

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

VANESSA DOS SANTOS GOMES

A UTILIZAÇÃO DA AUDITORIA CONTÍNUA PARA
MITIGAR RISCOS NA EXECUÇÃO DE PROCESSOS
LICITATÓRIOS.

Orientador: FRANCISCO JOSÉ DE ARAÚJO, M.Sc.



NITERÓI
NOVEMBRO/2021

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

VANESSA DOS SANTOS GOMES

A UTILIZAÇÃO DA AUDITORIA CONTÍNUA PARA MITIGAR RISCOS NA
EXECUÇÃO DE PROCESSOS LICITATÓRIOS.

NITERÓI
2021

VANESSA DOS SANTOS GOMES

A UTILIZAÇÃO DA AUDITORIA CONTÍNUA PARA MITIGAR RISCOS NA
EXECUÇÃO DE PROCESSOS LICITATÓRIOS.

Projeto de trabalho de conclusão de curso (TCC) apresentado à Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal Fluminense como requisito parcial à obtenção do certificado de Pós-Graduação, *lato sensu*, MBA em Contabilidade e Auditoria.

Orientador: Francisco José de Araújo, M.Sc.

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

G633u Gomes, Vanessa dos Santos
 A Utilização da Auditoria Contínua para Mitigar Riscos na
 Execução de Processos Licitatórios / Vanessa dos Santos
 Gomes ; Francisco José de Araújo, M.Sc., orientador.
 Niterói, 2020.
 52 f. : il.

 Monografia (MBA em Contabilidade e Auditoria)-Universidade
 Federal Fluminense, Faculdade de Administração e Ciências
 Contábeis, Niterói, 2020.

 1. Auditoria Governamental. 2. Auditoria Contábil. 3.
 Contratação da Administração Pública. 4. Produção
 intelectual. I. Araújo, M.Sc., Francisco José de,
 orientador. II. Universidade Federal Fluminense. Faculdade de
 Administração e Ciências Contábeis. III. Título.

CDD -

VANESSA DOS SANTOS GOMES

A UTILIZAÇÃO DA AUDITORIA CONTÍNUA PARA MITIGAR RISCOS NA
EXECUÇÃO DE PROCESSOS LICITATÓRIOS.

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

Aprovada em de de 2022.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Francisco José de Araújo, M.Sc.
Orientador

José Geraldo Abunahman, D.Sc.
Avaliador

Francisco Marcelo Garritano Barone do Nascimento D.Sc.
Avaliador

NITERÓI
2021

Dedico este trabalho a minha mãe e ao meu pai (em memória), por todo sacrifício em suas vidas em prol do meu crescimento pessoal e profissional. Minha gratidão à minha filha Giovanna e ao meu marido Edecio, que, de fato, repartiram comigo todos os momentos para que eu chegasse até aqui.

AGRADECIMENTOS

Minha eterna gratidão à Marinha do Brasil e ao Almirante Alexandrino por ter me proporcionado a realização deste curso de Pós-Graduação.

Ao Capitão de Corveta Erick Martins pelas orientações, que foram valiosas para o meu processo ao longo do curso e conclusão deste trabalho, como também para a minha carreira profissional.

Aos professores da Universidade Federal Fluminense, pelos ensinamentos que me permitiram apresentar um melhor desempenho profissional. Em destaque para o professor e orientador nesta monografia Francisco Araújo.

Aos meus colegas de curso e aos meus amigos de armas, Capitão de Corveta Gabriel Herburgo e Capitão-Tenente Pedro Mathias, pelo companheirismo e troca de experiências que, mesmo diante das aulas online, me permitiram crescer não só como pessoa, mas também como profissional.

A todos aqueles que contribuíram de alguma forma para a realização deste trabalho.

E, em especial, ao meu marido Edecio e a minha filha Giovanna, que, apesar de sua pouca idade, compreendeu a minha ausência em diversos momentos.

“O Amor só é amor se não se dobra a
obstáculos e não se curva a
vicissitudes... é uma marca eterna... que
sofre tempestades sem nunca se
abalar.” (*William Shakespeare*)

Resumo: Este artigo visa apresentar a utilização da auditoria contínua na Unidade de Auditoria Interna Governamental (UAIG) da Marinha, como forma de contribuir para a mitigação dos riscos de não conformidades na execução de processos licitatórios na força, com base nas normas em vigor e nas melhores práticas nacionais e internacionais de auditoria. As informações foram coletadas por meio de estudo bibliográfico e documental, com posterior análise de trilhas de auditoria empregadas pelo Centro de Controle Interno da Marinha (CCIMAR). Os resultados são apresentados com a perspectiva de aprimorar a gestão e os controles internos relacionados a contratação pública.

Palavras-chave: Auditoria Interna Governamental. Auditoria Contínua. Contratação Pública.

ABSTRACT

This article aims to present the use of continuous auditing in the Internal Government Audit Unit (UAIG) of the Navy, as a way to contribute to the mitigation of the risks of non-conformities in the execution of bidding processes in force, based on the rules in force and in the best national and international auditing practices. The information was collected through a bibliographic and documentary study, with subsequent analysis of audit trails used by the Navy's Internal Control Center (CCIMAR). The results are presented with a view to improving management and internal controls related to public procurement.

Keywords: Internal Government Audit. Continuous Audit. Public Contracting.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Papel da auditoria interna na gestão de riscos	10
Figura 2 - Metaprocesso da aquisição pública	15
Figura 3 – Modelo de análise de Matriz de Riscos	18
Figura 4 - Exemplo de Diagrama Bow-Tie	24
Figura 5 - Fluxograma geral da auditoria contínua na área de suprimento de bens e serviços	29

LISTAS DE QUADROS

Quadro 1 – Escala de probabilidade	18
Quadro 2 – Escala de impacto	19
Quadro 3 – Escala de classificação de riscos	19
Quadro 4 – Matriz de riscos	20
Quadro 5 – Escala de avaliação de controles	20
Quadro 6 - Matriz de avaliação de riscos nas contratações públicas	22
Quadro 7 - Possibilidades de trilhas de auditoria contínua para análise dos processos de contratações públicas	32

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CA – *Continuous Auditing*

CCIMAR – Centro de Controle Interno da Marinha

CF - Constituição Federal

CGU – Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União

COSO - *The Committee os Sponsoring Organizations of the Treadway Comission*

DOU – Diário Oficial da União

IIASB - *International Auditing and Assurance Standards Board*

IIA - *Insitute of Internal Auditors*

IN - Instrução Normativa

INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions

IPCorr – Índice Percepção da Corrupção

IPPF - *International Professional Practices Framework*

MOT – Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal
MPF – Ministério Público Federal

NBCTA – Norma Brasileira de Contabilidade

NC – Nível de Confiança

PB – Projeto Básico

RCA – Riscos e Controles das Aquisições

SGM – Secretaria Geral da Marinha

TCU – Tribunal de Contas da União

TR – Termo de Referência

UA – Unidade Auditada

UAIG - Unidades de Auditoria Interna Governamental

SUMÁRIO

1. O PROBLEMA	01
1.1 Introdução	01
1.2 Suposição	02
1.3 Objetivos da pesquisa	02
1.3.1 Objetivo principal	02
1.3.2 Objetivos secundários	02
1.4 Delimitação da pesquisa	03
1.5 Relevância do estudo	03
2. METODOLOGIA	04
2.1 Tipo de pesquisa	04
2.1.1 Quanto aos fins	04
2.1.2 Quanto aos meios	04
2.2 Coleta de dados	05
2.3 Universo e amostra	05
2.3.1 Universo	06
2.3.2 Amostra	06
2.4 Tratamento dos dados	06
2.5 Limitações do método	06
3. SISTEMAS DE CONTROLE NO SETOR PÚBLICO DO BRASIL	08
3.1 Auditoria Interna	09
3.2 Auditoria Contínua (<i>Continuous Auditing – CA</i>)	11
3.3 Monitoramento Contínuo	12
4. PROCESSO DE CONTRATAÇÃO PÚBLICA (E SUAS FRAGILIDADES)	14
5. AVALIAÇÃO DE RISCOS DE NÃO CONFORMIDADES	17
5.1 Matriz de Riscos	17
5.2 Análise Bow Tie	23
5.3 Possibilidades de Achados de Fraudes	25
5.3.1 No Brasil	25
6. COMO A AUDITORIA CONTÍNUA AUXILIA O ÓRGÃO A MITIGAR RISCOS DE NÃO CONFORMIDADES NA CONTRATAÇÃO PÚBLICA	27
6.1 Introdução	27
6.2 Auditoria Contínua e Gestão de Riscos na Contratação Pública	28

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS	33
7.1 Sugestões e Recomendações	34
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	

1. O PROBLEMA

1.1 Introdução

A constante necessidade de atuação no controle dos gastos públicos trouxe, nos últimos anos, um debate intelectual e uma relevante produção acadêmica sobre o assunto, na tentativa de reduzir desperdícios de recursos públicos, principalmente nos processos de contratação. Tais estudos visavam encontrar, nas diversas áreas acadêmicas (administração das empresas, contabilidade, economia, auditoria interna e externa, política, ciências sociais ou sociologia), possíveis respostas para o fenômeno da ineficiência no dispêndio de recursos públicos.

Face ao debate apresentado e às diversas discussões técnicas e acadêmicas, a Administração Pública Brasileira tem envidado esforços para a reestruturação de sua estrutura funcional e para a reformulação de seus processos de gestão. Uma das formas de aprimorar tal gestão é reforçando os mecanismos de controle, utilizando o gerenciamento de riscos.

Adicionalmente ao reforço da política de controle interno, os Órgãos de Controle do setor público estão incrementando e atuando na implementação consistente das Linhas de Defesa, passando a incorporar procedimentos de detecção e prevenção de não conformidades nas suas rotinas de auditoria.

Ante ao exposto, faz-se importante conceituar os principais normativos atinentes ao controle interno e à auditoria interna e contínua, relacionando à gestão dos riscos de não conformidades, bem como a sua atuação preventiva no processo de contratação pública no Brasil. Em uma breve pesquisa em sítios eletrônicos, verifica-se que a maior parte das irregularidades nos gastos de recursos públicos está relacionada a licitações e contratos públicos, o que reforça a importância do tema.

O presente estudo pretende analisar o emprego da Auditoria Contínua na mitigação de riscos nos processos de contratação pública e reveste-se de relevância, pois a auditoria contínua busca avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, gestão de riscos e controles internos. Com isso, tal trabalho busca apresentar possibilidades para o incremento da atividade do Centro de Controle Interno da Marinha do Brasil (CCIMAR), como Unidade de Auditoria Interna Governamental (UAIG), e na abordagem da aplicação da Auditoria Contínua prevenindo as não conformidades em processos licitatórios na Marinha do Brasil.

No presente estudo foi realizada a coleta de dados mediante a pesquisa de campo, a fim de apresentar as técnicas de auditoria contínua aplicadas no setor público do Brasil na análise de procedimentos licitatórios. Diante do exposto, este trabalho justifica-se pela

oportunidade de contribuir para aprimorar o monitoramento contínuo como um relevante instrumento de prevenção e identificação de não conformidades e, por consequência, vislumbra-se impulsionar a cultura de valorização do profissional de auditoria interna.

A relevância desse trabalho reside em explorar de que forma os trabalhos da Auditoria Contínua, alinhada ao monitoramento contínuo, auxiliam os Órgãos do Setor Público do Brasil a mitigar os riscos de não conformidades na contratação pública.

1.2 Suposição

Este estudo supõe a auditoria contínua como forma fundamental para o controle interno da gestão pública, aprimorando os processos e auxiliando na prevenção a não conformidades em processos licitatórios e contratos públicos.

