivos estejam previamente definidos, possibilitando avaliar o impacto e selecionar os riscos de maior relevância, para os quais devem ser direcionados os recursos disponíveis.

A cada objetivo corresponde uma série de riscos, de maior ou menor relevância e impacto, num processo de constante alteração. Fatores internos e externos atuam continuamente sobre o desempenho da entidade determinando a alternância das áreas de maior significância e vulnerabilidade. A avaliação de risco, portanto, deve ser um processo contínuo, abrangente e dinâmico, sujeito à revisão sistemática.

Uma vez identificados, os riscos devem ser analisados com vistas a determinar a sua probabilidade de ocorrência e significância. Nem todos os riscos são passíveis de quantificação, entretanto, todos podem ser classificados em categorias a partir de critérios pré-estabelecidos, como por exemplo, alto, médio e baixo. Qualquer que seja a metodologia empregada, a avaliação deve fornecer as informações necessárias para a definição das prioridades e para as decisões gerenciais relativas a como administrar os riscos.

Um elemento que, embora subjetivo, não pode ser olvidado na formulação da resposta ao risco, é o fator de tolerância ao risco que a entidade tem condições de absorver, sem que haja o comprometimento de suas metas.

Da identificação e avaliação decorre o perfil de risco, para o qual a organização deve adotar a resposta adequada. As respostas correspondem a quatro categorias, conforme possa o risco ser transferido, tolerado, terminado ou tratado. A última delas comporta a maior incidência de casos e exige a implementação de um conjunto de atividades de controle interno efetivo para assegurar um nível de risco tolerável.

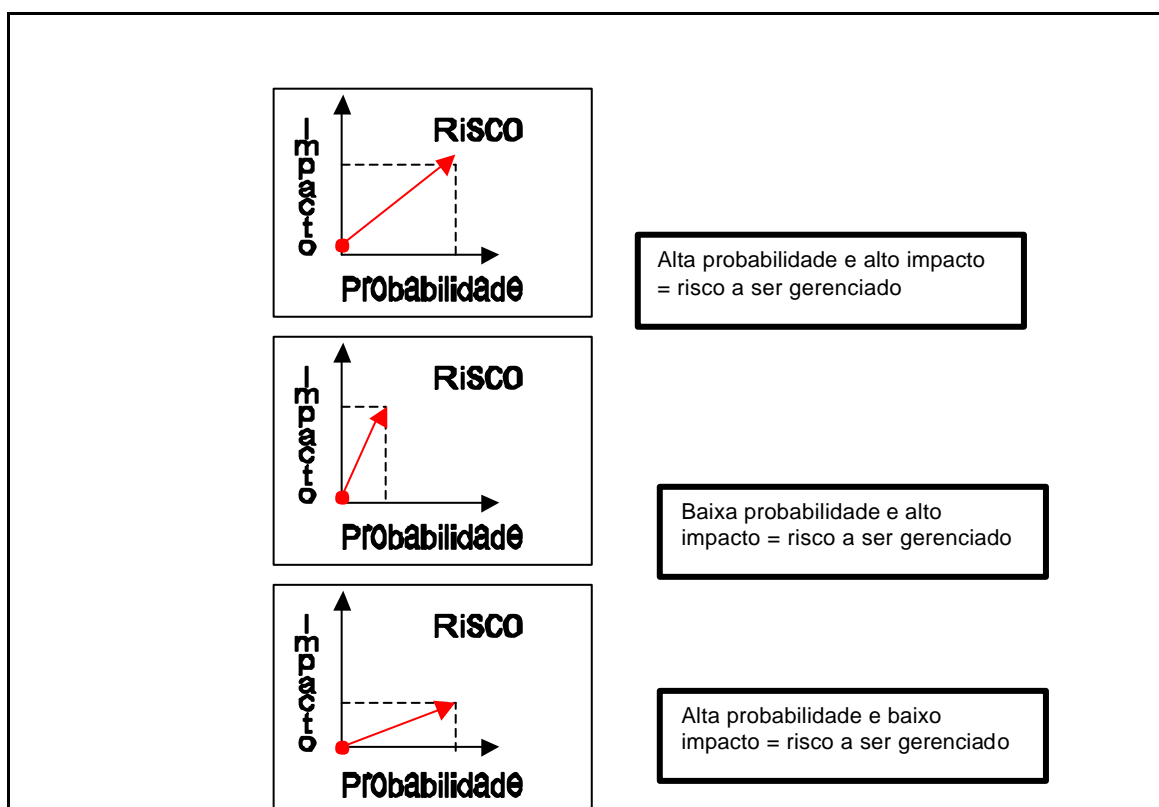
Despiciendo é ressaltar que o custo do controle deve ser proporcional ao benefício auferido pela contenção do risco a ele associado.

Em síntese, a avaliação de risco é um processo dinâmico que exige revisão e adequação contínuas. Os modelos de risco e os controles decorrentes devem estar em permanente processo de avaliação e adaptação acompanhando as mudanças do ambiente.

Usualmente para representar uma avaliação de risco utiliza-se um modelo gráfico (Figura 1) onde: probabilidade corresponde à possibilidade de que o fato

ocorra, e impacto representa a intensidade da alteração provocada se ocorrer. O vetor indica o grau de risco, que será mais elevado quanto maiores forem a probabilidade e o impacto. Eventos de pouca probabilidade e baixo impacto, via de regra, não justificam o custo dos controles.

Figura 1 – vetor de risco considerando impacto e probabilidade



### 2.3 Atividades de Controle

Seguindo nas diretrizes sugeridas pela INTOSAI, atividades de controle representam as ações e procedimentos estabelecidos pela organização, direcionados ao gerenciamento do risco detectado.

O tratamento do risco objetiva minimizar ou evitar a sua ocorrência, mediante a fixação de políticas e procedimentos específicos que irão compor as atividades de controle.

Ainda de acordo com as diretivas sugeridas pela INTOSAI, para que tais atividades sejam efetivas “devem ser apropriadas, funcionar consistentemente de

acordo com o plano durante todo o período, ter custo efetivo, abrangência, razoabilidade e integração com os objetivos gerais<sup>5</sup>”.

As atividades de controle, via de regra, são classificadas em preventivas e detectivas, consoante o fim para o qual foram estabelecidas. Assim, preventivas são as destinadas a evitar que determinado evento ocorra, e detectivas as destinadas a identificar o evento que porventura tenha ocorrido. Na prática, as atividades detectivas atuam como fator de medida da eficiência das atividades preventivas<sup>6</sup>.

As atividades de controle acontecem em todos os níveis da organização e em cada etapa da gestão. A relação das ações de controle comporta uma gama de políticas e procedimentos de diversos aspectos, que alguns autores classificam como características ou princípios de controle, tais como:

- a) Procedimentos de autorização e aprovação devidamente documentados – as competências e responsabilidades devem ser devidamente documentadas e comunicadas de forma a possibilitar que os atos praticados pelo grupo funcional guardem conformidade, tenham suporte e estejam limitados aos dispositivos legais pertinentes e às diretrizes estabelecidas pela organização.
- b) Segregação de funções – tarefas e responsabilidades essenciais de autorização e registro, processamento e revisão de transações ou eventos não devem ser executadas por uma mesma pessoa. Nenhum indivíduo ou setor deve isoladamente controlar todos os estágios-chaves de uma operação, como forma de reduzir o risco de erros, desperdícios ou atos ilícitos e aumentar a probabilidade de serem detectados, caso ocorram. Com a mesma motivação, políticas de pessoal, como rodízio de cargos e funções e incentivo ao gozo de férias, são recomendadas.

---

<sup>5</sup> Item 2.3 das Diretrizes para Normas de Controle Interno para o Setor Público emitidas em 2001 pela INTOSAI

<sup>6</sup> Cita-se como exemplo a quantidade de divergências entre os registros do almoxarifado e as quantidades físicas apuradas na realização de inventário de bens, onde os registros representam controles preventivos e o inventário controle detectivo.



- c) Acesso controlado a recursos e registros – a restrição de acesso aos recursos financeiros, materiais e patrimoniais reduz o risco de perdas e uso impróprio.
- d) Verificações - transações e eventos significativos, especialmente os passíveis de quantificação, devem ser verificados antes e após o seu processamento por pessoas ou setores diferentes.
- e) Conciliações – os registros devem ser conciliados com os respectivos documentos e as diferenças porventura existentes devem estar devidamente justificadas.

A organização deve procurar estabelecer equilíbrio entre as atividades de detecção e as de prevenção.

É importante reforçar o entendimento de que as atividades de controle não configuram, por si só, o sistema de controle interno. Representam apenas um dos cinco elementos<sup>7</sup> que formam o processo de controle interno.

