

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RECÔNCAVO DA BAHIA
CENTRO DE CIÊNCIAS AGRÁRIAS, AMBIENTAIS E BIOLÓGICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS E
SEGURANÇA SOCIAL
MESTRADO PROFISSIONAL**

**GUIA REFERENCIAL DOS CONTROLES INTERNOS DA
GESTÃO (GRCI): UMA ANÁLISE NA ÁREA DE CONTRATOS
DA UNIVERSIDADE ESTADUAL DE FEIRA DE SANTANA**

Samara de Oliveira Santos Mascarenhas

**CRUZ DAS ALMAS – BAHIA
2021**

GUIA REFERENCIAL DOS CONTROLES INTERNOS DA GESTÃO (GRCI): UMA ANÁLISE NA ÁREA DE CONTRATOS DA UNIVERSIDADE ESTADUAL DE FEIRA DE SANTANA

Samara de Oliveira Santos Mascarenhas
Bacharel em Ciências Contábeis
Universidade Estadual de Feira de Santana, 1996

Dissertação apresentada ao Colegiado do Programa de Pós-Graduação em Gestão de Políticas Públicas e Segurança Social da Universidade Federal do Recôncavo da Bahia, como requisito parcial para obtenção do Título de Mestre em Gestão de Políticas Públicas e Segurança Social.

Orientador: Prof. Dr. Jorge Antônio Santos Silva
Coorientador: Prof. Dr. José Renato Sena Oliveira

**CRUZ DAS ALMAS – BAHIA
2021**

FICHA CATALOGRÁFICA

M395g

Mascarenhas, Samara de Oliveira Santos.

Guia referencial dos controles internos da gestão (GRCI): uma análise na área de contratos da Universidade Estadual de Feira de Santana / Samara de Oliveira Santos Mascarenhas. _ Cruz das Almas, Bahia, 2021.

108f.; il.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Recôncavo da Bahia, Centro de Ciências Agrárias, Ambientais e Biológicas. Mestrado Profissional em Gestão de Políticas Públicas e Segurança Social.

Orientador: Prof. Dr. Jorge Antônio Santos Silva.

Coorientador: Prof. Dr. José Renato Sena Oliveira.

1.Administração pública – Auditoria interna.
2.Administração pública – Controle interno. 3. Gestão e Fiscalização de Contratos. I.Universidade Federal do Recôncavo da Bahia, Centro de Ciências Agrárias, Ambientais e Biológicas. II.Título.

CDD: 352.07

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RECÔNCAVO DA BAHIA
CENTRO DE CIÊNCIAS AGRÁRIAS, AMBIENTAIS E BIOLÓGICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS E
SEGURANÇA SOCIAL
MESTRADO PROFISSIONAL**

**GUIA REFERENCIAL DOS CONTROLES INTERNOS DA
GESTÃO (GRCI): UMA ANÁLISE NA ÁREA DE CONTRATOS DA
UNIVERSIDADE ESTADUAL DE FEIRA DE SANTANA**

**Comissão Examinadora da Defesa de Dissertação de Mestrado de
Samara de Oliveira Santos Mascarenhas**

Aprovada em: 08 de outubro de 2021.

Prof. Dr. Jorge Antônio Santos Silva
Universidade Federal do Recôncavo da Bahia
Orientador

Prof. Dr. José Renato Sena Oliveira
Universidade Estadual de Feira de Santana
Coorientador

Prof^a. Dr^a. Lys Maria Vinhaes Dantas
Universidade Federal do Recôncavo da Bahia
Examinador Interno

Prof. Dr. Carlos Eduardo Cardoso de Oliveira
Universidade Estadual de Feira de Santana
Examinador Externo

AGRADECIMENTOS

A Deus, criador do Universo.

Aos meus pais, Cipriano (*in memorian*) e Alice, por uma jornada repleta de aprendizado e amor.

Ao meu esposo, Walker e minha pequena filha Laura, pelo carinho e incentivo constantes.

Às irmãs, Lilia, Ana, Val e a bondosa vovó Rosa pelo apoio de sempre.

As minhas sobrinhas, Marina e Luísa, pela presença na vida de Laurinha, quando mamãe não podia brincar!

Ao professor Jorge Antônio, meu orientador, pelos ensinamentos, apoio e compreensão em um dos momentos mais difíceis da minha vida.

Ao professor José Renato, meu coorientador, por me reconduzir ao caminho da pesquisa e ajudar, de maneira tão generosa, a concretizar esse projeto.

À sobrinha Camila e a Marcos por contribuírem para a revisão do *Abstract*.

Às colegas de viagem, Jayne, Lorena, Magna e Valéria, pelos bons momentos vivenciados. Saudades, meninas!

À colega de trabalho, Marcele, pelo apoio quando da seleção do curso.

A Jobson, pela atenção e auxílio junto à Coordenação do mestrado.

À UEFS, por oportunizar a realização desta pesquisa.

EPÍGRAFE

“O resultado do que fazemos hoje nos espera mais adiante”.

Allan Kardec

GUIA REFERENCIAL DOS CONTROLES INTERNOS DA GESTÃO (GRCI): UMA ANÁLISE NA ÁREA DE CONTRATOS DA UNIVERSIDADE ESTADUAL DE FEIRA DE SANTANA

RESUMO: Este estudo teve como objetivo analisar a implementação do Guia Referencial dos Controles Internos da Gestão (GRCI) quanto ao saneamento, pela Universidade Estadual de Feira de Santana (UEFS), das inconsistências indicadas nos relatórios de controle interno e externo para a área de contratos. Para tanto, foram discutidos aspectos teóricos relativos à estrutura de controle interno e gerenciamento de riscos, com base no modelo instituído pelo COSO, relacionados às práticas de controle interno. Quanto ao desenho metodológico, trata-se de pesquisa aplicada, de natureza qualitativa e exploratória. Para a coleta de dados foi realizada pesquisa bibliográfica sobre a legislação específica da área de contratos, bem como uma pesquisa documental visando à realização de levantamento de dados acerca das fragilidades relativas à área de contratos, apontadas nos relatórios de auditoria e plano de ação. A análise foi realizada confrontando os dados obtidos no levantamento com as informações contidas nos monitoramentos realizados pela unidade de controle interno da Instituição, mediante a sistematização das informações em tabelas de referência cruzada, com o uso da ferramenta Excel, considerando as variáveis de interesse. Os resultados do trabalho indicam que a Universidade até o momento não implementou integralmente o Guia, pois ficou demonstrado, a partir da avaliação dos achados, que a estrutura dos controles internos das unidades gestoras de contratos ainda carece da realização de ações contínuas, como também do envolvimento das pessoas dos diversos níveis da Instituição, para que esta possa funcionar de maneira plena, embora práticas de controle interno tenham sido adotadas, favorecendo a melhoria da gestão universitária. Uma cartilha informativa, fundamentada no GRCI, foi elaborada com o objetivo de divulgar informações relativas ao controle interno e contribuir para o aperfeiçoamento da fiscalização e gestão de contratos, considerando as especificidades da UEFS. Por fim, o estudo sugere a realização de pesquisas futuras sobre o tema em órgãos e entidades públicas, especialmente, universidades públicas, com vistas a verificar se houve ou não melhoria das práticas de controle interno a partir do que preconiza o GRCI.

Palavras-chave: Controle interno; Gestão e fiscalização de contratos; GRCI; Monitoramento; UEFS.

REFERENCE GUIDE OF INTERNAL MANAGEMENT CONTROLS: AN ANALYSIS IN STATE UNIVERSITY OF FEIRA DE SANTANA'S CONTRACTS AREA

ABSTRACT: This study aimed to analyze the implementation of the Internal Control Reference Guide (GRCI) regarding mitigation, by the State University of Feira de Santana (UEFS), of inconsistencies indicated for the Contracts Area, in internal and external control reports. To this end, theoretical aspects related to the structure of internal control and risk management were discussed, based on the model established by COSO, related to internal control practices. As for the methodology, the study is an applied research of qualitative and exploratory nature. For data collection, a bibliographical research was conducted on the specific legislation in the area of contracts, as well as a documental research aiming to carry out a data survey on the nonconformities related to the area of contracts, pointed out in the audit reports and Action Plan, which would support the analysis. The analysis was conducted by comparing the data obtained in the survey with the information contained in the monitoring carried out by the institution's internal control unit, through the systematization of information in a cross-reference table, using Excel, considering the variables of interest. The results of the work indicate that the University so far has not fully implemented the Guide, as it was demonstrated, based on the assessment of the findings, that the structure of internal controls of the contract management units still lacks the carrying out of continuous actions as well as the involvement of people from different levels of the institution, so that it can fully function, although internal control practices have been adopted, favoring the improvement of University management. Furthermore, an informative booklet was prepared, based on the GRCI, aiming to disseminate information related to internal control and contribute to the inspection and contract management improvement, considering the specificities of UEFS. Finally, the study suggests that future research on the subject should be carried out in public bodies and entities, especially public universities, with a view to verifying whether or not there has been an improvement in internal control practices based on what the GRCI recommends.

Keywords: Contract management and inspection; Internal control; GRCI; Monitoring; UEFS.

LISTAS DE SIGLAS E ABREVIATURAS

AAA	Associação Americana de Contabilidade
AGE	Auditoria Geral do Estado
AICPA	Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados
AIG	Auditoria Interna Governamental
Audicon	Auditoria de Controle Interno
CAPES	Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CCI	Coordenação de Controle Interno
CGU	Controladoria Geral da União
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
CONSAD	Conselho de Administração
COSO	<i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
COSO ERM	<i>Enterprise Risk Management - Integrated Framework</i>
FEI	Executivos Financeiros Internacionais
FUFS	Fundação Universidade de Feira de Santana
GACC	Gerência de Apoio a Convênios e Contratos
GRCI	Guia Referencial dos Controles Internos da Gestão
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IIA	Instituto de Auditores Internos
IMA	Associação dos Contabilistas e Profissionais da área financeira
INTOSAI	Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MP	Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão
OT	Orientação Técnica
PAA	Plano Anual de Atividades
PDI	Plano de Desenvolvimento Institucional
PGE	Procuradoria Geral do Estado
PGR	Programa de Gestão de Riscos
RGB	Referencial Básico de Governança Organizacional
SAEB/BA	Secretaria da Administração do Estado da Bahia
SEC/BA	Secretaria da Educação do Estado da Bahia
SEFAZ/BA	Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia
SEIBahia	Sistema Eletrônico de Informações do Estado da Bahia
TCE/BA	Tribunal de Contas do Estado da Bahia
TCU	Tribunal de Contas da União
UEFS	Universidade Estadual de Feira de Santana

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

FIGURAS

Figura 1 – Relação principal-agente no setor público	22
Figura 2 – Estrutura tridimensional do COSO I	31
Figura 3 – Conjunto de Princípios organizados em cinco componentes	33
Figura 4 – Práticas relacionadas aos mecanismos de Governança Pública	35
Figura 5 – Estrutura das Três Linhas de Defesa quanto ao gerenciamento de riscos – IIA	40
Figura 6 – Organograma da Universidade Estadual de Feira de Santana	45
Figura 7 – Desenho metodológico da pesquisa	51
Figura 8 – Planilha de monitoramento das recomendações relativas às inconsistências contidas nos relatórios de auditoria dos órgãos de controle.....	57
Figura 9 – Resumo das recomendações do Plano de Ação – GRCl – Contratos	70

QUADROS

Quadro 1 – Lista de normas sobre os controles internos na Administração Pública .	16
Quadro 2 – Modelos Teóricos da Administração Pública.....	25
Quadro 3 – Normas federais alinhadas com a Governança Pública entre 1994 a 2020.....	27
Quadro 4 – Componentes do Controle Interno previstos no COSO I – Estrutura Integrada	30
Quadro 5 – Pesquisas sobre Controle Interno em Universidades Públicas Federais, de acordo com o Catálogo de Teses e Dissertações da CAPES	34
Quadro 6 – Modelo das Três Linhas de Defesa no Gerenciamento Eficaz de Riscos e Controles, com base na Declaração de Posicionamento do IIA	40
Quadro 7 – Inconsistências apontadas pelo TCE, para a área de contratos no exercício de 2015, de acordo com o nº do processo, resumo dos achados de auditoria, resumo da base legal e situação em relação ao saneamento	58
Quadro 8 – Inconsistências apontadas pelo TCE, para a área de contratos no exercício de 2017, de acordo com o nº do processo, resumo dos achados	

de auditoria, resumo da base legal e situação em relação ao saneamento	60
Quadro 9 – Inconsistências apontadas pelo TCE, para a área de contratos no exercício de 2019, de acordo com o nº processo, resumo dos achados de auditoria, resumo da base legal e situação em relação ao saneamento .	62
Quadro 10 – Inconsistências apontadas pelo TCE e ainda não sanadas ou não julgadas, para a área de contratos, nos exercícios de 2017 e 2019, de acordo com o nº processo, resumo dos achados de auditoria, resumo da base legal e situação	64
Quadro 11 – Resumo do Plano de Ação/ GRCI – Contratos de acordo com o resumo do ponto, recomendação e status da recomendação no Monitoramento 2019 como sem informação ou não implementada	71
Quadro 12 – Resumo dos processos de contas da UEFS junto ao TCE/BA (2015-2019) por exercício, nº do processo, data do julgamento, status, situação e decisão	78

TABELAS

Tabela 1 – Resumo das inconsistências apontadas pelo TCE, para a área de contratos de acordo com o exercício, nº do processo e situação em relação ao saneamento	54
--	----

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	19
2.1	TEORIA DA AGÊNCIA	19
2.2	CONTROLE INTERNO NO SETOR PÚBLICO	22
2.2.1	A Evolução do Controle Interno na Administração Pública no Brasil.....	24
2.2.2	O Controle Interno e a Interface com o Modelo COSO.....	28
2.2.3	Controle Interno como Instrumento de Governança no Setor Público	34
2.3	ESTRUTURA ESTADUAL DE CONTROLE INTERNO	36
2.3.1	O Guia Referencial dos Controles Internos da Gestão (GRCI).....	38
2.3.2	O GRCI e a sua aplicação na área de contratos	41
3	METODOLOGIA	46
3.1	CLASSIFICAÇÃO E LÓCUS DA PESQUISA	46
3.1.1	Classificação da Pesquisa	46
3.1.2	Lócus da Pesquisa – UEFS.....	47
3.2	INSTRUMENTOS DE COLETA DE DADOS	49
3.3	ANÁLISE DE DADOS.....	52
4	RESULTADOS E DISCUSSÃO	54
4.1	ANÁLISE DOS ACHADOS DO TCE/BA E SEUS RESPECTIVOS MONITORAMENTOS	54
4.2	ANÁLISE DO PLANO DE AÇÃO DA ÁREA DE CONTRATOS À LUZ DO GRCI.....	69
4.3	CONSIDERAÇÕES ACERCA DO JULGAMENTO DAS CONTAS ANUAIS, DOS ACHADOS DE AUDITORIA E DO PLANO DE AÇÃO DA ÁREA DE CONTRATOS À LUZ DO GRCI.....	78
5	CONCLUSÕES	82
	REFERÊNCIAS	85
	APÊNDICE	92

1 INTRODUÇÃO

O cenário de crise fiscal e de escassez de recursos vivenciado pelos entes públicos no Brasil atualmente, demanda cada vez mais o aprimoramento da gestão dos recursos públicos. Segundo Grateron (1999) o setor público tem a obrigação de gerar a satisfação de um amplo leque de necessidades sociais em contínua expansão, para tanto, precisa realizar uma gestão rigorosa dos recursos públicos que são limitados, entenda-se, uma gestão ética, eficaz, eficiente, em conformidade com a legislação, transparente e que realize a prestação de contas, visando o alcance dos objetivos da organização.

À vista desse cenário de escassez de recursos e de maior acompanhamento e fiscalização das contas públicas, por parte da sociedade e especialmente dos órgãos de controle externo, como os Tribunais de Contas da União, Estados e Municípios, os controles internos apresentam-se como uma ferramenta para a melhoria dos níveis de controle, administrativo e contábil e, conseqüentemente, como meio de evitar falhas quando da execução das despesas públicas.

De acordo com Almeida (2012, p. 57), “o controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e auxiliar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa”.

No âmbito público, o controle interno contribui para dar conformidade e transparência aos atos da gestão, na busca de garantir a eficiência na consecução dos objetivos das instituições e, especialmente, de assegurar a preservação do patrimônio e recursos públicos. O controle interno tornou-se uma temática relevante, face às exigências da legislação, à necessidade de acompanhamento e fiscalização das contas públicas, bem como, pela crescente cobrança da sociedade pela melhoria da qualidade dos serviços públicos e por informação, sobretudo, em um cenário de crise fiscal e restrições financeiras.

No entendimento de Imoniana e Nohara (2005), controle é um importante elemento das funções administrativas de uma organização, pois permite a constante avaliação do alcance dos objetivos estratégicos e operacionais, além de sua implantação permitir amenizar e reduzir gargalos que impedem a entidade de atingir seus objetivos.

Ao tratar da abrangência do sistema de controle interno, a Constituição Federal estabelece no caput do art. 70 que:

A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder (BRASIL, 1988).

Assim, o sistema de controle interno tem como missão garantir que os recursos públicos sejam aplicados de forma correta, respeitando o planejamento, a legislação e garantindo a supremacia do interesse público sobre os interesses individuais.

Do ponto de vista da Teoria da Agência (JENSEN; MECKLIN, 2008, p. 89), definem uma relação de agência “como um contrato sob o qual uma ou mais pessoas (o(s) principal(is)) emprega uma outra pessoa (agente) para executar em seu nome um serviço que implique a delegação de algum poder de decisão ao agente”. No Setor Público, tal teoria trata da relação conflituosa entre agente (governo) e principal (sociedade), onde cada um deles tem interesses diferentes e busca maximizar seus próprios objetivos; evidenciando a incapacidade do principal de monitorar e controlar as ações realizadas pelos agentes.

Desse modo, os controles internos na Administração Pública apresentam-se como uma alternativa para reduzir os conflitos de interesses entre gestores públicos e sociedade, pois objetivam a prevenção de erros, fraudes e desperdício dos recursos públicos, na tentativa de assegurar que os recursos gastos gerem benefícios à sociedade. No caso específico do Estado da Bahia, o controle interno está previsto no art. 90 da Constituição Estadual (BAHIA, 1989).

No âmbito do Poder Executivo Estadual da Bahia, a Auditoria Interna Governamental (AIG) é de responsabilidade da Auditoria Geral do Estado (AGE), órgão da estrutura da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia (SEFAZ), responsável por auxiliar as organizações públicas a realizarem seus objetivos, por meio de procedimentos padronizados para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos, sendo assim, busca averiguar atos e fatos passíveis de ilegalidade ou de irregularidade praticados por agentes públicos ou privados, na utilização de recursos públicos (BAHIA, 2019b).

No que tange à gestão e fiscalização dos contratos administrativos, no setor público estas são atividades exercidas pelos agentes públicos, visando ao controle, acompanhamento e fiscalização do fiel cumprimento das obrigações assumidas pelas partes. Os contratos devem pautar-se por princípios de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, além dos demais princípios regedores da atuação administrativa, descritos no art. 37 da Constituição Federativa do Brasil (BRASIL, 1988), a saber: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, de forma a assegurar que a execução do contrato ocorra com qualidade e em respeito à legislação vigente.

Para o melhor atendimento dessas atribuições e na busca por eficiência, a AGE instituiu o Guia Referencial dos Controles Internos da Gestão (GRCI), mediante a Orientação Técnica nº 01/2017, de 28/11/2017. Assim, o GRCI corresponde a uma política e ação concreta de gestão do Governo do Estado da Bahia, com o objetivo de orientar os órgãos da Administração Pública Estadual quanto à estruturação dos controles internos e à implementação de modelo de análise e gestão de riscos, representando um instrumento, no sentido de monitorar a utilização dos recursos públicos (BAHIA, 2017a).

O GRCI apresenta uma série de referenciais de controle interno para alguns dos principais macroprocessos comuns aos órgãos, dentre os quais o macroprocesso da área de contratos, objeto da presente pesquisa, além de Orientações Técnicas (OT) que indicam ferramentas objetivas de avaliação desses controles, possíveis de serem aplicadas internamente nos órgãos, visando à identificação dos pontos de fragilidade, à avaliação dos riscos e à estruturação de ações mitigadoras.

A Universidade Estadual de Feira de Santana (UEFS), instituição pública de ensino superior – teve sua origem com o nome de Fundação Universidade de Feira de Santana (FUFES), através da Lei Estadual nº 2.784, de 24 de janeiro de 1970, sendo que no dia 31 de maio de 1976, a universidade (FUFES) foi oficialmente instalada, mediante autorização do Decreto Federal nº 77.496, de 27 de abril de 1976. Enquanto entidade autárquica, pertencente à Administração Indireta do Estado da Bahia, a Universidade possui uma unidade setorial de controle interno – a Auditoria de Controle Interno (Audicon), a qual integra o Sistema de Controle Interno estadual e está tecnicamente vinculada à AGE, que é o Órgão Central do Sistema de Controle Interno do Estado, isto é, sujeita a sua orientação técnica, respeitada a

subordinação administrativa e hierárquica ao dirigente máximo da Universidade, conforme estabelecido no Decreto Estadual nº 16.059/2015 (BAHIA, 2015b).

Cabe destacar que ao longo do tempo, o Tribunal de Contas do Estado da Bahia (TCE/BA) e a Audicon, mediante às solicitações de inspeção da AGE, têm apontado inconsistências na fiscalização e gestão de contratos em seus relatórios de auditoria, tanto relacionadas ao cumprimento de aspectos específicos da legislação vigente, como ao fluxo dos processos na gestão contratual. Sendo assim, devido à atuação profissional da pesquisadora, integrante da unidade de controle interno da UEFS, tendo realizado auditoria de inspeção na área de contratos e comprometida com as questões relativas ao setor desde a sua implantação em 2011, como também, considerando o contexto no qual se identifica a necessidade de ajustes no processo sistemático da gestão e fiscalização de contratos, faz-se indispensável conhecer os controles internos empregados pela área de contratos da Universidade.

Nesse sentido, é relevante verificar se as unidades alcançaram melhorias na gestão e fiscalização dos contratos administrativos a partir da implantação de tal instrumento, notadamente, com relação ao que tem sido apontado nas auditorias acerca dos contratos, tanto pelo TCE/BA como pela Audicon/AGE, razão pela qual, traçou-se como questão norteadora deste estudo: verificar se o GRCI contribuiu para a sistematização dos processos de fiscalização e gestão de contratos na UEFS.

A partir dessa problemática, tem-se como objetivo geral: analisar a implementação do Guia Referencial dos Controles Internos da Gestão (GRCI) quanto ao saneamento, pela Universidade Estadual de Feira de Santana (UEFS), das inconsistências indicadas nos relatórios de controle interno e externo para a área de contratos; e como objetivos específicos:

1. Identificar as inconsistências apontadas pelo TCE/BA e Audicon nos relatórios de auditoria/inspeção, quanto à área de contratos na Universidade, dos últimos 5 (cinco) anos;
2. Confrontar os achados do TCE e das inspeções solicitadas pela AGE, que geraram o Plano de Ação/2018 para a área de contratos, com o monitoramento das medidas mitigadoras propostas pela UEFS, realizado pela Audicon, com base no que preconiza o GRCI;

3. Elaborar uma cartilha informativa que contemple os principais pontos, relativos à fiscalização e gestão de contratos, alicerçada nos fundamentos do GRCI e legislação correlata.

Esta pesquisa justifica-se também pelo fato de a discussão interessar aos órgãos e agentes de controle envolvidos com a modernização do controle interno no setor público, como também, por pretender fomentar o desenvolvimento de outros trabalhos nessa área em universidades estaduais, face à relevância e atualidade do tema, sobretudo, porque busca conhecer se a Universidade estruturou os controles internos e implementou um modelo de análise e gestão de riscos para a área de contratos, a partir da implantação do Guia.

O estudo do tema pode ser respaldado, pelas recentes publicações de normas, diretrizes, manuais, dentre outras sobre a temática, nas esferas federal e estadual, que convergem em uma mesma direção, o aprimoramento dos controles internos da Administração Pública, conforme Quadro 1 a seguir:

Quadro 1 – Lista de normas sobre os controles internos na Administração Pública

Norma	Descrição	Objetivos
Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01, de 10/05/2016 (BRASIL, 2016b)	Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal.	Estabelecer que os órgãos e entidades do Poder Executivo federal deverão adotar medidas para a sistematização de práticas relacionadas à gestão de riscos, aos controles internos e à governança.
Instrução Normativa CGU nº 03, de 09/06/2017 (BRASIL, 2017c)	Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo federal.	Estabelecer os princípios, as diretrizes e os requisitos fundamentais para a prática profissional da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo federal.
Portaria SEFAZ/BA nº 13/2019, de 07/01/2019 (BAHIA, 2019c)	Aprova o Manual de Auditoria Governamental.	Orientar os profissionais da AGE, estabelecendo regras e procedimentos padronizados a serem observados no exercício de suas atividades.
Referencial Básico de Governança Organizacional (BRASIL, 2020a)	Referencial Básico de Governança Organizacional - Tribunal de Contas da União (TCU)	Aprimorar a governança e a gestão no setor público, dentre outros.
Orientação Técnica AGE nº 04/2019 (BAHIA, 2019a)	Manual Operacional do Controle Interno	Estabelecer normas gerais de procedimentos para as unidades setoriais de controle interno da Administração Pública Direta e Indireta do Poder Executivo estadual.
Orientação Técnica AGE nº 02/2020 (BAHIA, 2020a)	Manual do Programa de Gestão de Risco (PGR)	Estabelecer normas gerais de procedimentos e práticas para implantação do PGR, junto aos órgãos e entidades do Poder Executivo estadual.
Cartilha do Coordenador (BAHIA, 2020b)	Cartilha do Coordenador do Controle Interno	Orientar a atuação das CCI e estruturas correlatas em seu órgão/ unidade.

Fonte: Elaborado pela autora, 2021.

Para além, este trabalho se mostra significativo no sentido de compreender os processos de fiscalização e gestão de contratos da Universidade, a partir da implantação de um guia referencial que estabelece parâmetros operacionais da gestão de contratos, com a finalidade de gerenciar riscos, por meio de procedimentos para identificar, avaliar, administrar e controlar potenciais eventos ou situações, objetivando fornecer razoável certeza quanto ao alcance dos objetivos da Instituição.