1.3 Objetivos da Pesquisa

1.3.1 Objetivo Principal

Analisar como a auditoria contínua pode ser empregada na mitigação de riscos de não conformidades em processos licitatórios, na fase da contratação pública.

1.3.2 Objetivos Secundários

- a) Apresentar os aspectos básicos relacionados à Auditoria no Setor Público do Brasil;
- b) Relacionar as principais normas e procedimentos aplicáveis à auditoria contínua;
- c) Apresentar os principais conceitos relacionados a não conformidades em processos licitatórios no Brasil;
- d) Descrever as técnicas de auditoria contínua aplicadas na análise de procedimentos licitatórios; e
- e) Comparar as técnicas e procedimentos utilizados pelos demais órgãos de controle e aqueles utilizados na Marinha do Brasil (MB).

1.4 Delimitações da Pesquisa

Este estudo se delimitou a pesquisa bibliográfica de normativos teóricos relacionados ao tema, bem como a análise documental relacionados aos Órgãos de Controle Interno e Externo no Brasil e no CCIMAR, em virtude de ser a Unidade de Auditoria Interna Governamental da Marinha. As pesquisas foram realizadas dentro do período de julho a setembro de 2021, incluindo o levantamento documental e sua análise.

1.5 Relevâncias do Estudo

A relevância deste estudo reside na possibilidade de aprimorar a gestão pública, uma vez que a auditoria contínua em processos licitatórios busca avaliar e melhorar a eficácia dos gastos públicos, agregando valor à governança, gestão de riscos e controles internos.

Em síntese, a relevância e o objetivo proposto neste estudo é verificar a aplicação da Auditoria Contínua como forma de prevenção a não conformidades em processos licitatórios e nas contratações realizadas pela Marinha. O resultado alcançado, por meio da análise dos dados obtidos, está demonstrado nas próximas seções deste trabalho.

2 METODOLOGIA

2.1 Tipo de Pesquisa

A metodologia de pesquisa deste estudo tem uma abordagem qualitativa, com base em uma investigação empírica, utilizando a pesquisa de campo como procedimento técnico para elaboração deste estudo. No contexto afirmado por Prodanov e Freitas (2013), o ponto chave da abordagem qualitativa é a interpretação dos fenômenos e a consequente atribuição de significados para as informações levantadas.

Como levantamento inicial realiza-se um estudo bibliográfico alicerçado na literatura relacionada aos temas afins de Auditoria Interna Governamental e a gestão de riscos de não conformidades nos processos licitatórios. Após, realizou-se análise documental das trilhas de auditoria contínua empregadas nos processos de contratação pública.

2.1.1 Quanto aos Fins

O estudo em lide é exploratório e explicativo, e procede-se de uma coleta de dados por observação e, para tanto, realiza-se um levantamento por meio de análise das trilhas de Auditoria contínua do CCIMAR. Para o desenvolvimento e o alcance do objetivo proposto neste trabalho foram realizadas duas etapas exploratórias, que serão detalhadas abaixo.

2.1.2 Quanto aos Meios

Como estratégia de pesquisa, a pesquisa de campo, de acordo com Prodanov e Freitas (2013), tem como essência a coleta de informações acerca de uma hipótese, onde se querem comprovar ou descobrir novos fenômenos, através da observação de fatos ocorridos espontaneamente, bem como na coleta de dados desses fatos e do que presumimos relevantes para analisá-los.

Na primeira etapa, como levantamento inicial, realiza-se um estudo bibliográfico acerca dos temas provenientes da Auditoria Interna Governamental e a gestão de riscos de não conformidades nos processos licitatórios.

Neste trato, Prodanov e Freitas (2013) expõe como a primeira fase da pesquisa de campo, a realização de um estudo bibliográfico sobre o tema em questão, a fim de saber em que estado se encontra o problema, que trabalhos foram realizados e quais são as opiniões reinantes sobre o assunto. Assim como em qualquer outro tipo de pesquisa, a de campo parte

do levantamento bibliográfico e utiliza, por conseguinte, muito mais técnicas de observação do que de interrogação (GIL, 2008).

Em complemento, Vergara (2016) pressupõe que a pesquisa bibliográfica tem a finalidade de fornecer artefatos para complemento com outro tipo de pesquisa, corroborando, assim, para o contexto do delineamento deste estudo.

Com isso, na segunda etapa, realiza-se uma análise documental, das trilhas de auditoria contínua da área de licitações e contratos públicos, que estão sendo utilizadas pelo CCIMAR, como a Unidade de Auditoria Interna Governamental (UAIG) da Marinha.

Para Creswell (2010), a pesquisa documental é valorizada devido a sua diversidade de tipos de documentos e pode ser aplicada em vários campos de conhecimento, tornando-se relevante para a obtenção de dados para elaboração da pesquisa.

2.2 Coleta de Dados

Para atingir o objetivo proposto neste trabalho, o levantamento de dados revestiu-se de uma pesquisa documental no inventário de trilhas de auditorias da Divisão de Auditoria em Compras, Contratações e Acordos Administrativos, aplicadas nas atividades de Auditoria Interna do CCIMAR.

Creswell (2010) advoga que o pesquisador precisa valer-se de artifícios que, de alguma forma, possibilitem mensurar um fato. Em complemento, Prodanov e Freitas (2013) relatam que a análise dos dados de forma indutiva acarreta a concepção de generalizações derivadas de observações de casos da realidade. Seguindo a abordagem desses pensamentos acadêmicos, este estudo pôde então expressar em forma de resultados, a mensuração de um fato, com base na coleta de dados de observação, ou seja, nas observações da realidade.

2.3 Universo e Amostra

Gil (2008) assevera que o universo ou população é um conjunto de elementos que possuem determinadas características. E assim, a amostra é um subconjunto desse universo específico.

2.3.1 Universo

O universo deste estudo inicialmente foi um estudo bibliográfico alicerçado na literatura relacionada ao tema proposto, como: Auditoria Interna Governamental; Auditoria Contínua; Processos Licitatórios e Contratação Pública; e Gestão de Riscos em não conformidades em processo licitatórios.

O estudo baseia-se nas boas práticas nacionais e internacionais relacionadas à auditoria interna, na literatura produzida por e autores renomados na área, assim como nos referenciais técnicos elaborados pelos órgãos de controle do Brasil.

2.3.2 Amostra

Prodanov e Freitas (2013) aludem que as amostras por acessibilidade ou por conveniência são selecionadas pelo pesquisador admitindo-se que esses possam representar o universo. Esse tipo de amostragem é muito utilizado em estudos exploratórios ou qualitativos, em que não é requerido um elevado nível de precisão.

O CCIMAR possui uma estrutura interna constante de um Departamento de Auditoria Interna, subdividido em 6 (seis) divisões. A análise em lide foi direcionada à Divisão de Auditoria em Compras, Contratações e Acordos Administrativos, sendo considerado um conjunto representativo da população estudada.

2.4 Tratamento dos Dados

Para o tratamento dos dados do presente estudo utilizam-se métodos qualitativos de análise, uma vez que não se valem de métodos estatísticos, mas observações da realidade. De acordo com Vergara (2016, p. 93), “o tratamento dos dados refere-se àquela seção na qual se explicita para o leitor como se pretende tratar os dados a coletar, justificando por que tal tratamento é adequado aos propósitos do projeto”.

2.5 Limitações do Método

Vergara (2016, p. 97) alude sobre a importância em um estudo da definição de suas limitações “Todo método tem possibilidades e limitações. É saudável antecipar-se às críticas que o leitor poderá fazer ao trabalho, explicitando quais as limitações que o método escolhido

oferece, mas que ainda assim o justificam como o mais adequado aos propósitos da investigação”.

Há de se relatar que toda pesquisa influi em vantagens e suas limitações. A limitação da abrangência da pesquisa deste estudo se limitou ao levantamento de dados por meio de pesquisa bibliográfica e análise documental no CCIMAR, sendo uma UAIG da Marinha do Brasil.

Outro aspecto a considerar é a experiência do autor. Na coleta de dados, para a obtenção de melhores resultados, diversos autores retratam sobre a importância da vivência profissional relacionada à área de estudo.

Quanto ao tratamento dos dados coletados, uma limitação diz respeito à própria interpretação do autor, uma vez que sua história de vida pode interferir. Diante destas limitações, este autor procura valer-se da tentativa de impessoalidade nas análises.

3. SISTEMAS DE CONTROLE NO SETOR PÚBLICO DO BRASIL

As organizações precisam, cada vez mais, de sistemas de controle confiáveis, eficazes e plenamente aplicáveis. As empresas que investem em sistemas de controles internos possuem ferramentas que, além de minimizar os riscos inerentes das operações, auxiliam no tratamento das possíveis irregularidades que se apresentam, sejam intencionais ou não.

Neste íterim, é crescente a preocupação, também no âmbito governamental, com os aspectos relacionados aos sistemas de controle interno. Nesse contexto, a Constituição Federal (CF) de 1988, instituiu, em seu art. 70, a estrutura de controle e fiscalização que deveria estar presente na administração pública federal, deixando o controle externo a cargo do Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas da União (TCU), e prevendo ainda que cada poder mantivesse seu sistema de controle interno, além do controle social sobre os atos administrativos emanados.

De acordo com CF/1988 e atendendo ao princípio da autotutela, os órgãos públicos devem exercer o controle permanente dos seus atos de gestão, havendo, portanto, necessidade de manutenção, monitoramento, e aprimoramento dos controles internos da gestão. Os Sistemas de Controle Interno de cada Poder devem avaliar a ação governamental e a gestão realizada pelos administradores públicos federais através da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial (BRASIL, 1988).

Em vista disso, o setor público do Brasil está vivenciando a necessidade de atualizar seus sistemas de controles, buscando aperfeiçoar sua atuação, com foco nas boas práticas nacionais e internacionais.

Na esfera de ação do controle interno, o Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU), com o propósito de implementar procedimentos para o aperfeiçoamento das ações da transparência no âmbito da Administração Pública Federal, publicou o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. O intuito da criação desse Referencial foi convergir às práticas de auditoria aos Órgãos de Controle, agregando valor aos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos.

O Sistema de Controle Interno está atrelado a eficácia dos processos de governança da gestão pública e ao seguimento de princípios e normas que os norteiam. Assim, os controles internos da gestão envolvem um conjunto de procedimentos, conferências e trâmites de documentos que foram destinados a fornecer segurança razoável de que, na consecução da

missão do Órgão, foram vistas diretrizes como a execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações (BRASIL, 2017a).

O arcabouço legal, nos últimos anos, tornou-se robusto visando fazer frente à necessidade de prevenção a não conformidades no âmbito nacional e internacional. Tais normas tornaram-se de suma importância para as empresas estatais, em prol do aprimoramento da Administração Pública.

Nesse diapasão, o TCU, no âmbito do controle externo do Governo Federal, com a finalidade de contribuir para o aperfeiçoamento da Administração Pública, publicou em 2018, a segunda edição do Referencial de Combate à Fraude e Corrupção aplicável a Órgãos e entidades da Administração Pública, demonstrando a importância e a dinâmica que a temática representa no Brasil.

3.1 Auditoria Interna

A luz do Referencial Técnico, a atividade de auditoria interna governamental foi desenvolvida para adicionar valor e melhorar as operações das organizações públicas. A atividade independente das UAIG está situada na terceira Linha de Defesa e tem como objetivo a avaliação objetiva e independente da gestão dos riscos, controles e governança da organização (BRASIL, 2017a).

A abrangente literatura a respeito da auditoria interna transcende de uma abordagem que antes verificava apenas a legalidade, legitimidade e economicidade, para um conceito mais abrangente de gestão por eficiência. Está atrelada a eficiência e eficácia dos controles adotados, suportando os riscos e auxiliando a organização a atingir seus objetivos (DIAS, 2015; CREPALDI, 2016).