## **2.4 Informação e comunicação**

Configuram elementos essenciais para a consecução dos objetivos do controle e devem permear todos os níveis da organização. O desconhecimento das políticas e ações estabelecidas pela organização afeta todas as demais atividades, implicando em decisões incorretas e indefinição de responsabilidades, fragilizam o controle e comprometem o alcance dos objetivos organizacionais.

As informações precisam fluir de maneira clara e precisa, de forma multidirecionada, em todos os níveis da entidade e devem refletir a realidade do momento. O valor da informação está diretamente relacionado à sua confiabilidade e exatidão, o que implica em que seja apropriada (estar adequada), oportuna (estar disponível quando for necessária), corrente (refletir o momento real), acurada (estar correta) e acessível (estar disponibilizada a todos interessados) e que esteja adequadamente documentada, vale dizer, embasada em evidências objetivas (documentos, registros, relatórios) disponíveis para análise.

---

<sup>7</sup> Ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento.

A integridade, confiabilidade e exatidão das informações processadas e armazenadas mediante sistemas computadorizados devem ser objeto de especial atenção quanto à implementação de controles, devendo ser estabelecida adequada estrutura que assegure o funcionamento contínuo dos sistemas, segurança física e manutenção.

As informações devem ser transferidas corretamente. A comunicação é inerente à informação e deve ocorrer tempestivamente tanto em âmbito interno como externo. Para ser efetiva, a comunicação deve cumprir um fluxo multidirecional: ascendente, descendente e transversal, por todos os níveis da entidade.

Conjugadas, informação e comunicação representam a publicização da filosofia e da abrangência do controle interno da entidade e possibilitam ao corpo funcional o conhecimento preciso das políticas, metas e práticas estabelecidas.

## **2.5 Monitoramento**

O último elemento da composição sugerida pela INTOSAI é o monitoramento, que objetiva assegurar que os controles existentes estão aptos para o fim pretendido e que serão devidamente alterados sempre que se fizer necessário.

O acompanhamento e análise constantes representam importante fator para que o processo de controle interno se mantenha em nível adequado, identificando onde necessita de implementação, manutenção, reforço, diminuição ou eliminação, possibilitando ao sistema reagir de forma dinâmica às mudanças supervenientes.

O monitoramento se processa através de atividades de rotina, de avaliações separadas ou por ambas, de forma combinada.

As atividades de rotina são aquelas incorporadas às atividades operacionais normais da entidade e constituem o monitoramento permanente do controle interno, que abrange as atividades regulares desempenhadas de forma contínua. Por ser concomitante, resulta mais efetivo que as demais formas de monitoramento e em medidas corretivas de menor custo.

O monitoramento através de avaliações separadas pode ser realizado pela própria entidade, assumindo a forma de auto-avaliação, ou por auditores externos.

Neste último caso agrega a vantagem da independência dos avaliadores em relação aos dirigentes. O alcance e a frequência dessas avaliações devem ser relacionados ao diagnóstico dos riscos e à efetividade do monitoramento permanente. As avaliações separadas podem assumir caráter pontual, direcionado para a efetividade dos controles num momento específico.

A forma combinada do monitoramento permanente (através de atividades de rotinas) e das avaliações separadas possibilita melhor averiguar o funcionamento real do sistema e assegurar a sua efetividade ao longo do tempo.

O resultado do monitoramento deve ser documentado e encaminhado aos responsáveis interessados. Todo evento potencialmente capaz de comprometer os objetivos gerais da organização que for detectado deve ser comunicado a quem detenha competência para adotar as necessárias medidas saneadoras, independentemente da sua natureza.

A qualidade e profundidade de um monitoramento estão diretamente relacionadas ao correto entendimento das diversas atividades, componentes e elementos que integram um sistema de controle interno.

O objetivo geral dos controles internos é providenciar, com segurança razoável, que não ocorram erros potenciais, capazes de comprometer a consecução do objetivo para o qual a entidade foi constituída, através do controle dos fatos geradores destes. A análise conjunta dos resultados dos exames procedidos nos controles embasa a formulação conclusiva sobre o grau de confiabilidade, qualidade e conveniência do sistema de controles internos. O capítulo seguinte trata da avaliação dos controles internos como ferramenta de auditoria.

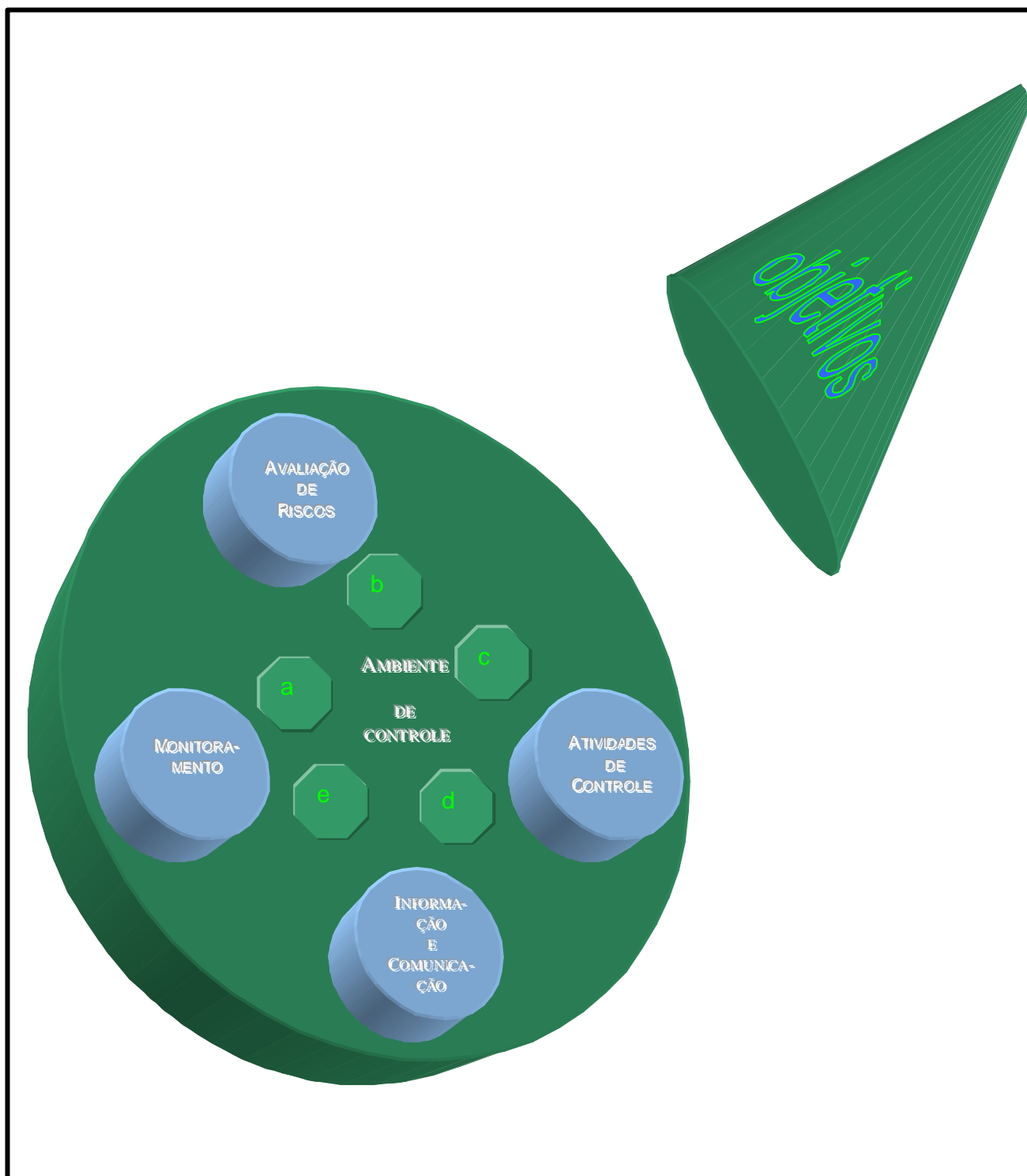


Figura 2 - Elementos essenciais formadores do controle interno

### **3. AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS COMO FERRAMENTA DE AUDITORIA**

Avaliação, segundo FERREIRA (1986, p.205), é “ato ou efeito de avaliar-se; apreciação, análise, valor determinado pelos avaliadores; avaliação formativa: processo de avaliação realizado no decorrer de um programa institucional visando aperfeiçoá-lo; avaliação somativa: processo de avaliação final de um programa institucional, visando julgá-lo”.