Cabe ressaltar que o GRCI pode representar um modelo objetivo para estruturação, avaliação e aprimoramento dos controles internos da Universidade, ao considerar que os controles internos da gestão se constituem na primeira linha de defesa¹ quanto à prevenção e detecção de falhas e irregularidades que possam vir a comprometer a conformidade, a economicidade e a eficiência dos processos, assim como, quanto à implementação de ações corretivas para resolver deficiências em processos e controles, guiando o desenvolvimento e a implementação de políticas e procedimentos internos.

Esta pesquisa, quanto à natureza se classifica como aplicada; quanto à abordagem do problema e aos objetivos é qualitativa e exploratória; sendo bibliográfica e documental quanto aos procedimentos (GIL, 2010; MARCONI e LAKATOS, 2017).

Espera-se que o estudo possa fomentar a implantação do Programa de Gestão de Riscos (PGR), instituído pela Portaria SEFAZ nº 162/2018, de 13 de agosto de 2018 (BAHIA, 2018); política voltada para o gerenciamento dos riscos corporativos e o fortalecimento dos controles internos, na Universidade, como também, cultivar uma cultura organizacional, comprometida com a gestão de riscos como ferramenta estratégica, e não como processo meramente identificador de falhas; e que esta possa, a partir da reestruturação dos procedimentos, protocolos e rotinas administrativas, controlar os processos e, por fim, promover a melhoria dos controles internos da gestão e fiscalização da área de contratos, ao utilizar de forma eficiente os recursos públicos, propiciando o bem comum da sociedade.

O presente trabalho está estruturado em cinco capítulos, incluído esta introdução, que apresenta o tema, a questão da pesquisa e o problema de pesquisa,

¹ O Instituto de Auditores Internos (IIA) elaborou o documento "Declaração de Posicionamento do IIA: As Três Linhas de Defesa no Gerenciamento Eficaz de Riscos e Controles" (2013) que será detalhado no item: 2.4.1.

seguido dos objetivos geral e específicos, a justificativa, expectativa, contribuição esperada do estudo, e por fim, a estrutura do trabalho. O segundo capítulo apresenta a fundamentação teórica acerca dos principais tópicos relacionados ao tema: Teoria da Agência; controle interno como instrumento de governança no setor público; controle interno no setor público; o controle interno e a interface com o modelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO)² e a estrutura do controle interno no Estado da Bahia, discorrendo a respeito do Guia Referencial dos Controles Internos da Gestão (GRCI) objeto desta pesquisa. O terceiro capítulo trata da classificação e lócus da pesquisa, instrumentos de coleta e análise de dados. O quarto capítulo descreve e analisa os dados coletados. O quinto capítulo expõe as considerações finais da pesquisa realizada e, por fim, as referências e o apêndice.

² Comitê de Organizações Patrocinadoras da Comissão *Treadway*, sobre o qual se discorrerá no item: 2.2.2.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Para que se possa melhor compreender o tema controle interno e atingir os objetivos propostos, pretende-se apresentar os principais tópicos que envolvem a temática estudada: a origem e conceituação da Teoria da Agência, bem como, as razões de sua ocorrência, problemas e custos de agência; em seguida, considerando que a pesquisa se desenvolveu em um ambiente público estadual, realizou-se uma revisão de literatura quanto ao controle interno na Administração Pública, abordando, a relevância deste como instrumento de Governança Pública; o controle interno no setor público, sua evolução histórica e a interface com o modelo COSO de gerenciamento de riscos, seguido da estrutura estadual do controle interno, no contexto da qual o GRCI está inserido.

2.1 TEORIA DA AGÊNCIA

A Teoria da Agência surge da necessidade de se compreender os problemas decorrentes da relação contratual entre principal (o proprietário) e agente (o gestor do patrimônio), chamados problemas de agência, oriundos da divergência de interesses entre eles, nos quais, cada um busca maximizar seus próprios objetivos, bem como, da incapacidade do principal de monitorar e controlar as ações realizadas pelo agente no âmbito de uma organização.

Jensen e Meckling (2008, p. 89) foram os percussores dessa teoria que definiram a relação de agência como “um contrato onde uma das partes (o principal) engloba outra pessoa (o agente) para executar em seu nome um serviço que implique a delegação de algum poder de decisão ao agente”. Todavia, algumas de suas premissas já tinham sido estudadas por dois pesquisadores americanos, Adolf Berle e Gardiner Means, vários anos antes, em 1932 e publicadas no livro *The modern corporations and private property* - (As corporações modernas e a propriedade privada), tratando inclusive do relacionamento entre as corporações e seus proprietários, ou seja, dos relacionamentos entre principal/proprietário e os agentes/administradores que atuam em seu nome (FONTES FILHO, 2003).

De acordo com Nascimento e Bianchi, os estudos realizados por Coase, em 1937, também trouxeram uma contribuição relevante para o entendimento da Teoria da Agência:

[...] Coase abordou de forma pioneira a natureza da firma, no que se refere à consideração dos aspectos internos da empresa, enfatizando a imagem do empreendedor como a figura-chave para a alocação correta de recursos no processo de tomada de decisões e tratando das questões contratuais nas quais estão envolvidas as firmas, que são vistas como consequência de contratos implícitos (parcerias informais) e explícitos (contratos formais de trabalho) que são estabelecidos entre agentes, como trabalhadores, executivos e clientes (NASCIMENTO; BIANCHI, 2005, p. 3).

Com o passar dos anos, como ressaltam Carneiro Jr. e Oliveira (2012, p. 3), “a Teoria proposta por Coase foi aprimorada e o mundo corporativo passou a ter uma teoria que explica as relações corporativas sob a ótica da maximização das funções existentes dentro da organização”.

A Teoria da Agência analisa os conflitos e custos resultantes da separação entre a propriedade e o controle de capital, que originam as assimetrias informacionais, os riscos e outros problemas pertinentes à relação principal-agente (JENSEN; MECKLING, 2008). Os autores salientam que se ambas as partes são maximizadoras de utilidade, então existe uma boa razão para acreditar que os agentes não agirão na defesa do melhor interesse do principal.

No entendimento de Pereira (2005, p. 5), “a Teoria da Agência diz respeito àquele que, numa organização, delega responsabilidade a um outro indivíduo, denominado agente, o qual age de acordo com os seus objetivos privados”.

Jensen e Meckling (2008), afirmam que para se caracterizar uma relação de agência é necessário identificar os seguintes requisitos: i) as partes do contrato: principal e agente, a quem, esse último, é dado poder para tomar decisões em nome e/ou de acordo com os interesses do primeiro; e, ii) possibilidade de maximização de utilidade: uma vez que são partes relacionadas, mas independentes, possuem interesses distintos que podem gerar conflitos.

Eisenhardt (1989, p. 59), acredita que em geral a teoria do agenciamento “é a relação que reflete a estrutura básica de agência de um principal e um agente que estão engajados em um comportamento cooperativo, porém possuem diferentes objetivos e diferentes atitudes com relação ao risco”.

Os conflitos de agência podem ter origem não somente em função das divergências de interesse entre principal e agente, mas também, devido à assimetria de informação e preferências de risco das partes. De acordo com Hendriksen e Van Breda (1999), a assimetria de informação é um problema causado por informação incompleta, em que nem todos os fatos são conhecidos pelas partes interessadas, no caso, agente e principal.

Complementando, Fontes Filho (2003, pp. 6-7) afirma que:

Da assimetria informacional derivam duas questões fundamentais nos problemas de relacionamento principal-agente. Estas estão relacionadas a aspectos de ação oculta (*hidden action*) e informação oculta (*hidden information*), referidos na literatura sobre teoria da agência como risco moral (*moral hazard*) e seleção adversa (*adverse selection*). Os problemas de risco moral e seleção adversa são centrais às análises da teoria da agência.

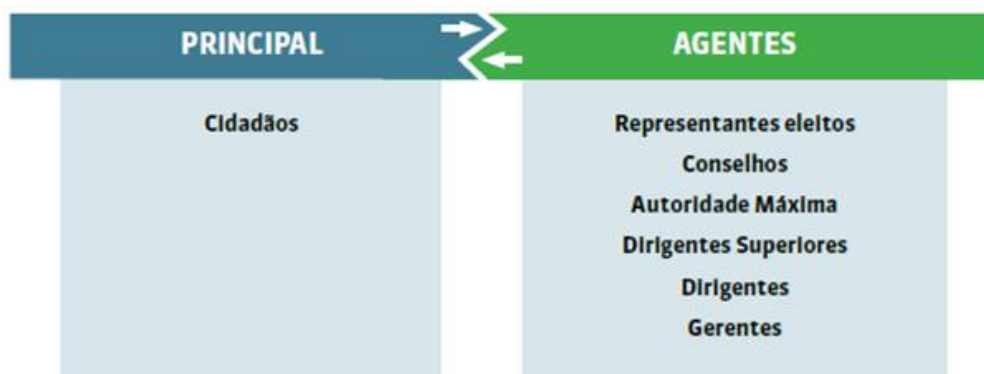
Nesse sentido, os problemas de agenciamento decorrem dos conflitos existentes entre o principal e o agente, que geram os custos de agenciamento. Segundo Jensen e Meckling (2008, p. 100), “custos de monitoramento e custos de concessão de garantias contratuais e perdas residuais são um resultado inevitável da relação de agência”.

Os conflitos de interesses, compreendidos à luz da Teoria da Agência, não são exclusivos das organizações privadas, eles também ocorrem na esfera pública. Conforme o pensamento de Cruz *et al* (2011, p. 5), essa relação pode ser visualizada, com base em que:

Os cidadãos (o principal - proprietários dos recursos públicos e, portanto, financiadores das atividades governamentais), não conseguem monitorar todas as ações do gestor público (o agente - que recebeu por delegação o poder de gerir os recursos), que detém muito mais informação sobre os riscos, oportunidades e resultados na gestão do que o principal.

É nesse contexto que os controles internos podem representar um papel central na mediação dos conflitos entre o principal (cidadãos) e seus agentes (Representantes eleitos, Conselhos, Autoridade Máxima, etc.) – ver Figura 1, ao passo que sua utilização apresenta potenciais benefícios para manter os riscos em níveis adequados e aceitáveis, com a finalidade de resguardar os recursos públicos contra erros, fraudes, desperdícios e irregularidades, bem como, de contribuir para que os objetivos da organização sejam alcançados de forma econômica e eficiente.

Figura 1 – Relação principal-agente no setor público



Fonte: Referencial Básico de Governança Organizacional (BRASIL, 2020).

Conforme Bergamini Júnior (2005) há evidências que comprovam a existência de uma forte relação entre bons padrões de governança corporativa e uma boa capacitação no gerenciamento de riscos, caracterizada, tão somente, quando da existência de controles internos adequados. Entretanto, sua ausência compromete as boas práticas de governança no que tange à prestação de contas do administrador ao proprietário dos recursos (principal) e ao grau de transparência quanto ao fornecimento de informações relevantes aos *stakeholders* (partes interessadas).

Dessa forma, a implantação de um sistema de controle interno que vise não apenas a conformidade da legislação, mas que sirva como uma ferramenta que produza informações gerenciais para os administradores públicos tem a possibilidade de reduzir de forma significativa os conflitos de agência, pois favorece a governança pública, quanto ao gerenciamento de riscos e identificação de inconsistências/falhas operacionais; e, de modo especial, provê os cidadãos com informações de qualidade (confiáveis, tempestivas, relevantes e compreensíveis) para o acompanhamento da gestão.

2.2 CONTROLE INTERNO NO SETOR PÚBLICO

A crise fiscal e a escassez de recursos financeiros do Estado fizeram surgir a necessidade de torná-lo mais eficiente e capaz de atender à crescente demanda da sociedade pela melhoria da qualidade dos serviços públicos e por informação. Portanto, é imprescindível que a Administração Pública discuta ferramentas efetivas para melhorar a gestão, e o controle interno apresenta-se como uma alternativa,

pois tem a possibilidade de assegurar a conformidade das operações; minimizar riscos; coibir fraudes, falhas operacionais e desvios de recursos públicos, auxiliando o administrador público a governar.

O significado da palavra 'controle', de acordo com Glock (2015, p. 24) é “qualquer atividade de verificação sistemática de um registro, exercida de forma permanente ou periódica, consubstanciada em documento ou outro meio, com o objetivo de se verificar a conformidade com as normas”. Na Administração Pública, o controle pode ser classificado quanto à origem, em interno – quando exercido por servidores da própria entidade, segundo as normas, regulamentos e procedimentos adotados por esta, em conformidade com a legislação vigente – objeto deste estudo; e externo – caracterizado pela atuação de um Poder sobre a atividade administrativa de outros poderes (NOVO, 2019).

Conforme Megginson *et al.* (1998) controle “é o processo de garantir que os objetivos organizacionais e gerenciais estejam sendo cumpridos; a maneira de fazer com que as coisas aconteçam do modo planejado”. Essa afirmação é corroborada por Gerigk *et al.* (2007, p. 7), uma vez que para esses autores:

As administrações públicas necessitam de formas alternativas de controles, não apenas controles formais, que objetivam atender estritamente as determinações legais, mas também de controles gerenciais, que atendam às exigências legais e priorizem o atendimento dos resultados, detectando antecipadamente os problemas e corrigindo as possíveis distorções, fazendo com que a gestão pública cumpra seu papel de forma eficiente e eficaz.

Percebe-se como distinção que o controle burocrático operacionaliza um sistema de controle mediante a utilização de práticas administrativas, em conformidade com a legislação, enquanto o controle gerencial é balizado por tais práticas, que geram informações tempestivas sobre a entidade, com vistas a auxiliar os gestores na tomada de decisões, objetivando atingir as metas e resultados planejados, primando pela eficiência e eficácia da entidade.

De acordo com a Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), controle interno é um processo integrado e dinâmico realizado pela gestão da entidade, com os seguintes objetivos: que as operações sejam executadas de forma ética, econômica, eficiente e eficaz; que a prestação de contas cumpra as obrigações estabelecidas pela legislação; e, por fim, para garantir a salvaguarda dos recursos contra perdas, mau uso e danos (TCE, 2007).

Dessa maneira, o controle interno corresponde a um conjunto de regras, procedimentos, diretrizes, protocolos, rotinas de sistemas informatizados, conferências e trâmites de documentos e informações, entre outros, operacionalizados de forma integrada pela direção e pelo corpo de servidores das organizações, visando o controle dos seus processos; enquanto sistema de controle interno se refere ao conjunto de órgãos, funções e atividades, articulado por um órgão central e orientado para o desempenho do controle interno e o cumprimento das finalidades estabelecidas em Lei (BAHIA, 2017a).

As conceituações sobre controle anteriormente apresentadas, convergem com o entendimento da *International Federation of Accountants* IFAC (2001) de que cabe à alta administração o planejamento, gerenciamento e controle das operações da organização, mediante à implantação de um sistema de controle interno, pautado nos princípios de economia e eficiência, que cumpra as obrigações de prestar contas, que garanta a conformidade das normas, protegendo os ativos, com transparência das ações realizadas.

Nesse contexto, depreende-se que na Administração Pública, os controles internos representam um importante aliado do gestor, ao fornecer dados para subsidiar a tomada de decisão, pois é dele a responsabilidade e risco pelos atos praticados, ao passo que os mecanismos de controle existentes devem atuar de forma preventiva, concomitante ou corretiva, para prevenir a ocorrência de falhas operacionais, a fraude e o desperdício, com vistas a garantir à sociedade instrumentos de transparência na gestão dos recursos públicos pertencentes à coletividade e, sobretudo, a supremacia do interesse público sobre os interesses individuais.

2.2.1 A Evolução do Controle Interno na Administração Pública no Brasil

A busca por uma administração pública de qualidade e que atenda as demandas dos cidadãos já percorreu um vasto caminho, da Administração Patrimonialista à Burocrática, e desta, ao modelo Gerencial. No entanto, não ocorreu uma sobreposição do novo modelo sobre o anterior, de modo que, ainda hoje, características de cada um deles são encontradas na administração pública. Com a finalidade de melhor compreender as reformas ocorridas, apresenta-se, de maneira sucinta o Quadro 2 – Modelos Teóricos da Administração Pública, a seguir:

Quadro 2 – Modelos Teóricos da Administração Pública

Modelos teóricos	Descrição
Patrimonialista	Neste modelo, os governantes consideram o Estado seu patrimônio, dispondo dos bens públicos como sendo de sua propriedade. A característica principal é a indistinção entre a <i>res publica</i> (coisa pública, patrimônio do povo) e a <i>res principis</i> (patrimônio do príncipe ou do soberano). Essa indistinção colabora para que haja uma grande confusão entre o patrimônio público e o privado, criando um cenário propício para a apropriação indevida dos bens públicos. A corrupção e o nepotismo são inerentes a esse tipo de administração (BRESSER-PEREIRA, 1998).
Burocrático	O modelo burocrático surgiu para combater o patrimonialismo e tinha como principal objetivo realizar a modernização administrativa. Orienta-se pelo cumprimento às normas, à formalidade e ao profissionalismo. Todavia, esse modelo não vigorou na sua essência e não atingiu o objetivo de acabar com as práticas patrimonialistas, criando ainda um enrijecimento na Administração Pública considerado em alguns momentos sinônimo de ineficiência. Além de apresentar algumas disfunções, como por exemplo: formalismo exagerado e excesso de papelório; desconsideração à pessoa do servidor (despersonalização); rigidez e falta de flexibilidade; desconsideração do cidadão; decisões distantes da realidade (PALUDO, 2012; SILVA, 2017).
Gerencial	A administração Gerencial surgiu com o objetivo de corrigir as disfunções da burocracia, privilegiando a inovação, com mecanismos de gestão que valorizam o cidadão, com vistas a oferecer serviços de qualidade. Um novo modelo de Administração baseado “em valores de eficiência, eficácia e competitividade” (SECCHI, 2009, 354). Enquanto a administração pública burocrática foi controlada por procedimentos, auditorias e revisão parlamentar estritos nas novas formas da administração pública gerencial — de fazer gerentes mais capazes de tomar decisões e mais <i>accountable</i> — ganha força o controle dos impactos, do gerenciamento da competição e do controle social (BRESSER-PEREIRA, 2006).

Fonte: Elaborado pela autora, 2021.

O modelo Gerencial tem como foco os valores democráticos, no atendimento ao interesse do cidadão e na *accountability* democrática, entendida pela IN Conjunta MP/CGU nº 01/2016 (BRASIL, 2016b) como:

conjunto de procedimentos adotados pelas organizações públicas e pelos indivíduos que as integram que evidenciam sua responsabilidade por decisões tomadas e ações implementadas, incluindo a salvaguarda de recursos públicos, a imparcialidade e o desempenho das organizações.

Nesse contexto, a linha histórica a seguir apresenta os principais marcos contidos na legislação brasileira, demonstrando que os controles internos na Administração Pública vêm ganhando cada vez mais relevância:

- 1964 – A Lei Federal nº 4.320/64, de 17 de março de 1964, contém normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços das três esferas de poder, utilizou pela primeira vez a expressão controle interno e dispõe sobre controle interno no âmbito da Administração em seus art. 75 a 81 (BRASIL, 1964).
- 1967 – O Decreto-Lei nº 200/67, de 25 de fevereiro de 1967, dispõe sobre a atuação do controle das atividades da Administração Federal em todos os níveis e em todos os órgãos e entidades, para fiscalizar a utilização de recursos e a execução de programas (BRASIL, 1967).
- 1988 – A Constituição Federal de 1988, art. 70, inova ao criar a expressão Sistema de Controle Interno que deve ser mantido, de forma integrada, por cada Poder da Federação (Legislativo, Executivo e Judiciário). Observa-se que as atribuições de fiscalização e controle já não são mais exclusivas do Controle Externo (exercido pelo Poder Legislativo, com o auxílio do Tribunal de Contas), mas também do Controle Interno no âmbito de cada Poder (BRASIL, 1988).
- 1989 – A exemplo da Constituição Federal, a Constituição do Estado da Bahia prevê que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e dos Municípios, incluída a das entidades da administração indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções, renúncia de receitas e isenções fiscais, será exercida pela Assembleia Legislativa, quanto ao Estado, e pelas Câmaras Municipais, quanto aos Municípios, mediante controle externo e sistema de controle interno de cada Poder (BAHIA, 1989).
- 2000 – Lei Complementar nº 101/2000 – A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), de 04 de maio de 2000, estabelece parâmetros de responsabilidade e transparência para as finanças públicas (BRASIL, 2000). A partir da LRF percebe-se uma evolução dos controles internos na Administração Pública, visto que a ênfase inicialmente relacionada ao cumprimento dos

aspectos legais da despesa, com a referida Lei passa a tratar de questões relativas à eficiência e eficácia da gestão fiscal.

O Quadro 3 demonstra a evolução das normas brasileiras alinhadas com a governança pública e editadas no sentido de aprimorar a gestão pública, com destaque para aquelas que tratam da melhoria da eficácia dos mecanismos de controle, como por exemplo, a Lei nº 13.303/2016 – Lei das Estatais (BRASIL, 2016a); a Instrução Normativa Conjunta MP/CGU Nº 1/2016 (BRASIL, 2016b) e o Decreto nº 9.203/2017 (BRASIL, 2017a).

Quadro 3 – Normas federais alinhadas com a Governança Pública entre 1994 a 2020

Norma	Descrição	Finalidade
Decreto nº 1.171/1994, (BRASIL, 1994)	Código de Ética Profissional do Servidor Público Civil do Poder Executivo Federal	Estabelece padrões éticos e morais para o comportamento da liderança no serviço público.
Lei nº 9.755/1998, (BRASIL, 1988)	Lei das Contas Públicas	Obriga a publicação das contas públicas nos níveis federal, estadual e municipal.
Decreto nº 5.480/2005 (BRASIL, 2005b)	Decreto do Sistema de Correição do Poder Executivo	Dispõe sobre o Sistema de Correição do Poder Executivo Federal, que compreende as atividades relacionadas à prevenção e apuração de irregularidades, no âmbito do Poder Executivo Federal, por meio da instauração e condução de procedimentos correccionais.
Decreto nº 5.378/2005, (BRASIL, 2005) ³	Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização (Ges-Pública)	Institui o Ges-Pública com a finalidade de contribuir para a melhoria da qualidade dos serviços públicos prestados aos cidadãos.
Decreto nº 6.029/2007, (BRASIL, 2007)	Decreto de Gestão da Ética	Institui o Sistema de Gestão da Ética do Poder Executivo Federal.
Decreto nº 7.203/2010, (BRASIL, 2010b)	Decreto de Vedação ao Nepotismo	Dispõe sobre a vedação do nepotismo no âmbito da administração pública federal.
Lei nº 12.527/2011, (BRASIL, 2011)	Lei de Acesso à Informação	Dispõe sobre os procedimentos a serem observados com o fim de garantir o acesso a informações previsto na CF/88.
Lei nº 12.813/ 2013, (BRASIL, 2013)	Lei de Conflito de Interesses	Dispõe sobre o conflito de interesses no exercício de cargo ou emprego público.
Lei nº 13.303/2016, (BRASIL, 2016a)	Lei das Estatais	Estabelece requisitos de governança para empresas públicas e de economia mista e de suas subsidiárias.
Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 1/2016, (BRASIL, 2016b)	IN Conjunta MP/ CGU Nº 1, de 10/05/2016	Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal.
Lei nº 13.460/2017, (BRASIL, 2017)	Lei de Defesa do Usuário de Serviços Públicos	Dispõe sobre participação, proteção e defesa dos direitos do usuário dos serviços públicos da administração pública.

Continua

³ O Decreto nº 5.378, de 23 de fevereiro de 2005, que instituiu o Ges-Pública, foi revogado pelo Decreto nº 9.094, de 2017. Embora extinto, foi citado para demonstrar a tentativa de melhoria na administração, ao estabelecer um modelo considerado de excelência na gestão pública.

Norma	Descrição	Finalidade
Decreto nº 9.094/2017 (BRASIL, 2017b)	Regulamenta dispositivos da Lei nº 13.460, de 26/06/2017	Dispõe sobre a simplificação do atendimento prestado aos usuários dos serviços públicos.
Decreto nº 9.203/2017) (BRASIL, 2017a)	Decreto da Política de Governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional e Governança Pública	Dispõe sobre a Política de Governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional e Governança Pública.
Decreto nº 9.637/2018, (BRASIL, 2018)	Decreto da Política Nacional de Segurança da Informação	Dispõe sobre a governança da segurança da informação, ao implementar controles internos fundamentados na gestão de riscos da segurança da informação.
Resoluções CNJ nº 308 e Nº 309, ambas de 2020 (BRASIL, 2020b; 2020c)	Resolução Nº 308/2020 e Nº 309/2020	Organizar por meio de diretrizes técnicas e sob a forma de sistema as atividades de auditoria interna do Poder Judiciário.

Fonte: Elaborado pela autora (2021), com base em Brasil (2020a).

Essas normas abordam aspectos relacionados ao controle interno e à gestão de riscos sob diferentes perspectivas. Assim, visando contribuir com o entendimento sobre o assunto, propõem-se conhecer um dos principais *frameworks* para gerenciamento de riscos e, conseqüentemente, de controles internos – o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), que será abordado no item a seguir.

2.2.2 O Controle Interno e a Interface com o Modelo COSO

O COSO é uma entidade sem fins lucrativos, dedicada à melhoria da qualidade dos relatórios financeiros por meio da ética, efetividade dos controles internos e governança corporativa. É constituído por cinco das principais associações de classe de profissionais ligados à área financeira dos Estados Unidos (Associação Americana de Contabilidade – AAA, Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados – AICPA, Executivos Financeiros Internacionais – FEI, Associação dos Contabilistas e Profissionais da área financeira em negócios – IMA e do Instituto dos Auditores Internos – IIA) (FARIAS *et al*, 2009).

Embora exista uma grande quantidade de *frameworks* (estruturas/sistemas) de gestão de riscos mundialmente reconhecidos, este estudo está fundamentado no COSO “*Enterprise Risk Management Integrated Framework*” (Estrutura Integrada de Gerenciamento de Risco Corporativo) – COSO II/ERM, com foco na gestão de

riscos, modelo que serviu de base teórica para a elaboração do Guia Referencial dos Controles Internos da Gestão (GRCI) (BAHIA, 2017a), que engloba os componentes do controle interno, do COSO I (2013), modelo de estrutura específica para o controle interno, objeto da presente pesquisa.

2.2.2.1 COSO I – Estrutura de Controle Interno e COSO II – ERM

No modelo COSO I (COSO, 2013, p. 6), o controle interno é definido como:

[...] um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade.