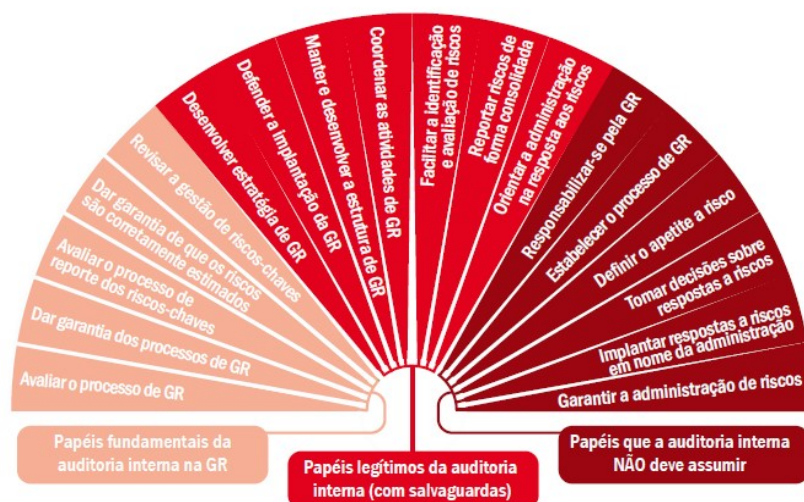
No gerenciamento da atividade de auditoria interna, a mensuração da eficácia está quando a atividade adiciona valor à organização. Isso se dá quando os resultados dos trabalhos de auditoria interna cumprem o propósito da sua definição e, em complemento, são observados, na condução dos trabalhos, o Código de Ética e às normas em vigor.

Em detrimento disso, a aceção mundial quanto às normas de auditoria interna promulgadas pelo IIA (*Institute of Internal Auditors*), em sua interpretação expõe que: “A atividade de auditoria interna agrega valor à organização (e às suas partes interessadas) quando proporciona avaliação objetiva e relevante, e contribui para a eficácia e eficiência dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles” (IIA, 2019, p. 10).

Em consonância às principais normas e orientações do *International Professional Practices Framework* - IPPF (2016) está a atribuição da auditoria interna em ser uma ferramenta capaz de fornecer uma avaliação baseada em riscos assegurando que os trabalhos estejam alinhados com as estratégias, objetivos e riscos da organização. Ainda, em sua versão anterior do ano de 2009, o IIA ressalta que a auditoria interna, ao auxiliar na consecução de objetivos organizacionais, parte de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gestão de riscos, controle e governança (IIA, 2009).

Com tal finalidade precípua, a auditoria interna assume alguns papéis fundamentais dentro da organização, como na Figura 1, abaixo, contendo alguns papéis legítimos, porém outros que não devem ser assumidos, pois poderiam comprometer a independência e a objetividade dos auditores assegurando eficácia nos processos de gestão de riscos e controle interno da organização (BRASIL, 2018b).

Figura 1 – Papel da auditoria interna na gestão de riscos



Fonte: Referencial Básico de Gestão de Riscos, 2018 apud IIA, 2009.

O Referencial Básico de Gestão de Riscos, elaborado pelo TCU, elenca as atividades da auditoria interna de acordo com o entendimento do IIA, alinhando seu papel legítimo à gestão de riscos, orientando a Organização na resposta ao risco. Porém, o papel que não deve assumir é tomar decisões sobre a resposta ao risco, sendo feitos pela gestão da Organização (BRASIL, 2018b).

Dentre os papéis fundamentais e legítimos das atividades da auditoria interna, a auditoria contínua atua para auxiliar a unidade auditada a manter seus controles efetivos e disseminar uma consciência pela implementação e melhoria contínua desses controles, bem

como a avaliação da gestão considerando a exposição a riscos internos e externos (BRASIL, 2017a).

3.2 Auditoria Contínua (*Continuous Auditing – CA*)

Para o delineamento desse estudo, preliminarmente faz-se necessária uma análise de alguns conceitos no âmbito da auditoria contínua. A definição tradicional trazida pelo Instituto Canadense de Revisores de Contas (CICA) e o Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) define que “a auditoria contínua é uma metodologia que permite aos auditores independentes fornecer garantia por escrito sobre um assunto, para o qual a gestão de uma entidade é responsável, usando uma série de relatórios do auditor, emitidos virtualmente simultaneamente ou por um curto período de tempo, depois da ocorrência de eventos subjacentes ao assunto” (CONDESSO apud CICA / AICPA, 1999).

Em consonância, posicionamento do IIA apresenta o modelo das três linhas de defesa como uma relação entre a auditoria contínua e o monitoramento contínuo em uma organização. No referido modelo, a primeira linha de defesa é considerada a gerência operacional; a segunda linha está atrelada a conformidade e o gerenciamento de riscos; e a terceira é a auditoria interna (IIA, 2013).

Na terceira linha de defesa que está situada a auditoria interna, cujos procedimentos englobam aqueles relacionados à auditoria contínua, como um processo apoiado pela tecnologia para obter avaliações objetivas e independentes. Já as outras linhas de defesa utilizarão o monitoramento contínuo, cujo tema será abordado no próximo item deste estudo. Porém, ressalta-se que os sistemas de auditoria contínua devem ser implementados de modo independente dos sistemas de monitoramento contínuo (IIARF/CANGEMI, 2015).

Sendo assim, a auditoria contínua pode ser considerada como um processo conjunto de análise de dados automatizados e periódicos, com vistas a agregar valor à governança corporativa, ao gerenciamento de riscos e aos controles internos. Como instrumentos de avaliação da gestão, a auditoria contínua se utiliza de técnicas abordadas de acordo com a avaliação de riscos feita previamente para cada Unidade Auditada (UA).

É importante frisar que as normas de auditoria contínua passaram por constantes atualizações acompanhando o avanço tecnológico, produzindo resultados de auditoria em um curto período de tempo e com informações relevantes e mais amplas. Com utilização de tal metodologia, os riscos e não conformidades são analisados de forma tempestiva, trazendo a

oportunidade de mitigar seus impactos, atuando não só na suas correção, mas também na prevenção deles (AUGUSTO, FREITAS, CODESSO, 2020)

A temática atual retrata a auditoria contínua com base em métodos de automação de dados. A AICPA publicou um relatório intitulado de *Audit Analytics and Continuous Audit: Looking toward the future*, no qual foi relatada a necessidade dos procedimentos de auditoria interna serem automatizados, não só trazendo economia de custos, mas também permitindo a realização de auditorias com mais frequência, além de permitir que os auditores internos foquem em tarefas que requerem o julgamento humano (AUGUSTO, FREITAS, CODESSO, 2020 apud Vasarhelyi, 1983, Vasarhelyi, 1985; Alles, Kogan e Vasarhelyi, 2002).

No âmbito governamental, a auditoria contínua tem ganhado destaque na busca incessante de controle sobre os gastos públicos, com evidências e achados de auditorias mais efetivos e eficientes, ajudando a monitorar a gestão de compliance através de procedimentos e regulação (BRASIL, 2018a).

O processo de auditoria contínua na Marinha do Brasil teve um avanço considerável na última década com a implantação de análises de diversas fontes de dados utilizando Trilhas de Auditoria previamente estabelecidas, da forma a atuar tempestivamente sobre a gestão dos recursos públicos.

Em comparação com as auditorias tradicionais, realizadas anteriormente, o houve grande incremento no escopo das análises realizadas, já que com a utilização de ferramentas informatizadas pode-se analisar toda a população, minimizando-se os riscos de amostragem.

Importante ressaltar, que o processo de auditoria contínua, como um todo, implica em análises que vão além do conteúdo extraído através de banco de dados alinhados a sistemas computacionais, pois envolvem conhecimentos técnicos e especializados em uma determinada área, para fins de avaliação da gestão.

3.3 Monitoramento Contínuo

Como visto, o propósito da auditoria interna é aumentar e proteger o valor organizacional das instituições públicas, sendo complementada pelo monitoramento contínuo como uma forma de gestão corporativa da máquina pública (BRASIL, 2020b).

O Conselho Internacional de Normas de Auditoria Interna (*The International Internal Audit Standards Board* - IASB), que traz a aceitação mundial quanto às normas de auditoria interna, interpreta que as avaliações internas devem incluir o monitoramento contínuo, bem

como avaliações periódicas realizadas por outras pessoas da organização com conhecimento suficiente das práticas de auditoria interna (IIA, 2019).

As avaliações internas determinadas pelo IIASB expõem o monitoramento contínuo como uma parte integrante da rotina diária de supervisão, revisão e avaliação da atividade de auditoria interna, sendo necessárias para avaliar a conformidade com o código de ética e com as normas (IIA, 2019).

Nesse interim, o Manual de Orientações Técnicas (MOT) da CGU reforça a importância da participação das UAIG na verificação das medidas adotadas pela UA, e sua adesão às recomendações emitidas. O monitoramento contínuo consiste na necessidade de verificar a efetividade das suas recomendações, como uma forma de a UAIG avaliar a qualidade dos seus trabalhos, assegurando que a atividade de auditoria interna governamental contribua efetivamente para o aperfeiçoamento da gestão pública, agregando valor às UA (BRASIL, 2017b).

O TCU também retrata a importância do monitoramento contínuo no Referencial de Combate a Corrupção, onde menciona que toda prática de controle ao ser implantada, requer que haja uma atividade continuamente monitorada, a fim de que seja possível apurar falhas e corrigi-las em tempo (BRASIL, 2018a).

4. O PROCESSO DE CONTRATAÇÃO PÚBLICA E SUAS FRAGILIDADES

São diversos regimes jurídicos que disciplinam o processo de contratação pública, além de boas práticas e princípios fundamentais, os quais as diversas fases de um processo licitatório devem seguir. E, não é recente a preocupação com os gastos públicos, desde os primórdios das aquisições públicas, foram elaborados diversos normativos. O Decreto 2.926 de 1862, no Brasil Império, foi o primeiro normativo que regulamentou as contratações de serviços, a cargo do então Ministério da Agricultura, Comércio e Obras Públicas. Posteriormente, foram editadas novas normas relacionadas ao controle das aquisições públicas.

O Decreto-Lei 200 trouxe a definição da licitação como um procedimento administrativo necessário a realização de uma contratação. Com o advento da CF/88 e a posterior publicação da Lei 8.666/1993 que estatuiu as normas gerais sobre licitação e contratos públicos, o arcabouço legal foi se sedimentando em um ciclo evolutivo.

Porém, mesmo tais normas, ainda era grande a dubiedade na interpretação dos regulamentos, trazendo, assim, riscos de irregularidades e não conformidades nos processos licitatórios. Houve, então, a necessidade de aprimoramento, principalmente com o uso de ferramentas de tecnologia de informação, a fim de tornar mais eficientes e transparentes as contratações no âmbito Federal.

Com a publicação da Lei nº 10.520/2002 e do Decreto nº 5.450/2005 houve novo avanço na transparência e nos controles internos relacionados às contratações públicas, tornando a realização preferencialmente pela forma eletrônica.

Com a publicação do Decreto nº 7.892/2013 e alterações posteriores efetuadas pelo Decreto 8.250/2014, o processo licitatório evoluiu, ao incluindo formas de contratações relacionadas às Atas de Registro de Preços.

Ainda nesse interim, recentemente, foi promulgado o Decreto nº 10.024/2019, que trouxe inovações e integrou ao ordenamento jurídico algumas regras estabelecidas anteriormente por meio de Instruções Normativas, dentre os quais se encontram a necessidade de atender aos princípios da transparência, segregação de funções, motivação e celeridade na condução do processo licitatório.

São diversos regramentos legais e infralegais, assim como boas práticas e princípios jurídicos, que disciplinam o processo de licitação e contratação pública no Brasil. Mesmo diante dessa vasta gama de regulamentos, ainda se encontram brechas para interpretações divergentes, fato que gera não conformidades nos processos.