Por avaliação de controles internos, entende-se o conjunto de procedimentos adotados para avaliar o grau de confiança e de qualidade dos controles existentes, verificar a correta aplicação dos sistemas e procedimentos, e detectar as falhas que estejam ocorrendo. Constitui um processo auxiliar de auditoria, através do qual é medida a capacidade dos meios utilizados para proteger o patrimônio e atingir os objetivos de uma organização, direcionado a mensurar a extensão necessária dos procedimentos de auditoria que serão empregados. Logo, a avaliação dos controles internos, neste sentido, representa parte do planejamento de auditoria.

Sob o enfoque de auditoria, a avaliação de controles internos é o conjunto de procedimentos que permitem inferir sobre a confiabilidade e qualidade dos controles que se originam dentro da própria organização (natureza estrutural), realizada para determinar a profundidade e abrangência dos trabalhos de auditoria a serem realizados (natureza finalística).

As Normas de Auditoria formuladas pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – INTOSAI estabelecem que “o auditor, para determinar a extensão e o alcance da fiscalização, deve examinar e avaliar o grau de confiabilidade dos controles internos”, apresentando o seguinte esclarecimento:

3.3.2 -O exame e a avaliação do controle interno devem realizar-se segundo o tipo de fiscalização. No caso de auditoria de regularidade (financeira) deverão recair principalmente sobre os dispositivos estabelecidos para proteger os ativos e os recursos e para assegurar a exatidão e integridade dos registros contábeis. No caso de auditoria de regularidade (de legalidade), o estudo e a avaliação deverão realizar-se principalmente sobre os métodos e procedimentos estabelecidos para auxiliar os gestores no cumprimento das leis e regulamentos. No caso de auditoria operacional de gestão deverão se realizar sobre todos aqueles sistemas e procedimentos estabelecidos com objetivo de servir de apoio para que a entidade fiscalizada execute suas atividades de forma econômica, eficiente e eficaz, com absoluta observância das diretrizes da empresa, e para apresentar informações financeiras e administrativas adequadas e confiáveis.

3.3.3 A extensão do exame e a avaliação do controle interno dependem dos objetivos da auditoria e do índice de exatidão que se pretende.

Releva mencionar que no Manual de Auditoria do Tribunal de Contas da União, aprovado pela Portaria nº 63, de 27 de fevereiro de 1996, consta recomendação no sentido de ser adotado este procedimento:

6. A necessidade de avaliação dos controles internos e a amplitude dessa avaliação variam de acordo com os objetivos e abrangência da auditoria. Com esse propósito, preliminarmente à elaboração do planejamento de auditoria, faz-se necessário planejar os procedimentos requeridos para avaliar os controles internos da entidade ou órgão.

Ao atualizar as suas diretrizes para normas de controle interno, a INTOSAI objetivou, também, estabelecer um entendimento comum entre as Entidades Fiscalizadoras Superiores. No documento sugere uma estrutura para o desenvolvimento dos controles internos, cuja utilização é recomendada tanto para a gerência governamental, quanto para auditores, fornecendo uma base a partir da qual pode ser avaliado o controle interno.

É necessário entender, avaliar e obter evidência do efetivo funcionamento de qualquer controle no qual o auditor pretenda confiar para determinar a natureza, extensão e época de realização dos procedimentos de auditoria. O entendimento deve levar em consideração os cinco elementos do controle interno, a saber: aspectos relacionados com o ambiente de controle, as condições ou eventos que representem aumento de risco de ocorrência de erro ou irregularidade, a qualidade das atividades de controle, e o nível de transmissão e entendimento das mensagens da organização e a existência e consistência das atividades de autoavaliação.

Embora muito próximas, a avaliação de controles internos e a avaliação de riscos não se confundem, ainda que conjugadas em um mesmo objetivo, ante a clara dissociação de enfoques. Tanto o processo de avaliação de controles internos, como os próprios controles internos são passíveis de avaliação de riscos. Podem-se mapear os procedimentos de determinado processo, identificar os riscos associados a estes procedimentos e, a partir do conhecimento destes, estabelecer os controles internos necessários, que serão objeto da avaliação futura. Também, pode-se realizar uma avaliação de riscos nos controles internos existentes para identificar as

áreas que devem ser abordadas na avaliação. Ou seja, a avaliação de riscos deve, necessariamente, integrar o processo de controles internos.

A avaliação é a base final do processo utilizado para o conhecimento do sistema de controles internos e se aplica mediante a análise e estudo das informações contábeis, financeiras, legais, técnicas e administrativas próprias dos processos desenvolvidos pela entidade no cumprimento de seu objetivo.

Na concepção de BOYNTON (2002, p. 349) o entendimento de cada um dos cinco componentes dos controles internos requer a realização de procedimentos que assegurem ao auditor o conhecimento suficiente do desenho e operacionalização. Concomitante aos procedimentos recomendados pela AU 319.41<sup>8</sup> - que consistem na revisão dos trabalhos anteriores, investigação junto a dirigentes e empregados administrativos, exame de documentos e observação das atividades e operações - o mesmo autor apresenta métodos alternativos para a documentação do entendimento: questionários, fluxogramas, tabelas de decisão e memorandos narrativos.

Por outro lado, ATTIE (1998, p.217) considera que, após a realização de revisão para estabelecer a exatidão dos registros contábeis, é suficiente a realização de questionários como elementos auxiliares na avaliação do sistema de controle.

Mesmo considerando os entendimentos divergentes quanto à utilização de vários ou poucos procedimentos para avaliação de controles internos, algumas técnicas, por sua universalidade e abrangência, podem ser utilizadas em praticamente todas as situações, tais como:

- a) observação pessoal – utilizada para obter-se o conhecimento do ambiente ou área e para verificar a forma de execução do controle;
- b) entrevistas e questionários – consistem na obtenção de descrição das características do sistema a partir da visão do público-alvo do instrumento.

---

<sup>8</sup> Consideração de Controles Internos em uma Auditoria de Demonstrações Contábeis (*AU Section 319: Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit*). AU Seção 300: Normas de Trabalho de Campo – Declarações de Normas de Auditoria..

- c) fluxogramas ou mapas de processos – permitem representar graficamente os ciclos operacionais e evidenciam aspectos relacionados com a eficiência operacional;
- d) exames realizados pela Auditoria Interna (autoavaliação) – visam subsidiar o estabelecimento de prioridades e permitem evitar re-trabalho.

Vários sistemas informatizados encontram-se disponibilizados e vêm sendo utilizados pelas empresas privadas.

### **3.1 Proposições para avaliar controles internos a partir dos entendimentos da INTOSAI**

As normas de auditoria da INTOSAI dispõem, como um dos princípios básicos da auditoria governamental<sup>9</sup>, que “a existência de um sistema de controle interno apropriado reduz ao mínimo o risco de erros e inconformidades”<sup>10</sup>:

É obrigação da entidade fiscalizada, e não do fiscalizador, estabelecer alguns sistemas adequados de controle interno a fim de proteger seus recursos. É também obrigação da entidade fiscalizada assegurar-se que tais controles sejam empregados e que funcionem de maneira que garanta o exato cumprimento das disposições legais e regulamentárias aplicáveis, e que se adotem decisões com probidade e correção. Entretanto, isto não exime o auditor de apresentar à entidade fiscalizada propostas e recomendações quando encontrar controles inadequados ou inexistentes.<sup>11</sup>

No Brasil, o grau de importância da manutenção de sistema de controle interno eficiente registrou significativa elevação na última década, ainda que restrito à esfera financeira, depois que o Comitê da Basileia de Supervisão Bancária<sup>12</sup> divulgou os 13 Princípios Relativos aos Controles Internos, direcionados às instituições bancárias. Tais enunciados embasaram as disposições da Resolução nº 2.554, do Banco Central do Brasil, dispendo sobre a implantação e implementação de sistema de controles internos na qual foram determinados os padrões mínimos

---

<sup>9</sup> Os princípios básicos para as normas de auditoria são pressupostos básicos, premissas consistentes, princípios lógicos e requerimentos que auxiliam no desenvolvimento de normas de auditoria e servem aos auditores na formação de suas opiniões e relatórios, particularmente nos casos em que nenhuma norma específica se aplica (Normas de Auditoria da Intosai, item 1.0.3).

<sup>10</sup> Normas de Auditoria da Intosai, item 1.0.6, alínea g.

<sup>11</sup> Normas de Auditoria da Intosai, item 1.0.31.

<sup>12</sup> O Comitê de Supervisão Bancária da Basileia (*Basel Committee on Banking Supervision*) congrega autoridades de supervisão bancária e foi estabelecido pelos Presidentes dos bancos centrais dos países do Grupo dos Dez (G-10), em 1975. É constituído por representantes de autoridades de supervisão bancária e bancos centrais da Bélgica, Canadá, França, Alemanha, Itália, Japão, Luxemburgo, Holanda, Suécia, Suíça, Reino Unido e Estados Unidos. Normalmente se reúne no Banco de Compensações Internacionais, na Basileia, Suíça, onde se localiza sua Secretaria permanente.



necessários para evitar que as falhas operacionais se transformem em insolvência bancária.