Inicialmente, esse modelo foi publicado pelo Comitê, em 1992, como Controle Interno – Estrutura Integrada (*Internal Control – Integrated Framework*). Em 2013, o Comitê apresentou a versão atualizada, com o objetivo de auxiliar as organizações, quanto ao desenvolvimento e manutenção, de sistemas de controle interno que atuem de forma eficaz e eficiente, aumentando as chances destas alcançarem seus objetivos e adaptarem-se às mudanças nos ambientes operacionais e corporativos (COSO, 2013).

Alinhado com o entendimento do COSO I (2013), Farias *et al* (2009, p.62) consideram o controle interno como “um processo, porque deve ser planejado, executado e monitorado pelos diretores e gerentes de uma entidade e porque representa o somatório de uma série de ações integrantes dos processos de uma entidade”.

Com base na concepção de que o controle interno é um processo, o COSO I (2013) dividiu sua estrutura em 5 (cinco) componentes que operam em conjunto, de forma integrada, destacando que tais componentes são considerados como uma exigência para a avaliação da eficácia do sistema de controle interno, são eles: ambiente de controle; avaliação de riscos; atividades de controle; informações e comunicações; e, monitoramento, conforme demonstrado no Quadro 4 a seguir:

Quadro 4 – Componentes do Controle Interno previstos no COSO I – Estrutura Integrada

Componentes	Descrição
Ambiente de Controle	Corresponde ao conjunto de normas, processos e estruturas que fornece a base para a condução do controle interno por toda a organização, abrangendo, em especial, a integridade e os valores éticos da organização; os parâmetros que permitem à estrutura de governança cumprir com suas responsabilidades de supervisionar a governança; a estrutura organizacional e a delegação de autoridade e responsabilidade.
Avaliação de Riscos	Envolve um processo dinâmico e iterativo para identificar e avaliar os riscos à realização dos objetivos
Atividades de Controle	São ações estabelecidas por meio de políticas e procedimentos que ajudam a garantir o cumprimento das diretrizes fixadas pela administração para mitigar os riscos à realização dos Objetivos, além de serem desempenhadas em todos os níveis da entidade, podendo ter natureza preventiva ou de detecção e abranger uma série de atividades manuais e automáticas, como autorizações e aprovações, verificações, reconciliações e revisões de desempenho do negócio.
Informações e Comunicação	A informação é necessária para que a entidade cumpra responsabilidades de controle interno a fim de apoiar a realização de seus objetivos. A comunicação é o processo contínuo e iterativo de proporcionar, compartilhar e obter as informações necessárias. A comunicação interna é o meio pelo qual as informações são transmitidas para toda a organização.
Monitoramento	O monitoramento é realizado através de avaliações contínuas, independentes, ou uma combinação das duas, para se certificar da presença e do funcionamento de cada um dos cinco componentes de controle interno, inclusive a eficácia dos controles nos princípios relativos a cada componente.

Fonte: Elaborado pela autora, 2021 com base no COSO (2013, p. 7).

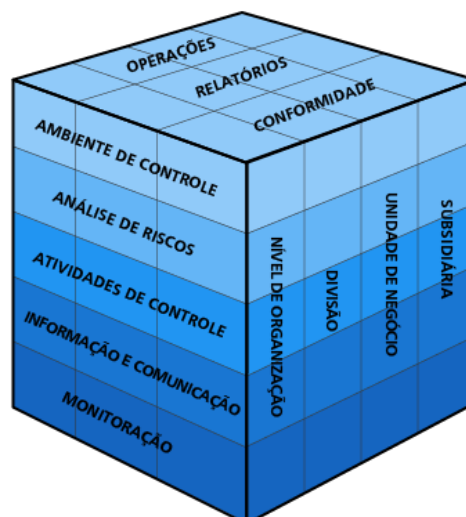
O ambiente de controle agrega os demais componentes, sendo fundamental para a existência dos controles internos na organização, refletindo a integridade e os valores éticos adotados pela estrutura de governança e alta administração, ao estabelecer os níveis de subordinação, as autoridades e responsabilidades adequadas na busca dos objetivos da entidade.

Corresponde à filosofia da organização quanto ao tratamento de riscos e ao limite estabelecido do apetite a risco. O ambiente de controle determina os conceitos básicos, procedimentos e políticas sobre a forma como os riscos e os controles serão vistos e abordados pelos servidores da Instituição, cabendo a estes executar suas atividades com integridade e competência, de forma responsável e ética, visando à efetividade dos controles internos.

O COSO I, tornou-se referência mundial ao uniformizar definições de controle interno, estabelecendo relação direta entre os objetivos – o que a entidade pretende alcançar; os componentes – que representam o que é necessário para atingir os

objetivos; e, a estrutura organizacional da entidade, conforme Figura 2, ilustrada na forma de cubo a seguir:

Figura 2 – Estrutura tridimensional do COSO I



Fonte: COSO (2013, p. 9).

As faces do cubo estão assim representadas: as colunas correspondem às três categorias de objetivos – operacional, divulgação e conformidade, o que permite às organizações se concentrarem em diferentes aspectos do controle interno; as linhas identificam os cinco componentes do controle interno, que operando de forma integrada e contínua são capazes de proporcionar segurança à estrutura organizacional da entidade, para atingir os objetivos estabelecidos, representada pela terceira dimensão.

Vale salientar que os cinco componentes estão inter-relacionados, com o propósito de juntos reduzirem a um nível aceitável o risco de não se atingir o objetivo da organização. Nesse sentido, a avaliação de riscos proposta, estabelece a base para determinar a maneira como os riscos serão gerenciados; envolve um processo dinâmico e interativo, de identificação das ameaças internas e externas à realização dos objetivos da organização. Contudo, embora o modelo trate da avaliação de riscos, o foco do COSO I está no processo de controle e não, especificamente, no gerenciamento de riscos.

Em 2004, o COSO publicou um trabalho intitulado “*Enterprise Risk Management - Integrated Framework*” (COSO-ERM – COSO II), traduzido para o português em 2007 pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil e pela Pricewaterhouse do Brasil, com um foco mais voltado para orientar as

organizações no estabelecimento de um processo de gerenciamento de riscos corporativos e na aplicação de boas práticas sobre o tema, que definiu gerenciamento de riscos corporativos, da seguinte forma:

[...] um processo conduzido em uma organização pelo conselho de administração, diretoria e demais empregados, aplicado no estabelecimento de estratégias, formuladas para identificar em toda a organização eventos em potencial, capazes de afetar a referida organização, e administrar os riscos de modo a mantê-los compatíveis com o apetite a risco da organização e possibilitar garantia razoável do cumprimento dos seus objetivos (COSO, 2007, p.4).

Corroborando, o Instituto de Auditores Internos (IIA) (BRASIL, 2017c, p. 9), esclarece que o ambiente de controle representa “atitudes e ações do Conselho e da Administração em relação à importância dos controles dentro da organização, definindo o tom da organização”.

A estrutura do COSO ERM tem como objetivos fundamentais contribuir para que a gestão das organizações adote critérios para identificar, avaliar e monitorar os riscos capazes de afetar o cumprimento de seus objetivos. O gerenciamento de riscos é uma ação contínua e interativa que permeia toda uma organização, destacando-se que esse processo dinâmico é efetuado pelas pessoas que estabelecem a missão, a estratégia e os objetivos da organização e implementam os mecanismos de gerenciamento de riscos, para possibilitar a garantia razoável do cumprimento dos seus objetivos (COSO II, 2007).

Nesse cenário, a Auditoria Geral do Estado da Bahia (AGE), Órgão Central do Sistema de Controle Interno, em novembro de 2017, lançou o Guia Referencial dos Controles Internos da Gestão (BAHIA, 2017a), que foi estruturado em consonância com as disposições desse *Framework* (Estrutura), além de outras normas, visando orientar os órgãos e entidades da Administração Pública estadual quanto à estruturação dos controles internos e à implementação de modelo de análise e gestão de riscos.

2.2.2.2 Modelo COSO – 2017

O modelo COSO – Gerenciamento de Riscos Corporativos Integrado com Estratégia e Performance destaca a importância de se considerar o risco tanto no

processo de definição das estratégias como na melhoria da performance. Nesse sentido, o gerenciamento de riscos corporativos será um fator relevante quanto à forma como uma organização conduzirá seus negócios para prosperar, face à constante dinâmica. Independentemente do tipo e do tamanho da organização, é preciso que as estratégias sejam condizentes e alinhadas com sua missão (COSO, 2017).

A Figura 3 mostra o novo *Framework* que parte de missão, visão e valores fundamentais e integra com toda a organização, alinhando governança e supervisão; gerenciamento de riscos corporativos, desenvolvimento de estratégias e definição de objetivos; implementação e desempenho; transparência (COSO, 2017).

Figura 3 – Conjunto de Princípios organizados em cinco componentes



Fonte: COSO (2017).

Esta nova versão do COSO trata da evolução do gerenciamento de riscos e enfoca, dentre outros, os seguintes pontos: intensifica o alinhamento entre performance e gerenciamento de riscos; contempla as expectativas relativas à governança e supervisão, e ainda, amplia os aspectos relativos à divulgação dos riscos para atender à expectativa dos *stakeholders* (partes interessadas), mais atuantes hoje, em relação a maior transparência e responsabilidade no gerenciamento do impacto do risco. Além disso, amplia a dimensão sobre o gerenciamento de riscos e controles internos, associando-os a estratégia e performance das organizações, facultando, a uma organização pública e complexa, como a Universidade, novos mecanismos de controle e a possibilidade de contribuir para o alcance da sua missão (COSO, 2017).

Desse modo, realizou-se consulta ao banco de teses e dissertações da CAPES em busca de trabalhos científicos realizados nos últimos cinco anos, com status de dissertação de mestrado e tese de doutorado que abordassem o controle

interno nas universidades públicas estaduais, a partir do argumento “controle interno” por considerar tratar-se de trabalhos similares à presente pesquisa, obtendo-se como resultado 28 (vinte e oito) dissertações de mestrado (26 - mestrado profissional e 2 - mestrado acadêmico), sendo que destes, apenas 6 (seis) abordavam o controle interno, contudo, em universidades ou institutos públicos federais, conforme, elencado no Quadro 5. Assim, não se identificou nenhuma pesquisa técnico-científico-acadêmica sobre o tema e enfoque pretendidos, demonstrando, ainda mais, a singularidade da pesquisa.

Quadro 5 – Pesquisas sobre Controle Interno em Universidades Públicas Federais, de acordo com o Catálogo de Teses e Dissertações da CAPES

Autor/ Título	Ano/ Tipo
AJALA , J. P. S. Avaliação do Funcionamento do Controle Interno nas Universidades Federais.	2016 Dissertação
ARAUJO , P. T. Governança pública na Universidade Federal de Sergipe: uma análise angular da relação entre Auditoria Interna, Conselho Universitário e alta gestão.	2016 Dissertação
BRITO , G. C. Benefícios e desafios da Auditoria Baseada em Riscos: Proposta de Implantação no Instituto Federal Goiano.	2016 Dissertação
BRANDAO , A. P. A Estrutura Administrativo-Operacional de uma Auditoria Interna de Instituição Federal de Ensino: Um Estudo de Caso.	2017 Dissertação
MIRANDA , L. B. S. Gestão de Riscos de Contratos da Terceirização no Setor Público: Uma análise na Universidade Federal de Viçosa.	2018 Dissertação
CALDAS , W. V. F. Plano Anual de Auditoria Interna da Rede Federal de Educação Profissional: Uma análise das Atividades Realizadas pelas Auditorias Internas dos Institutos Federais do Nordeste Brasileiro no Período de 2015-2017.	2019 Dissertação

Fonte: Elaborado pela autora, 2021.

2.2.3 Controle Interno como Instrumento de Governança no Setor Público

O modelo da Administração Pública Gerencial desenvolvido com o propósito de tornar o Estado mais eficiente e capaz de atender às crescentes demandas da sociedade por mais e melhores serviços, propiciou a discussão do aperfeiçoamento das ferramentas de gestão, sob a perspectiva da governança pública derivada da dinâmica da governança corporativa, com destaque para o aprimoramento do controle interno nas entidades públicas, objetivando a proteção do interesse público, salvaguardar os recursos públicos e dar suporte à gestão. (BRASIL, 2020)

De acordo com o Referencial Básico de Governança Organizacional, elaborado pelo Tribunal de Contas da União (TCU), a governança pública:

É a aplicação de práticas de liderança, de estratégia e **de controle**, que permitem aos mandatários de uma organização pública e às partes nela interessadas avaliar sua situação e demandas, direcionar a sua atuação e monitorar o seu funcionamento, de modo a aumentar as chances de entrega de bons resultados aos cidadãos, em termos de serviços e de políticas públicas (BRASIL, 2020a, p.15) (grifo nosso).

O TCU sintetizou os mecanismos e práticas da governança pública organizacional, apresentados na Figura 2, no entanto, utilizou somente aquelas consideradas, atualmente, aplicáveis a quaisquer organizações públicas, com base em normativos federais no tema, literatura internacional e nacional, e fiscalizações de governança realizadas pelo próprio Tribunal (BRASIL, 2020a).

Figura 4 – Práticas relacionadas aos mecanismos de Governança Pública



Fonte: BRASIL (2020a).

Face ao exposto na Figura 4, pode-se inferir que tais mecanismos estão alinhados com o conceito de controle interno, na governança aplicada ao setor público, entendido como um processo efetuado pelo conselho de administração, gestão e demais servidores da entidade, designados para fornecer razoável garantia em relação ao cumprimento dos objetivos nas seguintes categorias: eficácia e eficiência das operações, respeitando objetivos operacionais básicos, metas de desempenho e proteção de recursos; confiabilidade dos relatórios financeiros, além da conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis (IFAC, 2001).

Uma compilação promovida pela *International Federation of Accountants* (IFAC), em 2013, apresentou potenciais benefícios de uma boa governança pública, dentre eles: definir claramente processos, papéis, responsabilidades e limites de poder e de autoridade; institucionalizar estruturas adequadas de governança; garantir a existência de um sistema efetivo de gestão de riscos; utilizar-se de controles internos para manter os riscos em níveis adequados e aceitáveis e prover aos cidadãos dados e informações de qualidade - confiáveis, tempestivas, relevantes e compreensíveis (BRASIL, 2020a).

Desse modo, fica evidente a possibilidade de uma boa governança pública ensejar a implementação de um sistema de controle interno e gerenciamento de riscos, com o fim de buscar o bem comum dos cidadãos, visto que atua no sentido de contribuir para o alcance dos objetivos organizacionais, da eficiência, da eficácia, da confiabilidade das informações e da conformidade legal, assegurando aos cidadãos a transparência e a *accountability* da gestão, pilares da governança.

2.3 ESTRUTURA ESTADUAL DE CONTROLE INTERNO

O controle interno, no âmbito do Poder Executivo Estadual, encontra-se previsto no art. 90, da Constituição do Estado (BAHIA, 1989), “Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno”, com a finalidade de:

- I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de Governo e dos orçamentos do Estado;
- II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos e entidades da administração estadual, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres do Estado;
- IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

No âmbito do Poder Executivo Estadual, as atribuições de controle interno são atualmente delegadas à Auditoria Geral do Estado (AGE), órgão da Administração Direta vinculado à Secretaria Estadual da Fazenda (SEFAZ/BA), foi criada em 11 de abril de 1966, por meio da Lei Estadual nº 2.321/66 (BAHIA, 1966), sendo responsável pela atividade de auditoria interna governamental. Cabe,

portanto, à AGE, através das Coordenações de Auditoria Governamental; Inspeção e Controle; e, da Gerência de Controle Preventivo e Transparência, proceder à análise dos atos e fatos administrativos e financeiros dos órgãos e entidades (BAHIA, 2019b).

A Auditoria Interna Governamental (AIG) realizada pela AGE é uma atividade de avaliação e consultoria, que busca auxiliar as organizações públicas do Estado a realizarem seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada, para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos. Inclui ainda a atividade de averiguação de atos e fatos passíveis de ilegalidade ou de irregularidade praticados por agentes públicos ou privados, na utilização de recursos públicos (BAHIA, 2019c).

No intuito de fortalecer a auditoria interna no Estado, o Governo criou as Coordenações de Controle Interno, mediante a Lei nº 13.204/2014, de 11 de dezembro de 2014, em seu art. 24, que passa a integrar a estrutura básica das Secretarias de Estado e da Casa Civil com a finalidade de desempenhar as funções de acompanhamento, controle e fiscalização da execução orçamentária, financeira e patrimonial, em estreita articulação com o órgão estadual de controle interno (BAHIA, 2014a). Aliado a isso, estabelece, através do Decreto Estadual nº 16.059/2015, que a estrutura básica de controle interno será composta pela Auditoria Geral do Estado; pelas Coordenações de Controle Interno (CCI) e demais estruturas de controle interno existentes nas entidades do Poder Executivo estadual – como a Audicon/UEFS, ficando estas sujeitas à orientação técnica da AGE, respeitada a subordinação administrativa e hierárquica ao titular do seu respectivo órgão ou entidade, no caso da UEFS, ao dirigente máximo – o reitor (BAHIA, 2015b).

De acordo com o referido Decreto (BAHIA, 2015b), compete à AGE:

- I - orientar tecnicamente o planejamento e procedimentos operacionais de controle interno, exercidos pelas Coordenações de Controle Interno e demais estruturas de controle interno equivalentes, acompanhando suas atividades;
- II - coordenar as atividades que exijam ações integradas das Coordenações de Controle Interno ou de outras estruturas responsáveis pelo controle interno do Poder Executivo Estadual, com vistas à efetividade das competências que lhe são comuns;
- III - formular às Secretarias sistêmicas propostas de aperfeiçoamento dos modelos e sistemas corporativos de controle;

- IV - articular-se com os órgãos de controle dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;
- V - estimular ações voltadas para a capacitação de servidores vinculados ao controle interno;
- VI - desenvolver outras atividades correlatas.

Ainda segundo esse Decreto, art. 4º, IV, uma das atribuições das Coordenações de Controle Interno é acompanhar e controlar a implementação de providências recomendadas pela AGE, pelo TCE e demais órgãos de fiscalização e controle (BAHIA, 2015b). Essa atividade é realizada, tendo por base a OT AGE nº 02/2015, que instrumentaliza as CCI para efetuar o referido acompanhamento e controle (BAHIA, 2015a).

Nesse contexto, a AGE emite a Orientação Técnica AGE nº 01/2017 – Guia Referencial dos Controles Internos da Gestão (GRCI), que orienta os órgãos da Administração Pública Estadual quanto à estruturação dos controles internos e à implementação de modelo de análise e gestão de riscos (BAHIA, 2017a).

2.3.1 O Guia Referencial dos Controles Internos da Gestão (GRCI)

O GRCI integra a política pública de auditoria governamental e, juntamente com as CCI, inauguraram uma nova fase da estruturação do sistema de controle interno na Administração Pública do Estado da Bahia (BAHIA, 2017a).

O Guia foi elaborado a partir do trabalho de mapeamento de processos e análise de riscos, dentre outras etapas, e apresenta uma série de referenciais de controle interno para os principais macroprocessos comuns aos diversos órgãos e entidades, além de ferramentas objetivas de avaliação. Os macroprocessos analisados são relativos às áreas de Contratos, Convênios e Licitações, sendo o Guia composto por Orientações Técnicas (OT) que indicam ferramentas objetivas de avaliação desses controles, possíveis de serem aplicadas internamente nos órgãos, visando à identificação dos pontos de fragilidade, a avaliação dos riscos e a estruturação de ações mitigadoras (BAHIA, 2017a). Contudo, a presente pesquisa tem como foco o GRCI – área de Contratos.

Conforme a OT AGE nº 01/2017 (BAHIA, 2017a), a base teórica do GRCI está fundamentada nos seguintes normativos:

- 1) Instrução Normativa Conjunta MP/CGU n° 01, de 10/05/2016, que dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Estadual (BRASIL, 2016b);
- 2) Declaração de Posicionamento do *The Institute of Internal Auditors* (IIA): As Três Linhas de Defesa do Gerenciamento Eficaz de Riscos e Controles (IIA, 2013);
- 3) Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público, INTOSAI (TCE, 2007);
- 4) *Enterprise Risk Management Integrated Framework*, www.coso.org, 2004, *Committee on Sponsoring Organizations of the Treadway Commission's* (COSO, [2007] [2013] 2017).

A IN Conjunta MP/CGU n° 01/2016 (BRASIL, 2016b), como dito anteriormente, dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo estadual, apresentando os principais conceitos relativos ao tema, como por exemplo: *accountability*; auditoria interna; controles internos da gestão; gerenciamento de riscos, dentre outros. Aborda, ainda, os princípios, objetivos, estrutura e responsabilidades – dos controles internos; princípios, objetivos, estrutura, política e responsabilidades – da gestão de riscos; além, dos princípios, do comitê de governança, riscos e controles – da governança.

No Modelo de Três Linhas de Defesa do Controle Interno, contido na Declaração de Posicionamento preconizada pelo Instituto de Auditores Internos (IIA) cada linha desempenha um papel distinto dentro da estrutura mais ampla de governança da organização, a saber:

- a) primeira linha de defesa é o controle da gerência;
- b) segunda, as diversas funções de controle de riscos e supervisão de conformidade, estabelecidas pela gerência, e;
- c) terceira, corresponde à avaliação independente.

As diversas funções relativas ao controle de riscos e supervisão de conformidade, estabelecidas pelas gerências, são de responsabilidade da segunda linha de defesa, que na UEFS é exercida pela unidade de Auditoria de Controle Interno (IIA, 2013).

Na prática, o GRCl incorporou o modelo das Três Linhas de Defesa no gerenciamento de riscos, conforme Figura 5. Para uma melhor compreensão de

como cada grupo de defesa foi adaptado, considerando as especificidades da administração estadual, apresenta-se o Quadro 6.

Figura 5 – Estrutura das Três Linhas de Defesa quanto ao gerenciamento de riscos – IIA



Fonte: IIA (2013, p. 2).

Quadro 6 – Modelo das Três Linhas de Defesa no Gerenciamento Eficaz de Riscos e Controles, com base na Declaração de Posicionamento do IIA

GRUPOS	DESCRIÇÃO
Primeira Linha de Defesa	Constituída pelos controles internos da gestão, formados pelo conjunto de regras, procedimentos, diretrizes, protocolos, rotinas de sistemas informatizados, conferências e trâmites de documentos e informações, entre outros, operacionalizados de forma integrada pela direção e pelo corpo de servidores do respectivo órgão destinados a enfrentar os riscos e fornecer segurança razoável de que, na consecução da missão da entidade, serão alcançados os objetivos de: a) execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; b) cumprimento das obrigações de <i>accountability</i> ; c) cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; e d) salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e danos. A primeira linha de defesa gerencia os riscos e tem propriedade sobre eles. É também responsável por implementar as ações corretivas para resolver deficiências em processos e controles. Identifica, avalia, controla e mitiga os riscos, guiando o desenvolvimento e a implementação de políticas e procedimentos internos e garantindo que as atividades estejam de acordo com as metas e objetivos.
Segunda Linha de Defesa	Exercida pela CCI ou unidade correlata na Administração Indireta, é constituída pelas funções de inspeção, qualidade, gerenciamento de riscos, análise de conformidade, monitoramento e assessoramento interno do órgão quanto aos aspectos relacionados aos seus riscos e controles internos, objetivando o aprimoramento e fortalecimento da primeira linha de defesa.
Terceira Linha de Defesa	Exercida pela AGE, como Órgão Central do Sistema de Controle Interno Estadual, a qual cabe executar, de forma independente e objetiva, atividade de auditoria interna. É responsável por proceder à avaliação da operacionalização dos controles internos da gestão (primeira linha de defesa) e da supervisão da segunda linha de defesa.

Fonte: Elaborado pela autora, 2021, com base em IIA (2013).

Salienta-se que as atividades desempenhadas nas três linhas de defesa devem ser integradas e articuladas, buscando o aprimoramento do sistema de controle, por meio das Orientações Técnicas (OT) expedidas pelo órgão central, nesse caso a AGE. Conforme corrobora Mascarenhas e Silva (2020), o GRCI ao estabelecer um modelo de análise e gestão de riscos nos órgãos da Administração Pública estadual, a ser executado pelas CCI (Segunda Linha de Defesa), com o propósito de identificar os pontos de fragilidade, avaliar os riscos e estruturar ações mitigadoras, visa contribuir para a melhoria das políticas internas e assegurar que as atividades desenvolvidas estejam em consonância com os objetivos da organização.

Quanto à Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) pode-se dizer que é uma organização não-governamental, autônoma e independente, fundada em 1953, que tem por objetivo oferecer um marco institucional para a transferência e aprimoramento de conhecimentos sobre a atividade de fiscalização pública, através do intercâmbio de experiências entre os seus membros. Logo, as Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público, norma publicada pela organização, trata da definição e limitações do controle interno, seus componentes, funções e responsabilidades, com o intuito de fornecer uma compreensão comum dos conceitos mais relevantes utilizados nessas diretrizes, visando contribuir, de modo significativo, para o aperfeiçoamento da administração pública e a efetividade das ações do sistema de controle interno (TCE, 2007).

2.3.2 O GRCI e a sua aplicação na área de contratos

No caso específico da área de contratos, existem duas orientações técnicas que integram o GRCI e que abordam especificamente o assunto:

- A OT AGE nº 02/2017, de 28 de novembro de 2017, orienta os órgãos e entidades do Poder Executivo Estadual quanto à adoção de controles internos que contribuam para a gestão eficiente e eficaz da área de contratos, segundo a qual, o compartilhamento e a adoção de práticas de controle interno pela área gestora do processo contribui para a redução do risco das contratações, propiciando: a) uniformidade de procedimentos; b) redução de custos operacionais; c) melhoria da qualidade do gasto; e d) maior controle e transparência dos processos – Anexo 1 (BAHIA, 2017b);

- A OT AGE nº 05/2017, de mesma data, porém, revisada em 1º de outubro de 2018, que orienta as CCI e estruturas equivalentes quanto à avaliação dos controles internos existentes na gestão de contratos e destaca que os gestores devem identificar, avaliar e controlar os riscos, contribuindo para melhorar as políticas internas, assegurando que as atividades desenvolvidas estejam compatíveis com os objetivos da organização – Anexo 2 (BAHIA, 2017c).