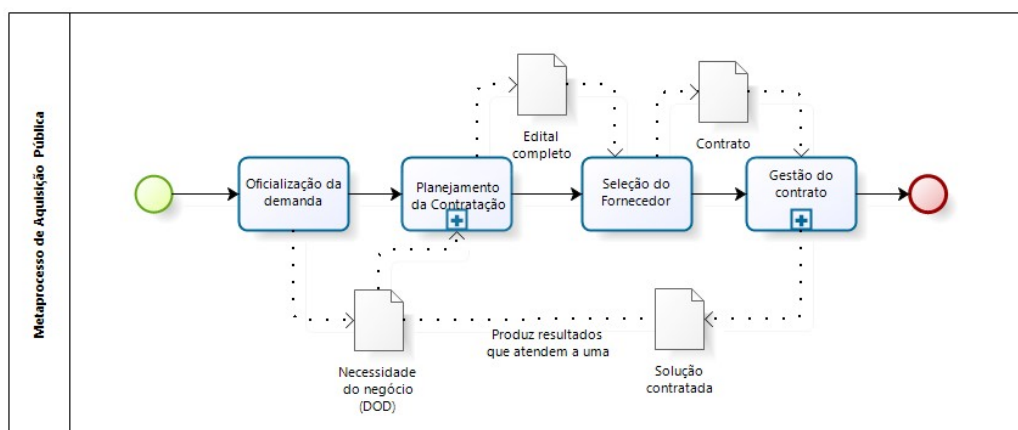
Como boas práticas e com vistas ao aprimoramento de controles, os processos licitatórios foram divididos em fases, com uma sequência de atos desenvolvidos para cada uma delas. A fase interna foi considerada como toda a parte prévia a publicação da licitação, sendo tratados como fase externa, os atos realizados após a publicação do edital ou projeto básico. Porém, há de se relatar a existência de uma terceira fase, tão importante quanto as demais, que seria a fase da execução contratual.

Importante mencionar que “A divisão do processo de contratação pública em três diferentes fases (interna, externa e contratual) é essencialmente didática; serve para facilitar a compreensão por parte do leitor, pois, tecnicamente, o processo deve ser entendido como uma realidade una e indivisível” (MENDES, 2012, p. 87).

Nesse contexto, a contratação pública possui também essas fases de suma importância para fins de controle, além da fase externa do processo licitatório (na qual a licitação se realiza), a fase do planejamento (fase interna) e a contratual (execução da contratação). Há de se relatar que todas as fases estão propícias a erros e possíveis vícios de ilegalidade.

O Relatório de Riscos e Controles nas Aquisições (RCA), elaborado pelo TCU, referencia as fases em um metaprocesso das aquisições públicas, onde o planejamento da contratação recebe como insumo uma necessidade e gera como saída um edital, incluindo o Termo de Referência (TR) ou Projeto Básico (PB) para a contratação; e a seleção do fornecedor, que recebe como insumo o edital completo, e gera como saída o contrato. A Figura 2 abaixo ilustra esse metaprocessos com vistas a fornecer o melhor entendimento das fases mais importantes na aquisição pública.

Figura 2 – Metaprocessos da aquisição pública



Fonte: Riscos e Controles nas Aquisições (RCA) TCU, 2014.

Internando na fase do planejamento da licitação, na qual são verificados os procedimentos prévios à contratação, o objetivo das etapas dessa fase interna são encontrar a mais apropriada forma de obter a melhor relação custo-benefício na fase externa, o que é a sua finalidade precípua (MEIRA/ESAFI, 2021)

Em consonância com Mendes (2012), é na fase do planejamento que é definido o objeto que será externalizado na contratação e irá refletir a necessidade administrativa. “Ele instrumentaliza a manifestação de vontade da Administração, ou seja, traduz um dos pilares do contrato, que é um acordo de vontades... Portanto, a fase interna prepara e condiciona a externa.” (MENDES, 2012, p. 88)

No decurso, a fragilidade encontrada posteriormente na contratação advém da possibilidade de a Administração Pública não ter determinado a contento o objeto, criando assim uma dependência técnica capaz de tornar o poder público como a parte fraca da relação contratual (MENDES, 2012).

Quanto à fase da execução do contrato e a consequente interpretação das suas cláusulas, há uma inseparável relação com a seleção do fornecedor no processo licitatório, o qual foi selecionado em função das necessidades precípua da Administração, estipuladas no edital de licitação.

Inúmeras controvérsias poderiam ser evitadas na execução contratual, uma vez observadas algumas orientações, dentre as quais se destaca a importância da definição do objeto da contratação de maneira a efetivamente atender às necessidades da Administração; o preço justo compatível ao produto ou serviço; a observância das exigências orçamentárias e financeiras; que haja a efetiva competição entre os interessados; e a necessidade de o contrato efetivamente espelhar uma relação de equivalência entre os encargos e a remuneração (MENDES, 2012).

Isto posto, faz-se mister intensificar os controles contínuos em prol de mitigar os riscos de não regularidades nos processos de licitação e contratação pública.

5. AVALIAÇÃO DE RISCOS DE NÃO CONFORMIDADES

Em síntese, o desígnio da avaliação de riscos é auxiliar na tomada de decisões e, com isso, é estabelecida, com base nos resultados da análise de riscos, sua priorização e seu tratamento. “Envolve comparar o nível de risco com os critérios de risco estabelecidos quando o contexto foi considerado, para determinar se o risco e/ou sua magnitude são aceitável ou tolerável ou se algum tratamento é exigido” (BRASIL, 2018b, p. 32 apud ABNT, 2009).

No que tange às normas internacionais de auditoria interna, o IASB ressalta a probabilidade de se encontrar erros significativos ou não conformidades nos achados de auditoria, que são observados devido ao zelo, a competência e a prudência do auditor interno, que não implica em infalibilidade, mas nas habilidades esperadas do profissional (IIA, 2019).

Uma das formas mais usual e de grande valia na avaliação de riscos é a elaboração de uma Matriz de Riscos. Brasiliano (2016) define a Matriz de Riscos como uma ferramenta de gestão dos riscos, que demonstra a probabilidade de ocorrência e o impacto de um determinado evento acontecer.

5.1 Matriz de Riscos

A avaliação de riscos, conforme Barreto e Vieira (2019) é a etapa em que, a partir da análise dos riscos, ocorre a determinação e priorização de quais riscos necessitam de tratamento, onde são comparados os níveis de riscos com os critérios estabelecidos para determinar o tipo de risco, se aceitável, tolerável ou se precisa de algum tratamento. Em concordância, a avaliação e análise de riscos é o processo de compreender a natureza e determinar o nível de risco, de modo a juntar subsídios para a avaliação e o tratamento de riscos (ABNT, 2009).

Este trabalho utiliza a Matriz de Riscos na fase da contratação pública com a finalidade de averiguar e analisar os campos mais críticos do processo, com vistas a elucidar possibilidades de trilhas de auditoria contínua, com base nos pontos críticos do processo, de modo a mitigar a ocorrência de não conformidades nas licitações e contratações realizadas pela MB.

De acordo com a ABNT (2009), a análise de riscos pode ser qualitativa, semiquantitativa ou quantitativa, ou uma combinação destas, e ser mais ou menos detalhada. Este trabalho, devido à natureza do risco e pela disponibilidade de informações e de recursos,

utiliza métodos qualitativos, nos quais são definidos o impacto, a probabilidade e o nível de risco por qualificadores como “alto”, “médio” e “baixo”, com base na percepção das pessoas.

Dessa forma, será considerado que o nível de risco é proporcional tanto à probabilidade quanto ao impacto, podendo ser expresso conforme a seguinte relação: Risco = Probabilidade x Impacto. Essa relação pode ser ilustrada como na figura abaixo.

Figura 3 – Modelo de análise de Matriz de Riscos



Fonte: Referencial Básico de Gestão de Riscos TCU (2018b p. 26).

Assim, conforme modelo da Figura 3, o nível do risco é expresso qualitativamente pela combinação da probabilidade de ocorrência do evento com as consequências resultantes no caso de materialização do evento, ou seja, ele é classificado de acordo com os pesos de impacto e probabilidade.

Partindo desse princípio, Barreto e Vieira (2019, p. 133) aludem que “a matriz de risco considera uma escala de probabilidades e impactos com cinco categorias (matriz 5 x 5), em que são atribuídos pesos, de acordo com o contexto e os objetivos específicos da atividade objeto da gestão de riscos.” A exemplo, os Quadros 1 e 2 abaixo, adaptados do Referencial Básico de Gestão de Riscos do TCU, vão descrever os níveis de probabilidade e impacto, respectivamente.

Quadro 1 – Escala de probabilidade

PROBABILIDADE	DESCRIÇÃO DA PROBABILIDADE	NÍVEL
MUITO BAIXA	Rara. O evento poderá ocorrer, mas em situações excepcionais	1
BAIXA	Improvável. De forma ocasional o evento poderá ocorrer, mas há poucas chances de acontecer.	2
MÉDIA	Possível. O evento poderá ocorrer, pois há chances razoáveis de acontecer.	5
ALTA	Provável. O evento tende a ocorrer, pois há muitas chances de acontecer.	8
MUITO ALTA	Praticamente certa. O evento deve ocorrer. Somente não acontecerá em situações excepcionais.	10

Fonte: Referencial Básico de Gestão de Riscos TCU (2018b, adaptado).

Quadro 2 – Escala de impacto

IMPACTO	DESCRIÇÃO DO IMPACTO	NÍVEL
MUITO BAIXO	Impacto INSIGNIFICANTE , comprometendo minimamente o alcance do objetivo/resultado, com mínima necessidade de recuperação.	1
BAIXO	Impacto PEQUENO , comprometendo em alguma medida o alcance do objetivo/resultado, com pequena necessidade de recuperação.	2
MÉDIO	Impacto MODERADO , comprometendo razoavelmente o alcance do objetivo/resultado, com razoável necessidade de recuperação.	5
ALTO	Impacto SIGNIFICATIVO , comprometendo grande parte do alcance do objetivo/resultado, mas com possibilidade de recuperação.	8
MUITO ALTO	Impacto CATASTRÓFICO , comprometendo total ou quase totalmente o alcance do objetivo/resultado, com remota ou nenhuma possibilidade de recuperação.	10

Fonte: Referencial Básico de Gestão de Riscos TCU (2018b, adaptado).

Com base nos Quadros 1 e 2 acima, verifica-se os níveis de probabilidade e impacto, sendo enquadrados conforme a descrição e análise da probabilidade de acontecimentos do evento e do impacto que este evento irá causar. Sendo assim, é necessária uma posterior classificação dos níveis de riscos por uma escala pré-estabelecida, considerando uma pontuação para fins de análise do resultado posteriormente, conforme o Quadro 3 abaixo.

Quadro 3 – Escala de classificação de riscos (elaboração própria)

NÍVEL DE RISCO	PONTUAÇÃO
RISCO CRÍTICO	80 a 100
RISCO ELEVADO	40 a 79,9
RISCO MODERADO	10 a 39,9
RISCO BAIXO	0 a 9,9

Fonte: Elaborado pela autora, 2021.

Os resultados dessas combinações de probabilidade (Quadro 1) e impacto (Quadro 2), sendo classificados de acordo com a escala de níveis de risco (Quadro 3), podem ser expressos em uma matriz, como exposta abaixo.