No âmbito público, foi editada a Lei Complementar nº. 101, em 2000 estabelecendo normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Neste sentido, para MOTTA (2001)

o impacto causado pela LRF, desde sua proposição, encarece o princípio jurídico da *eficiência* quando focaliza o estrito liame que deve existir entre a fixação e a execução de metas fiscais, enfatizando o controle do percurso para consecução de resultados. Torna concreto e palpável o princípio da *economicidade*, pela conceituação mais exata de gestão orçamentária e fiscal. Reaviva a noção de continuidade administrativa, até então pouco explorada pelo ordenamento legislativo e mesmo pela doutrina nacional. E desenvolve, sobretudo, o princípio fundamental da *responsividade* ("*accountability*"), correlato a todos os demais descritos no art. 37 da Carta Magna.

A implementação do controle, ou a edição de normativo estabelecendo a obrigatoriedade de ser implantado, não são suficientes para que os efeitos gerados sejam os pretendidos. Faz-se imprescindível que se observe e avalie os resultados decorrentes da medida adotada.

Neste sentido a Seção 404 da lei Sarbanes-Oxley<sup>13</sup>, estabelece que os administradores devem fornecer uma avaliação anual dos controles e procedimentos internos para a emissão de relatórios financeiros. Não basta provar que os controles internos funcionam, é preciso demonstrar que existe capacidade gerencial de avaliação desses controles.

A avaliação dos controles internos, de acordo com a INTOSAI, envolve:

- a) determinar a significância e a sensibilidade do risco para o qual os controles estão sendo avaliados;

---

<sup>13</sup> Preocupados com o impacto negativo que os escândalos envolvendo empresas norte-americanas geraram no mercado de capitais, com a conseqüente saída de investidores da bolsa de Nova York, foi editada a lei elaborada pelos Congressistas – Paul S. Sarbanes e Michael Oxley – conhecida como Sarbanes-Oxley Act, tratando da reforma da legislação de mercado de capitais .

- b) avaliar a suscetibilidade ao desvio de recursos, à falha em atingir objetivos com relação a ética, economia, eficiência e efetividade, ou à falha em preencher obrigações de responsabilização, e à não-conformidade com leis e regulamentos;
- c) identificar e entender os controles relevantes;
- d) determinar o que já é conhecido sobre a efetividade do controle;
- e) avaliar a adequação do desenho de controle;
- f) determinar, mediante testes, se os controles são efetivos;
- g) relatar as avaliações de controles internos e discutir as ações corretivas necessárias.

Seguindo no entendimento esposado pela INTOSAI, na seqüência, propõem-se algumas indagações a serem consideradas quando da avaliação de controles internos, respeitadas as características de cada situação.

### **3.1.1 Quanto ao ambiente de controle:**

- a) as políticas e diretrizes setoriais refletem os valores éticos e de integridade pessoal e são consistentes com os estabelecidos pela entidade?
- b) as ações gerenciais, em todos os níveis, denotam a valorização dos aspectos de integridade e ética estabelecidos?
- c) a cultura gerencial promove, entre os integrantes da entidade, o reconhecimento do controle como parte integrante dos sistemas organizacionais?
- d) as pessoas envolvidas no processo detêm conhecimento e habilidades suficientes para o desempenho das tarefas?
- e) o entendimento das responsabilidades individuais para com o controle é perceptível?

- f) a estrutura organizacional está definida em linhas de autoridade e subordinação e estas são do conhecimento de todos os envolvidos?
- g) a estrutura organizacional apóia a consecução dos objetivos da entidade e a realização dos procedimentos, mediante a definição das atividades e da aplicação dos controles pertinentes?
- h) existem normas claras definindo as atribuições, competências, responsabilidades e responsabilização?
- i) as políticas e procedimentos de recursos humanos estabelecem com clareza as práticas de seleção, orientação, capacitação, avaliação e promoção?

Estes questionamentos objetivam fornecer elementos que indiquem o posicionamento da Administração na condução das políticas de controles da entidade.

### **3.1.2 Quanto à avaliação de riscos:**

- a) os objetivos pretendidos foram definidos com clareza?
- b) foram identificados os riscos relacionados aos objetivos pretendidos?
- c) foram considerados os fatores impacto e relevância para a identificação das áreas de maior significância e vulnerabilidade?
- d) a avaliação de risco corresponde a um processo dinâmico?

Da mesma maneira que no item precedente, estas indagações estão direcionadas ao entendimento do grau de conhecimento que a Administração detém quanto aos possíveis riscos relacionados ao alcance dos objetivos institucionais e como está efetuando o gerenciamento dos mesmos.

### **3.1.3 Quanto às atividades de controle:**

- a) as atividades de controle estabelecidas estão direcionadas ao gerenciamento dos riscos potenciais e reais, capazes de afetar a consecução dos objetivos pretendidos?

- b) na formalização foi considerado o estabelecido na legislação pertinente?
- c) estão funcionando conforme o estabelecido?
- d) os níveis de autorização e aprovação foram estabelecidos de forma precisa ?
- e) existem políticas direcionadas à segregação de funções?
- f) as normas internas contemplam o acesso controlado aos bens e registros da entidade?
- g) existem procedimentos estabelecendo a realização de verificações, conferências e conciliações das tarefas e registros significativos?

Por sua vez, as respostas a estas indagações objetivam conhecer o desempenho das ações gerenciais adotadas no controle dos riscos detectados. É o aspecto pragmático da política de controle da instituição.

#### **3.1.4 Quanto às informações e comunicações:**

- a) os mecanismos de controle existentes permitem assegurar a confiabilidade, qualidade, suficiência, pertinência e oportunidade das informações geradas e comunicadas?
- b) o fluxo das informações está adequado aos objetivos estabelecidos e as comunicações são tempestivas?
- c) existem diretrizes para a correta documentação das informações e o processamento das comunicações?

Os questionamentos sugeridos objetivam formular o entendimento do processamento e divulgação das informações institucionais e permitem conhecer o nível de transparência adotado pela Administração na condução da entidade.

#### **3.1.5 Quanto ao monitoramento:**

- a) foram implementados procedimentos para verificação periódica da qualidade dos controles?
- b) as deficiências identificadas são relatadas?
- c) são implementados os ajustes necessários?

A ação de acompanhar e revisar os próprios procedimentos e práticas decorre do poder-dever de autotutela administrativa. As indagações sugeridas objetivam conhecer o alcance das ações de acompanhamento estabelecidas pela Administração.

Conforme já abordado, não é suficiente que os atos e procedimentos estejam em conformidade com os preceitos legais; a boa gestão implica, também, em que os resultados sejam os melhores possíveis e compatíveis com os valores dispendidos.

No Capítulo quatro a seguir, será apresentada uma proposta de avaliação de controles internos específica para os processos de licitação, utilizando-se como ponto de partida as indagações formuladas a partir do entendimento da INTOSAI e detalhadas neste capítulo.

## 4. AVALIAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS EM PROCESSO DE LICITAÇÃO

As entidades da Administração Pública recebem recursos, que são em última análise o produto da arrecadação de impostos e taxas suportados pela sociedade, para fazer frente às despesas necessárias à atuação do poder público na defesa e promoção do interesse da coletividade.

A correta aplicação destes recursos e o alcance dos objetivos para os quais foram disponibilizados constituem responsabilidade do administrador, pelos quais deve responder. A boa governança não se esgota no cumprimento das formalidades legais, é essencial que o ato praticado seja econômico e também resulte em benefícios para a sociedade. Aos administradores compete constituir um sistema de controle interno para auxiliá-los na tarefa de identificar desvios e de indicar correções de rumo.

Com referência à economicidade, BUGARIN (2004) assim se manifesta:

O vocábulo economicidade se vincula, no domínio das ciências econômicas e de gestão, à idéia fundamental de desempenho qualitativo. Trata-se da obtenção do melhor resultado estratégico possível de uma determinada alocação de recursos financeiros, econômicos e/ou patrimoniais em um dado cenário socioeconômico.

O princípio constitucional da economicidade da gestão de recursos e bens públicos autoriza o ente político-administrativo encarregado do específico e peculiar a fazer hermenêutico constitucional — o TCU —, ao exame, “pari passu”, dos elementos de fato informadores dos diversos processos subjetivos de tomadas de decisão de gastos/investimentos públicos “vis-à-vis” o conjunto objetivo dos resultados alcançáveis, qualificando-os, efetiva ou potencialmente, como ganhos ou perdas sociais, evitando-se, desse modo, a despesa pública antieconômica e a conseqüente perpetração do, muitas vezes irremediável, prejuízo social.