Ressalta-se que as práticas de controle interno recomendadas nessas orientações técnicas – específicas para a área de contratos, têm por base as prescrições instituídas legalmente em: Lei Federal nº 8.666/1993 (BRASIL, 1993); Lei Estadual nº 9.433/2005 (BAHIA, 2005); Decreto Estadual nº 12.366/2010 (BAHIA, 2010); Instrução Normativa Saeb nº 014, de 23/08/2014 (BAHIA, 2014b); Instrução Conjunta Saeb - PGE nº 001, de 18/10/2002 (BAHIA, 2002); Portaria PGE nº 63/2016 (BAHIA, 2016b); Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01, de 10/05/2016 (BRASIL, 2016b); Lei Estadual nº 12.949/2014 (BAHIA, 2014d) e Decreto Estadual nº 15.219/2014 (BAHIA, 2014c), que a regulamenta; Referencial Básico de Governança Aplicada a Órgãos e Entidades da Administração Pública, publicado pelo TCU em 2014⁴; Decreto do Governo do Distrito Federal nº 37.302/2016 (BRASIL, 2016c); Orientação Técnica AGE nº 02/2016 (BAHIA, 2016a) - Contratos.

Vale destacar que a Lei Federal nº 14.133/2021 (BRASIL, 2021), denominada Lei de Licitações e Contratos Administrativos, em seu art. 193, revogou: I - os art. 89 a 108 da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, na data de publicação desta Lei e II - a Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, a Lei nº 10.520, de 17 de julho de 2002, e os art. 1º a 47-A da Lei nº 12.462, de 04 de agosto de 2011, após decorridos 2 (dois) anos da publicação oficial desta Lei. Das principais alterações ocorridas pode-se citar: inclusão da modalidade de licitação – Diálogo Competitivo; a fase de homologação passa a ocorrer após o julgamento; o objetivo e finalidade da licitação focam na proposta com resultado mais vantajoso; as obras de grande vulto, ou seja, com valor superior a 200 (duzentos) milhões de reais, podem precisar de garantias de até 30% do valor do contrato e as dispensas de licitação passam a ter valores fixos de R\$ 100 mil para construção/engenharia e R\$50 mil para compras e serviços.

⁴ Foi editada uma nova versão, denominada de Referencial Básico de Governança Organizacional (BRASIL, 2020a).

As modificações elencadas, anteriormente, refletir-se-ão nos referenciais do Guia, no que tange às seguintes etapas da contratação: execução, fiscalização e pagamento, uma vez que, ampliando o que determina a CF/1988, art. 37, a nova Lei de Licitações e Contratos Administrativos estabelece, em seu artigo 5º, que a administração pública deve obedecer aos princípios:

[...] da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade, da eficiência, do interesse público, da probidade administrativa, da igualdade, do planejamento, da transparência, da eficácia, da segregação de funções, da motivação, da vinculação ao edital, do julgamento objetivo, da segurança jurídica, da razoabilidade, da competitividade, da proporcionalidade, da celeridade, da economicidade e do desenvolvimento nacional sustentável (BRASIL, 2021).

As práticas de controle interno na área de contratos estão fundamentadas nos componentes propostos pelo COSO – ambiente de controle; avaliação de risco; atividades de controles internos; informação e comunicação; e monitoramento, conforme descrito no item 2.2.2 e envolvem mecanismos de controle em cada uma das seguintes etapas da contratação:

- Execução: compreende todos os aspectos operacionais relacionados com o efetivo cumprimento do objeto do contrato;
- Fiscalização: consiste em verificar se as condições efetivamente contratadas estão sendo fielmente executadas e;
- Pagamento: refere-se ao cumprimento correto das obrigações relacionadas à justa remuneração pelo serviço/produto contratado, tanto por parte do contratado como do contratante (BAHIA, 2017b).

O Guia estabelece um modelo de análise e gestão de riscos, a partir da aplicação do *checklist* de verificação - Anexo 1 da OT AGE nº 05/2017 (BAHIA, 2017c), visando aferir o nível de confiança dos controles internos utilizados na gestão dos contratos celebrados pelos órgãos e entidades, como também, através da emissão de parecer técnico pelo avaliador (servidor da unidade de controle interno), que será encaminhado ao superior imediato e ao gestor da área de contratos, para conhecimento e providências. Por conseguinte, a CCI (UEFS/Audicon) deve assessorar a área de contratos na elaboração de um Plano de Ação para aperfeiçoar os controles internos, seguindo o modelo do Anexo 2 da OT AGE nº 05/2017 (BAHIA, 2017c), que será encaminhado para aprovação da alta administração, no caso da UEFS, o reitor.

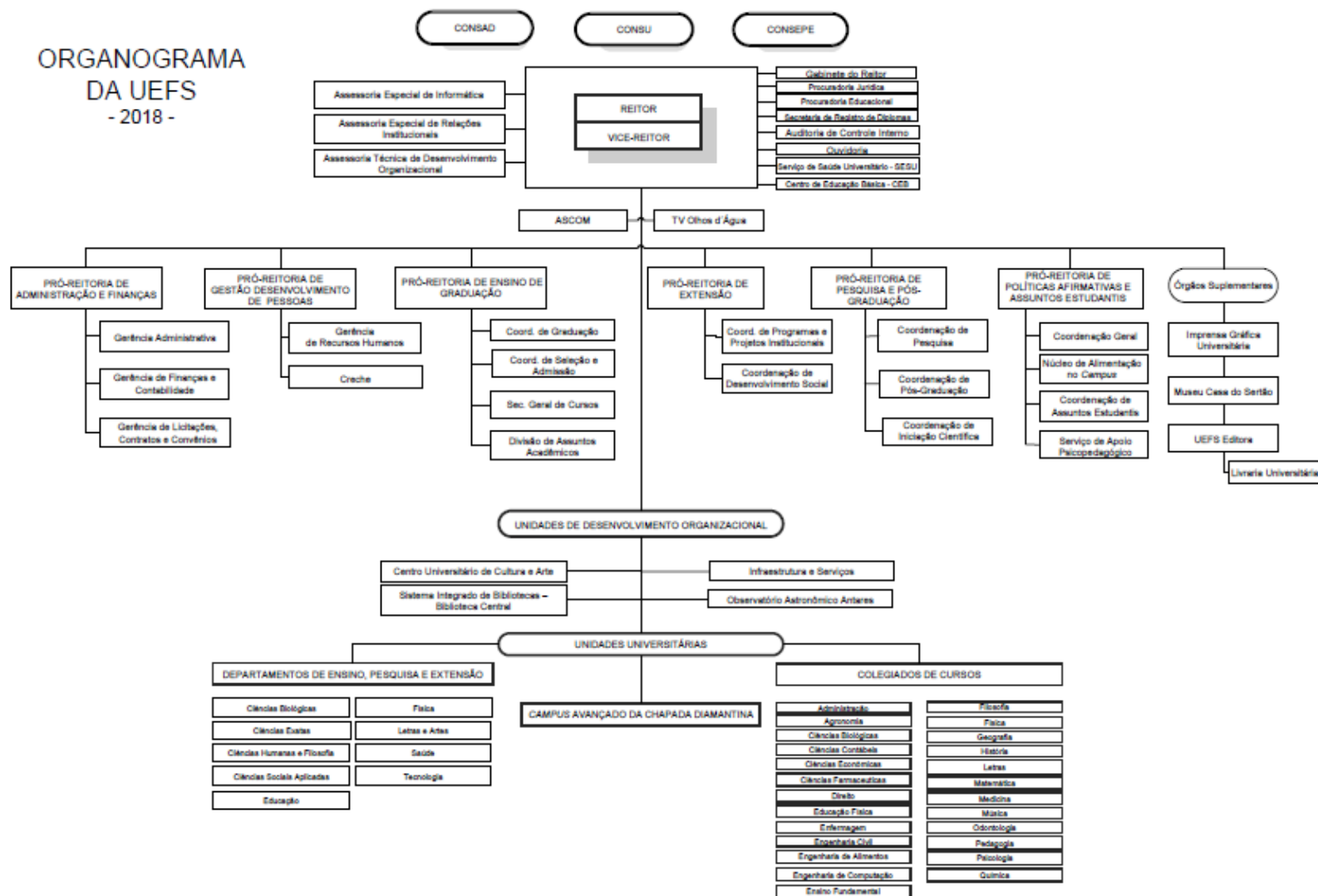
Dessa maneira, pode-se perceber que o GRCI está alinhado com um modelo de governança pública, que objetiva a implementação de um sistema de gestão de riscos, mediante a efetivação de controles internos, estabelecidos de forma sistemática, no qual as atividades são desenvolvidas de forma integrada, articulada e em consonância com as orientações técnicas emitidas pela AGE, com o objetivo de contribuir para a eficiência e eficácia dos objetivos propostos pela Instituição, assim como, para o alcance de resultados em benefício da sociedade.

Nesse sentido, os controles internos, quando adequadamente utilizados, podem contribuir para assegurar a conformidade dos atos e fatos administrativos quanto à legalidade, legitimidade e economicidade da gestão, favorecendo a transparência e o controle social das ações gerenciais, inclusive, para salvaguardar e proteger bens, ativos e recursos públicos contra desperdício, perda, mau uso, dano, utilização inadequada ou apropriação indevida, auxiliando o gestor na tomada de decisões.

Na UEFS, a Gerência de Apoio Convênios e Contratos (GACC), unidade vinculada à Pró-Reitoria de Administração e Finanças (PROAD), é responsável pelo acompanhamento dos contratos firmados pela Instituição, de modo particular, quanto ao saldo utilizado e vigência destes, conforme Figura 6 – Organograma da Universidade.

Compete, no entanto, a cada unidade gestora de contratos realizar a execução, fiscalização e solicitar o pagamento dos serviços prestados ou produtos entregues, mediante a atuação do gestor e fiscal de contratos, aos quais cabe a responsabilidade administrativa/funcional, civil e penal sobre os atos que praticar, como também, a obrigatoriedade de cumprir a Lei, as normas e procedimentos aplicáveis estabelecidos no contrato.

Figura 6 – Organograma da Universidade Estadual de Feira de Santana



Fonte: UEFS, 2021, p. 134.

3 METODOLOGIA

Este capítulo apresenta a metodologia utilizada nesse estudo, a partir da apresentação dos seguintes itens: classificação e lócus da pesquisa; instrumentos de coleta de dados e análise de dados.

3.1 CLASSIFICAÇÃO E LÓCUS DA PESQUISA

3.1.1 Classificação da Pesquisa

Conforme Gil (2010, p. 1), "há muitas razões que determinam a realização de uma pesquisa". Dessa forma, elas podem ser classificadas em duas grandes categorias: a pesquisa básica, que reúne estudos que tem como objetivo preencher uma lacuna no conhecimento e a pesquisa aplicada que abrange estudos elaborados com a finalidade de resolver problemas identificados no âmbito das sociedades em que os pesquisadores vivem (GIL, 2010).

Com relação à natureza, essa pesquisa se classifica como aplicada, pois, caracteriza-se por seu interesse prático, isto é, que seus resultados sejam aplicados ou utilizados, imediatamente, na solução de problemas que ocorrem na realidade (MARCONI; LAKATOS, 2017).

Tendo em vista que o objetivo geral desta pesquisa é analisar a implementação do Guia Referencial dos Controles Internos da Gestão (GRCI) quanto ao saneamento, pela Universidade Estadual de Feira de Santana (UEFS), das inconsistências indicadas nos relatórios de controle interno e externo para a área de contratos, optou-se pela realização de pesquisa qualitativa, quanto à abordagem do problema e exploratória, quanto aos objetivos, uma vez que a temática é pouco explorada no setor público, embora se utilize da sistematização de dados numéricos durante a coleta de informações, visando conhecer a realidade do controle interno na UEFS.

Tomando-se por base os estudos de Sampieri *et al* (2013, p.34), "a pesquisa qualitativa se fundamenta em uma perspectiva interpretativa centrada no entendimento do significado das ações de seres vivos, principalmente dos humanos e das instituições". Ainda segundo o autor, a abordagem qualitativa "dá profundidade

aos dados, a dispersão, a riqueza interpretativa, a contextualização do ambiente, os detalhes e as experiências únicas", oferecendo, assim, um ponto de vista atual.

No entendimento de Minayo (2010) "o importante é a objetivação, pois durante a investigação científica é preciso reconhecer a complexidade do objeto de estudo, usar técnicas de coleta de dados adequadas, etc e, por fim, analisar todo o material de forma específica e contextualizada", no sentido de interpretar as informações obtidas a partir da realidade.

Dessa forma, o presente estudo alinha-se tanto com o posicionamento de Sampieri *et al* (2013) quanto com o entendimento de Minayo (2010), sobretudo, quando afirmam que a abordagem qualitativa dá profundidade aos dados e que é preciso analisar as informações de maneira contextualizada a partir da realidade, respectivamente.

Esta pesquisa classifica-se ainda, quanto aos procedimentos, como pesquisa bibliográfica e documental desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos, referências bibliográficas, bem como, utilizando-se de materiais que ainda não receberam um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetos da pesquisa, no caso do presente trabalho, relatórios e planos de ação (GIL, 2010).

Cabe destacar que a crise sanitária mundial iniciada no Brasil no final de fevereiro de 2020 e que perdura até os dias atuais, trouxe reflexos para além da área de saúde, impondo restrições decorrentes do isolamento social necessário ao combate à pandemia da Covid-19, assim como, afetando o regular desenvolvimento das atividades relativas a este trabalho e ao desempenho da pesquisadora, mesmo diante da existência e ampliação do uso da tecnologia. Dessa forma, foi preciso redimensionar a pesquisa, especialmente, quanto aos procedimentos a serem utilizados, face às limitações, relativas ao contato com as pessoas, locomoção, quanto ao tempo, uma vez que a pesquisa previa inicialmente a realização de entrevistas com gestores e servidores da área de contratos, para mapear as etapas de fiscalização e gestão de contratos na Instituição.

3.1.2 Lócus da Pesquisa – UEFS

A Universidade Estadual de Feira de Santana, lócus onde se desenvolveu esta pesquisa, nasceu como resultado de uma estratégia governamental com o

objetivo de interiorizar a educação superior, até então, circunscrita à capital, Salvador, por meio do Decreto Federal nº 77.496, em 31 de maio de 1976 (UEFS, 2019b).

A UEFS é uma autarquia, vinculada à Secretaria da Educação do Estado da Bahia (SEC/BA), localizada no município de Feira de Santana, instalada no Portal do Sertão – território de identidade geográfica, pertencente ao Semiárido baiano, composto por 17 (dezesete) municípios, sendo Feira de Santana o maior deles (UEFS, 2019b).

As ações da Universidade são orientadas para o desenvolvimento de atividades que se alinham com sua missão e visão, estabelecidas no Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI), 2016-2021, conforme pode ser constatado o seguir:

MISSÃO: produzir e difundir o conhecimento, assumindo a formação integral do homem e de profissionais cidadãos, contribuindo para o desenvolvimento regional e nacional, promovendo a interação social e a melhoria da qualidade da vida, com ênfase na região do Semiárido;

VISÃO: manter sua condição de universidade pública, gratuita, autônoma e de qualidade, tornando-se reconhecida como uma das mais expressivas Instituições de Educação Superior do Estado da Bahia e do País (UEFS, 2019b, p. 17).

Quanto aos objetivos institucionais, a UEFS estabeleceu sete macro objetivos, notadamente, o da Gestão e Financiamento, que segundo o PDI 2016-2021, apresenta, dentre outras, as seguintes diretrizes:

- Promover a implantação de mecanismos de Governança de Tecnologia da Informação visando a **qualificação dos serviços** e sistemas em operação e a serem implantados;
- Promover a ampliação da infraestrutura de desenvolvimento em atenção às demandas da comunidade universitária quanto ao desenvolvimento e implantação de sistemas de TIC necessários às **atividades administrativas** e acadêmicas;
- Modernizar os **processos de trabalho**, através da tecnologia da informação, com ênfase no desempenho e na celeridade do atendimento às demandas da comunidade universitária;
- Modernizar os recursos estruturais, como equipamentos, laboratórios, tecnologias da informação e outros elementos essenciais às condições de apoio ao desenvolvimento das **atividades** acadêmicas e **administrativas** (UEFS, 2019b, p.24) (grifos nosso).

Nesse contexto, pode-se perceber que a Universidade, através das diretrizes estabelecidas no PDI 2016-2021, demonstra seu compromisso para o aprimoramento dos controles internos da gestão, no sentido de garantir a eficiência na consecução dos objetivos da Instituição, de atender as demandas da sociedade e, especialmente, de assegurar o patrimônio e os recursos públicos.

A Auditoria de Controle Interno (Audicon) foi criada pela Resolução CONSAD nº 03/2002, mas, somente implantada a partir de maio de 2011. Trata-se de uma unidade diretamente vinculada à Reitoria, que assessora a gestão, realizando auditoria interna nas unidades, Órgãos Suplementares e setores da UEFS, com a finalidade de comprovar a legalidade e legitimidade dos atos e fatos administrativos, como também de avaliar os resultados alcançados quanto aos aspectos de eficiência, eficácia e economicidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional, contábil e finalística, na aplicação dos recursos públicos da Instituição. Além de ter como competências a gestão e a operacionalização de ações classificadas como: de prevenção, de acompanhamento e de revisão, que visem o atendimento de seus objetivos, priorizando a forma preventiva, com o intuito de implementar uma efetiva política de avaliação e aperfeiçoamento dos controles internos, tendo em vista inibir a improbidade, a negligência e a omissão (UEFS, [2015] 2019a).

Vale salientar, conforme expresso no capítulo 2 do presente estudo, que a Audicon é uma unidade hierárquica e administrativamente ligada ao órgão setorial, no caso à UEFS, porém, tecnicamente vinculada à AGE, conforme estabelecido no Decreto Estadual nº 16.059, de 30/04/2015 (BAHIA, 2017a).

3.2 INSTRUMENTOS DE COLETA DE DADOS

Para a realização da coleta de dados, a pesquisa se pautou em duas etapas:

- a) a primeira etapa consistiu na realização de pesquisa bibliográfica, mediante consulta à legislação específica acerca dos controles internos, bem como, referenciais básicos, manuais, artigos, dissertações e livros, que alicerçaram a fundamentação teórica do trabalho e a elaboração da cartilha informativa;
- b) a segunda, fez-se uma pesquisa documental, por meio dos relatórios de auditoria emitidos pelo TCE-BA e Audicon, conforme solicitação de

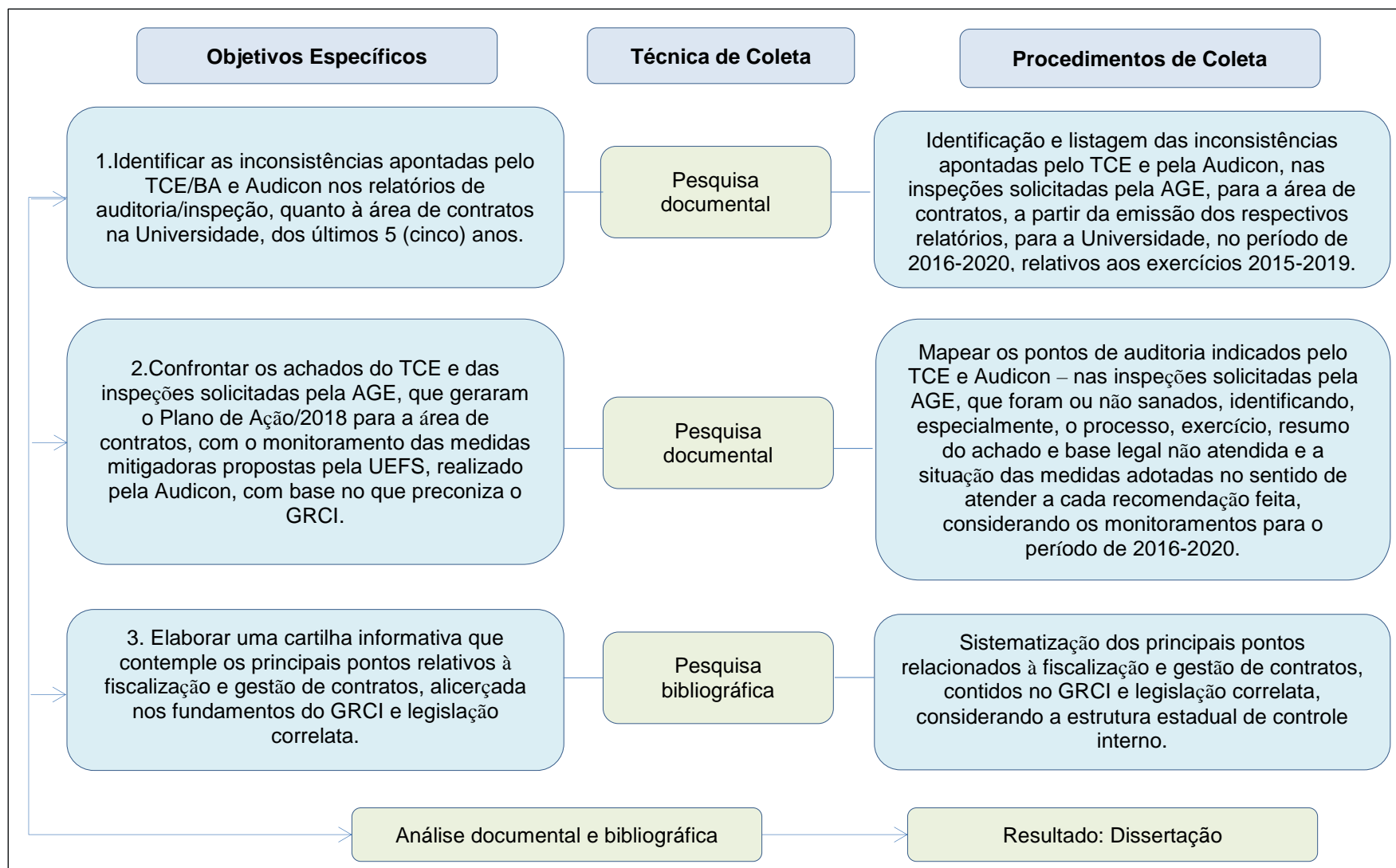
inspeção da AGE para esta Universidade, relativos ao período de 2016-2020. Tais documentos foram obtidos através da realização de consultas ao sítio do TCE, para identificação, confirmação e *download* de alguns processos de auditoria, quanto ao acompanhamento da execução orçamentária e financeira ou à prestação de contas, e ao Sistema Eletrônico de Informações do Estado da Bahia (SEIBahia), para *download* de relatórios de monitoramento emitidos pela Audicon, como também, mediante solicitação endereçada à UEFS/ Audicon, via correio eletrônico institucional, dos arquivos eletrônicos do Relatório de Inspeção e monitoramento do Plano de Ação, referentes ao GRCI.

Cabe ressaltar que o período 2016-2020, foi definido, considerando o ano de lançamento do GRCI, 2017, dessa forma poder-se-ia analisar os apontamentos dos órgãos de controle externo, antes e depois, da implantação do Guia, a partir do Plano de Ação. Ademais, esse intervalo corresponde a dois ciclos de gestão da UEFS, Gestão 2015-2018 e Gestão 2019-2023, mas, sob a administração do mesmo reitor, o que traduz a continuidade da Gestão.

Na fase posterior, foi elaborada uma cartilha informativa – área de contratos, por meio de pesquisa bibliográfica, no sentido de sistematizar as principais etapas relacionadas à fiscalização e gestão de contratos, que englobasse o Guia e a legislação sobre o assunto, considerando a estrutura estadual de controle interno, visando desenvolver uma cultura gerencial comprometida com a gestão de riscos como ferramenta estratégica, assim como, orientar e contribuir tecnicamente para o aprimoramento dos controles internos, com vistas a uma atuação eficiente e dinâmica na Universidade.

Por último, realizou-se a análise e discussão dos resultados, a partir da fundamentação teórica e de documentos institucionais, para dar conta da pergunta de pesquisa. A Figura 7 apresenta, de forma resumida, o desenho metodológico utilizado, quanto ao desenvolvimento da pesquisa.

Figura 7 – Desenho metodológico da pesquisa



Fonte: Elaborado pela autora, 2021.

3.3 ANÁLISE DE DADOS

Este trabalho fundamentou-se na análise dos dados coletados, mediante pesquisa bibliográfica e documental. Para alcançar o primeiro objetivo específico, Identificar as inconsistências apontadas pelo TCE/BA e Audicon nos relatórios de auditoria/inspeção, quanto à área de contratos na Universidade, dos últimos 5 (cinco) anos, realizou-se a sistematização das informações em tabela de referência cruzada, com o uso da ferramenta Excel, com a finalidade de realizar agrupamentos, principalmente para formar as tabelas, enquanto para os quadros, foram usados apenas os dados organizados e sistematizados, considerando as variáveis de interesse. Destaca-se que o mapeamento dos dados foi realizado a partir da identificação de cada ponto de auditoria, no tocante às principais especificações relativas ao objeto da análise, tais como: ano; nº do processo; natureza (prestação de contas ou inspeção); exercício; achados de auditoria; objeto; base legal não atendida; recomendação ou medida adotada; status e ponto sanado (se sim ou não). O status do ponto de auditoria corresponde à identificação da situação das medidas adotadas ou não, no sentido de atender a cada recomendação feita, conforme legenda⁵: 0 – sem informação; 1 – não implementada; 2 – parcialmente implementada $\leq 50\%$; 3 - parcialmente implementada $\geq 50\%$; 4 – implementada, que deve ser preenchida na planilha de monitoramento, para cada relatório de inspeção realizada, de acordo com o estabelecido na OT AGE nº 02/2015 (BAHIA, 2015a).

Em relação aos achados relacionados ao Plano de Ação – Inspeção AGE, foram mapeadas as informações relevantes e disponíveis no relatório da referida inspeção, em conformidade com as especificações listadas para as análises da auditoria do TCE, salientando-se que, em alguns casos, foi identificada mais de uma recomendação para o mesmo ponto ou medida(s) adotada(s), visando o comparativo das principais informações que subsidiassem a análise.

Quanto ao segundo objetivo, visando confrontar os achados do TCE e das inspeções solicitadas pela AGE, que geraram o Plano de Ação/2018 para a área de contratos, com o monitoramento das medidas mitigadoras propostas pela UEFS, realizado pela Audicon, com base no que preconiza o GRCl, inicialmente, foram

⁵ Esta legenda está contida na OT AGE nº 02/2015 (BAHIA, 2015a), porém apresenta inconformidade quanto ao status a ser considerado quando a implementação da medida for igual a 50%. Então, sugere-se que a UEFS/Audicon comunique o fato à AGE, para a devida correção.

listados todos os pontos contidos no referido Plano, em planilha de mesmo formato, utilizada para os achados dos relatórios de auditoria TCE, em seguida, aplicou-se vários filtros, a partir da função “filtro” do programa Excel, no sentido de organizar e classificar os dados coletados, a fim de subsidiar a análise e o resultado.