Quadro 4 – Matriz de riscos

		PROBABILIDADE				
		1 - MUITO BAIXA	2 - BAIXA	5 - MÉDIA	8 - ALTA	10 - MUITO ALTA
I M P A C T O	10 - MUITO ALTO	RISCO MODERADO 10	RISCO MODERADO 20	RISCO ELEVADO 50	RISCO CRÍTICO 80	RISCO CRÍTICO 100
	8 - ALTO	RISCO BAIXO 8	RISCO MODERADO 16	RISCO ELEVADO 40	RISCO ELEVADO 64	RISCO CRÍTICO 80
	5 - MÉDIO	RISCO BAIXO 5	RISCO MODERADO 10	RISCO MODERADO 25	RISCO ELEVADO 40	RISCO ELEVADO 50
	2 - BAIXO	RISCO BAIXO 2	RISCO BAIXO 4	RISCO MODERADO 10	RISCO MODERADO 16	RISCO MODERADO 20
	1 - MUITO BAIXO	RISCO BAIXO 1	RISCO BAIXO 2	RISCO BAIXO 5	RISCO BAIXO 8	RISCO MODERADO 10

Fonte: Referencial Básico de Gestão de Riscos TCU (2018b, adaptado).

Importante evidenciar que para avaliação de riscos é necessário apurar o nível de risco residual¹, levando em consideração o efeito dos controles internos já existentes, ou seja, o nível de risco inerente². Partindo dessa premissa, os controles que já foram implementados durante a etapa da avaliação do risco têm auxiliado no tratamento adequado desse risco, sendo uma forma de avaliar o efeito dos controles internos na mitigação de riscos, determinando assim um nível de confiança³ (BARRETO e VIEIRA, 2019 apud BRASIL, 2018b).

Quadro 5 – Escala de avaliação de controles

DESCRIÇÃO DA ATUAÇÃO DO CONTROLE	NÍVEL DE CONFIANÇA (NC)	NÍVEL DE RISCO DO CONTROLE	RISCO DO CONTROLE (RC)
Não há procedimentos de controle.	INEXISTENTE	MUITO ALTO	1,0
Controles não formalizados e mal desenhados. A operacionalização tende a ser uma escolha individual, o que demonstra elevado grau de confiança no conhecimento das pessoas.	INSUFICIENTE	ALTO	0,8
Controles formalizados, mas não adequados ou suficientes, indicando deficiência no seu desenho ou na sua operacionalização.	MEDIANO	MÉDIO	0,6
Controles implementados e sustentados por ferramentas adequadas, mas passíveis de aprimoramento.	SATISFATÓRIO	BAIXO	0,4
Controles implementados podem ser considerados "a melhor prática", mitigando os aspectos relevantes do risco.	FORTE	MUITO BAIXO	0,2

Fonte: Referencial Básico de Gestão de Riscos TCU (2018b, adaptado).

¹ nível de risco residual: “o risco que ainda permanece depois de considerado o efeito das respostas adotadas pela gestão” (BRASIL, 2018b);

² nível de risco inerente: “é o nível de risco antes da consideração das respostas que a Administração adota para reduzir a probabilidade do evento ou os seus impactos nos objetivos, incluindo controles internos” (BRASIL, 2018b); e

³ nível de confiança: “minar um nível de confiança (NC), mediante análise dos atributos do desenho e da implementação do controle” (BRASIL, 2018b).

No Quadro 5 acima relaciona-se a atuação do controle com os níveis de confiança e o nível de risco de controle estabelecendo assim uma escala numeral para fins de avaliação e análise do risco de controle.

Por conseguinte, para a identificação, análise e avaliação do risco de não conformidades na contratação pública, este estudo procura estabelecer uma matriz de riscos, onde cada risco foi estabelecido de acordo com a possibilidade de identificação de não conformidades nas contratações públicas. Em seguida, com base nos resultados apontados pela matriz de priorização de riscos, constante no Quadro 6, elabora-se um plano de tratamento de riscos com vistas a sugerir possíveis trilhas de auditoria contínua nos processos de contratações públicas.

De acordo com o Referencial de Gestão de Riscos do TCU, a Matriz de avaliação de riscos é um “papel de trabalho que estrutura e sistematiza a identificação de riscos, a análise de riscos e a avaliação de riscos, incluindo a avaliação de controles internos e outra resposta a riscos, podendo incluir as decisões sobre o tratamento de riscos” (BRASIL, 2018b, p. 152). Assim, cabe internar a diferenciação da Matriz de Riscos que é somente uma forma gráfica que exprime as probabilidades, impactos e os níveis de riscos, conforme o Quadro 4, anteriormente apresentado..

Quadro 6 – Matriz de avaliação de riscos nas contratações públicas (elaboração própria)

PROCESSO DE TRABALHO:				Matriz de Riscos nas contratações públicas											
OBJETIVOS DO PROCESSO DE TRABALHO:				Identificar e analisar os riscos identificados no processo de contratação pública.											
		IDENTIFICAÇÃO			ANÁLISE				AVALIAÇÃO						
		EVENO DE RISCO (O que pode impedir/comprometer o alcance dos objetivos)	CAUSAS (Fontes / Vulnerabilidades)	CONSEQUÊNCIAS (Impacto em um objetivo)	PROBABILIDADE		IMPACTO		NÍVEL DE RISCO INERENTE		DESCRIÇÃO DOS CONTROLES	ATUAÇÃO DOS CONTROLES	NÍVEL DO CONTROLE	NÍVEL DE RISCO RESIDUAL	
R1	Plano de contratação	Ausência de planejamento ou mal formulado; Especificações incompletas	Erros e omissões no planejamento da contratação; Má formulação do objeto de contrato	Possível dano ao erário ou retrabalho (custo administrativo, processual e de pessoal); Contratacao Emergencial/Ficar sem o serviço; Inexecução Parcial/Total; Indefinição do objeto e consequente dificuldade de obtenção do item necessário; não atendimento da necessidade; diminuição da competição; aumento dos custos;	MÉDIA	5	MUITO BAIXO	1	RISCO BAIXO	5	Ter implementado um Plano de aquisição; Verificar a completude do TR/PB;	Controles implementados e sustentados por ferramentas adequadas, mas passíveis de aprimoramento.	SATISFATÓRIO	RISCO BAIXO	2
R2		Requisitos irrelevantes ou indevidamente restritivos no Edital;	Deficiência no Planejamento de aquisições	Impugnação do Edital; Licitação Deserta ou Fracassada; Direcionamento da Licitação/possibilidade de fraude; Possível dano ao erário.	MÉDIA	5	ALTO	8	RISCO ELEVADO	40	Verificar a completude do TR/PB (nos moldes da IN 05/2017 ou NLLC)	Controles formalizados, mas não adequados ou suficientes, indicando deficiência no seu desenho ou na sua operacionalização.	MEDIANO	RISCO MODERADO	24
R3		Contratações desalinhadas aos requisitos previstos no Guia de Contratações Sustentáveis;	Deficiência no Planejamento de aquisições	Risco de não conformidade (PARECER 01/2021/CNS/CGU/AGU)*; Fragilidades relacionadas à sustentabilidade das contratações.	BAIXA	2	MUITO BAIXO	1	RISCO BAIXO	2	Verificar a completude do Edital/Contrato quanto a sustentabilidade;	Controles implementados e sustentados por ferramentas adequadas, mas passíveis de aprimoramento.	SATISFATÓRIO	RISCO BAIXO	0
R4		Contratação de empresa incapaz de atender a necessidade da Administração	Atestados de Capacidade Técnica mal formulados; Não compatíveis com o objeto ou exigências em desconformidade;	Possibilidade de descumprimento do objeto da contratação; Possibilidade de restrição da competição.	MÉDIA	5	MÉDIO	5	RISCO MODERADO	25	Verificar a solicitação no Edital de Atestado de Capacidade Técnica em conformidade com as boas práticas;	Controles formalizados, mas não adequados ou suficientes, indicando deficiência no seu desenho ou na sua operacionalização.	MEDIANO	RISCO BAIXO	0
R5	Gestão Contratual	Ineficiência e Ineficácia da fiscalização contratual	Ausência/Deficiência da fiscalização contratual; Não aplicação das penalidades previstas em Instrumento Contratual;	Contratação Emergencial; Elevação do preço contratado; Possibilidade de rescisão Contratual; Inadimplência Trabalhista (responsabilidade solidária da Administração); Possível dano ao erário (pagamento em duplicidade); Interrupção do contrato;	ALTA	8	MUITO ALTO	10	RISCO CRÍTICO	80	Adoção dos procedimentos da IN 05/2017; Implementar procedimentos de verificação contratual/pagamento.	Controles não formalizados e mal desenhados. A operacionalização tende a ser uma escolha individual, o que demonstra elevado grau de confiança no conhecimento das pessoas.	INSUFICIENTE	RISCO ELEVADO	64
R6		Contratação sem justificativa clara do preço	Pendência de verificação se o preço estimado/contratado é o corrente de mercado	Contratação com valores acima do mercado; Possibilidade de dano ao erário	ALTA	8	ALTO	8	RISCO ELEVADO	64	Verificação dos preços praticados no mercado (Painel de Preços); Acompanhamento e atualização do Cronograma Físico-Financeiro (obras);	Controles formalizados, mas não adequados ou suficientes, indicando deficiência no seu desenho ou na sua operacionalização.	MEDIANO	RISCO MODERADO	0
R7		Pagamento de fornecedor em débito com a Fazenda	Licitante não mantém a regularidade fiscal na execução do contrato	Impossibilidade de a Fazenda Ressarcir valores devidos	ALTA	8	ALTO	8	RISCO ELEVADO	64	Verificação da regularidade Fiscal e Trabalhista durante a execução do contrato	Controles implementados podem ser considerados "a melhor prática", mitigando os aspectos relevantes do risco.	FORTE	RISCO MODERADO	0
R8		Vencimento de contratos com natureza continuada, sem licitação iniciada/finalizada	Falta de acompanhamento da vigência e manutenção das condições dos contratos;	Possibilidade de descontinuidade na prestação dos serviços; Alta frequência de contratações emergenciais;	MÉDIA	5	MUITO ALTO	10	RISCO ELEVADO	50	Estabelecer procedimentos de controles relativos a vencimento de contratos	Controles não formalizados e mal desenhados. A operacionalização tende a ser uma escolha individual, o que demonstra elevado grau de confiança no conhecimento das pessoas.	INSUFICIENTE	RISCO ELEVADO	40

*PARECER 01/2021/CNS/CGU/AGU, dispõe que devem ser adotados critérios e práticas de sustentabilidade socioambiental e de acessibilidade nas contratações públicas.

Fonte: Elaborado pela autora, 2021.

De acordo com a Matriz de Avaliação de Riscos acima, no escopo do levantamento de riscos foram identificados 10 (dez) riscos que poderiam comprometer os objetivos pretendidos no processo de uma contratação de bens ou serviços. Os eventos de riscos constantes no Quadro 6 foram baseados no compêndio Riscos e Controles nas Aquisições (RCA), elaborado pelo TCU e consolidado no Acórdão nº 1.321/2014/TCU-Plenário.