A maior parte dos recursos despendidos pela Administração deve submeter-se ao processo de licitação. Em decorrência deste aspecto, constitui área de grande vulnerabilidade, configurando amplo cenário para a ocorrência de erros e desvios, razão pelas quais foi escolhida como área para exemplificar a sugestão de procedimentos.

Para fins deste trabalho, não se fará distinção para a efetiva aplicação dos recursos orçamentários, assim entendidos os pagamentos feitos, aqui também

denominados de gastos. Portanto, tanto a denominação despesa realizada, originária da contabilidade orçamentária, quanto a expressão despesa paga, utilizada pela contabilidade financeira, serão usadas, indiferentemente, sempre que se fizer referência a gastos ou despesa. Ainda com tais vocábulos pretender-se-á, sempre, fazer referência a dispêndios precedidos de ato licitatório.

A Constituição Federal, no inciso XXI do art. 37 dispõe, *in verbis*:

XXI - ressalvados os casos especificados na legislação, as obras, serviços, compras e alienações serão contratados mediante processo de licitação pública que assegure igualdade de condições a todos os concorrentes.

Este dispositivo constitucional encontra-se regulamentado pela Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, que institui normas para licitações e contratos da Administração Pública. Esse dispositivo legal também constitui uma relação dos riscos potenciais na realização do certame de vez que estabelece procedimentos e vedações que necessariamente devem ser cumpridos.

Para formular uma inferência sobre a confiabilidade e qualidade de um controle, deve-se conhecer e compreender claramente a finalidade para a qual foi implementado. Impõe-se, portanto, que seja definido o objeto a ser controlado, o que no caso concreto corresponde a despesas precedidas de licitação.

Conforme ANGÉLICO (1995, p.62), “constitui despesa pública todo pagamento efetuado a qualquer título pelos agentes pagadores”. Ainda, de acordo com o mesmo autor (p. 64), o conjunto de atividades desempenhadas na aquisição de bens e serviços denomina-se processamento da despesa.

De acordo com MEIRELLES (1990, p.237) “Licitação é o procedimento administrativo mediante o qual a Administração Pública seleciona a proposta mais vantajosa para o contrato de seu interesse”.

Segundo DI PIETRO (2003, p. 299):

Pode-se definir a licitação como o procedimento administrativo pelo qual um ente público, no exercício da função administrativa, abre a todos os interessados, que se sujeitem às condições fixadas no instrumento convocatório, a possibilidade de formularem propostas dentre as quais selecionará e aceitará a mais conveniente para a celebração de contrato.

Assim, as proposições a seguir destinam-se a orientar a avaliação de um sistema de controle interno incidente sobre as despesas processadas sob a égide da Lei nº. 8.666/93, nas modalidades de concorrência, tomada de preços e convite. Algumas atividades são comuns à maioria das licitações. Contudo, não se pretende que se apliquem, indistintamente, a toda Administração Pública.

Os trabalhos foram direcionados para os controles existentes sobre os atos que resultam em despesa para a administração pública, alcançados pelo conceito de licitação acima exposto.

O objetivo de uma licitação encontra-se estabelecido no artigo 3º. da Lei nº. 8.666/93, *in verbis*:

A licitação destina-se a garantir a observância do princípio constitucional da isonomia e a selecionar a proposta mais vantajosa para a Administração e será processada e julgada em estrita conformidade com os princípios básicos da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da igualdade, da publicidade, da probidade administrativa, da vinculação ao instrumento convocatório, do julgamento objetivo e dos que lhe são correlatos.

O processo de licitação desenvolve-se em duas fases, definidas segundo o âmbito de ocorrência. A primeira abrange as atividades executadas internamente pela Administração, e a segunda inicia com a publicização do ato convocatório.

O término de um procedimento licitatório corresponde ao reconhecimento de um direito. Ocorre com a aprovação da identificação do detentor do direito de fornecer o objeto, ou seja, se a administração vier a adquirir aquele objeto deverá, necessariamente, adquiri-lo daquele fornecedor.

Com a formalização da aquisição, cria-se a obrigação de pagamento, configurando-se a despesa para a administração pública. A pertinência do objeto adquirido e o valor pago são elementos que assumem especial importância em relação ao resultado do procedimento licitatório realizado e integram os atos de gestão dos recursos públicos pelos quais deve o administrador responder.

O processamento de aquisições proporciona amplas oportunidades para ocorrência de erros e desvios, assim os aspectos de ética e integridade pessoal assumem especial importância. Da mesma forma, o conhecimento e habilidades dos



agentes envolvidos são elementos essenciais para o correto desempenho das atividades.

Na área de licitações, o auditor, para determinar a extensão e o alcance do trabalho que vai realizar, deve determinar o grau de confiabilidade dos controles internos estabelecidos pela entidade auditada para minimizar a probabilidade de que ocorram eventos que comprometam os objetivos do processo de licitação relacionados à execução das operações de modo organizado, ético, econômico, eficiente e efetivo; cumprimento das obrigações inerentes à responsabilização; conformidade com leis e regulamentos aplicáveis; e salvaguarda de recursos contra perdas. A extensão desse exame dependerá dos objetivos de auditoria e do grau de exatidão pretendido.

A confiabilidade dos controles, aferida na fase de planejamento dos trabalhos de auditoria, deve subsidiar a determinação do enfoque dos trabalhos. Por oportuno cabe reafirmar que a implementação dos controles é competência do gestor. Ao auditor cabe obter elementos suficientes para estabelecer, com segurança razoável, o alcance e a extensão dos trabalhos que serão realizados. Para tal, sugere-se obter adequadas respostas para, no mínimo, três indagações:

- como está sendo executado o controle?
- qual o resultado da execução?
- o resultado guarda conformidade com o objetivo da implementação?

A licitação é um processo administrativo totalmente vinculado à Lei nº. 8.666/93 que disciplina todas as suas fases. Em decorrência, este dispositivo legal também constitui um rol dos riscos que potencialmente podem afetar o atingimento do objetivo do certame. Ou seja, o não cumprimento de qualquer dos artigos por si só representa o risco maior do processo: afronta ao princípio da legalidade. Neste sentido, no Anexo um pretende-se apresentar o fluxo que, via de regra, deve ser obedecido na realização do procedimento de licitação. Não se pretende, por óbvio, que represente os eventos da totalidade dos procedimentos, e sim que se constitua um ponto inicial a ser adaptado às especificidades de cada processo, da mesma

forma, a cronologia dos fatos pode sofrer alterações considerando a estrutura e a disponibilidade de recursos humanos da instituição.

Consoante os entendimentos já abordados e o fluxograma anexado, na Tabela 1, a seguir, foram elencados alguns controles desejáveis para a área de licitações.

COMPONENTE	FATORES PRINCIPAIS	CONTROLES DESEJÁVEIS
Ambiente de Controle	<p>Fatores éticos e integridade pessoal</p> <p>Cultura de controle</p> <p>Comprometimento com o conhecimento e habilidades profissionais</p> <p>Estrutura organizacional definida</p> <p>Atribuição de competências e responsabilidades</p> <p>Políticas de recursos humanos</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Envolvimento da Administração e dos membros da Comissão no estabelecimento das exigências de forma a:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- não serem concedidos privilégios ou prerrogativas arbitrariamente</li> <li>- não comprometer o caráter competitivo do certame</li> <li>- existam e estejam formalizadas as justificativas dos atos praticados</li> </ul> </li> <li>• Estrutura da área de licitações definida</li> <li>• Métodos de atribuição de autoridade, responsabilidade e responsabilização pelos atos praticados no certame, em especial quanto à isonomia no tratamento aos interessados e objetividade no julgamento das propostas.</li> <li>• Critérios técnicos para escolha dos integrantes da Comissão</li> <li>• Políticas de treinamento e capacitação direcionadas à área de licitação</li> </ul>
Avaliação do Risco	<p>Definição dos objetivos</p> <p>Conhecimento do fluxo do processo</p> <p>Consideração de eventos e circunstâncias internos e externos</p> <p>Tempestividade das informações</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Diretrizes para definição clara dos objetivos pretendidos com a realização do certame</li> <li>• Identificação das limitações à consecução dos objetivos de cada etapa do processo</li> <li>• Normas para revisão e atualização dos dados relativos aos objetivos</li> </ul>
Atividades de Controle	<p>Gerenciamento dos riscos</p> <p>Segregação de funções</p> <p>Conformidade legal</p> <p>Normas de acesso</p> <p>Políticas de revisão, conferência e conciliação da análise de mercado,</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Procedimentos para o gerenciamento dos riscos identificados</li> <li>• Prática de segregação de funções no desempenho das atividades</li> <li>• Rotinas para verificar o cumprimento de todas as condicionantes legais vigentes de forma a preservar a lisura do processo e prevenir questionamentos, impugnações e recursos que possam comprometer o certame.</li> <li>• Acompanhamento das alterações na legislação pertinente</li> <li>• Procedimentos para assegurar que a descrição do objeto seja elaborada de</li> </ul>