No que se refere ao terceiro objetivo, elaborar uma cartilha informativa que contemple os principais pontos, relativos à fiscalização e gestão de contratos, alicerçada nos fundamentos do GRCI e legislação correlata, para a Universidade, realizou-se a sistematização dos principais pontos relacionados à fiscalização e gestão de contratos, contidos no Guia Referencial e legislação afim.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Este capítulo discorre sobre os resultados obtidos por meio da sistematização dos dados coletados nos relatórios de auditoria de Acompanhamento da Execução Orçamentária e Financeira e da Prestação de Contas, emitidos pelo TCE, bem como nos relatórios elaborados pela Audicon de acordo com solicitação de inspeção da AGE, identificando as inconsistências que foram ou não sanadas, mediante, especialmente, o processo, exercício, resumo do achado, base legal não atendida e a situação das medidas adotadas no sentido de atender a cada recomendação feita, considerando os monitoramentos realizados pela Audicon, no período de 2016-2020.

A seguir, apresenta-se os resultados das informações coletadas/mapeadas e seus comentários, buscando-se dialogar com o referencial teórico utilizado, sem perder de vista o objetivo geral da pesquisa, que é analisar a implementação do Guia Referencial dos Controles Internos da Gestão (GRCI) quanto ao saneamento, pela Universidade Estadual de Feira de Santana (UEFS), das inconsistências indicadas nos relatórios de controle interno e externo para a área de contratos.

4.1 ANÁLISE DOS ACHADOS DO TCE/BA E SEUS RESPECTIVOS MONITORAMENTOS

A Tabela 1, apresentada a seguir, sintetiza os achados de auditoria apontados pelo TCE, para a área de contratos, considerando o exercício, nº do processo e situação em relação ao saneamento.

Tabela 1 – Resumo das inconsistências apontadas pelo TCE, para a área de contratos de acordo com o exercício, nº do processo e situação em relação ao saneamento

EXERCÍCIO	PROCESSO	SITUAÇÃO/SANEAMENTO			TOTAL
		NÃO	SIM	Sem Julgamento	
2015	1167/2016	0	6	0	6
	Subtotal	0	6	0	6
2017	8288/2017	1	6	0	7
	1144/2018	1	5	0	6
	Subtotal	2	11	0	13
2019	11019/2019	5	3	0	8
	01524/2020	2	1	4	7
	Subtotal	7	4	4	15
TOTAL		9	21	4	34

Fonte: Dados da pesquisa, com base nos Processos TCE.

É possível verificar a situação dos achados por exercício financeiro, processo e situação, conforme descrito a seguir:

- 2015 – 6 (seis) sanados;
- 2017 – 11 (onze) sanados e 2 (dois) não sanados;
- 2019 – 4 (quatro) sanados, 7 (sete) não sanados e 4 (quatro) ainda não julgados pelo Tribunal.

Embora as prestações de contas dos exercícios de 2016 e 2018 tenham sido apresentadas pela Universidade, conforme Processo TCE/001302/2017 e Processo TCE/001603/2019, respectivamente, não ocorreram auditorias de Acompanhamento da Execução Orçamentária e Financeira, bem como de Prestação de Contas nos referidos exercícios. Tal situação decorreu do fato de tais processos não terem sido selecionados para exame pelo TCE, portanto, não fizeram parte da análise do presente estudo.

Cabe destacar que o Tribunal seleciona o órgão ou entidade da Administração Pública Estadual para exame, seja de Acompanhamento da Execução Orçamentária e Financeira ou Prestação de Contas, considerando a ordenação de prioridade da Matriz de Risco do TCE/BA (Processo nº TCE/001144/2018, p. 4), que é lastreada por critérios de materialidade, risco e relevância e tem por objetivo, nessa ordem, verificar o cumprimento das disposições legais pertinentes e a regularidade na aplicação dos recursos públicos, bem como, fundamentar opinião sobre a regularidade da execução orçamentária, operacional, jurídica, financeira e patrimonial, o cumprimento das disposições legais pertinentes e a fidedignidade das informações apresentadas na prestação de contas.

Após a emissão do relatório preliminar pelo TCE, o documento é enviado à entidade auditada, para oportunizá-la a apresentação de manifestação em relação aos achados, em observância aos princípios da ampla defesa e do contraditório. Nesta fase, cabe à Universidade apresentar contrarrazões, amparadas em evidências, que possam indicar entendimento diverso das conclusões da auditoria ou ainda esclarecer aspectos que porventura tenham sido considerados incompletos ou distorcidos na versão do relatório.

Após o recebimento da manifestação da UEFS, a equipe técnica da Corte de Contas analisa as evidências apresentadas pela entidade auditada, o que poderá modificar o entendimento da auditoria e indicar que pontos foram sanados, situação em que deixarão de constar no relatório final a ser elaborado, o qual subsidiará o

juízo das contas pelo plenário do Tribunal. O resultado do julgamento é publicado no Diário Oficial do TCE e o relatório final é encaminhado à Universidade, para conhecimento e monitoramento dos achados de auditoria que não foram sanados, conforme disposto na OT AGE nº 02/2015 (BAHIA, 2015a).

O acompanhamento e controle da implementação das providências recomendadas nos relatórios de auditoria elaborados pelo TCE/BA, AGE e demais órgãos de fiscalização e controle é uma das atribuições das Coordenações de Controle Interno/Audicon, conforme estabelecido no Decreto Estadual nº 16.059/2015, art. 4º, IV (BAHIA, 2015b). Tal monitoramento baseia-se na OT AGE nº 02/2015 (BAHIA, 2015a) que instrumentaliza as CCI quanto ao referido acompanhamento e controle, como também, nas orientações técnicas AGE, relativas ao GRCI - nº 01/2017 (BAHIA, 2017a), nº 02/2017 (BAHIA, 2017b) e nº 05/2017 (BAHIA, 2017c), no caso das duas últimas, específicas para a área de contratos. Sendo assim, o monitoramento é realizado para cada relatório de auditoria, identificando-se as inconsistências; recomendações; situação das medidas adotadas no sentido de atender a cada recomendação feita e o status, conforme legenda: 0 – sem informação; 1 – não implementada; 2 – parcialmente implementada $\leq 50\%$; 3 – parcialmente implementada $\geq 50\%$; 4 – implementada (BAHIA, 2015a), seguindo o modelo da Figura 8 a seguir:

Figura 8 – Planilha de monitoramento das recomendações relativas às inconsistências contidas nos relatórios de auditoria dos órgãos de controle

SECRETARIA/UNIDADE:		ORIENTAÇÃO TÉCNICA AGE Nº 02/2015 MONITORAMENTO DE RECOMENDAÇÕES				DATA: 02/06/2015 REVISÃO: 0	
RELATÓRIO Nº:					DATA DO RELATÓRIO:		ÓRGÃO DE CONTROLE EMISSOR DO RELATÓRIO:
ESCOPO DA AUDITORIA (indicar áreas e abrangência da auditoria, conforme consta no relatório):							
Nº	PONTO DO RELATÓRIO (A)	RECOMENDAÇÕES (B)	STATUS (C)	DETALHAMENTO DO STATUS (D)	RESPONSÁVEL PELA IMPLEMENTAÇÃO (E)	DATA REVISÃO (F)	
1							
2							
3							
4							
5							
PONTO	DADOS ADICIONAIS (G)						

Obs.: Identificar internamente a situação das medidas adotadas no sentido de atender a cada recomendação feita e indicar seu status, na coluna C, conforme **legenda**: 0 – sem informação; 1 – não implementada; 2 – parcialmente implementada ≤ 50%; 3 - parcialmente implementada ≥ 50%; 4 - implementada.

Fonte: OT AGE nº 02/2015 (BAHIA, 2015a) (adaptada).

A fim de compreender de forma sumariada a natureza desses achados ao longo do período em análise (exercícios de 2015 a 2019), isto é, qual o conteúdo de cada inconsistência identificada, como também a base legal considerada pelo órgão fiscalizador para evidenciar o descumprimento, assim como a situação atual em relação ao saneamento da fragilidade por parte da Instituição, o estudo se dedicou a mapear tais características, considerando cada exercício auditado, as quais são apresentadas nos Quadros 7 a 10.

O Quadro 7 apresenta as inconsistências apontadas pelo TCE, para a área de contratos no exercício de 2015, de acordo com o nº do processo, resumo dos achados de auditoria, resumo da base legal não atendida e situação em relação ao saneamento:

Quadro 7 – Inconsistências apontadas pelo TCE, para a área de contratos no exercício de 2015, de acordo com o nº do processo, resumo dos achados de auditoria, resumo da base legal e situação em relação ao saneamento

PROCESSO	RESUMO DOS ACHADOS	RESUMO DA BASE LEGAL	SANADO
1167/2016	Pagamentos feitos a título de indenização sem lastro contratual	Lei Estadual nº 9.433/2005, art. 2º e Lei Federal nº 4.320/1964, art.60.	SIM
1167/2016	Pagamento realizado antecipadamente sem o recebimento do bem	Contrato, Cláusulas Terceira, Sétima, §§ 1º a 3º, e Nona, §§ 1º e 2º e a Lei Federal nº 4.320/1964, art.62.	SIM
1167/2016	Contratação por dispensa sem respaldo legal	Lei Estadual nº 9.433/2005, art.59, incisos VI ou XII.	SIM
1167/2016	Celebração de contrato, inobservando o resultado final do certame	Lei Estadual nº 9.433/2005, art. 124.	SIM
1167/2016	Contratação de serviços de transporte sem planejamento adequado	Lei Estadual nº 9.433/2005, art. 154, inciso IV.	SIM
1167/2016	Deficiências de estrutura física e organizacional quanto ao Restaurante Universitário	Lei Estadual nº 9.433/2005, art. 154, inciso IV, bem como, legislação correlata à atividade de produção de alimentos, como p.ex. alvará da vigilância sanitária, etc.	SIM

Fonte: TCE (2016).

NOTA: o Processo nº TCE/001167/2016 consolida as informações do exercício de 2015, incluindo as do Processo nº TCE/010794/2015, de Auditoria de Acompanhamento da Execução Orçamentária e Financeira da UEFS, período de 01/01 a 31/07/2015.

A partir dos dados da pesquisa, sumariados no Quadro 7, constatou-se que todos os 6 (seis) achados relativos ao exercício de 2015 foram sanados.

Quanto às informações relativas aos contratos – exercício de 2015, contidas nos relatórios de auditoria TCE, verificou-se no Processo nº TCE/001144/2018 (de Prestação de Contas, do exercício 2017), item 6 – Acompanhamento das Determinações do TCE, p. 72 que à Auditoria de Acompanhamento da Execução Orçamentária e Financeira da UEFS do período de 01/01 a 31/07/2015, Processo nº TCE/010794/2015, foi apreciado em 22/11/2016, sendo determinado pelos Conselheiros da Corte à UEFS, no que tange à área de contratos, que:

- [...] c) proceda à revisão dos contratos vigentes e adote, nas novas contratações de empresas, as medidas preventivas previstas na Lei Estadual nº 12.949/2014 (BAHIA, 2014d), evitando prejuízo ao erário decorrente de futuras ações trabalhistas de mão de obra terceirizada; [...]
- e) adote providências efetivas quanto à adequação da estrutura física da unidade; [...]
- o) apresente, no prazo de 120 dias, um Plano de Ação que, dentre outras, um cronograma de adoção das medidas necessárias ao cumprimento das determinações listadas, bem como a indicação dos responsáveis por tais medidas, para se que possa verificar a sua

efetivação no momento da análise da prestação de contas do exercício seguinte, no caso, exercício 2017.

Em vista disso, a Universidade apresentou ao referido Tribunal em 17/05/2017, o Plano de Ação conforme determinado no item o), que foi juntado ao Processo de Prestação de Contas do exercício 2015 (Processo nº TCE/001167/2016), informando as ações e medidas adotadas para o cumprimento das determinações emanadas pelo TCE.

Tendo em vista que a prestação de contas da UEFS do exercício de 2016 (TCE/001302/2017) não foi selecionada na Matriz de Risco deste TCE, para atuação na natureza de Processo de Contas, as ações previstas no referido Plano de Ação foram objeto de acompanhamento durante o exame do Processo de Contas de 2017 – nº TCE/001144/2018, com fins de verificar o saneamento das falhas.

Feitas essas considerações, constatou-se que a Universidade, através da Audicon, realizou o monitoramento das recomendações, expressas no Relatório de Auditoria nº TCE/001144/2018, considerando a juntada de exames a serem analisados, em consonância com o disposto nas OT AGE nº 04/2019 (BAHIA, 2019a), nº 01/2017 (BAHIA, 2017a) e nº 02/2015 (BAHIA, 2015a), conforme Processo SEI nº 071.3296.2019.0012691-71.

Como foi possível constatar na análise dos dados, as falhas apontadas pelo Tribunal no Processo nº TCE/001167/2016 somente foram sanadas mediante o monitoramento do Processo nº TCE/001144/2018, realizado pela Audicon no período de julho a dezembro de 2019 e encaminhado à AGE em 12/12/2019.

O acompanhamento dos pontos de auditoria fora estabelecido na OT AGE nº 02/2015 (BAHIA, 2015a), alinhado com a OT AGE nº 01/2017 (BAHIA, 2017a) que orienta os órgãos da Administração Pública Estadual quanto à estruturação dos controles internos e à implementação de modelo de análise e gestão de riscos, logo, a adoção de práticas de controle interno pela área gestora do processo, nesse caso a UEFS, contribui para a redução do risco das contratações, à medida que reforçam a primeira linha de defesa, conforme preconizado pelo Instituto dos Auditores Internos (IIA, 2007) e pelos princípios associados ao COSO, que se baseiam na concepção de que o controle interno é um processo (COSO, 2013).

O Quadro 8 explicita as inconsistências apontadas pelo TCE, para a área de contratos no exercício de 2017, de acordo com o nº do processo, resumo dos achados de auditoria, resumo da base legal e situação em relação ao saneamento.

Quadro 8 – Inconsistências apontadas pelo TCE, para a área de contratos no exercício de 2017, de acordo com o nº do processo, resumo dos achados de auditoria, resumo da base legal e situação em relação ao saneamento

PROCESSO	RESUMO DOS ACHADOS	RESUMO DA BASE LEGAL	SANADO
8288/2017	Serviços efetuados sem respaldo contratual, pagos a título de indenização	A Lei n.º 9.433/2005, SEÇÃO II, art. 2º e Lei Federal n.º 4.320/1964, art.60.	SIM
8288/2017	Ausência de comprovação de pagamento de salários, encargos, vale-transporte e alimentação dos funcionários terceirizados	Constituição Federal, art. 37 e Lei Estadual n.º 9.433/2005, art. 79, inciso XI-d.	SIM
8288/2017	Impropriedades no Contrato de prestação de serviço de transporte	Decreto n.º 14.690/2013; 7ª e 10ª Cláusula Contratual e Lei Estadual n.º 9.433/2005, art. 153 e 154.	SIM
8288/2017	Impropriedades no Contrato de Prestação de serviço de manutenção em equipamentos de climatização	10ª Cláusula Contratual, Lei Estadual n.º 9.433/2005, art. 153 e 154 -XXVII, art. 8º (XXVII), art. 12º (II) e art. 31º (I e V).	NÃO
8288/2017	Imprecisão técnica na definição de objeto contratual	Lei Estadual n.º 9.433/2005, art. 126, alínea I.	SIM
8288/2017	Desídia na contratação de serviços de suporte administrativo e apoio operacional a prédios públicos, ensejando contratações por dispensa emergencial	Lei Estadual nº 9.433/2005, art. 3º.	SIM
8288/2017	Celebração de contrato de prestação de serviços, com elevado grau de risco e sem garantia contratual	Lei Estadual n.º 9.433/2005, art. 126 e incisos.	SIM
1144/2018	Impropriedades no Contrato de prestação de serviço de fornecimento de refeições	Lei Estadual n.º 9.433/2005, alínea I, art. 126, art. 124; Resolução da ANVISA RDC nº 275, de 21/10/2002 e a Resolução da ANVISA RDC nº 216, de 15/09/2004, alterada pela Resolução RDC nº 52, de 29/09/2014.	SIM
1144/2018	Serviços efetuados sem respaldo contratual, pagos a título de indenização	A Lei Estadual nº 9.433/2005, SEÇÃO II - DOS PRINCÍPIOS: art.2º e Lei Federal nº 4.320/1964, art.60.	SIM
1144/2018	Impropriedades no Contrato de locação de veículos	Decreto n.º 14.690/2013, art. 9º e Constituição Federal, art.37.	SIM
1144/2018	Impropriedades no Contrato de prestação de serviço de manutenção de equipamentos de climatização	10ª Cláusula Contratual, Lei Estadual nº 9433/2005, art,153 e 154, art. 8º (XXVII), art. 12º (II); art.31º (I e V).	NÃO
1144/2018	Desídia na contratação de serviços de suporte administrativo e apoio operacional a prédios públicos	Lei Estadual n.º 9.433/2005, art. 59, IV.	SIM
1144/2018	Celebração de contrato de prestação de serviços, com grau de risco e sem garantia contratual	Lei Estadual n.º 9.433/2005, art. 126 e incisos.	SIM

Fonte: TCE, ([2017] 2018).

O Quadro 8 ratifica e amplia as informações apresentadas na Tabela 1 – 11 (onze) sanados e 2 (dois) não sanados, totalizando 13 (treze) achados relativos ao exercício de 2017, destes, 6 (seis) sanados e 1 (um), não sanado, referente ao Processo nº TCE/008288/2017 (de auditoria de Acompanhamento da Execução Orçamentária e Financeira), enquanto o Processo nº TCE/001144/2018 (de auditoria de Prestação de Contas), teve 6 (seis) pontos de auditoria, 5 (cinco) sanados e 1 (um) não sanado.

O monitoramento das recomendações, expressas no Relatório de Auditoria nº TCE/001144/2018, foi realizado pela Audicon, conforme Processo nº SEI 071.3296.2019.0012691-71. Desse monitoramento, constatou-se que as duas inconsistências não sanadas, ocorridas nos dois processos do exercício de 2017, na realidade correspondiam a uma única falha – Improriedades no contrato de prestação de serviço de manutenção em equipamentos de climatização, pormenorizadas nas seguintes: a) Ausência de parecer técnico; b) Contrato não contempla dotação orçamentária referente à material de consumo; c) Falhas na fiscalização do contrato: c.1) Ausência de relatórios técnicos; c.2) Ausência de Cotações; c.3) Ausência de informação sobre a devolução das peças usadas; c.4) Ausência de preposto do quadro da Universidade com conhecimento técnico para vistoriar os equipamentos; c.5) Serviços realizados de forma precária. No monitoramento, a unidade responsável indicou o status 3, o qual representa que a unidade implementou $\geq 50\%$ das recomendações de auditoria.

A partir da situação apresentada, pode-se perceber que o monitoramento das recomendações dos órgãos de controle (BAHIA, 2015a), aliado às práticas de controle interno, estabelecidas para a área de contratos no GRCI (BAHIA, 2017a), lastreadas nos componentes propostos pelo modelo COSO (2013), que se referem ao ambiente de controle; avaliação de riscos; atividades de controle; informações e comunicações; monitoramento e ambiente de controle, podem contribuir para o aperfeiçoamento dos controles internos da gestão.

Ademais, considerando o controle interno como um processo, para que este possa se efetivar, faz-se necessário que seja planejado, executado e monitorado pelos gestores da Instituição (FARIAS *et al* 2009).

Os pontos de auditoria relativos ao exercício de 2019 estão descritos no Quadro 9 o qual apresenta um total de 15 (quinze) achados, identificando-os a partir

do nº do processo, resumo do achado, resumo da base legal e situação, sanado ou não e sem julgamento pelo Tribunal.

Quadro 9 – Inconsistências apontadas pelo TCE, para a área de contratos no exercício de 2019, de acordo com o nº processo, resumo dos achados de auditoria, resumo da base legal e situação em relação ao saneamento

PROCESSO	RESUMO DOS ACHADOS	RESUMO DA BASE LEGAL	SANADO
11019/2019	Sucessivos pagamentos por indenização, decorrentes de ineficiência administrativa	Lei Estadual nº 9.433/2005 e Constituição Federal, em seu art. 37, caput e inciso XX.	NÃO
11019/2019	Pagamento de serviços de impressão e reprografia no valor estimado mensal	O fato apontado contraria o item 1.2.5 da seção B do instrumento convocatório.	SIM
11019/2019	Prorrogação de contratos de prestação de serviços de natureza continuada sem a prévia avaliação quanto à sua vantajosidade	Lei Estadual nº 9.433/2005, art. 140, caput e inciso II.	SIM
11019/2019	Ausência de registros consistentes e tempestivos em relação ao acompanhamento e fiscalização dos contratos de terceirização	Lei Estadual n.º 9.433/2005, art. 154 (I, II, III e IV) e 155 (I e III).	SIM
11019/2019	Ausência de designação formal dos responsáveis pelo acompanhamento de contratos de terceirização	Lei Federal n.º 8.666/ 1993, art. 67.e Acórdão n.º 38/2013 do TCU, recomendação: 9.4 e 9.4.8.	NÃO
11019/2019	Ausência de designação de preposto de empresas de terceirização	Lei Estadual n.º 9.433/2005, art. 156.	NÃO
11019/2019	Prorrogação de contrato, sem a exigência de garantia contratual de terceirização	Lei Estadual n.º 9.433/2005, art. 137.	NÃO
11019/2019	Controle de frequência em desconformidade com a legislação trabalhista de terceirização	7ª Cláusula Contratual, itens 51 e 52 e Súmula nº 388, do Tribunal Superior do Trabalho.	NÃO
1524/2020	Liquidação irregular das despesas do Contrato da prestação de serviço de manutenção e reparo de condicionadores de ar (Reincidente)	10ª Cláusula Contratual, Lei Estadual nº 9433/2005, art. 153 e 154, 8º (XXVII), 12º (II), art.31º (I e V).	NÃO
1524/2020	Pagamento de serviços de impressão e reprografia no valor estimado mensal (franquia), ainda que o contrato determinasse a apuração dos serviços efetivamente consumidos	O fato apontado contraria o item 1.2.5 da seção B do instrumento convocatório.	SIM
1524/2020	Sucessivos pagamentos por indenização, decorrentes de ineficiência administrativa	Lei Estadual nº 9.433/2005, art. 2º e Constituição Federal, art. 37, caput e inciso XX.	NÃO
1524/2020	Ausência de designação formal dos responsáveis pelo acompanhamento de contratos	Lei Federal n.º 8.666/1993, art.67; Acórdão n.º 38/2013 do TCU.	SJ
1524/2020	Ausência de designação de preposto de empresas	Lei Estadual n.º 9.433/2005, no art. 156.	SJ
1524/2020	Prorrogação contratual sem a prestação de garantia exigida em contrato	Parágrafo 5º - 18º Cláusula Contratual e Lei Estadual n.º 9.433/2005, art.137.	SJ
1524/2020	Controle de frequência em desconformidade com a legislação trabalhista	7ª Cláusula Contratual, Súmula n.º 338 do Tribunal Superior do Trabalho.	SJ

Fonte: TCE, ([2019] 2020).

Do total de pontos detalhados no Quadro 9, 8 (oito) referem-se ao Processo nº TCE/011019/2019, sendo 3 (três) sanados e 5 (cinco) não sanados, e 7 (sete), ao Processo nº TCE/001524/2020, tendo 1 (um) sanado, 2 (dois) não sanados e 4 (quatro) sem julgamento do TCE.

Cabe registrar que nesse exercício também houve junção de processos. Em 17/12/2020, quando da apreciação da auditoria tempestiva de Acompanhamento da Execução Orçamentária e Financeira – Processo nº TCE/011019/2019, do período de 01/01/2019 a 31/07/2019, os Conselheiros do Tribunal resolveram, por meio da Resolução nº 0090/2020 (BAHIA, 2020c), pela juntada desta auditoria à Prestação de Contas da UEFS – Processo nº TCE/001524/2020, referente ao exercício de 2019, para que se avaliasse a repercussão dos achados auditoriais analisados nas contas dos responsáveis pela unidade auditada, bem como para que acompanhasse as medidas adotadas para corrigir as inconformidades destacadas pela Auditoria.

Os 3 (três) pontos sanados, relativos ao Processo nº TCE/011019/2019, assim foram considerados porque a equipe técnica do TCE reavaliou os achados a partir de novas manifestações de servidores e da Universidade, apresentadas em respostas às notificações aos gestores, tendo emitido um relatório revisado no qual tais pontos não subsistiram. Esta nova avaliação subsidiará o julgamento do Processo nº TCE/001524/2020, ainda não realizado.