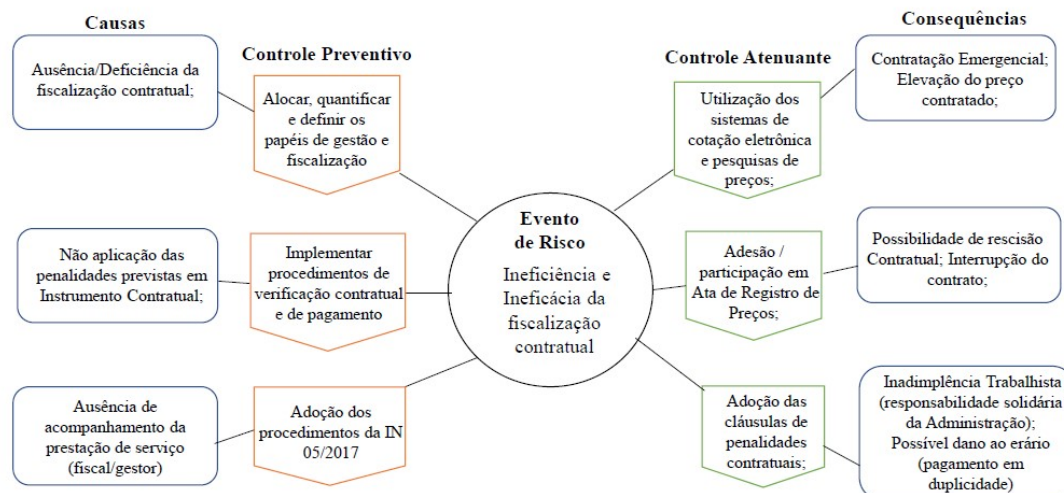
Nesse interim, os indicadores de uma Matriz de Risco podem orientar quanto a procedimentos licitatórios de maior relevância ou criticidade. Pode-se dizer então que os eventos de risco mais elevados, podem ser priorizados no trabalho de monitoramento (BRASIL, 2018b). Adicionalmente, o resultado final desse processo de análise pela Matriz de avaliação de Risco de uma contratação pública irá elucidar os possíveis controles internos a serem aplicados no processo de trabalho a fim de mitigar os riscos apresentados.

A fim de reforçar o estudo apresentado, faz-se importante a aplicação técnicas adicionais sobre certo objeto avaliado, agregando ainda mais dados com vistas a elucidar os fatos, conforme aponta a Norma Brasileira NBR ISO 31000 (ABNT, 2009). Nas etapas de identificação, análise e avaliação de riscos este estudo utiliza a técnica da Matriz de Avaliação de Riscos, constante no Quadro 6, e adicionalmente a Análise Bow Tie, conforme a seguir.

5.2 Análise Bow Tie

Reforçando os resultados encontrados na etapa de avaliação de riscos nas contratações pública utiliza-se a ferramenta Bow Tie para a etapa de análise do processo de gerenciamento de riscos. A ferramenta Bow Tie relaciona objetivo, riscos, suas causas e consequências, e os controles existentes, como uma forma gráfica parecida com uma “gravata borboleta”, muito utilizada na identificação e análise de riscos. De acordo com o Referencial Básico de Gestão de Riscos da TCU, “o método tem como foco as barreiras entre as causas e o evento de risco e as barreiras entre o evento de risco e suas consequências” (BRASIL, 2018b, p. 46).

Figura 4 - Diagrama Bow Tie aplicada à gestão pública (elaboração própria)



Fonte: Elaborado pela autora, 2021.

A título de exemplo, no diagrama Bow Tie da Figura 4 acima, apresenta-se um evento de risco no “nó da gravata borboleta” relacionando suas causas, consequências e possíveis controles atenuantes e preventivos. Os controles preventivos são expressos como uma forma de barreiras que impedem ou diminuem a possibilidade da causa ou fonte produzir o evento de risco, e os controles atenuantes impedem ou diminuem o efeito das consequências (BRASIL, 2018b).

Sendo assim, é possível verificar, de forma mais abrangente, as causas, que são as fragilidades que podem propiciar a ocorrência do evento, bem como as consequências, que são os possíveis efeitos resultantes da ocorrência desse evento. Na forma gráfica é possível visualizar a interligação dos controles preventivos e atenuantes para cada causa e consequência assim como ao evento de risco (BRASIL, 2018b).

As informações associadas e identificadas ao diagrama são ações necessárias ao tratamento do evento de risco em questão, sendo uma importante ferramenta para fragmentar e visualizar cada evento de risco, vinculando o controle necessário para mitigá-lo.

Ademais, justificaria fazer uma análise Bow Tie (Quadro 7) para cada evento de risco elencado na Matriz de Avaliação de Riscos (Quadro 6), com vistas a agregar ainda mais valor à conjectura em prol de um resultado eficaz. Porém, por limitação de tempo, este estudo limita-se a apurar um evento de risco como forma de referencial.

5.3 Possibilidades Fraudes em Contratações Públicas

Pode-se dizer que o assunto em lide não é recente. Em 1953, foi realizado um estudo por Cressey sobre as dimensões do comportamento fraudulento, comumente chamada de Triângulo da Fraude, onde há a presença de três fatores para a ocorrência da fraude: pressão, oportunidade e racionalização (CRESSEY, 1953).

Dentre os fatores apresentados, este estudo destaca a oportunidade que surge quando os controles são ineficazes e há falhas na governança, sendo que quanto maior for a percepção desse ambiente desfavorável à boa gestão, maior seria a probabilidade de ocorrência de fraudes.

Adicionalmente, a literatura acerca do tema retrata a existência de pressupostos teóricos com a finalidade de explicar o ato de corromper, como o comportamento *Rent-seeking* (caçadores de renda) que é uma tentativa de obter renda econômica pela manipulação de um sistema social ou político; e o tripé do desvio ético no qual a corrupção se apoia: necessidade, oportunidade e impunidade, na qual o indivíduo tem a necessidade de obter renda encontrando uma oportunidade em um processo orçamentário extremamente frágil e na certeza da impunidade (REIS, 2019).

Quanto às normas nacionais, o TCU com a publicação do Referencial de Combate à Fraude e Corrupção, faz uma correlação entre o componente COSO (*Managing the business Risk of Fraud: a Pratical Guide* do IIA (2008)) e a gestão de risco de fraude, expondo que a atividade de monitoramento deve ser pautada na avaliação periódica dos controles antifraude, bem como a implementação de tecnologia para auxiliar no monitoramento e detecção contínua de atividades. Faz alusão ainda, como exemplo de avaliação de risco de fraude e corrupção, que a resposta ao risco de fraude pode ser uma combinação da implementação de controles internos e auditoria contínua (BRASIL, 2018a).

5.3.1 No Brasil

A Transparência Internacional pode ser considerada um indicador de avaliação para a gestão de conformidades no ambiente público. Anualmente, o Índice de Percepção da Corrupção (IPCorr), com a participação de 180 países, é avaliado, sendo atribuídas notas, em uma escala de 0 (quando o país é percebido como altamente corrupto) a 100 (quando o país é percebido como muito íntegro). De acordo com o IPCorr de 2020, o Brasil ocupa a 94ª posição entre 180 países, com 38 pontos de um total de 100. Cabe ressaltar que, na avaliação

da performance do Brasil, foi considerado nesse mesmo ano, a publicação do novo plano anticorrupção do Governo Federal, que tem como objetivo executar ações para aprimorar os mecanismos de prevenção, detecção e responsabilização por atos de corrupção que sejam da competência do Poder Executivo Federal (BRASIL, 2019).

O registro de indicadores de corrupção mostra o tipo de corrupção na execução da despesa pública, buscando assim verificar em quais etapas do ciclo orçamentário (elaboração, aprovação, avaliação e controle do orçamento) estão as fragilidades. A mensuração do nível de corrupção de um País está diretamente ligada ao nível de percepção das fraudes, uma vez que não é possível mensurar as corrupções que não foram descobertas (BRASIL, 2020a).

Em vista disso, os órgãos de controle externo e interno atuam na tentativa de coibir o mau uso do dinheiro público, em diversas frentes e por todos os envolvidos na organização.

Advindo da Norma Brasileira de Contabilidade NBCTA 30, de 17 de junho de 2021, o controle externo passou a vigorar no intuito de responsabilização da entidade em implementar mecanismos internos de controles, a fim de reduzir os riscos de corrupção, além de cooperar na apuração das infrações ocorridas e minimizar os riscos de distorção relevante e risco de ocorrência de novas suspeitas de não conformidade (BRASIL, 2021).

6. COMO A AUDITORIA CONTÍNUA AUXILIA O ÓRGÃO A MITIGAR RISCOS DE NÃO CONFORMIDADES NA CONTRATAÇÃO PÚBLICA

6.1 Introdução

A abordagem preventiva dos controles internos constitui a maneira mais eficaz de prevenção a não conformidades nos processos de contratações da Administração Pública (BRASIL, 2017b).

Em busca disso, dentre os diversos regramentos, este estudo destaca alguns direcionamentos relacionados às práticas de auditoria interna, a fim de estabelecer controles detectivos e preventivos a não conformidades.

O Referencial de Combate à Fraude e Corrupção do TCU preconiza que a estrutura dos controles internos da gestão deve estar em consonância à prevenção de não conformidades, uma vez que os riscos são a possibilidade da prática de condutas contra o patrimônio ou os interesses da organização (BRASIL, 2018a).

E assim relata que “Espera-se que a auditoria interna da organização avalie periodicamente se a estrutura de controle de fraude e corrupção é adequada e funciona de forma econômica e eficaz” (BRASIL, 2018a, p. 25).

Em detrimento, o controle interno na gestão de risco em licitações e contratos trata-se de ações para aumentar a probabilidade de que objetivos e metas estabelecido previamente nas cláusulas contratuais sejam cumpridos (MEIRA/ESAFI, 2021).

Mondo (2019) relata que possibilidades de achados de fraudes geralmente são violações de algum princípio básico norteador da licitação pública, e na maioria dos casos se caracteriza desde a fase competitiva. Dessa forma, há a falta do princípio basilar da licitação - o da competição. Porém, a restrição da competição está voltada para o controle sobre o resultado do certame e não é o foco principal dos fraudadores. O objetivo maior é a garantia da contratação a fim de obter resultados financeiramente mais favoráveis e, em segundo ponto, o superfaturamento nos serviços ou aquisição de materiais (MONDO, 2019).

Nesse interim, ao engajarem-se no monitoramento das compras públicas, os órgãos de controle, seja interno ou externo, verificam a presença de indícios de não conformidades e, assim, analisam potenciais casos que possam implicar na existência de situação que gerem prejuízo ao patrimônio público. A presença de tais evidências, sejam elas oriundas de ações não intencionais (erros), ou, com o intuito direto ou indireto, da prática intencional que lese o

patrimônio em uma licitação, contribui para reforçar a necessidade de controle e o fortalecimento dos achados pelos órgãos de controle (MONDO, 2019).

Alinhado a esse entendimento, a auditoria contínua pode ser descrita como um processo de obter informações e avaliar evidências para fins de correções, caso necessário. No âmbito governamental, atua como uma forma de prevenir as ações que causem prejuízo ao erário. Em acréscimo, a auditoria contínua vai contribuir para averiguar o fiel cumprimento das normas em consonância a atingir o objetivo finalístico da contratação – finalidade do serviço público de forma econômica, eficiente e eficaz (MEIRA/ESAFI, 2021).

6.2 Auditoria Contínua e Gestão de Riscos na Contratação Pública

A auditoria contínua nas contratações públicas é realizada, principalmente, através da extração de dados dos sistemas que detém informações relacionadas a processos licitatórios, como, por exemplo, a publicação do edital, contratos e seus aditivos no Diário Oficial da União (DOU) e no Sistema de Compras Governamentais (Comprasnet), entre outros.

No âmbito do controle externo, com o auxílio do TCU, foram desenvolvidas ferramentas de análise, utilizando sistemas computacionais para extração de dados dos sistemas governamentais, realizando o cruzamento desses a fim de extrair informações úteis e possíveis situações de não conformidades no processo.