		<p>forma clara e precisa, contemple todos os requisitos e características necessários sem configurar direcionamento, e guarde conformidade com o atendimento da necessidade diagnosticada</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Diretivas para análise criteriosa da documentação apresentada pelos interessados</li> <li>• Rotinas para realização de análise de mercado abrangente, em especial quanto aos preços praticados e a amplitude de fornecedores</li> </ul>
Informação e Comunicação	<p>Confiabilidade</p> <p>Fluxo e tempestividade</p> <p>Documentação das informações</p> <p>Processamento das comunicações</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Normas para documentação das informações</li> <li>• Fluxo para processamento das comunicações identificando os prazos mínimos necessários para que não ocorra o comprometimento das etapas subsequentes</li> <li>• Procedimentos para publicidade e divulgação dos atos</li> <li>• Rotinas para acompanhamento das publicações de forma a não prejudicar o cumprimento dos prazos legais decorrentes</li> </ul>
Monitoramento	<p>Verificação da qualidade</p> <p>Identificação das deficiências</p> <p>Ajustes</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Políticas de autoavaliação periódica dos controles existentes.</li> <li>• Procedimentos de supervisão que assegurem: <ul style="list-style-type: none"> <li>- a correlação entre a necessidade alegada e a identificação do objeto e ambas atendem o interesse da instituição</li> <li>- que a decisão contemplou a proposta mais vantajosa, estava em conformidade com o ato convocatório e o fornecedor estava habilitado.</li> </ul> </li> <li>• Procedimentos para avaliar o resultado obtido no processo em relação ao objetivo pretendido.</li> <li>• Identificação dos motivos que originaram interposição de recursos, atrasos no cumprimento dos prazos inicialmente fixados, anulação ou revogação do certame para subsidiar os ajustes necessários.</li> </ul>

Tabela 1 – Sugestão de controles para a área de licitações

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Um dos objetivos constitucionais atribuídos ao controle externo é avaliar se as entidades estão cumprindo com o objetivo social para o qual foram criadas e identificar o real valor que agregam para a sociedade em termos econômicos e sociais.

É fundamental introduzir metodologias flexíveis para reduzir as incertezas que caracterizam o ambiente atual, com o fim de controlar o grande número de variáveis econômicas e sociais que afetam o desempenho organizacional. Dentro do tópico de avaliação organizacional é necessário contar com metodologias ágeis que, como ferramentas de suporte para a realização das atividades de fiscalização e controle, permitam aprofundar este trabalho.

A prática de avaliação dos controles internos como elemento integrante da auditoria governamental conduz a uma efetiva visão sobre o alcance da auditoria e dos fatores de risco que impactam os resultados da entidade, dos critérios e a metodologia a aplicar, bem como dos recursos que serão necessários para assegurar que as atividades mais importantes da entidade serão abrangidas.

Neste mesmo sentido, a avaliação de controles internos foi identificada como uma das oportunidades de melhoria na atividade de auditoria, tendo constado no documento “Diagnóstico da Atividade de Auditoria no TCU”, elaborado por Carlos Alberto Sampaio de Freitas<sup>14</sup>, nos seguintes termos:

### 5.1.4 Avaliação de Controles Internos

Um ponto pouco explorado nessa área é a avaliação de controles internos dos órgãos e entidades da administração pública. Embora vez por outra se examinem os controles internos nas auditorias realizadas, não há um marco definindo limites entre a avaliação dos controles internos e os testes substantivos, nem em termos do andamento da auditoria, tampouco em termos de relatório, no qual mesclam-se achados de auditoria de natureza substantiva com as falhas detectadas.

A consequência mais negativa dessa situação é que o diagnóstico quanto ao nível dos controles não é armazenado de maneira sistêmica com a finalidade de alimentação do sistema de planejamento de auditorias.

---

<sup>14</sup> Trabalho desenvolvido pelo Analista de Controle Externo, no exercício da Assessoria da Presidência do TCU.

Perde-se dessa forma em conhecimento do negócio, ou seja, da entidade, programa ou atividade auditada.

A universalidade das informações e a disseminação do conhecimento criam um maior grau de exigência por parte da sociedade em termos de cobrança de resultado dos órgãos e entidades públicas. Essa exigência se faz também daqueles a quem foi atribuído o dever de controlar. É inegável que os trabalhos de auditoria de legalidade apenas não satisfazem a essa demanda. Da mesma forma, tem-se que a ausência do controle formal e concomitante deixa espaço para ocorrência de desvios.

Sob este prisma o TCU vem desenvolvendo excelentes trabalhos, porém em número limitado, ante o universo de sua clientela. Neste sentido é que se propõe a prática da avaliação dos controles internos dos órgãos auditados, como elemento auxiliar fornecedor de dados.

A existência de informações confiáveis, sistematizadas, sobre os controles implementados pelos administradores como exigência da boa gestão, possibilitará a realização de um maior número de trabalhos direcionados à verificação, também, do desempenho de gestores. O perfeito cumprimento do insculpido na Lei 8.666/93 para a aquisição de bens e serviços de maior vulto não é suficiente para que se conclua pela correta aplicação dos recursos. Imprescindível é que tais bens e serviços, legalmente adquiridos, destinem-se ao atendimento da necessidade coletiva. A disponibilidade de elementos indicativos da eficiência dos controles administrativos institucionais pode reduzir os trabalhos de *compliance* possibilitando maior enfoque na análise da gestão.

Propõe-se que as questões detalhadas no Capítulo 4 sejam utilizadas em manuais, técnicas e procedimentos de fiscalização do TCU que tratem da avaliação de controles internos em processos de licitação, cujos resultados, registrados de forma sistêmica, preferencialmente informatizada, possam servir de suporte para o planejamento das ações de auditoria.

Como ferramenta de controle, tem o propósito de completar a informação geral sobre a entidade acerca de seu negócio, legislação aplicável, antecedentes, recursos financeiros, métodos e sistemas operacionais, e representa a análise

sistemática das políticas e procedimentos adotados pelas entidades na gerência dos recursos disponibilizados para o desenvolvimento das atividades direcionadas à consecução do objetivo social para o qual foram instituídas.

Com base nos resultados será possível realizar os trabalhos de auditoria direcionados para as áreas estratégicas, consolidando as informações e retroalimentando os mecanismos de controle dos processos de formulação de políticas e gestão institucionais.

É essencial poder integrar trabalhos que permitam a atualização das ferramentas fundamentais para o controle da legalidade, eficiência<sup>15</sup>, eficácia<sup>16</sup> e economicidade<sup>17</sup> dos atos praticados na gestão dos recursos públicos. Tal objetivo pode ser alcançado através de metodologias que permitam integrar os vários enfoques que são utilizados para certificar a boa e regular gestão dos recursos públicos.

A preocupação com o estabelecimento de controles internos é ponto comum no ambiente internacional, em especial na área econômica e financeira, e vem se tornando cada vez mais presente no ambiente nacional, haja vista a edição da lei de responsabilidade fiscal e as sugestões e projetos de leis dos Tribunais de Contas nos Estados direcionadas ao estabelecimento de controles internos nos municípios. Ao mesmo tempo, vem se impondo a discussão de que a ocorrência de erros é, via de regra, decorrência da fragilidade ou inoperância de controles acrescentando importância do estabelecimento de controles e destacando a necessidade de mecanismos para avaliar o desempenho de tais controles.

Conforme ressaltado anteriormente, o presente trabalho não tem a pretensão de esgotar o tema, limita-se a apresentar o assunto para algumas reflexões sobre a

---

<sup>15</sup> **Eficiência** - utilização dos recursos financeiros, humanos e materiais de modo a atingir a maximização dos resultados para um determinado nível de recursos ou a minimização dos meios para determinada quantidade e qualidade de resultados. De acordo com o Glossário de Termos Comuns Utilizados no Âmbito do Controle Externo - Acordo Brasil/Portugal, adotado no Manual de Auditoria do TCU, aprovado pela Port. n° 63, de 27 de fevereiro de 1996.

<sup>16</sup> **Eficácia** - grau de alcance dos objetivos visados, segundo uma relação de custo/benefício favorável. De acordo com o Glossário de Termos Comuns Utilizados no Âmbito do Controle Externo - Acordo Brasil/Portugal, adotado no Manual de Auditoria do TCU, aprovado pela Port. n° 63, de 27 de fevereiro de 1996.