Com vistas a subsidiar a análise dos achados não sanados e/ou sem julgamento do exercício de 2019, bem como ampliar a discussão do achado (reincidente), nos Processos nº TCE/008288/2017 e nº TCE/001144/2018, referente ao exercício de 2017, apresenta-se o Quadro 10 a seguir:

Quadro 10 – Inconsistências apontadas pelo TCE e ainda não sanadas ou não julgadas, para a área de contratos, nos exercícios de 2017 e 2019, de acordo com o nº processo, resumo dos achados de auditoria, resumo da base legal e situação

Nº	PROCESSO	EXERCÍCIO	RESUMO DOS ACHADOS	RESUMO DA BASE LEGAL	STATUS	SANADO
1	8288/2017	2017	Impropriedades no Contrato de Prestação de serviço de manutenção em equipamentos de climatização	10ª Cláusula Contratual, Lei Estadual nº 9.433/2005, art. 154, art. 8º (XXVII), art. 12º (II) e art. 31º (I e V).	3	NÃO
2	1144/2018	2017	Impropriedades no Contrato de prestação de serviço de manutenção de equipamentos de climatização	10ª Cláusula Contratual, Lei Estadual n.º 9.433/2005, art. 154, art. 8º (XXVII), art. 12º (II) e art. 31º (I e V).	3	NÃO
3	11019/2019	2019	Sucessivos pagamentos por indenização, decorrentes de ineficiência administrativa referente à prestação de serviço na área de tecnologia da informação	Lei Estadual nº 9.433/2005 e Constituição Federal, art. 37, caput e inciso XX.	2	NÃO
4	11019/2019	2019	Ausência de designação formal dos responsáveis pelo acompanhamento de contratos de terceirização	Lei Federal nº 8.666, art. 67 e Acórdão n.º 38/2013 do TCU, recomendação: 9.4 e 9.4.8.	0	NÃO
5	11019/2019	2019	Ausência de designação de preposto de empresas de terceirização	Lei Estadual n.º 9.433/2005, art. 156.	0	NÃO
6	11019/2019	2019	Prorrogação de contrato, sem a exigência de garantia contratual de terceirização	Lei Estadual n.º 9.433/2005, art. 137.	0	NÃO
7	11019/2019	2019	Controle de frequência em desconformidade com a legislação trabalhista de terceirização	7ª Cláusula Contratual, Súmula n.º 338 do Tribunal Superior do Trabalho.	0	NÃO
8	1524/2020	2019	Liquidação irregular das despesas do contrato da prestação de serviço de manutenção e reparo de condicionadores de ar (Reincidente)	Cláusulas contratuais, 5ª, item ff; 6ª, item d; 7ª; 8ª e a Lei n.4.320/1964, art. 63, § 2º.	3	NÃO
9	1524/2020	2019	Sucessivos pagamentos por indenização, decorrentes de ineficiência administrativa referente à prestação de serviço na área de tecnologia da informação	Lei Estadual nº 9.433/2005 e Constituição Federal, art. 37, caput e inciso XX.	2	NÃO
10	1524/2020	2019	Ausência de designação formal dos responsáveis pelo acompanhamento de contratos	Lei Federal n.º 8.666/1993, art.67; Acórdão n.º 38/2013 do TCU.	0	SJ
11	1524/2020	2019	Ausência de designação de preposto de empresas de terceirização	Lei Estadual nº 9.433/2005, art. 156.	0	SJ
12	1524/2020	2019	Prorrogação contratual sem a prestação de garantia exigida em contrato	Lei Estadual n.º 9.433/2005, art. 137.	0	SJ
13	1524/2020	2019	Controle de frequência em desconformidade com a legislação trabalhista	7ª Cláusula Contratual, Súmula n.º 338 do Tribunal Superior do Trabalho.	0	SJ

Fonte: TCE, ([2019] 2020).

No que tange aos pontos de auditoria, nº de ordem 1, 2 e 8 (reincidentes) do Quadro 10 – Impropropriedades no contrato de prestação de serviço de manutenção em equipamentos de climatização/Liquidação irregular das despesas do contrato da prestação de serviço de manutenção e reparo de condicionadores de ar (reincidente), ressalta-se que o TCE reiterou a inconsistência destas impropropriedades nos processos nº TCE/008288/2017, TCE/001144/2018 e TCE/001524/2020, por descumprir a 10ª Cláusula Contratual (fornecimento de relatório técnico mensal dos serviços executados), Lei Estadual n.º 9.433/2005, art. 154, artigos 8º (XXVII), 12º (II) e 31º (I e V) – nos dois primeiros processos, bem como, as cláusulas contratuais, 5ª, item ff; 6ª, item d; 7ª e 8ª, além da Lei n.4.320/1964, art. 63, § 2º, no último.

Estas inconsistências relativas aos pontos supramencionados referiram-se a: a) ausência de parecer técnico; b) contrato não contempla dotação orçamentária referente à material de consumo; c) falhas na fiscalização do contrato: c.1) ausência de relatórios técnicos; c.2) ausência de cotações; c.3) ausência de informação sobre a devolução das peças usadas; c.4) ausência de preposto do quadro da Universidade com conhecimento técnico para vistoriar os equipamentos; e c.5) serviços realizados de forma precária. O TCE recomendou à UEFS que fortalecesse seus controles internos quanto à celebração contratual e a gestão da execução de seus contratos, com maior rigor na fiscalização e acompanhamento, obedecendo à legislação vigente e o cumprimento das cláusulas contratuais.

Registre-se que a Universidade, por meio da Audicon, quando da realização do Monitoramento dos Achados do Relatório de Auditoria de Prestação de Contas, Processo nº TCE/001144/2018, em dezembro/2019, ratificou a realização das ações saneadoras relativas a esse ponto de auditoria, em resposta encaminhada ao TCE, via Ofício nº 719/2018, de 02/10/2018. Entretanto, a Audicon salientou que o ponto c.4 – ausência de preposto do quadro da Universidade com conhecimento técnico para vistoriar os equipamentos, não fora atendido, pois a UEFS não possui em seu quadro de servidores técnicos, especialista em climatização, indicando o status (3) – situação implementada \geq a 50%, portanto, passível de monitoramento.

Acrescente-se que, mediante resposta à Solicitação n.º 07 – H/2020, de 28/05/2020, sobre esse achado, a UEFS, em 18/06/2020, por meio do Ofício GAB nº 291/2020 (Relatório de Auditoria – Processo nº TCE/001524/2020, p. 23), encaminhado ao TCE, “reconheceu a necessidade de estabelecer uma carteira de fiscalização e promover a capacitação dos servidores, objetivando o

aperfeiçoamento da gestão e controle da execução dos serviços”. No entanto, relatou “que o quantitativo de pessoal disponível no quadro de servidores é insuficiente para atender a demanda da Instituição, notadamente, quanto à fiscalização de contratos”.

Nesse contexto, com base no entendimento de Megginson (1998) de que controle “é o processo de garantir que os objetivos organizacionais e gerenciais estejam sendo cumpridos, bem como na afirmação de Gerigk *et al* (2007, p.7) a administração pública, nesse caso a Universidade, deve buscar formas alternativas de controle, mas não apenas controles formais, burocráticos, mas também controles gerenciais, que cumpram as exigências legais e priorizem o atendimento dos resultados, detectando antecipadamente os problemas e corrigindo eventuais distorções.

Quanto às inconsistências apontadas, nos nº de ordem 3 e 9, que tratam de sucessivos pagamentos por indenização, decorrentes de ineficiência administrativa (reincidente), cujo entendimento do TCE é que estão em desacordo com o estabelecido na Lei Estadual nº 9.433/2005 e na Constituição Federal, art. 37, caput e inciso XX, as respectivas recomendações apresentaram status 2 – situação implementada $\leq 50\%$ em relação as medidas mitigadoras. Destaca-se ainda, que os pontos foram monitorados pela UEFS, em consonância com o Plano Anual de Atividades 2020 – OT AGE nº 04/2019 (BAHIA, 2019a), da Audicon e em atendimento à OT AGE nº 04/2020 (BAHIA, 2020d), complementada pela Solicitação de Inspeção AGE nº 01/2020, de 28/09/2020.

Após a realização da inspeção pela Audicon e emissão do Relatório Final de Inspeção (encaminhado à AGE em 24/11/2020, Processo SEI nº 071.3296.2020.0019062-88), constatou-se que das três situações de pagamentos por indenização que deram origem aos pontos, apenas uma foi sanada, por meio de procedimento licitatório, e as demais estavam com processos para a regular contratação em andamento, ficando a recomendação com status 2 – parcialmente implementada $\leq 50\%$.

Em consonância com o Plano Anual de Atividades 2020 (UEFS, 2020a) e em atendimento ao que foi pautado pela OT AGE nº 04/2020 (BAHIA, 2020d), complementada pela Solicitação de Inspeção AGE nº 01/2020 (Processo SEI nº 013.10605.2020.0021031-24), ambas da Auditoria Geral do Estado, a Audicon executou inspeção e monitoramento dos pagamentos por indenização realizados no

âmbito da UEFS, com o objetivo de mapear as situações que geraram pagamentos por indenização, indicando medidas para mitigação, em observância ao estabelecido pela legislação. O Relatório Final da referida Inspeção, ocorrida no período de julho/2020 a novembro/2020, revelou os achados sumariamente transcritos a seguir:

- Ciclo longo da fase interna de licitação, resultando em pagamentos por indenização, identificando que a exigência de avaliação de aquisições por outras Secretarias de Estado, como também a demora em processos internos da própria Universidade, tem resultado em um ciclo excessivamente longo para contratação. Sendo recomendado pela Audicon: a) Revisar os fluxos de processos de contratação; b) Avaliar a possibilidade de antecipação dos novos pedidos de contratação; c) Reportar às Secretarias de Estado que a demora nas contratações sistêmicas, como também na avaliação de processos demandados diretamente pela UEFS, está resultando em pagamentos por indenização o que sugere a revisão do fluxo de organização das etapas internas que envolvem essas Secretarias;
- Solicitação não tempestiva de abertura de processo para a regular contratação, situação em que a Audicon recomendou: a) Estabelecer/antecipar o disparo dos mecanismos de alerta às Unidades sobre a vigência de contratos, a fim de evitar a demora na solicitação de novas contratações, especialmente as de serviços de natureza contínua; b) Envidar esforços para cumprir tempestivamente as diligências e instruções aos processos em andamento, de modo a diminuir o tempo dispendido para a conclusão da regular contratação e garantir o saneamento mais célere das situações inadequadas identificadas; c) Avaliar as circunstâncias da prestação de tais serviços indenizados, à luz do que preconizam o Parecer PGE n° PLC-LB-MQ-3952/2008 e o Parecer PGE n° PA-NCAD- 157-2020.
- Ausência de solicitação de abertura de processo para regular contratação, tomar as medidas necessárias para sanar a situação que se encontra em desconformidade com a legislação (UEFS, 2020b, p. 4-6).

Com base nas informações relatadas, ficou evidenciado que a Instituição precisa aperfeiçoar os controles e rotinas em relação aos processos de contratação, notadamente em situações que provoquem pagamentos por indenização. Por meio do monitoramento, a Audicon desempenha seu papel dentro da estrutura de governança da Universidade, a partir da “aplicação de práticas de controle” (BRASIL, 2020, p. 15), alinhado com o Modelo das Três Linhas de Defesa do Controle Interno, preconizado pelo Instituto de Auditores Internos (IIA, 2013), responsabilizando-se pela 2ª Linha de Defesa, constituída pelas funções de inspeção, qualidade, gerenciamento de riscos, análise de conformidade,

monitoramento e assessoramento interno da Instituição, quanto aos aspectos relacionados aos seus riscos e controles internos, objetivando o aprimoramento e fortalecimento da primeira linha de defesa.

No que concerne ao mapeamento dos achados de auditoria na condição de status 0 – sem informação, descritos no Quadro 10, do total de 8 (oito), verificou-se na prática que são 4 (quatro), devido a incidência destes tanto no Processo nº TCE/011019/2019 quanto no TCE/001524/2020, como também, a situação dos pontos, no primeiro processo, apresenta status 0 – sem informação e no segundo, sem julgamento pelo Tribunal, pois o Processo nº TCE/001524/2020, ainda será examinado pelos Conselheiros da Corte de Contas. Tais achados tratam de fragilidades na fiscalização de contratos, a saber:

- a. Ausência de designação formal dos responsáveis pelo acompanhamento de contratos de terceirização;
- b. Ausência de designação de preposto de empresas de terceirização;
- c. Prorrogação de contrato, sem a exigência de garantia contratual de terceirização; e,
- d. Controle de frequência em desconformidade com a legislação trabalhista de terceirização. (TCE, 2020, p. 45-49).

Vale mencionar que essas fragilidades vêm sendo reiteradas pelo TCE em seus relatórios de auditoria, conforme os trechos transcritos a seguir:

A Unidade deve nomear formalmente (por meio de Portaria) todos os servidores que forem designados para funções relativas ao acompanhamento de contratos na UEFS, bem como seus substitutos (TCE, 2020, p.46).

Diante dos fatos apontados, verifica-se que a UEFS deixou de realizar os procedimentos de controle interno, necessários à adequada fiscalização do Contrato (TCE, 2019, p. 25).

O princípio da eficiência está ligado à questão da melhor utilização possível dos recursos de que se dispõe. Neste diapasão, o administrador público deve atuar com presteza e agilidade para produzir o resultado desejado pela sociedade. (TCE, 2018, p. 48).

Constatou-se a falta de acompanhamento e fiscalização efetiva da execução dos serviços contratados pela Unidade (TCE, 2018, p. 52).

Portanto, a omissão da entidade auditada, não estabelecendo nenhum tipo de garantia dentre as cláusulas contratuais fragiliza a posição do Poder Público, expondo-o a riscos financeiros desnecessários, prática diametralmente oposta do que deve ser perseguida pela Administração, qual seja, zelar, da melhor forma,

pelos bens e recursos públicos a que lhe estão submetidos. (TCE, 2018, p. 67).

Para a INTOSAI, o controle interno é um processo integrado e dinâmico realizado pela gestão da entidade, com o propósito de que as operações sejam executadas de forma ética, econômica, eficiente e eficaz; que a prestação de contas (*accountability*) cumpra as obrigações estabelecidas pela legislação, visando garantir a salvaguarda dos recursos contra perdas, mau uso e danos (TCE, 2007). Nesse sentido, cumpre à UEFS, em linha com o entendimento da IFAC (2001) “o planejamento, gerenciamento e controle das operações”, mediante a implantação de um sistema de controle interno, que seja capaz de contribuir para a Universidade alcançar seus objetivos, conforme estabelecido no PDI (UEFS, 2019b).

4.2 ANÁLISE DO PLANO DE AÇÃO DA ÁREA DE CONTRATOS À LUZ DO GRCI

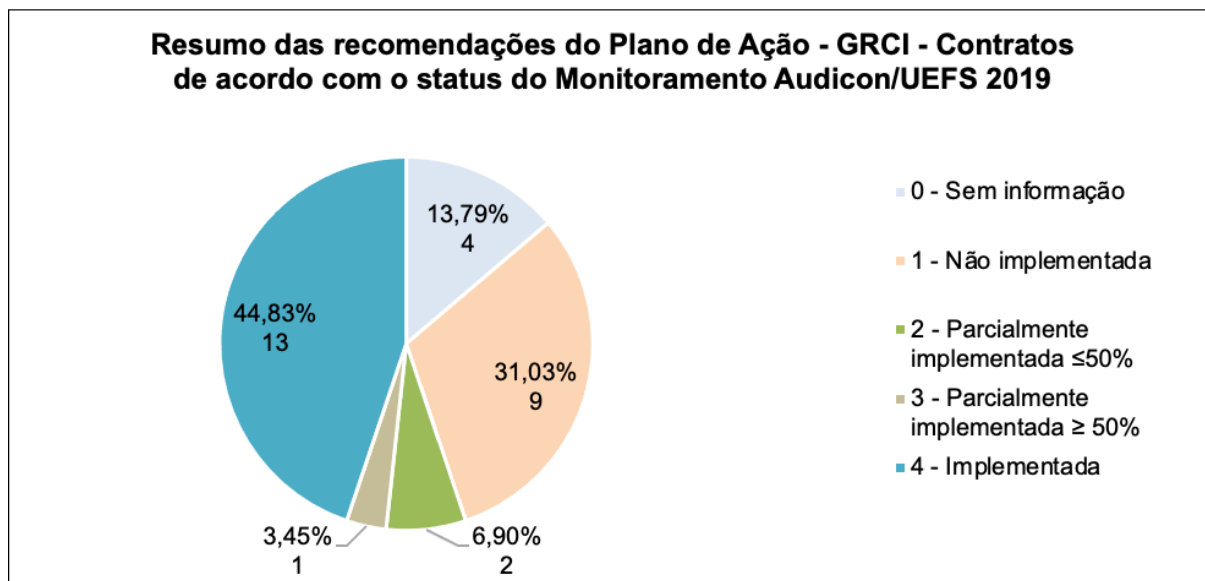
A Audicon realizou auditoria de inspeção – área de contratos, no período de 10/05/2018 a 27/06/2018, mediante Solicitação de Inspeção AGE nº 01/2018, de 19/04/2018, que resultou na elaboração do Relatório de Inspeção nº 01/2018, bem como no Plano de Ação, da área citada, que fora encaminhado à AGE, através do Ofício nº 464/2018, datado de 27/06/2018, em conformidade com o disposto na OT AGE nº 05/2017 (BAHIA, 2017c). No segundo semestre de 2019, visando ao acompanhamento e controle da implementação das providências recomendadas no respectivo Plano, a Audicon realizou o monitoramento deste, de acordo com a OT AGE nº 02/2015 (BAHIA, 2015a) e o disposto no Decreto Estadual nº 16.059/2015 (BAHIA, 2015b), sendo o resultado do exame, apresentado adiante.

Cumpre frisar, que o monitoramento das recomendações dos pontos contidos nos relatórios de auditoria, conforme estabelecido no Plano Anual de Atividades (PAA) – Audicon/2020 (UEFS, 2020a), Processo SEI nº 071.3296.2020.0005404-09, não foi realizado durante a pandemia da Covid-19, face ao agravamento da situação pandêmica do novo coronavírus (Covid-19), que impôs medidas de isolamento social, tais como a instituição do trabalho remoto no Poder Executivo, conforme Decreto Estadual nº 19.528, de 16/03/2020, bem como a suspensão das atividades administrativas presenciais das equipes/UEFS, a partir de 23/03/2020. Como resultado, o status de avaliação das recomendações permaneceu inalterado (situação – 2019) e, de acordo com as informações prestadas pela Audicon à época,

o monitoramento do Plano será objeto de planejamento para programação das atividades da Audicon – PAA/2021(UEFS, 2021).

A Figura 9 demonstra a distribuição das 29 (vinte e nove) recomendações do Plano de Ação – área de contratos de acordo com o status identificado durante o monitoramento, considerando os critérios da OT AGE nº 02/2015 (BAHIA, 2015a).

Figura 9 – Resumo das recomendações do Plano de Ação – GRCI – Contratos



Fonte: UEFS, ([2018] 2019a).

Pode-se destacar que, das 29 (vinte e nove) recomendações constantes no Plano de Ação, relativas aos 23 (vinte e três) pontos de auditoria identificados, 13 (treze) foram implementadas/sanadas, as quais representaram 44,83%. Outras 3 (três) recomendações, que representaram 10,35% das proposições, estavam com status de parcialmente implementadas. Finalmente, as 13 (treze) recomendações restantes, equivalentes a 44,83%, foram classificadas como não implementadas ou sem informação, considerando o cenário do monitoramento de 2019.

O Quadro 11 mostra os 23 (vinte e três) achados de auditoria, identificando-os a partir do resumo do ponto, recomendações e status, referente ao monitoramento do Plano de Ação, realizado em 2019. Cabe esclarecer que para alguns achados do Plano de Ação, foi estabelecida mais de uma recomendação, existindo a possibilidade de indicação de status diferentes para cada uma delas, como também, quando da análise, sempre que possível, fez-se a junção de algumas recomendações, na tentativa de evitar repetições.

Quadro 11 – Resumo do Plano de Ação/ GRCI – Contratos de acordo com o resumo do ponto, recomendação e status da recomendação no Monitoramento 2019 como sem informação ou não implementada

Nº	RESUMO DO PONTO	RECOMENDAÇÃO	STATUS
1	Existe uma Coordenação de Contratos ou similar, formalmente instituída e capacitada.	Contratação e capacitação de pessoal.	1 - Não implementada
2	Os contratos possuem indicação expressa da área responsável por sua gestão.	Preenchimento e inclusão do ANEXO 1, contido na OT AGE 02/17, no processo de contratação.	4 - Implementada
3	Há nomeação formal do Gestor do Contrato.	Preenchimento e inclusão do ANEXO 1, contido na OT AGE 02/17, no processo de contratação.	4 - Implementada
4	Há definição formal, em Portaria ou instrumento similar, das atribuições e responsabilidades do Gestor e do Fiscal do contrato.	Publicizar a Cartilha para Gestores e Fiscais de contratos.	4 - Implementada
5	Há uma política de rotatividade do Fiscal e/ou de parte da Comissão.	a) Designar comissão de fiscalização.	2 - Parcialmente implementada ≤50%
		b) Estabelecer prazos para a rotatividade dos fiscais.	1 - Não implementada
6	Existe Código de Conduta na relação com os fornecedores.	Elaborar Código de Conduta para auxiliar na relação com os fornecedores.	1 - Não implementada
7	Há normativos internos para a área de contratos.	a) Elaborar normativos internos para a área de contratos.	1 - Não implementada
		b) Revisar textos de Instruções Normativas juntamente com unidades gestoras e Reitoria 2020.	1 - Não implementada
8	Os contratos definem formalmente o nome do preposto da contratada.	Formalizar o nome do preposto, informado pelo Gestor, no processo de contratação.	1 - Não implementada
9	O Fiscal tem perfil técnico adequado com o objeto do contrato e é orientado quanto às responsabilidades e atribuições.	a) Gestor avaliar o perfil técnico do fiscal antes da indicação.	4 – Implementada
		b) Gestor demandar a capacitação e instrução do fiscal.	0 - Sem informação
		c) Pró-Reitoria de Gestão de Pessoas (PGDP) promover a capacitação do fiscal.	4 – Implementada
10	Há nomeação formal do Fiscal ou de Comissão específica.	Designar comissão para fiscalização de contratos de alto valor e/ou complexidade.	2 - Parcialmente implementada ≤50%
11	Gestor do contrato avalia se Fiscal tem tempo hábil para executar suas atividades.	Preenchimento e inclusão do ANEXO 1, contido na OT AGE 02/17, no processo de contratação.	4 – Implementada
12	Fiscal declara formalmente estar ciente de suas atribuições.	Preenchimento e inclusão do ANEXO 1, contido na OT AGE 02/17, no processo de contratação.	4 – Implementada
13	Gestor e Fiscal realizam reunião com preposto do contratado antes do início da execução contratual.	Padronizar modelo de ATA na qual constará as informações básicas relacionadas com o contrato, assinada pelas partes, em reunião que antecederá o início da prestação de todos os serviços ou entrega de bens (conforme a Lei nº 9.433/2005).	1 - Não implementada

Continua

Nº	RESUMO DO PONTO	RECOMENDAÇÃO	STATUS
14	Há formalização dos atos relativos à gestão e fiscalização contratual.	a) Formalizar os atos de gestão e fiscalização, bem como as ocorrências e providências em processos devidamente instruídos.	0 - Sem informação
		b) Anexar no processo de pagamento um relatório com os atos realizados relativos à gestão e fiscalização do contrato.	3 - Parcialmente implementada ≥ 50%
15	Fiscal emite relatório do serviço/material entregue e anexa ao processo de pagamento.	Emitir relatório circunstanciado do serviço/material entregue e anexar ao processo de pagamento.	4 - Implementada
16	Há relatório de recebimento final para entrega de objeto dos contratos de natureza técnica complexa e/ou valor relevante, elaborado por comissão especial.	Emitir relatório de recebimento do serviço/material e anexar ao processo de pagamento.	4 - Implementada
17	A Ouvidoria dá conhecimento por escrito à Coordenação de Contratos e à direção superior das denúncias envolvendo contratos.	Intensificar as ações de comunicação da Ouvidoria.	4 - Implementada
18	Fiscal informa por escrito ao Gestor do contrato sobre ocorrências da execução que possam acarretar imposição de sanções ao contratado.	a) Formalizar por escrito as ocorrências da execução do contrato.	0 - Sem informação
		b) Anexar ao processo de pagamento o relatório com as ocorrências na execução do contrato.	4 - Implementada
19	Os contratos são divulgados para todas as áreas envolvidas.	Atualizar trimestralmente a relação de contratos vigentes no site da UEFS.	4 - Implementada
20	Há disponibilização de acesso para consulta das áreas interessadas das informações gerenciais sobre cada contrato.	Atualizar trimestralmente a relação de contratos vigentes no site da UEFS.	4 - Implementada
21	As medidas para contratação de novos fornecedores são adotadas tempestivamente, de modo a evitar pagamentos por indenização ou dispensas indevidas de licitação.	Reiterar junto aos órgãos sistêmicos do Estado (Administração e Fazenda), assim como, aos órgãos de controle, com clareza e agilidade, dentro dos prazos legais, acerca dos processos de contratação, em razão dos Decretos N(s).15.924/2015 e 16.417/2015 e a Instrução Conjunta SAEB/SEFAZ Nº 001/2007.	0 - Sem informação
22	Existe um Plano de Fiscalização para cada contrato.	Estabelecer plano de fiscalização segundo orientações do anexo 03, da OT 02/2017.	1 - Não implementada
23	A CCI ou unidade equivalente monitora o Plano de Fiscalização dos contratos.	Acompanhar o processo de implantação dos planos de fiscalização dos contratos, visando à implementação do GRCI-CONTRATOS.	1 - Não implementada

Fonte: UEFS, 2018.

Em uma análise pormenorizada do conteúdo do Quadro 11, é possível observar que a recomendação relativa ao ponto nº 1 - Existe uma Coordenação de Contratos ou similar, formalmente instituída e capacitada, tem indicativo de status 1 – não implementada. Porém, na Universidade existe uma Gerência de Apoio a Contratos e Convênios (GACC) e, segundo o detalhamento do ponto nº 9, recomendação c) PGDP promover a capacitação do fiscal, status 4 – implementada, a própria Gerência de Contratos informou que em 2018 foi ofertada uma turma do Curso de Gestão e Fiscalização de Contratos, conforme o PAC/2018 e que o PAC/2019 previu a realização de 02 turmas, embora essa Pró-Reitoria tenha informado que a última turma do referido curso ocorreu em 2018. Conseqüentemente, há uma aparente contradição entre as notas atribuídas ao status das recomendações e as efetivas evidências relativas aos pontos nº 1 e nº 9.

Dos achados relativos aos pontos nº 2 - Os contratos possuem indicação expressa da área responsável por sua gestão; nº 3 - Há nomeação formal do Gestor do Contrato e nº 4 - Há definição formal, em Portaria ou instrumento similar, das atribuições e responsabilidades do Gestor e do Fiscal do contrato, as respectivas recomendações possuem status 4 – implementada. Vale destacar que os pontos nº 2 e 3 foram sanados a partir da inclusão do ANEXO 1 - TERMO DE INDICAÇÃO/ANUÊNCIA DO FISCAL, contido na OT AGE nº 02/2017 (BAHIA, 2017b), no processo de contratação.

No que concerne ao ponto nº 4, a GACC elaborou e tornou pública a Cartilha para Gestores e Fiscais de contratos, atualizada em 2019, demonstrando que a utilização dos referenciais do GRCI tem contribuído para o fortalecimento dos controles internos da Instituição.