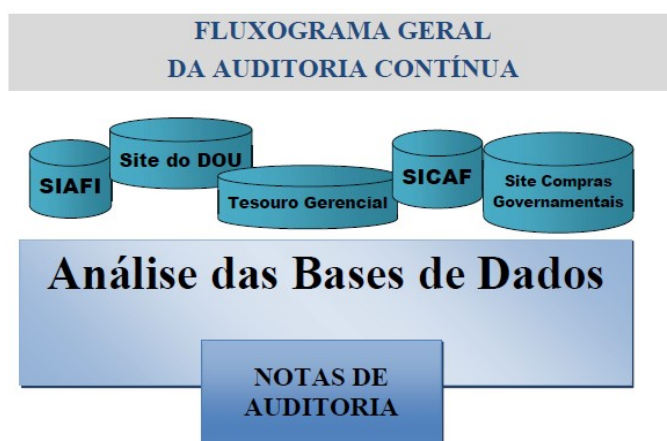
Alinhado ao sistema de controle externo, o processo de análise da auditoria interna segue na mesma direção, se valendo dos sistemas de verificação utilizados pela auditoria externa na auditoria contínua. Como exemplos das ferramentas supracitadas estão os sistemas Alice e Sophia, desenvolvidos pela CGU e que, atualmente, estão sob a responsabilidade do TCU.

Em consonância aos órgãos centrais de controle externo e interno, o CCIMAR vem recebendo as informações extraídas pelo sistema Alice, utilizando-as para análises continuadas por meio das trilhas de auditoria da área de licitações e contratos.

A Figura 5, abaixo, apresenta o processo de auditoria contínua executado na área de licitações e contratos no CCIMAR. De forma resumida, procede-se da extração de dados pelos sistemas governamentais, sendo realizada análise desses dados pelos auditores internos e, sendo encontradas não conformidades com as normas em vigor, são encaminhadas notificações (Notas de Auditoria) às unidades auditadas para que as discrepâncias sejam sanadas.

As bases de dados utilizadas de dados detêm as informações advindas dos processos licitatórios, bem como de algumas informações sobre contratos públicos já formalizados e, também, de processos relativos à execução financeira, como dados de empenho, liquidação e pagamento a fornecedores.

Figura 5 – Fluxograma geral da auditoria contínua na área de suprimento de bens e serviços



Fonte: Inventário de Trilhas – suprimento de bens e serviços, CCIMAR 2021.

Os achados de auditoria contínua, em grande parte, são encontrados a partir dos dados extraídos dos sítios eletrônicos governamentais, tais como o SIASG, COMPRASNET, TESOURO GERENCIAL, DOU, Portal da Transparência, entre outros. Posteriormente é realizada uma análise dos dados obtidos a fim de avaliar se as informações ali contidas correspondem aos normativos vigentes e às boas práticas de gestão. As informações são compiladas em arquivos digitais para que de forma automatizada possam ser geradas as notas de auditoria (BRASIL, 2021).

Quanto ao significado de trilhas de auditoria, um artigo publicado pela *International Organization for Standardization* (ISO) e *International Accreditation Forum* (IAF), traz a definição para “trilhas” e “auditoria” como: “Uma abordagem sistemática para coletar evidência baseada em amostras específicas, de que as saídas de uma série de processos inter-relacionados atingem os resultados esperados” (SEEAR, 2016, p.01).

A título de exemplo de uma trilha de auditoria em uma atividade de obtenção, são estabelecidas perguntas com os quais possam ser obtidas respostas na verificação e análise do processo, formando assim uma trilha de auditoria, que pode ser elaborada através de sistemas computacionais, onde se obtém essas informações por processos de automação, ou somente

serem analisadas pelo profissional coletando dados que estão disponíveis nas bases de dados. (SEEAR, 2016).

Em desígnio, o TCU utiliza ferramentas de controles em prol de mitigar as possibilidades de não conformidades em processos de licitatórios. A ferramenta de banco de dados Alice extrai do sistema de compras do Governo Federal (Comprasnet) informações tempestivas sobre as licitações publicadas, para os auditores analisarem e quando necessário o processo licitatório sofre a atuação do controle (GOMES, 2018).

Porém, há de se ressaltar que aos alertas gerados não são certezas de irregularidades. Os dados são extraídos dos editais de licitação publicados e das atas de realização de pregão eletrônico e são emitidos alertas de acordo com as regras estabelecidas pelo programa, que irão direcionar o trabalho dos auditores. Esses indícios apontados são uma forma a destacar pontos que merecem atenção em uma análise mais profunda, como, por exemplo: se a licitação está prestes a entregar uma contratação para alguma empresa impedida de contratar junto à administração pública; se o edital publicado exige dos participantes certidões que o TCU não considera pré-requisitos; ou se as empresas concorrentes têm sócios em comum (GOMES, 2018).

Outra ferramenta, nomeada por Monica, é um painel que mostra todas as compras públicas, incluindo as contratações diretas e aquelas feitas por meio de inexigibilidade de licitação. Há ainda a ferramenta Sofia, cuja função é de apontar erros nos textos dos auditores, sugerindo correlações a outras informações do Tribunal e indica outras fontes de referência, ajudando a aprimorar as auditorias de controle (GOMES, 2018).

Em comparação às práticas utilizadas no Controle Externo, com o uso de ferramentas de análise de dados, os Órgãos de controle interno têm buscado aprimorar seus processos, seja utilizando esses mesmos sistemas, voltados para a detecção de anomalias, seja criando suas próprias rotinas de verificação, em complemento a prevenção de não conformidades.

No entanto, o processo para criação de trilhas de auditoria contínua auxiliadas por banco de dados requer acesso a diversas bases de dados, que muitas vezes não estão disponíveis ou não são de simples manuseio. Para tal, é necessário estudo aprofundado dos dados disponíveis bem como das possíveis fontes para novos dados que, porventura, sejam necessários ao desenvolvimento dos trabalhos, sendo de suma importância a experiência do auditor e seu julgamento profissional para que a auditoria contínua seja desenvolvida na área de licitações e contratos.

Cabe ressaltar, que o setor governamental encontra limitações necessitando ainda de maiores investimentos em recursos de tecnologia da informação o que facilitaria a evolução das auditorias contínuas.

Diante disso, o impacto gerado devido a atuação dos controles externos foi positivo para a evolução da auditoria contínua nas organizações públicas. A utilização de ferramentas otimiza recursos pela aplicação de análise através de banco de dados, o que irá facilitar também a auditoria em loco e agregando ainda mais valor com o aumento da frequência de verificações nas unidades auditadas.

Pode-se inferir que a análise por parte do controle interno nas Organizações foi modificada, devido a mentalidade atual quanto ao aprimoramento dos controles internos da gestão, em todas as linhas de defesa.

Ademais, ressalta-se que as recomendações emitidas pelo TCU nos relatórios de Auditorias Externas oriundas de prestações de contas ou Tomadas de Contas Especiais, geralmente giram em torno de aperfeiçoamento dos sistemas de controle e monitoramento contínuo, alinhando às boas práticas que o Órgão pode ter no controle interno.

Sendo assim, a auditoria contínua auxilia o órgão a mitigar os riscos de não conformidades na contratação pública, valendo-se dos controles internos empregados e avaliados continuamente através do monitoramento para possíveis correções, se necessário. Em forma de materialização, as trilhas de auditoria irão dar um direcionamento nas análises com a finalidade de ter caminhos traçados a seguir para os achados de possibilidades de não conformidades.

Como resultado de pesquisa deste trabalho, o Quadro 7 abaixo estabelece algumas possibilidades de trilhas de auditoria contínua advindas da Matriz de Avaliação de Riscos constante no item Quadro 6, sendo sugerido atividades relacionadas aos eventos de riscos avaliados, de acordo com as informações disponíveis nos sistemas governamentais.

**Quadro 7 – Possibilidades de trilhas de auditoria contínua na contratação pública
(elaboração própria)**

PLANO DE TRATAMENTO DOS RISCOS			
POSSIBILIDADES DE TRILHAS DE AUDITORIA CONTÍNUA NAS CONTRATAÇÕES PÚBLICAS			
	EVENTO DE RISCO	ATIVIDADES PARA IMPLEMENTAÇÃO DA AÇÃO	Informação Disponível - Base de Dados
R1	Ausência de Planejamento ou mal formulado; Possibilidade de Superfaturamento;	Verificar se há documentos relacionados ao planejamento da contratação	1- Comprasnet (Anexos ao Edital: ETP, Mapa de Risco, Formalização da Demanda); 2- Portal da Transparência; 3- Site do Órgão.
R1; R5	Contratação de serviços fora do contrato	Conciliar dados encontrados na Execução Financeira - NF empenhadas para fornecedor diferente da contratação - mesmo objeto do contratual;	1- Comprasnet (Regras da contratação - Edital); 2- Portal da Transparência (Dados da Execução Financeira); 3- Site do Órgão (possível conciliação).
R8	Aditamentos de contratos contínuos interrompidos; Possibilidade de Superfaturamento / contratação com fornecedor distinto;		1- DOU (Verificação da vigência contratual no período em que deverá ocorrer);
R5; R6	Superfaturamento	Conciliar NF paga com valor do contrato	1- Portal da Transparência (Valor pago - Dados da Execução Financeira); 2- Comprasnet (valor contratual);
R5	Ineficiência no controle da garantia Contratual	Cruzamento de dados da execução financeira com a vigência contratual (DOU)	1- Portal da Transparência (?);
R5	Deficiências na fiscalização da execução dos contratos com mão-de-obra exclusiva; ausência de recolhimento de impostos por parte da empresa contratada;	Controle de pagamento de cálculo de impostos para contratações com mão de obra exclusiva;	1- Tesouro Gerencial; 2- Sites de acesso a certidões trabalhistas;
R7	Regularidade Fiscal da contratada vencida	Conciliação com os dados de pagamento com os sites de regularidade fiscal trabalhista;	1- Portal da Transparência (pagamento a fornecedores - Dados da Execução Financeira); 2- Sites de acesso a certidões fiscais e trabalhistas;
R5	Falhas nas publicações dos extratos de contratos/aditivos	Conciliação com as datas de homologação com X dias para a celebração do contrato e publicação ou não no DOU	1- DOU (Verificação se houve a publicação); 2- Comprasnet (data da homologação);

Fonte: Elaborado pela autora, 2021.

Por fim, acrescenta-se a importância da avaliação dos eventos de riscos nos processos de contratação pública como forma de priorização do trabalho das auditorias contínuas, bem dos procedimentos de monitoramento contínuo das unidades auditadas.

7. CONCLUSÃO, RECOMENDAÇÕES E SUGESTÕES

7.1 Conclusão

Este trabalho procurou evidenciar como a utilização da auditoria contínua pode auxiliar na mitigação de riscos de não conformidades na execução de processos licitatórios.

Na apresentação inicial, observaram-se os conceitos, normas e boas práticas alinhadas aos principais temas relacionados aos sistemas de controles internos no setor governamental. Após realizou-se uma análise documental das trilhas de auditoria contínua

A fim de atingir o objetivo principal deste trabalho, foram utilizadas ferramentas de avaliação de risco para fins de análise dos principais eventos de riscos relacionados à fase da contratação pública. Para isso fez-se o uso da Matriz de Avaliação de Riscos, e da ferramenta Bow Tie, com vistas a apresentar exemplos de controles preventivos e atenuantes para um evento de risco específico.

Em uma segunda etapa foram vistos alguns aspectos relevantes a serem considerados na contratação pública, demonstrando algumas das fragilidades impostas pelo processo. Convém ressaltar que foram mencionados diversos regramentos do processo de aquisição pública com o foco em elucidar as constantes necessidades na busca de aprimoramento pelo Setor Público do Brasil.

Diante dos dados levantados, constata-se que a auditoria contínua e os sistemas de controles internos atrelados a gestão de riscos são importantes ferramentas para mitigar eventos indesejáveis.

O CCIMAR, como Unidade de Auditoria Interna Governamental (UAIG), utiliza ferramentas, a exemplo do sistema Alice, onde evidenciam uma avaliação preliminar das possibilidades de não conformidades nos processos licitatórios. Cabe salientar que, nos últimos anos, houve um grande avanço nos trabalhos de auditoria contínua desenvolvidos, com a realização de estudos e workshops em parcerias com autores renomados na área.