<sup>17</sup> **Economia** - aquisição de recursos financeiros, humanos e materiais apropriados, tanto sob o ponto de vista da qualidade como da quantidade, no momento oportuno e pelo menor custo. De acordo com o Glossário de Termos Comuns Utilizados no Âmbito do Controle Externo - Acordo Brasil/Portugal, adotado no Manual de Auditoria do TCU, aprovado pela Port. n° 63, de 27 de fevereiro de 1996.

necessidade de avaliar o comprometimento do gestor público na adoção de políticas e práticas de controle que minimizem ocorrências que possam comprometer a aplicação dos recursos que lhe foram confiados e, a partir deste conhecimento, estabelecer o escopo e alcance dos trabalhos da auditoria externa.

---

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANGÉLICO João. Despesa Pública. In \_\_\_\_\_. *Contabilidade Pública*. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 1995. p.62-78.

ATTIE, William. *Auditoria, Conceitos e Aplicações*. São Paulo: Atlas, 1998.

BOYNTON, Wiliam C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G *Auditoria*. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. *Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964*. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, 1964. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 2 jul. 2004.

\_\_\_\_\_. *Constituição (1988)*. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, 1988.

\_\_\_\_\_. *Lei nº. 8.666, de 21 de junho de 1993*. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Brasília, 1993. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 12 fev. 2004.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. *Resolução nº. 063, de 27 de fevereiro de 1996*. Aprova o Manual de Auditoria do Tribunal de Contas da União. Brasília, 1996. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em: 2 jul. 2004.

\_\_\_\_\_. Banco Central do Brasil. *Resolução nº. 2.554, de 29 de setembro de 1998*. Dispõe sobre a implantação e implementação de sistema de controles internos. Brasília, 1998. Disponível em: <<http://www.bc.gov.br>>. Acesso em 12 fev. 2004.

\_\_\_\_\_. *Lei Complementar nº. 101, de 4 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, 2000. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 12 fev. 2004.

BUGARIN, Paulo Soares. *O Princípio Constitucional da Economicidade*. Disponível em: <<http://www.neófito.com.br/artigos/art01/const30.htm>>. Acesso em: 04 jul. 2004.

CRUZ. Flávio da. *Auditoria Governamental*. São Paulo: Atlas. 2002.



DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 16ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

GUERRA, Eduardo Martins. *Os Controles Externo e Interno da Administração Pública e os Tribunais de Contas*. Belo Horizonte: Fórum, 2003

MEIRELES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 23ª ed., São Paulo: Malheiros, 1990.

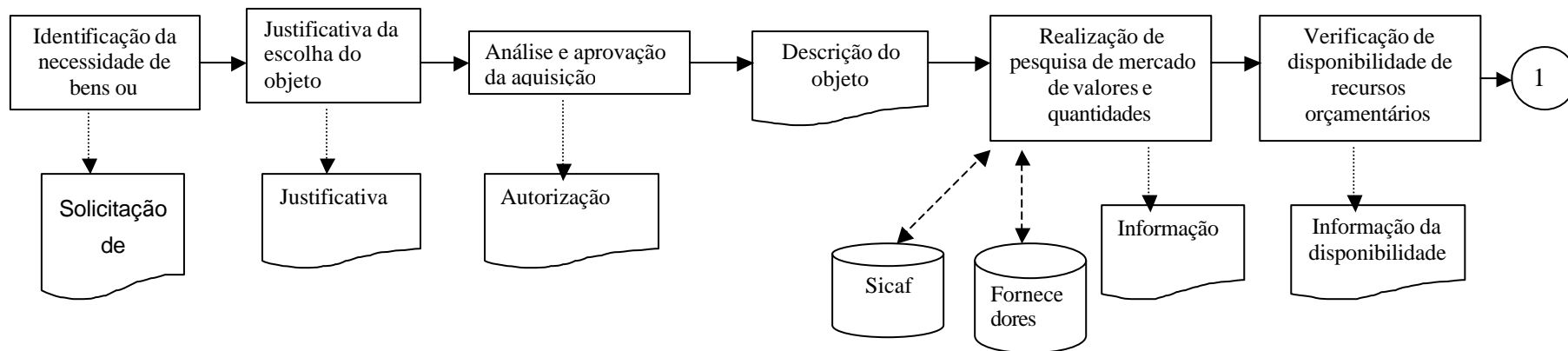
PARDINI, Frederico *Tribunal de Contas da União: órgão de destaque constitucional*. 1997. 279 f. Tese (Doutorado em Direito Público) Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Minas Gerais.

MOTTA, Carlos Pinto Coelho. *Gestão fiscal e resolutividade nas licitações*. 1ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

NOGUEIRA, Carlos. Portal Vem Concursos. Brasília, 29 de dezembro de 2003. Disponível em: <<http://www.vemconcursos.com.br>>. Acesso em: 12 fev. 2004.

SILVA, Jair Cândido da; VASCONCELOS, Edilson Felipe. *Manual de Execução Orçamentária e Contabilidade Pública*. 1ª ed. Brasília: Brasília Jurídica, 1997. cap. II-III, p.30-56.

## FLUXOGRAMA DE LICITAÇÕES<sup>18</sup> – FASE INTERNA DO AUDITADO



### Riscos:

- Justificativa genérica sem diagnóstico da necessidade
- Ausência de análise de oportunidade e conveniência

### Riscos:

- Inexistência de fundamento da motivação para a escolha
- Não consideração das condições necessárias para utilização do objeto

### Riscos:

- Tomada de decisão com base em justificativa insuficiente
- Não questionamento quanto à adequação do objeto ao atendimento da necessidade
- Ausência de competência para autorizar a aquisição

### Riscos:

- Não-inclusão de todas as características
- Falta de requisitos de qualidade por desconhecimento técnico do solicitante
- Quantidades indefinidas
- Inclusão de características técnicas que configurem direcionamento
- Desconhecimento ou não identificação de similares
- Inexistência de pessoal técnico
- Descrição obscura e imprecisa

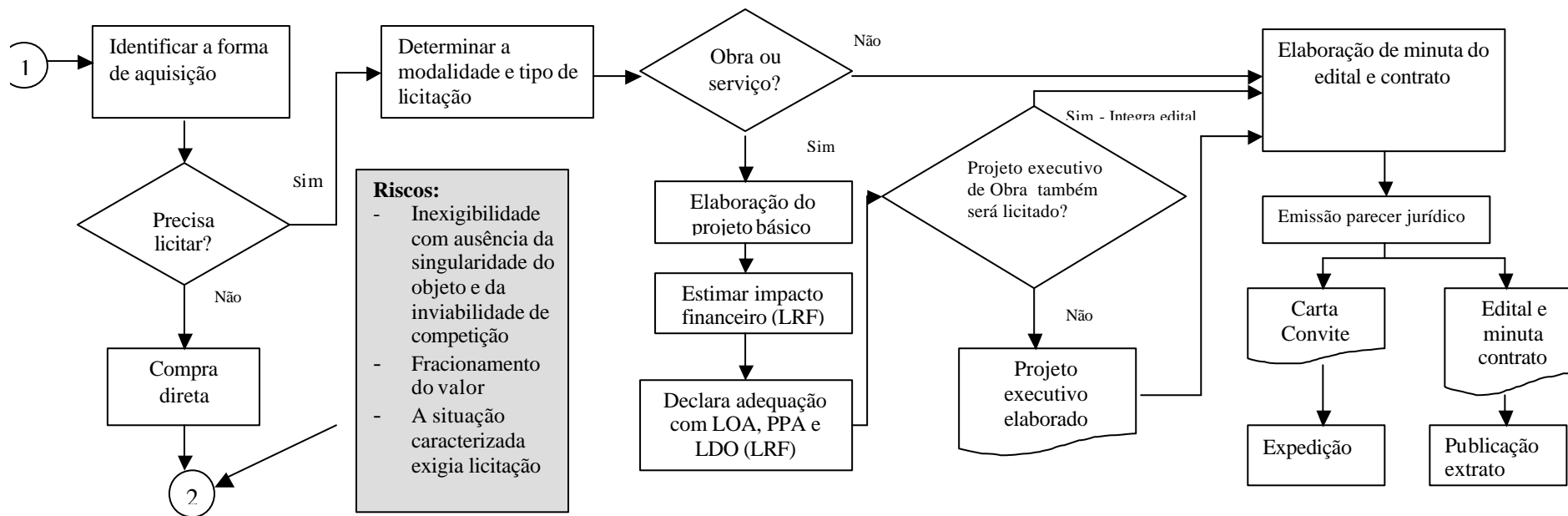
### Riscos:

- Pesquisa insuficiente ou inadequada de valores, oferta e similares

### Riscos:

- Recursos insuficientes para cobertura da despesa
- Alocação de recursos incompatíveis com a natureza da despesa

## FLUXOGRAMA DE LICITAÇÕES – FASE INTERNA DO AUDITADO - CONTINUAÇÃO

**Riscos:**

- Realização de compra direta quando havia a necessidade de licitar
- Instauração de procedimento licitatório inócuo

**Riscos:**

- Desconhecimento o dos valores limites das modalidades
- Extrapolação do limite da modalidade escolhida

**Riscos:**

- Não conter os requisitos básicos da legislação
- Não prever a elaboração de Estudo de Impacto Ambiental

**Riscos:**

- Não conter os elementos necessários e suficientes
- Falta de detalhamento
- Inexistir e não estar previsto no edital

**Riscos do edital:**

- Não conter os requisitos básicos da legislação
- Conter equívoco na contagem de prazos
- Haver divergência do objeto entre o edital e o contrato
- Existência de cláusula restritiva à participação de licitantes

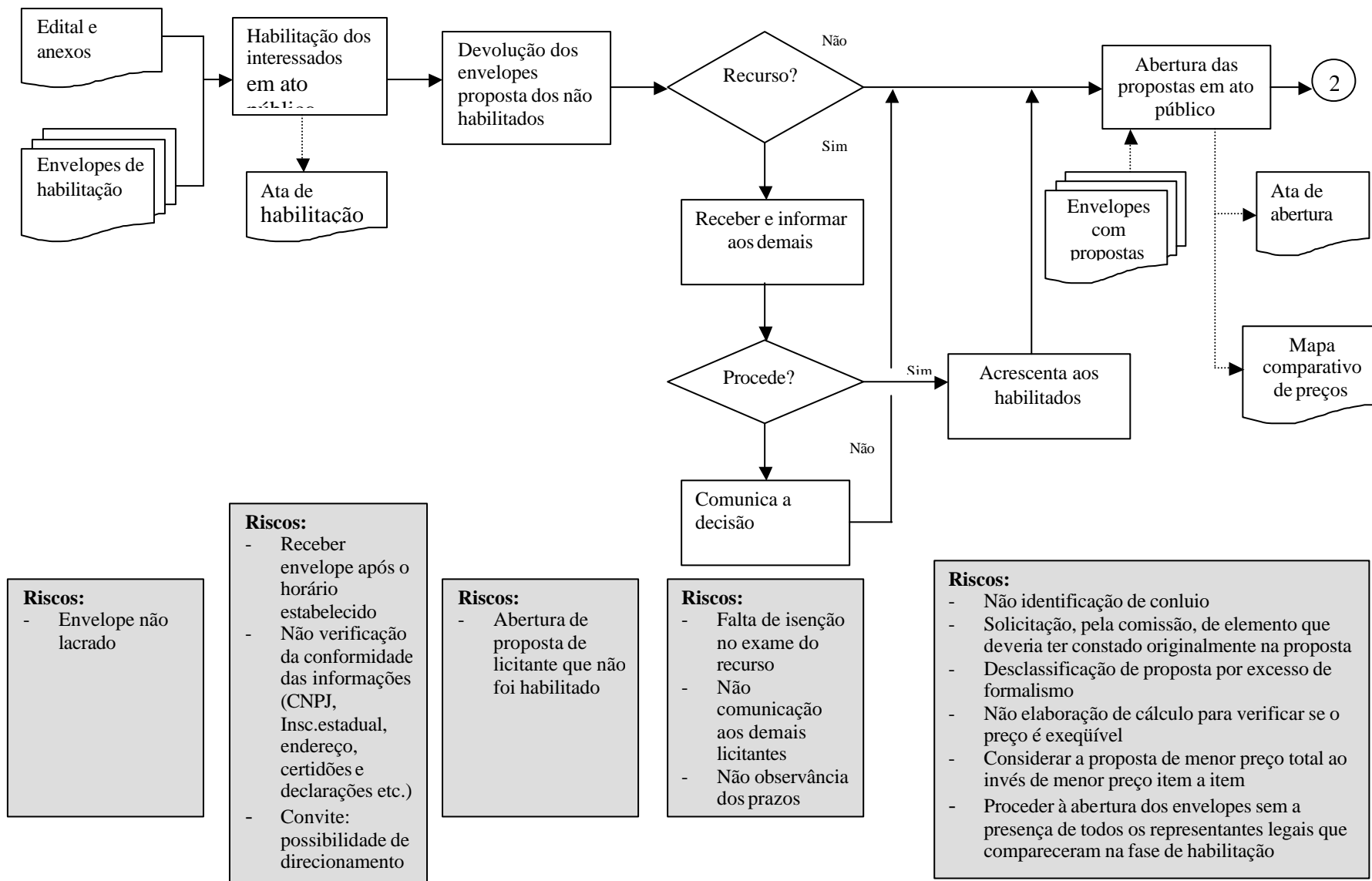
**Riscos do parecer:**

- Não consideração das alterações na legislação
- Não identificação de divergências entre o edital e o contrato
- Alteração de cláusula contratual após a expedição do edital

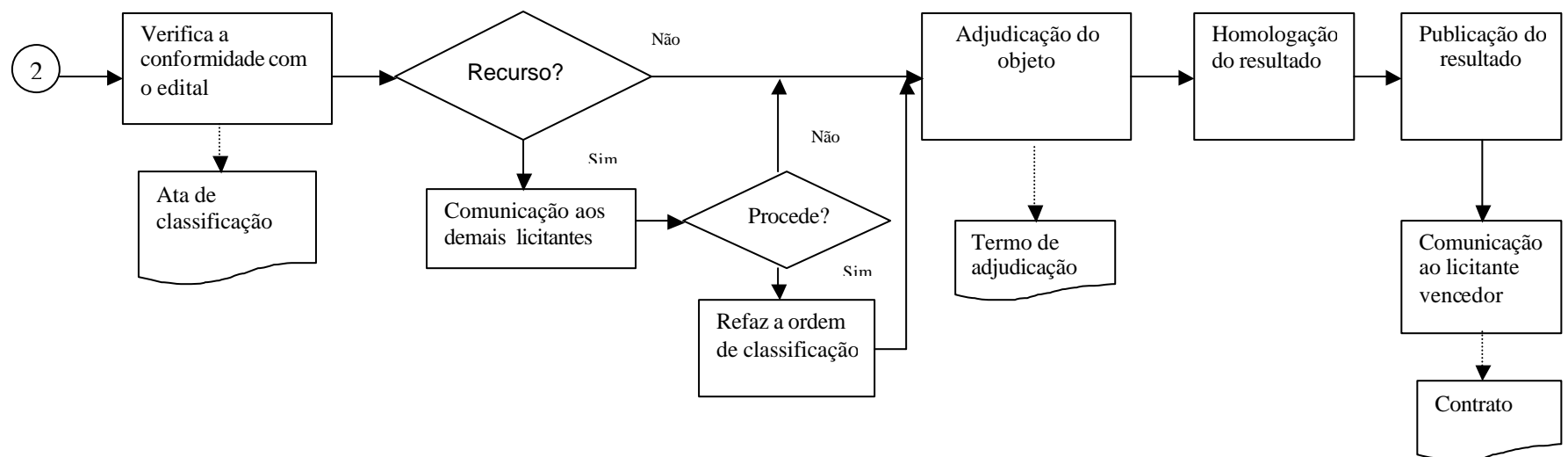
**Riscos de expedição carta convite:**

- Não entrega ao mínimo de três licitantes do ramo
- Recusa de entrega a licitante cadastrado
- Entrega fora de prazo

### FLUXOGRAMA DE LICITAÇÕES – FASE EXTERNA DO AUDITADO



### FLUXOGRAMA DE LICITAÇÕES – FASE EXTERNA DO AUDITADO - CONTINUAÇÃO


**Riscos:**

- Aceitação de propostas que não atendem ao edital
- Aceitação de amostra que não atenda às necessidades da administração
- Propostas com formatação idêntica

**Riscos:**

- Falta de isenção no exame do recurso
- Não comunicação aos demais licitantes
- Não observância dos prazos

**Riscos:**

- Não justificativa para adjudicação para item que não de menor preço
- Convite: adjudicação de item com menos de três cotações válidas

**Riscos:**

- Homologação por agente não autorizado
- Homologação após o transcurso da validade da proposta

**Riscos:**

- Não cumprimento dos prazos de divulgação
- Informação dúbia
- Ausência de formalização das justificativas da decisão
- Intempestividade da comunicação