Em relação aos pontos nº 5 - Há uma política de rotatividade do Fiscal e/ou de parte da Comissão e nº 10 - Há nomeação formal do Fiscal ou de Comissão específica, cuja recomendação foi - Designar comissão para fiscalização de contratos de alto valor e/ou complexidade, status 2 – parcialmente implementada ≤50%; verificou-se a partir do detalhamento do status do ponto nº 10, que a Gerência de Contratos informou que “devido à falta de servidor para participar de comissões, essa ação ainda não fora totalmente implementada, embora alguns setores tivessem constituído comissões de acompanhamento para contratos de grandes vultos”, o que confirma o fato de as recomendações do ponto nº 5 - designar comissão de fiscalização, status 2 - Parcialmente implementada ≤50% e

estabelecer prazos para a rotatividade dos fiscais, status 1 – não implementada, não terem sido atendidas. A despeito da falta de servidor, mencionada no ponto nº 10, tal situação não impediu que as recomendações relativas aos pontos nº 11, 12 e 18, letra b) fossem implementadas e que os mesmos fossem sanados.

No que tange ao ponto nº 9 - O Fiscal tem perfil técnico adequado com o objeto do contrato e é orientado quanto às responsabilidades e atribuições, a recomendação: b) Gestor demandar a capacitação e instrução do fiscal, no monitoramento constou como status 0 – sem informação. Considerando o detalhamento do status da recomendação c) PGDP promover a capacitação do fiscal, do mesmo ponto, no qual a GACC informou que em 2018 foi ofertada uma turma do Curso de Gestão e Fiscalização de Contratos, das duas previstas no PAC/2018 e que o PAC/2019 previu a realização de 02 turmas, verifica-se que há uma aparente contradição nas notas atribuídas às recomendações citadas, como também, que a situação aponta para a necessidade de a UEFS estabelecer, por meio do Plano Anual de Capacitação, um programa contínuo de qualificação dos servidores técnicos que atuam nessa área. Além disso, a cartilha elaborada pela GACC também descreve as responsabilidades e atribuições do fiscal à luz da legislação em vigor, o que corrobora a incongruência na atribuição do status 0.

Da mesma forma, as recomendações do ponto nº 14 – Há formalização dos atos relativos à gestão e fiscalização contratual, a) Formalizar os atos de gestão e fiscalização, bem como as ocorrências e providências em processos devidamente instruídos, status 0 – sem informação e b) Anexar no processo de pagamento um relatório com os atos realizados relativos à gestão e fiscalização do contrato, status 3 - Parcialmente implementada $\geq 50\%$, também sugerem que há uma aparente contradição nas notas atribuídas, pois, mediante o detalhamento do status desta, os atos relativos à fiscalização do contrato são comprovados através do relatório de fiscalização - Anexo 2 da OT AGE nº 002/2017 (BAHIA, 2017b), incluído nos processos de pagamento, enquanto, os atos referentes à Gestão ainda carecem de comprovação no processo.

Quanto ao ponto nº 18 - Fiscal informa por escrito ao Gestor do contrato sobre ocorrências da execução, que possam acarretar imposição de sanções ao contratado, recomendação: a) Formalizar por escrito as ocorrências da execução do contrato, status 0 – sem informação, depreende-se que, se o fiscal emite o relatório de fiscalização, conforme declarado no ponto nº 15 - Fiscal emite relatório do

serviço/material entregue e anexa ao processo de pagamento, status 4 – implementada, declarando em seu parecer que atesta sem ressalvas, com ressalvas ou não atesta o cumprimento das obrigações contratuais pelo contratado, então, há uma aparente contradição entre as notas atribuídas aos pontos nº 15 e nº 18.

Em relação ao ponto nº 21 - As medidas para contratação de novos fornecedores são adotadas tempestivamente, de modo a evitar pagamentos por indenização ou dispensas indevidas de licitação, status 0 - sem informação, considerando a recomendação do ponto e o Relatório Final de Inspeção relativo aos pagamentos por indenização/sem lastro contratual, emitido pela Audicon, em 23/11/2020, Processo SEI nº 071.3296.2020.0019062-88, a partir das medidas adotadas para mitigar o achado, o ponto foi identificado com status 2 – parcialmente implementada ≤50%, portanto, pode-se inferir, de forma análoga, que o status do ponto nº 21, seria alterado de 0 – sem informação para status 2 - parcialmente implementada ≤50%. Essa dinâmica reflete bem o entendimento do significado da palavra ‘controle’, que de acordo com Glock (2015. p.24) é “qualquer atividade de verificação sistemática de um registro, exercida de forma permanente ou periódica, consubstanciada em documento ou outro meio, com o objetivo de se verificar a conformidade com as normas”.

No que se refere aos pontos nº 6 - Existe Código de Conduta na relação com os fornecedores, status 1 – não implementada; nº 7 - Há normativos internos para a área de contratos, recomendações: a) elaborar normativos internos para a área de contratos e b) revisar textos de Instruções Normativas juntamente com unidades gestoras e Reitoria 2020, ambos com status 1 – não implementada, cabe avaliar. Considerando a existência de um vasto referencial normativo quanto à gestão e fiscalização de contratos, dentre os quais: Lei Federal nº 8.666/1993; Lei Estadual nº 9.433/2005; Decreto Estadual nº 12.366/2010; Instrução Normativa Saeb nº 014, de 23/08/2014; Instrução Conjunta Saeb - PGE nº 001, de 18/10/2002; Portaria PGE nº 63/2016; Lei Estadual nº 12.949/2014 e Decreto Estadual nº 15.219/2014, além das orientações emitidas pela Secretaria de Administração do Estado da Bahia (SAEB), através do Serviço Estadual de Administração (SEA), que visam uniformizar os procedimentos administrativos, inclusive quanto à gestão de contratos, tal como, o Manual de Sistemática de Execução de Processos – Segmento de Serviços Administrativos e de Patrimônio, volumes 1 e 2, percebe-se que esta recomendação específica sobre o código de conduta, estabelecida com base no *checklist* do GRCI

para a área de contratos, não deveria se aplicar aos órgãos e entidades em geral, inclusa a Universidade, mas ser tratada de maneira sistêmica, portanto, a emissão de tal normativo ser de responsabilidade da SAEB.

Quanto aos pontos relacionados a seguir, tem-se a considerar:

- nº 8 – Os contratos definem formalmente o nome do preposto da contratada, recomendação - Formalizar o nome do preposto, informado pelo Gestor, no processo de contratação, status 1 - não implementada;
- nº 13 - Gestor e Fiscal realizam reunião com preposto do contratado antes do início da execução contratual, recomendação - Padronizar modelo de ATA na qual constará as informações básicas relacionadas com o contrato, conforme a Lei Estadual nº 9.433/2005, status 1 - não implementada,
- nº 22 - Existe um Plano de Fiscalização para cada contrato, recomendação - Estabelecer plano de fiscalização segundo orientações do anexo 03, da OT 02/201, status 1 - não implementada;
- nº 23 - A CCI ou unidade equivalente monitora o Plano de Fiscalização dos contratos, recomendação - Acompanhar o processo de implantação dos planos de fiscalização dos contratos, visando à implementação do GRCI - Contratos, status 1 - não implementada.

O nº 8, referente à ausência de designação de preposto de empresas de terceirização, vem sendo reiterado pelo Tribunal em seus relatórios de auditoria, notadamente nos Processos nº TCE/001144/2018, TCE011019/2019 e TCE/001524/2020; os de nº 13, nº 22 e nº 23, status 1 - também não foram implementados. Acrescente-se a estas inconsistências, outras apontadas pelo TCE nos relatórios de auditoria, já citados, como por exemplo, prorrogação de contrato sem a exigência de garantia contratual e controle de frequência em desconformidade com a legislação trabalhista, ambas em contratos de terceirização, como também, que a Instituição reconheceu a necessidade de aperfeiçoar os controles quanto à fiscalização e gestão de contratos, assim, denota-se a necessidade de aperfeiçoamento dos controles internos da área de contratos, ainda que os pontos nº 16, 17, 19 e 20 tenham sido sanados.

Como visto, o GRCI representa um instrumento útil à melhoria das práticas de fiscalização e gestão de contratos, uma vez que estabeleceu uma sistemática de

identificação, avaliação e monitoramento dos riscos de forma processual na Universidade.

O GRCI integra a política pública de auditoria governamental e apresenta uma série de referenciais de controle interno, notadamente, na área de contratos, além de ferramentas objetivas de avaliação indicadas através de Orientações Técnicas (OT), emanadas da Auditoria Geral do Estado, são possíveis de serem aplicadas internamente nos órgãos e entidades da Administração Pública Estadual, como a UEFS, visando à identificação dos pontos de fragilidade, a avaliação dos riscos e a estruturação de ações mitigadoras (BAHIA, 2017a).

Mediante a utilização dessas ferramentas, a Audicon aplicou o *checklist* de avaliação – Anexo 1, da OT nº 05/2017 (BAHIA, 2017c), com base em critérios definidos na própria orientação técnica, objetivando aferir o nível de confiança dos controles internos utilizados para a boa gestão dos contratos celebrados pela Universidade. Posteriormente, considerando o parecer técnico emitido pela unidade de controle interno, o Plano de Ação foi elaborado pela Gerência de Apoio a Contratos e Convênios, no sentido de controlar os riscos/achados identificados, visando contribuir para melhorar as políticas internas e assegurar que as atividades desenvolvidas estejam compatíveis com os objetivos da Instituição. Por fim, ocorreu o monitoramento das medidas adotadas no sentido de atender a cada recomendação, segundo a OT AGE nº 02/2015 (BAHIA, 2015a), conforme as informações apresentadas na Figura 9 e no Quadro 11.

As práticas de controle interno estabelecidas pelo GRCI estão alicerçadas nos componentes propostos pelo COSO (2013) – ambiente de controle, avaliação de risco, atividades de controles internos, informação e comunicação e monitoramento, as quais definem mecanismos de controle para cada um destes.

Conforme corroboram Mascarenhas e Silva (2020), ao estabelecer um modelo de análise e gestão de riscos para os órgãos da Administração Pública Estadual, a ser executado pelas CCI (Segunda Linha de Defesa) – Audicon/UEFS, com o propósito de identificar os pontos de fragilidade, avaliar os riscos e estruturar ações mitigadoras, o GRCI visa contribuir para a melhoria das políticas internas quanto à fiscalização e gestão de contratos, assegurando que as atividades desenvolvidas estejam em consonância com os objetivos da Instituição.

4.3 CONSIDERAÇÕES ACERCA DO JULGAMENTO DAS CONTAS ANUAIS, DOS ACHADOS DE AUDITORIA E DO PLANO DE AÇÃO DA ÁREA DE CONTRATOS À LUZ DO GRCI

Por se tratar de uma entidade autárquica, pertencente à administração indireta e vinculada à Secretaria da Educação do Estado da Bahia, a UEFS tem suas contas anuais submetidas ao crivo do Tribunal de Contas do Estado da Bahia, nos termos da legislação em vigor.

O Quadro 12 apresenta o resumo dos processos de contas da UEFS junto ao TCE/BA (2015-2019), por exercício, nº do processo, data do julgamento, status, situação e decisão.

Quadro 12 – Resumo dos processos de contas da UEFS junto ao TCE/BA (2015-2019) por exercício, nº do processo, data do julgamento, status, situação e decisão

EXERC.	Nº DO PROCESSO	DATA JULGAM.	RESUMO		
			STATUS	SITUAÇÃO	DECISÃO
2015	1167/2016	22/05/2018	Julgado	Arquivado	Aprovado com ressalvas
2016	1302/2016	-	-	Arquivado	Não houve ordem de serviço para inspeção do TCE
2017	8288/2017	11/10/2018	Julgado	Arquivado	Juntada à prestação de contas (processo TCE/001144/2018), com expedição de determinação
2017	1144/2018	22/10/2019	Julgado	Arquivado	Aprovado com ressalvas, multa e recomendação
2018	1603/2019	-	-	Arquivado	Não houve ordem de serviço para inspeção do TCE
2019	11019/2019	17/12/2020	Julgado	Julgado	Juntada à prestação de contas (processo TCE/001524/2020), com expedição de determinação e recomendação
2019	1524/2020	-	Sem Julgamento	Em Andamento	-

Fonte: Dados da pesquisa com base nos Processos TCE.

Com base no Quadro 12, é possível observar que dos 7 (sete) processos listados, 2 (dois), nº TCE/001302/2016 e nº TCE/001603/2019, relativos aos exercícios de 2016 e 2018, não passaram por verificação *in loco* do TCE. De acordo com as informações obtidas junto à Audicon/UEFS, considerando a matriz de risco do Tribunal, a Universidade não foi selecionada para a inspeção nos exercícios mencionados, não tendo havido emissão das respectivas ordens de serviço e os processos foram arquivados.

No que concerne às contas anuais dos exercícios de 2015, 2017 e 2019, que passaram por inspeção do TCE, verifica-se que foram 5 (cinco) processos analisados, sendo que 4 (quatro) foram julgados, 3 (três) arquivados e 1 (um) sem julgamento e em andamento. Cabe ressaltar que o TCE divide a análise das contas em duas etapas semestrais, razão pela qual há mais de um processo por exercício.

Quanto às decisões proferidas, durante Sessão de Julgamento, pelos Conselheiros da Corte de Contas, relativas aos processos analisados, os resultados foram os seguintes:

- Exercício de 2015 – Processo nº TCE/001167/2016 - aprovado com ressalvas;
- Exercício de 2017 – Processo nº TCE/008288/2017 - acostado à prestação de contas (processo TCE/001144/2018), com expedição de determinação; e Processo TCE/001144/2018 - aprovado com ressalvas, multa e recomendação;
- Exercício de 2019 – Processo nº TCE/011019/2019 - juntado à prestação de contas (processo TCE/001524/2020), com expedição de determinação e recomendações; e Processo nº TCE/001524/2020, sem julgamento.

O resumo do resultado das contas anuais relativas ao período estudado demonstra que a Universidade teve 2 (duas) contas que não chegaram a sofrer inspeção *in loco* da auditoria externa e foram arquivadas (exercícios financeiros de 2016 e 2018). Outras 2 (duas) foram julgadas e aprovadas, sendo uma com ressalvas e outra com ressalvas, multa e recomendações, relativas aos exercícios de 2015 e 2017, respectivamente. Por fim, as contas de 2019 encontram-se pendentes de julgamento, entretanto, o relatório prévio a que a Instituição teve acesso indica que a recomendação da área técnica do Tribunal foi pela aprovação com ressalvas e recomendações, antes mesmo do julgamento. Os pontos relativos a cada um destes processos, conforme demonstrado nos Quadros 7 a 11, foram individualmente analisados, incluindo o resultado do monitoramento das impropriedades/fragilidades identificadas.

Apresentados os resultados relativos ao julgamento das contas anuais e considerando o que foi exposto ao longo deste capítulo, pode-se afirmar que, de modo geral, a avaliação dos achados apresentados revela a utilidade do GRCI para a melhoria das práticas de gestão e fiscalização dos contratos, uma vez que

corresponde a um modelo objetivo e de fácil aplicabilidade para avaliação e fortalecimento dos controles internos da Universidade.

Esta avaliação também confirmou a importância do uso possível do Guia Referencial dos Controles Internos da Gestão – área de contratos, por ser um instrumento que visa orientar os órgãos e entidades da Administração Pública Estadual quanto à estruturação dos controles internos e à implementação de modelo de análise e gestão de riscos, com vistas a assegurar a conformidade legal dos processos; estimular uma gestão proativa que antecipe e previna ocorrências capazes de afetar os objetivos da Instituição, mediante a adoção das medidas de controle necessárias para evitar ou mitigar os riscos, constituindo-se em um importante elemento para a boa governança, com o propósito de aperfeiçoar a fiscalização e gestão de contratos, contribuindo, sobretudo, para o alcance de resultados em benefício da sociedade.

O Guia integra a política pública estadual de auditoria governamental, na qual, além da ação precípua de planejar, executar, coordenar, controlar e avaliar; cabe à Audicon orientar a Universidade em matéria de competência de controle interno. Nesse sentido, a partir da perspectiva pedagógica, elaborou-se uma cartilha informativa, com o objetivo de publicar informações relativas ao controle interno, com base no referido Guia, notadamente, da área de contratos.

A cartilha “Entendendo o Controle Interno: GRCl – área de Contratos”, Cartilha Informativa para Gestores e Fiscais de Contratos visa, em especial, divulgar noções básicas acerca dos controles internos, considerando as especificidades da Universidade.

Esta cartilha aborda aspectos relevantes do controle interno, como: conceitos básicos; estrutura estadual de controle interno; componentes do controle interno e o GRCl, além das orientações técnicas que o integram, destacando os pontos positivos destas, como por exemplo:

- estimular a definição de um fiscal para cada contrato, através do Anexo 1 – Termo de Indicação/ Anuência do Fiscal da OT AGE nº 02/2017, ratificando as atribuições do fiscal, estabelecidas em Lei, para acompanhar efetivamente o cumprimento das obrigações contratuais;
- evidenciar o papel e responsabilidades do gestor, fiscal e preposto do contrato, fomentando a articulação entre eles, com vistas ao atendimento do que fora pactuado entre contratante e contratado;

- apresentar um modelo de relatório de fiscalização – Anexo 2 e de plano de fiscalização – Anexo 3, conforme OT AGE nº 02/2017, contribuindo para que medidas de controle possam ser adotadas no sentido de evitar ou mitigar a ocorrência de falhas relativas à fiscalização e gestão dos contratos; e
- estabelecer uma ferramenta objetiva de avaliação que permite aferir o nível de confiança dos controles internos da Instituição, contribuindo para melhorar as políticas internas de controle.

Apresenta ainda, a seção “Você Sabia?” e “Para Refletir”, com a intencionalidade de despertar o leitor para o fato de o controle interno ser considerado um processo e, como tal, consiste no exercício de tarefas e atividades contínuas. Todavia, não se trata somente do cumprimento da legislação; é um processo que diz respeito às pessoas e às ações que elas tomam, nos diversos níveis da organização, para realizar o controle interno.

Pretende-se divulgar a Cartilha no formato digital, no endereço eletrônico da Audicon, como também quando da realização de capacitações para gestores e fiscais de contratos promovidas pela Instituição, conforme estabelecido no Plano Anual de Capacitação (PAC) da Universidade.

5 CONCLUSÕES

As exigências da legislação, a necessidade de acompanhamento e fiscalização das contas públicas, bem como, a crescente cobrança da sociedade pela melhoria da qualidade dos serviços públicos e por informação, demandam uma execução eficiente das operações, com a finalidade de garantir a consecução dos objetivos das instituições e, especialmente, de assegurar a preservação do patrimônio e recursos públicos. Neste sentido, este estudo teve como objetivo principal analisar a implementação do Guia Referencial de Controle Interno (GRCI) quanto ao saneamento, pela Universidade Estadual de Feira de Santana (UEFS), das inconsistências indicadas nos relatórios de controle interno e externo para a área de contratos.

Os resultados foram obtidos a partir da realização de uma pesquisa documental, para identificar as inconsistências apontadas pelo TCE/BA e Audicon nos relatórios de auditoria/inspeção, quanto à área de contratos na Universidade, dos últimos 5 (cinco) anos, relativos aos exercícios 2015-2019. As inconsistências listadas serviram de fonte primária para a sistematização dos dados coletados, bem como do mapeamento dos achados de auditoria apontados pelo TCE e Audicon – nas inspeções solicitadas pela AGE, que foram ou não sanados, visando confrontar tais achados com os monitoramentos das medidas mitigadoras propostas pela Universidade, que fora realizado pela Audicon, com base no que preconiza o GRCI, para o período de 2016-2020.

Do estudo realizado, constatou-se que a Universidade ainda não implementou integralmente o Guia, pois ficou demonstrado que a estrutura dos controles internos ainda carece da realização de ações contínuas, como também, do envolvimento das pessoas dos diversos níveis da Instituição, para que esta possa funcionar de maneira plena, embora práticas de controle interno, na área de fiscalização e gestão tenham sido adotadas, favorecendo a melhoria da gestão universitária.

Em face do que foi evidenciado nos relatórios do TCE e no Plano de Ação, como também, em seus respectivos monitoramentos e recomendações, assim como considerando o preconizado pelo Guia para a área de contratos, foi possível apontar para a necessidade de a UEFS:

- a) estabelecer uma sistemática de identificação, avaliação e monitoramento dos riscos; e,
- b) qualificar continuamente os servidores técnicos que atuam nessa área, especialmente gestores e fiscais de contratos, contribuindo para o aperfeiçoamento dos controles internos relativos à fiscalização de contratos, de forma a possibilitar a diminuição de falhas e o bem administrar dos recursos públicos da Instituição.

Estas ações propostas têm como objetivo contribuir para o gerenciamento de riscos; a criação de um ambiente de controle, formado pelo conjunto de normas, processos e estruturas que forneçam a base para a condução do controle interno, como também, um ambiente, fundamentado na integridade e valores éticos, visando à implantação de um sistema de controle interno integrado e efetivo, na Instituição.

Nesse sentido, elaborou-se uma cartilha informativa que aborda aspectos relevantes do controle interno, como: conceitos básicos; estrutura estadual de controle interno; além, dos componentes do controle interno e o GRCI, com as respectivas orientações técnicas acerca de contratos, objetivando contribuir tecnicamente para o aprimoramento dos controles internos, com vistas a uma atuação eficiente e dinâmica, em relação à fiscalização e gestão de contratos, considerando as especificidades da UEFS.

Vale ressaltar que o estudo analisou o período de 2016-2020, considerando a realização de apenas um monitoramento do Plano, em 2019, e outro, relativo aos pagamentos por indenização. Em vista disso, é possível afirmar que a realização desta pesquisa também poderá permitir o acompanhamento da análise da implantação do GRCI a partir de novos monitoramentos, especialmente do Plano de Ação, de modo a favorecer o processo de estruturação dos controles internos da Universidade e a adoção de novas práticas de controle.

Outra contribuição deste estudo é que o mesmo pode favorecer a implantação do Programa de Gestão de Riscos (PGR), política voltada para o gerenciamento dos riscos corporativos e o fortalecimento dos controles internos, na Universidade, como também, o desenvolvimento de uma cultura organizacional comprometida com a gestão de riscos como ferramenta estratégica, e que esta possa, a partir da reestruturação dos procedimentos, protocolos e rotinas administrativas, controlar os processos, além de promover a melhoria dos controles internos da gestão e fiscalização da área de contratos.

Destaca-se que ocorreram duas situações limitadoras para a realização da pesquisa. A primeira, que dos 7 (sete) processos referentes às auditorias do Tribunal de Contas, 2 (dois), nº TCE/001302/2016 e nº TCE/001603/2019, relativos à prestação de contas dos exercícios de 2016 e 2018, não foram selecionados para inspeção pelo TCE, o que restringiu o escopo do conjunto de documentos a serem analisados. A segunda refere-se ao fato de o monitoramento do Plano de Ação – área de Contratos, relativo ao exercício 2020, não ter sido realizado em função da pandemia, o que resultou na permanência do status de avaliação das recomendações identificado no monitoramento realizado pela Audicon em 2019, o que inviabilizou a realização de uma análise mais ampliada dos dados do ponto de vista temporal, por ter havido a descontinuidade em relação aos documentos estudados.

A discussão proposta neste trabalho também pode interessar aos órgãos, entidades e agentes de controle envolvidos com a modernização do controle interno no setor público, notadamente, no âmbito da Administração Pública Estadual. Assim, sugere-se a realização de futuras pesquisas sobre o tema em órgãos e entidades públicas, com destaque para as demais universidades públicas do Estado, também subordinadas tecnicamente à AGE e, portanto, ao que preconiza o Guia. Nesse caso, um dos objetivos do estudo seria verificar se houve ou não melhoria das práticas de controle interno, levando-se em conta os resultados desse trabalho, em especial, quanto à análise do monitoramento das recomendações apontadas no Plano de Ação, elaborado a partir da realização de auditoria de inspeção na área de contratos, pela unidade de controle interno – Audicon. E mais, incentiva-se a realização de pesquisas para conhecer a percepção dos gestores públicos quanto à importância da implantação de um sistema de controle interno em órgãos e entidades públicas, visando conhecer o comprometimento da alta administração e, conseqüentemente, o ambiente de controle dessas organizações.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

BAHIA. **Cartilha do Coordenador de Controle Interno, de mai. 2020**. Disponível em: <<https://www.sefaz.ba.gov.br>>. Acesso em: 10 mai. 2021. 2020b

BAHIA. **Constituição do Estado da Bahia, de 05 out. 1989**. Disponível em: <<http://www.legislabahia.ba.gov.br/documentos?categoria%5B0%5D=11>>. Acesso em: 15 mai. 2021.

BAHIA. **Decreto Estadual nº 18.874/2019, de 28 jan. 2019**. Aprova o Regimento da Secretaria da Fazenda – SEFAZ. Alterado pelo Decreto nº 19.808, de 02 jul. 2020. Disponível em: <<https://www.sefaz.ba.gov.br>>. Acesso em: 10 mai. 2021. 2019b

BAHIA. **Decreto Estadual nº 16.059/2015, de 30 abr. 2015**. Disciplina as atividades das Coordenações de Controle Interno e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.sefaz.ba.gov.br>>. Acesso em: 10 abr. 2019. 2015b

BAHIA. **Decreto Estadual nº 15.219/2014, de 30 jun. 2014**. Regulamenta a Lei nº 12.949, de 14 fev. 2014. Disponível em: <<https://comprasnet.ba.gov.br/sites/default/files/15.219.pdf>>. Acesso em: 15 mai. 2021. 2014c

BAHIA. **Decreto Estadual nº 12.366/2010, de 30 ago. 2010**. Estabelece normas atinentes à contratação de serviços terceirizados necessários ao funcionamento das atividades básicas de caráter geral dos órgãos e entidades da Administração Pública do Poder Executivo Estadual. Disponível em: <<https://governo-ba.jusbrasil.com.br/legislacao/1025001/decreto-12366-10>>. Acesso em: 15 mai. 2021.

BAHIA. **Instrução Conjunta SAEB/PGE nº 1, de 18 out. 2002**. Reavaliação, renegociação, prorrogação, reajustamento e revisão dos contratos de prestação de serviços de limpeza e conservação e de segurança e vigilância. Disponível em: <http://www.sin.ebda.ba.gov.br/file/links/Manual_de_Gestao_de_Contratos.pdf>. Acesso em: 15 mai. 2021.