Convém ponderar que as dificuldades encontradas no desenvolvimento do processo de auditoria contínua no setor público do Brasil giram, em uma primeira análise, em torno dos dados que não estão disponíveis e sem acesso remoto, uma vez que é possível somente a concentração nos dados que são passíveis de verificação através de sistemas de compras públicas.

Mesmo diante da constante evolução nos processos de análise de auditoria contínua, ela ainda se baseia mais em análise pelo profissional auditor, necessitando de uma considerável experiência do profissional. Com isso, espelha-se a necessidade de valorização do auditor

interno, aperfeiçoando seus conhecimentos, habilidades e outras competências através do desenvolvimento profissional contínuo, assim como recomendado nas normas nacionais e internacionais.

7.2 Recomendações

Recomenda-se a constante implementação, monitoramento e revisão dos controles internos da gestão e procedimentos de compliance na contratação, uma vez que as boas práticas de governança corporativa estão diretamente ligadas à existência de prevenção de erros e fraudes, sendo primordial para uma gestão de riscos eficaz a existência de controles internos fortes e eficientes.

Há de se convir que, nas análises realizadas pela auditoria contínua nos processos de contratação pública, o aprimoramento de técnicas de investigação por parte dos auditores internos é de grande valia, assim como o constante investimento em treinamentos e capacitações específicas a fim de assegurar o aperfeiçoamento dos profissionais da área.

Acrescenta-se ainda a necessidade de constante atualização do inventário de trilhas de auditorias na área da execução da contratação pública, tomando como base as evidências de priorização que possam ser destacadas em análises de avaliações de riscos e atualização nos processos e legislações.

Como sugestão de melhoria vislumbra-se ainda a utilidade das ferramentas de Matriz de Avaliação de Riscos e do Diagrama Bow Tie na auditoria contínua para fins de avaliação de riscos nas contratações pública.

E por fim, os principais achados deste estudo demonstraram que os procedimentos utilizados pela auditoria contínua para a mitigação de riscos na contratação pública, irão refletir na prevenção de possibilidades de fraudes, sendo necessária uma coleta de evidências confiáveis e suficientes para suportar as conclusões dos auditores.

7.3 Sugestão de Pesquisa

Por fim, a presente monografia não esgotou o tema, e como sugestões de pesquisa futura, propõe-se um estudo referente à atuação das três linhas de defesa no gerenciamento de riscos em processos licitatórios; e a auditoria contínua frente à nova lei de licitações 14.133.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AUGUSTO, André Luiz Rodrigues. FREITAS, Marcelo Machado. CODESSO, Mauricio. *Implementation of Continuous Audit on the Brazilian Navy Payroll*, 2020. Disponível em: <<http://meridian.allenpress.com/jeta/article-pdf/17/2/157/2691039/i1558-7940-17-2-157.pdf>>. Acesso em: 09 set. 2021.

ANACHE, Henrique Mansur. Auditoria Contínua: Experiência do Centro de Controle Interno da Marinha. In: Concurso Inovação no Setor Público. Escola Nacional de Administração Pública (ENAP). Brasília, 2017. Disponível em: <<http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/4140>>. Acesso em: 20 jun. 2021.

Associação Brasileira de Normas Técnicas - ABNT. NBR ISO 31000: **Gestão de riscos: Princípios e diretrizes**. Rio de Janeiro, 2009.

BRASIL. Comitê Interministerial de Combate À Corrupção. **Plano Anticorrupção** Diagnóstico e Ações do Governo Federal. Brasília, 2020a.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 05 de outubro de 1988. Brasília, 1988.

_____. **Decreto 2.926**. Publicado em 14 de maio de 1862. Aprova o Regulamento para as arrematações dos serviços a cargo do Ministério da Agricultura, Commercio e Obras Públicas.

_____. **Decreto-Lei 200**. Publicado em 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências.

_____. **Decreto nº 5.450**. Publicado em 31 de maio de 2005. Regulamenta o pregão, na forma eletrônica, para aquisição de bens e serviços comuns, e dá outras providências. REVOGADO pelo Decreto 10.024 Publicado em 20 de setembro de 2019.

_____. **Decreto 7.892**. Publicado em 23 de janeiro de 2013. Regulamenta o Sistema de Registro de Preços previsto no art. 15 da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993.

_____. **Decreto 8.250**. Publicado em 23 de maio de 2014. Altera o Decreto nº 7.892, de 23 de janeiro de 2013, que regulamenta o Sistema de Registro de Preços previsto no art. 15 da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993.

_____. **Decreto 10.024**. Publicado em 20 de setembro de 2019. Regulamenta a licitação, na modalidade pregão, na forma eletrônica, para a aquisição de bens e a contratação de serviços comuns, incluídos os serviços comuns de engenharia, e dispõe sobre o uso da dispensa eletrônica, no âmbito da administração pública federal.

_____. **Lei 10.520**. Publicado em 17 de julho de 2002. Institui, no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, nos termos do art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, modalidade de licitação denominada pregão, para aquisição de bens e serviços comuns, e dá outras providências.

_____. **Lei 8.666**. Publicado em 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.

_____. Marinha do Brasil. Centro de Controle Interno da Marinha do Brasil. **Inventário de Trilhas de Auditoria** – Suprimento de Bens e Serviços. Rio de Janeiro, 2021.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e a Controladoria-Geral da União. **Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 1, de 10 de maio de 2016**. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal. Brasília, 2016.

_____. Ministério Público do Brasil. **Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Ministério Público da União**. Portaria nº 3 de 09 de junho de 2017a.

_____. Ministério Público do Brasil. **Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Ministério Público da União**. Portaria nº 5 de 18 de maio de 2020b.

_____. Ministério Público Federal. **MPF Combate a Corrupção**. Brasília, 2021. Disponível em: <<http://combateacorrupcao.mpf.mp.br/tipos-de-corrupcao>>. Acesso em: 10 ago. 2021

_____. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília, 2017b.

_____. **Norma Brasileira de Contabilidade NBCTA 30**. Publicada em 17 de junho de 2021. Aprova o CTA 30, que dispõe sobre orientação aos auditores independentes sobre a abordagem e impactos na auditoria de demonstrações contábeis de entidades envolvidas em assuntos relacionados a não conformidade ou suspeitas de não conformidade com leis e regulamentos, incluindo atos ilegais ou fraude.

_____. Tribunal de Contas da União. **Referencial de Combate à Fraude e Corrupção**. 2. ed. 2018a.

_____. Tribunal de Contas da União. **Referencial Básico de Gestão de Riscos**. 1. ed. 2018b.

_____. Tribunal de Contas da União. **Riscos e Controles nas Aquisições (RCA)**. Aprovado pelo Acórdão 1.321 em 21 de maio de 2014.

_____. Transparência Internacional Brasil. **Índice de Percepção da Corrupção (IPCorr)**. *Transparency International - The Global Coalition Against Corruption*. Copyright 2019. Disponível em: <<https://transparenciainternacional.org.br/ipc/>>. Acesso em 25 ago. 2021.

BARRETO, Rodrigo Tavares de Souza. VIEIRA, James Batista. **Governança, Gestão de Riscos e Integridade**. Brasília: ENAP, 2019.

BRASILIANO, Antônio Celso Ribeiro. **Inteligência em riscos: Gestão integrada em riscos corporativos**. 2. ed. São Paulo: Sicurezza, 2016.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). **Enterprise risk management**. 2004. Disponível em:

<<https://www.coso.org/.../COSO-ERM-Executive-Summary.pdf>>. Acesso em: 09 set. 2021.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: Teoria e prática**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

CRESWELL, John W. **Projeto de pesquisa: Métodos qualitativo, quantitativo e misto**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

CRESSEY, D. R. *Other People's Money: A study in the social psychology of embezzlement*. Glencoe, IL: The free press, 1953.

CONDESSO, Mauricio Mello. **Modelo de Auditoria Continua: Framework de Integração de Dados** - orientador, Rogério João Lunkes, coorientador, Miklos A. Vasarhelyi, 2018. 94 p. Tese (doutorado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Sócio-Econômico, Programa de Pós Graduação em Administração. Florianópolis: 2018.

CANGEMI, Michael P. **Ficando um Passo a Frente: O uso da Tecnologia por parte da Auditoria Interna**. *Global Internal Audit Common Body of Knowledge (CBOK)*. The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF), 2015. Disponível em:

<<https://na.theiia.org/iiarf/Public%20Documents/Staying-a-Step-Ahead-Portuguese.pdf>>. Acesso em: 22 ago. 2021.

DIAS, Sergio Vidal dos Santos. **Auditoria de processos organizacionais: Teoria, finalidade, metodologia de trabalho e resultados esperados**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

SEEAR, David John. **Auditing Practices Group Guidance on: Audit Trail (ISO 9001) ISO & IAF**, 2016. Disponível em: <<http://www.irca.org/inform/issue24/Seear.html>>. Acesso em: 20 ago. 2021.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2008.

GOMES, Helton Simões. **Como as robôs Alice, Sofia e Monica ajudam o TCU a caçar irregularidades em licitações**. Rio de Janeiro, 2018. Disponível em: <

<https://g1.globo.com/economia/tecnologia/noticia/como-as-robos-alice-sofia-e-monica-ajudam-o-tcu-a-cacar-irregularidades-em-licitacoes.ghtml>>. Acesso em: 02 set. 2021.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS. *The Institute Of Internal Auditors (IIA)*.

Normas Internacionais para a prática profissional de auditoria interna. Flórida, 2019.

Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil. São Paulo, 2019. Disponível em: <<https://iiabrasil.org.br/korbillload/upl/ippf/downloads/livreto-ippf-vs-ippf-00000010-01102019105200.pdf>> Acesso em: 22 ago. 2021.

_____. **Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna**. Flórida, 2009. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil. São Paulo, 2009.

_____. **As Três Linhas de Defesa no Gerenciamento Eficaz de Riscos e Controles.** Flórida, 2013. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil. São Paulo, 2013.

INTERNATIONAL PROFESSIONAL PRACTICES FRAMEWORK (IPPF). Normas internacionais para a prática profissional de auditoria interna. 2016. Disponível em: <<https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Portuguese.pdf>>. Acesso em: 20 fev. 2021.

MEIRA, Marcos Lopes. **Auditoria de Licitações e Contratos.** Escola de Administração e Treinamento (ESAFI). 1. Ed. Brasília, 2021.

MENDES, Renato Geraldo. **O Processo de Contratação Pública** – Fases, etapas e atos. Curitiba: Zênite, 2012.

MENDES, Gilson Libório de Oliveira; CALDAS, Olavo Venturim, SALES, Leonardo Jorge. A auditoria contínua aplicada à geração de indicadores de desempenho da gestão: a experiência da Controladoria-Geral da União do Brasil. In: *CONGRESO INTERNACIONAL DEL CLAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA.* Equador, 2014. Disponível em: <<https://cladista.clad.org/bitstream/handle/123456789/7740/0077414.pdf>>. Acesso em: 27 jun. 2021.

MONDO, Bianca Vaz. **Métodos de Detecção de Fraude e Corrupção em Contratações Públicas.** Material produzido pela Transparência Brasil com financiamento do Fundo de Democracia das Nações Unidas (UNDEF). Disponível em: <<https://www.transparencia.org.br/downloads/publicacoes/Metodos%20Detec%C3%A7%C3%A3o%20de%20Fraude.pdf>>. Acesso em: 20 jan. 2021.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar. **Metodologia do trabalho científico:** Métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. 2. ed. Rio Grande do Sul: Feevale, 2013.

REIS, Thiago. **Rent Seeking:** entenda como o poder público beneficia grupos de interesse. Disponível em: <<https://www.suno.com.br/artigos/rent-seeking/>>. Acesso em: 20 fev. 2021.

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