BAHIA. **Instrução Normativa SAEB nº 14, de 23 ago. 2014**. Orienta os órgãos e entidades da Administração Pública do Poder Executivo Estadual quanto à contratação e fiscalização dos serviços terceirizados de natureza contínua. Disponível em: <https://www.comprasnet.ba.gov.br/sites/default/files/instrucao_n_014_2014_.pdf>. Acesso em: 15. mai. 2021. 2014b

BAHIA. **Lei Estadual nº 13.204/2014, de 11 dez. 2014**. Modifica a Estrutura Organizacional da Administração Pública do Poder Executivo. Disponível

em:<<http://www.legislabahia.ba.gov.br/documentos/lei-no-13202-de-09-de-dezembro-de-2014>>. Acesso em: 10 abr. 2019. 2014a

BAHIA. Lei Estadual nº 12.949/2014, de 14 fev. 2014. Institui mecanismo de controle do patrimônio público do Estado da Bahia. Disponível em: <<https://comprasnet.ba.gov.br/sites/default/files/12.949.pdf>>. Acesso em: 15 mai. 2021. 2014d

BAHIA. Lei Estadual nº 9.433/2005, de 01 mar. 2005. Dispõe sobre as licitações e contratos administrativos pertinentes a obras, serviços, compras, alienações e locações no âmbito dos Poderes do Estado da Bahia. Disponível em: <<http://www.legislabahia.ba.gov.br/documentos/lei-no-9433-de-01-de-marco-de-2005>>. Acesso em: 15 mai. 2021.

BAHIA. Lei nº 2.321/1966, de 11 abr. 1966. Dispõe sobre a organização da administração estadual. Disponível em: <<http://www.legislabahia.ba.gov.br/documentos/lei-no-2321-de-11-de-abril-de-1966>>. Acesso em: 15 mai. 2021.

BAHIA. Orientação Técnica AGE nº 02/2020, de 01 abr. 2020. Manual do Programa de Gerenciamento de Riscos. Atualizado em março de 2021. Disponível em: <<https://www.sefaz.ba.gov.br>>. Acesso em: 10 mai. 2021. 2020^a

BAHIA. Orientação Técnica AGE nº 04/2020, de 01 abr. 2020. Disponível em: <<https://www.sefaz.ba.gov.br>>. Acesso em: 10 jul. 2021. 2020d

BAHIA. Orientação Técnica AGE nº 04/2019, de 29 nov. 2019. Aprova o Manual Operacional do Controle Interno. Atualizado em 23 nov. 2020. Disponível em: <<https://www.sefaz.ba.gov.br>>. Acesso em: 10 mai. 2021. 2019a.

BAHIA. Orientação Técnica AGE nº 01/2017, de 28 nov. 2017. Referencial de Controles Internos na Gestão de Contratos. Disponível em: <<https://www.sefaz.ba.gov.br>>. Acesso em: 10 mai. 2021. 2017a.

BAHIA. Orientação Técnica AGE nº 02/2017, de 28 nov. 2017. Referencial de Controles Internos na Gestão de Contratos. Disponível em: <<https://www.sefaz.ba.gov.br>>. Acesso em: 10 abr. 2019. 2017b.

BAHIA. Orientação Técnica AGE nº 05/2017, de 28 nov. 2017. Avaliação dos Controles Internos na Gestão de Contratos. 2017c. Revisada em 01 out. 2018. Disponível em: <<https://www.sefaz.ba.gov.br>>. Acesso em: 10 abr. 2019. 2017c.

BAHIA. Orientação Técnica AGE nº 02/2106, de 22 jun. 2016. Instrumentaliza as Coordenações de Controle Interno (CCI) para verificar o cumprimento de normativos legais relativos à celebração, execução, fiscalização e pagamento de contratos em geral. Disponível em: <<<https://www.comprasnet.ba.gov.br>>. Acesso em: 12 abr. 2019. 2016a

BAHIA. Orientação Técnica AGE nº 02/2015, de 02 jun. 2015. Instrumentaliza as CCI para efetuar o acompanhamento e controle da implementação de providências recomendadas nos relatórios de auditoria elaborados pelo Tribunal de Contas do Estado (TCE/BA), pela Auditoria Geral do Estado (AGE) e demais órgãos de

fiscalização e controle relativos à sua unidade. Disponível em: <<https://www.sefaz.ba.gov.br>>. Acesso em: 10 abr. 2019. 2015a

BAHIA. **Portaria nº 13, de 07 jan. 2019**. Aprova o Manual de Auditoria Governamental da Auditoria Geral do Estado da Bahia. Alterado pela Portaria Nº 01, 11 jan. 2021. Disponível em: <<https://www.sefaz.ba.gov.br>>. Acesso em: 10 mai. 2021. 2019c

BAHIA. **Portaria AGE nº 162, de 13 ago. 2018**. Institui o Programa de Gestão de Riscos. Disponível em: <<https://www.sefaz.ba.gov.br>>. Acesso em: 10 mai. 2021.

BAHIA. **Portaria PGE nº 63/2016, de 08 abr. 2016**. Trata sobre a tramitação de processos no âmbito da Procuradoria Geral do Estado. Disponível em: <https://www.comprasnet.ba.gov.br/sites/default/files/portaria_pge_063-2016.pdf>. Acesso em: 15 mai. 2021. 2016b

BAHIA. Tribunal de Contas do Estado. **Resolução nº 090/2020, de 17 dez. 2020**. Disponível em: <https://www.tce.ba.gov.br/images/resolucao_90_2020.pdf>. Acesso em: 15 jul. 2021. 2020c

BERGAMINI JR., S. Controles Internos como Instrumento de Governança Corporativa. **Revista do BNDES**, Rio de Janeiro, v. 12, p. 4, 2005. Disponível em: <http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivo_s/conhecimento/revista/rev2406.pdf>. Acesso em: 18 mai. 2021.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Resolução nº 308, de 11 mar. 2020**. Organiza as atividades de auditoria interna do Poder Judiciário, sob a forma de sistema, e cria a Comissão Permanente de Auditoria. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/04/Resolu%C3%A7%C3%A3o-CNJ-%C2%BA-308.pdf>>. Acesso em: 13 mai. 2021. 2020b

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Resolução nº 309, de 11 mar. 2020**. Organiza as atividades de auditoria interna do Poder Judiciário, sob a forma de sistema, e cria a Comissão Permanente de Auditoria. Disponível em: <https://juslaboris.tst.jus.br/bitstream/handle/20.500.12178/169995/2020_res0309_cnj.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 13 mai. 2021. 2020c

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 15 mai. 2021

BRASIL. **Decreto nº 9.203, de 22 nov. 2017**. Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Disponível em: <<https://presrepublica.jusbrasil.com.br/legislacao/523593778/decreto-9203-17>>. Acesso em: 13 mai. 2021. 2017a

BRASIL. **Decreto nº 9.094, de 17 jul. 2017**. Dispõe sobre a simplificação do atendimento prestado aos usuários dos serviços públicos. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/d9094.htm>. Acesso em: 13 mai. 2021. 2017b

BRASIL. **Decreto Federal nº 37.302/2016, de 29 abr. 2016.** Estabelece os modelos de boas práticas gerenciais em Gestão de Riscos e Controle Interno a serem adotados no âmbito da Administração Pública do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.sinj.df.gov.br/sinj/Norma/62b125e556c2408ba49802520e9f96e4/Decreto_37302_29_04_2016.html>. Acesso em: 15 mai. 2021. 2016c

BRASIL. **Decreto-Lei nº 200, de 25 fev. 1967.** Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Brasília: Casa Civil, 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decretolei/Del0200.htm>. Acesso em: 16 mai. 2021.

BRASIL. **Instrução Normativa nº 03/2017, de 09 jun. 2017.** Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/33409/15/Instrucao_Normativa_CGU_3_2_017.pdf>. Acesso em: 13 mai. 2020. 2017c

BRASIL. **Instrução Normativa MP/CGU nº 01/2016, de 10 mai. 2016.** Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MP); Controladoria Geral da União (CGU). Disponível em: <<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/33947>>. Acesso em: 15 mai. 2021. 2016b

BRASIL. **Lei nº 14.133, de 1º de abr. 2021.** Estabelece normas gerais de licitação e contratação para as Administrações Públicas diretas, autárquicas e fundacionais da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em: <<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-n-14.133-de-1-de-abril-de-2021-311876884>>. Acesso em: 19 out. 2021.

BRASIL. **Lei nº 13.303/2016, de 30 jun. 2016.** Dispõe sobre o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/l13303.htm>. Acesso em: 13 mai. 2021. 2016a

BRASIL. **Lei nº 4.320/64, de 17 mar. 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: Casa Civil, 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 13 mai. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101/2000, de 04 mai. 2000.** Lei de Responsabilidade Fiscal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 15 mai. 2021.

BRASIL. **Lei Federal nº 8.666/1993, de 21 jun. 1993.** Institui normas para licitações e contratos da Administração Pública. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8666cons.htm>. Acesso em: 14 mai. 2021.

BRASIL. **Referencial Básico de Governança Organizacional**. 3. ed., Brasília: Tribunal de Contas da União, 2020. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/governanca/governancapublica/organizacional/levantamento-de-governanca/>>. Acesso em: 12 mai. 2021. 2020a

BRESSER-PEREIRA, L.C. As formas de responsabilização na gestão pública. In: BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos; GRAU, Nuria Cunill (Coord.). **Responsabilização na administração pública**. São Paulo: Clad/Fundap, 2006.

BRESSER-PEREIRA, L.C. **Reforma do Estado para a Cidadania: reforma gerencial brasileira na perspectiva internacional**. São Paulo: Ed. 34. Brasília: ENAP, 1998.

CARNEIRO JR, E. S.; OLIVEIRA, J. R. S. (2012). Falhas de controle interno nas contas municipais da microrregião de Feira de Santana apontadas pelo Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia (2005/2009). In: **CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE**, 12., 2012, São Paulo, SP. **Anais [...]**. São Paulo, SP: FEA/USP, 2012.

COSO. *COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION*. **Gerenciamento de riscos corporativos: integrado com estratégia e performance**. Sumário executivo. São Paulo: IIA Brasil/ PwC, 2017. Disponível em: https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/41825/8/Coso_portugues_versao_2017.pdf. Acesso em: 16 mai. 2021.

COSO. *COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION*. **Controle interno: estrutura integrada**. Sumário executivo. São Paulo: IIA Brasil/ PwC, 2013. Disponível em: <http://escoladegoverno.ro.gov.br/wp-content/uploads/2019/11/COSO-I-ICIF_2013_Sumario_Executivo.pdf>. Acesso em: 16 mai. 2021.

COSO. *COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION*. **Gerenciamento de riscos corporativos: estrutura integrada**. Sumário Executivo. São Paulo: IIA Brasil/ PwC. 2007. Disponível em: <<https://www.coso.org/documents/coso-erm-executive-summary-portuguese.pdf>>. Acesso em: 16 mai. 2021.

CRUZ, C. F; FERREIRA, A. C. S.; SILVA, L. M. Tendências teóricas nos estudos com abordagem na Divulgação e Transparência de Informações sobre Gestão Pública. In: ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO DA INFORMAÇÃO - ENADI, 3., 2011, Porto Alegre. **Anais...** Porto Alegre: 2011. p. 1-17.

EISENHARDT, Kathleen M. *Agency theory: an assessment and review*. **Academy of Management Review**. v. 14, n. 1, 1989. p. 57-74.

FARIAS, R. P.; LUCA, M. M. M.; MACHADO, M. V. V. A metodologia COSO como ferramenta de gerenciamento dos controles internos. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 12, n. 3, p. 55-71, 2009.

FONTES FILHO, J. R. Governança organizacional aplicada ao setor público. In: **CONGRESO INTERNACIONAL DEL CLAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA**, 8., 2003. **Anais...** Panamá: CLAD, 2003.

GERIGK, W.; TARIFA, M. R.; ALMEIDA, L. B.; ESPEJO, M.B. Controladoria pública municipal na perspectiva dos profissionais do controle externo. **ABCustos** Associação Brasileira de Custos, v. 2, n. 3, p. 1-23, 2007.

GIL, A.C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed., São Paulo: Atlas, 2010.

GLOCK, J.O. **Sistema de controle interno na administração pública**. 2. ed., Curitiba: Juruá, 2015.

GRATERON, I. R. Auditoria de gestão: utilização de indicadores de gestão no setor público. **Caderno de Estudos**, São Paulo, n. 21, mai-ago, 1999. pp. 1-18.

Disponível em:

<<https://www.scielo.br/j/cest/a/YqgVfr7qkSxvbmtChWStLsq/?lang=pt>>. Acesso em: 15 mai. 2021.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

IFAC. The International Federation of Accountants. **Governance in the public sector. a governing body perspective**. *International public sector study* nº 2001,13.

Disponível em: <<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/study-13-governance-in-th.pdf>>. Acesso em: 13 mai. 2021.

IIA. Instituto dos Auditores Internos do Brasil. **Declaração de posicionamento IIA: as três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles**. São Paulo: IIA, 2013. Disponível em:

<https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/41842/12/As_tres_linhas_de_defesa_Declaracao_de_Posicionamento.pdf>. Acesso em: 16 mai. 2021.

IMONIANA, J. O.; NOHARA, J. J. Cognição da estrutura de controle interno: uma pesquisa exploratória. **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v.2, n.1, p. 37-46, jan./abr. 2005.

JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H. Teoria da firma: comportamento dos administradores, custos de agência e estrutura de propriedade. **RAE-Revista de Administração de Empresas**, v. 48, n. 2, abr-jun, p.87-125, 2008. Disponível em: <<https://www.scielo.br/pdf/rae/v48n2/v48n2a13.pdf>>. Acesso em: 17 mai. 2020.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 8. ed., São Paulo: Atlas, 2017.

MASCARENHAS, S. O. S.; SILVA, J. A. S. Avaliação dos controles internos da gestão de contratos. In: GARCIA, Rosineide Pereira Mubarack (Org.). **Avaliação de políticas públicas: concepções, modelos e casos**. 1ª ed. Cruz das Almas: EDUFRB, 2020, v. v., p. 205-223.

MEGGINSON, L. C., MOSLEY, D. C., PIETRI Jr, P. H. **Administração: conceitos e aplicações**. 4. ed., São Paulo: Harbra, 1998.

MINAYO, M. C.S. **O desafio do conhecimento: pesquisa qualitativa em saúde**. 12. ed., Rio de Janeiro: Hucitec, 2010.

MIRANDA, R.F.A. **Estrutura do COSO ERM**. Módulo 2. Brasília: ENAP, 2018. Disponível em: <<https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/4089/1/Modulo%202-Estrutura%20do%20COSO%20ERM.pdf>>. Acesso em: 15 mai. 2021.

NASCIMENTO, A. M.; BIANCHI, M. Um Estudo sobre o Papel da Controladoria no Processo de Conflitos de Agência e de Governança Corporativa. In: Congresso USP, 5., 2005, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FIPECAFI, 2005. p. 1-16. Disponível em: <<https://congressosp.fipecafi.org/anais/artigos52005/245.pdf>>. Acesso em: 17 mai. 2020.

NOVO, Benigno Núñez. **Controle interno na administração pública**. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/artigos/643981745/control-interno-na-administracao-publica>>. Acesso em: 15 mai. 2021.

PALUDO, Augustinho. **Administração Pública para Auditor Fiscal da Receita Federal e Auditor Fiscal do Trabalho**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

PEREIRA, J.M. Reforma do Estado e Controle da Corrupção no Brasil. **Caderno de Pesquisas em Administração**, São Paulo, v. 12, n. 2, p. 1-17, abr./jun. 2005. Disponível em: <https://repositorio.unb.br/bitstream/10482/919/1/ARTIGO_ReformaEstadoControle.pdf>. Acesso em: 12 mai. 2021.

SAMPIERI, R. H.; COLLADO, D.F.; LUCIO, M. P. B. **Metodologia de pesquisa**. 5. ed., Porto Alegre: Penso, 2013.

SECCHI, Leonardo. Modelos Organizacionais e Reformas da Administração Pública. **Revista de Administração Pública – RAP**. Rio de Janeiro, 43 (2), Mar/Abr: 2009. Disponível em: <<https://www.scielo.br/j/rap/a/ptr6WM63xtBVpfvK9SxJ4DM/abstract/?lang=pt>>. Acesso em: 19 out. 2021.

SILVA, T.A. **Conceitos e evolução da Administração Pública**: o desenvolvimento do papel administrativo. Santa Cruz do Sul - RS: UNISC, 2017. Disponível em: <<https://online.unisc.br/acadnet/anais/index.php/sidr/article/view/16678>>. Acesso em: 19 out. 2021.

TCE. Tribunal de Contas do Estado da Bahia. **Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público**. Série de Traduções nº 13, 2007. Disponível em: <<https://www.tce.ba.gov.br>>. Acesso em: 13 mai. 2021.

TCE. Tribunal de Contas do Estado da Bahia. **Processo TCE/001524/2020**. 2020. Disponível em: <<https://www.tce.ba.gov.br/servicos/processo/tce-001524-2020>>. Acesso em: 05 jun. 2021.

TCE. Tribunal de Contas do Estado da Bahia. **Processo TCE/011019/2019**. 2019. Disponível em: <<https://www.tce.ba.gov.br/servicos/processo/tce-011019-2019>>. Acesso em: 05 jun. 2021.

TCE. Tribunal de Contas do Estado da Bahia. **Processo TCE/001144/2018**. 2018. Disponível em: <<https://www.tce.ba.gov.br/servicos/processo/tce-001144-2018>>. Acesso em: 05 jun. 2021.

TCE. Tribunal de Contas do Estado da Bahia. **Processo TCE/008288/2017**. 2017. Disponível em: < <https://www.tce.ba.gov.br/servicos/processo/tce-008288-2017>>. Acesso em: 05 jun. 2021.

TCE. Tribunal de Contas do Estado da Bahia. **Processo TCE/001167/2016**. 2016. Disponível em: < <https://www.tce.ba.gov.br/servicos/processo/tce-001167-2016>>. Acesso em: 05 jun. 2021.

UEFS. Auditoria de Controle Interno. **Monitoramento do Plano de Ação – Área de Contratos**. 2019. Feira de Santana, BA, 2019. 9 p. 2019a

UEFS. Auditoria de Controle Interno. **Plano Anual de Atividades 2021**. Feira de Santana, BA, 2021. 7 p.

UEFS. Auditoria de Controle Interno. **Plano Anual de Atividades 2020**. Feira de Santana, BA, 2020. 7 p. 2020a

UEFS. Auditoria de Controle Interno. **Plano de Ação – área de Contratos**. Feira de Santana, BA, 2018. 6 p.

UEFS. Auditoria de Controle Interno. **Relatório de Inspeção – Pagamento por Indenização**. Feira de Santana, BA, 2020. 9 p. 2020b

UEFS. Universidade Estadual de Feira de Santana. **Plano de Desenvolvimento Institucional – PDI (2017-2021)**. Feira de Santana, BA, 2019. 192 p. 2019b

UEFS. Universidade Estadual de Feira de Santana. **Relatório de Gestão – 2011-2015**. Feira de Santana, BA, 2015. 140 p.

APÊNDICE

CARTILHA:

Cartilha Informativa para Gestores e Fiscais de Contratos

Entendendo o Controle Interno: GRCI – área de Contratos



UNIVERSIDADE ESTADUAL DE FEIRA DE SANTANA – UEFS
AUDITORIA DE CONTROLE INTERNO – AUDICON



**Cartilha Informativa para
Gestores e Fiscais de Contratos**

**Entendendo o Controle Interno:
GRCI – área de Contratos**

O controle interno da Administração Pública vem ganhando cada vez mais notoriedade e relevância, por ser capaz de dar conformidade e transparência aos atos da gestão, de garantir a eficiência na consecução dos objetivos das entidades e de assegurar proteção ao patrimônio e aos recursos públicos. Os controles internos instituídos nos órgãos e entidades são inerentes à função administrativa.

A gestão e fiscalização dos contratos administrativos no setor público é uma atividade exercida pelos agentes públicos, visando ao controle, acompanhamento e fiscalização do fiel cumprimento das obrigações assumidas pelas partes. Dessa forma, os contratos devem pautar-se por princípios de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, além dos demais princípios que regem a atuação administrativa, estabelecidos no art. 37 da Constituição Federal, quais sejam legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, de forma a assegurar que a execução do contrato ocorra com qualidade e em respeito à legislação vigente.

Considerando que, além da ação precípua de planejar, executar, coordenar, controlar e avaliar; cabe à Audicon orientar a Universidade em matéria de competência de controle interno, esta cartilha foi elaborada a partir da perspectiva pedagógica, com o objetivo de divulgar informações relativas ao controle interno, com base no Guia Referencial de Controle Interno da Gestão (GRCI), instituído pela Orientação Técnica AGE nº 01/2017, da Auditoria Geral do Estado (AGE), notadamente da área de contratos, assim como, de contribuir para o aperfeiçoamento da fiscalização e gestão de contratos.

Esta cartilha abordará aspectos relevantes do controle interno, como: conceitos básicos; estrutura estadual de controle interno; componentes do controle interno e o GRCI, além das respectivas orientações técnicas acerca de contratos, com destaque para as partes “Você Sabia?” e “Para Refletir”, considerando as especificidades da Universidade, enfatizando a necessidade periódica de atualização desta, face à natureza dinâmica dos processos.

SUMÁRIO

1. Introdução.....	3
2. Conceitos Básicos	4
3. Estrutura Estadual de Controle Interno.....	5
4. Componentes do Controle Interno	7
5. GRCI – Área de Contratos	8
6. Considerações Finais	11
7. Referências.....	12

O controle interno na Universidade Estadual de Feira de Santana (UEFS) está sob a responsabilidade da Auditoria de Controle Interno (Audicon), criada pela Resolução CONSAD nº 03/2002 e que teve seu processo de implantação iniciado em maio de 2011, com o propósito de realizar auditoria interna nas unidades, Órgãos Suplementares e setores da UEFS.

O objetivo do controle interno, posto em prática pela Audicon é comprovar a legalidade e legitimidade dos atos e fatos administrativos, como também, avaliar os resultados alcançados quanto aos aspectos da eficiência, eficácia e economicidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional, contábil e finalística, além de contribuir para salvaguardar e proteger bens, ativos e recursos públicos contra desperdício, perda, mau uso, dano, utilização inadequada ou apropriação indevida na Universidade.

A Audicon está vinculada à Reitoria, sendo que desenvolve suas atividades de forma integrada e em articulação sistêmica com a Auditoria Geral do Estado (AGE), ficando, portanto, sujeita à orientação técnica da AGE, respeitada a subordinação administrativa e hierárquica ao Reitor, como preconizado pela legislação em vigor.

Compete à AUDICON exercer as funções de inspeção, qualidade, gerenciamento de riscos, análise de conformidade, monitoramento e assessoramento interno da Universidade, quanto aos aspectos relacionados aos seus riscos e controles internos, com o intuito de, sobretudo, aprimorar e fortalecer os controles internos da Instituição.

2. Conceitos Básicos

Com o propósito de facilitar a compreensão do conteúdo abordado nesta Cartilha elaborada com base na Orientação Técnica AGE nº 01/2017, considera-se os seguintes conceitos básicos relevantes acerca de controles internos:

1. **Controles internos da gestão:** conjunto de regras, procedimentos, diretrizes, protocolos, rotinas de sistemas informatizados, conferências e trâmites de documentos e informações, entre outros, operacionalizados de forma integrada pela direção e pelo corpo de servidores das organizações, visando o controle dos seus processos.
2. **Sistema de Controle Interno:** conjunto de órgãos, funções e atividades, no âmbito do Poder Executivo, articulado por um órgão central e orientado para o desempenho do controle interno e o cumprimento das finalidades estabelecidas em lei, tendo como referência o modelo das Três Linhas de Defesa do Instituto dos Auditores Internos (IIA).
3. **Órgão Central do Sistema de Controle Interno:** função exercida pela Auditoria Geral do Estado (AGE), órgão da estrutura da Secretaria da Fazenda, responsável por coordenar as atividades de controle interno, exercer os controles essenciais, avaliar a eficiência e eficácia dos demais controles existentes, além de realizar auditorias para cumprir a função constitucional de fiscalização.
4. **Coordenação de Controle Interno (CCI):** unidade setorial de controle interno, instituída pela Lei Estadual nº 13.204, de 11/12/2014, hierárquica e administrativamente vinculada ao órgão setorial, mas tecnicamente vinculada à AGE, conforme estabelecido no Decreto Estadual nº 16.059, de 30/04/2015, no caso da UEFS, corresponde à AUDICON.
5. **Risco:** possibilidade de que um evento ocorra e afete negativamente o atingimento dos objetivos da organização.
6. **Gerenciamento de riscos:** processo para identificar, avaliar, administrar e controlar potenciais eventos ou situações, para fornecer razoável certeza quanto ao alcance dos objetivos da organização.
7. **Accountability⁶:** conjunto de procedimentos adotados pelas organizações públicas e pelos indivíduos que as integram que evidenciam sua responsabilidade por decisões tomadas e ações implementadas, incluindo a salvaguarda de recursos públicos, a imparcialidade e o desempenho das organizações.

⁶ Conforme IN Conjunta MP/CGU Nº 01/2016 (BRASIL, 2016).

3. Estrutura Estadual de Controle Interno

No âmbito do Poder Executivo estadual, a Auditoria Interna Governamental (AIG), atividade de avaliação e consultoria que visa auxiliar as organizações públicas do Estado da Bahia a realizarem seus objetivos, é realizada pela Auditoria Geral do Estado (AGE).

De acordo com o Decreto Estadual nº 16.059/2015 (BAHIA, 2015), integram a estrutura básica de controle interno no âmbito do Poder Executivo Estadual:

- I. Auditoria Geral do Estado (AGE);
- II. Coordenações de Controle Interno (CCI);
- III. Demais estruturas de controle interno existentes nas entidades do Poder Executivo Estadual, no caso da UEFS, a AUDICON.

Mediante a criação das CCI, através da Lei Estadual nº 13.204/2014, o sistema de controle interno na Administração Pública Estadual é reestruturado e passa a incorporar o Modelo das Três Linhas de Defesa preconizado pelo Instituto dos Auditores Internos, que estabelece papéis e responsabilidades relacionados à atividade de gestão de riscos e controles.

O Modelo das Três Linhas de Defesa corresponde a uma forma simples e eficaz, de melhorar a comunicação do gerenciamento de riscos e controle, pois cada uma dessas três linhas desempenha um papel distinto dentro da estrutura mais ampla de governança da organização. As diversas funções de controle de riscos e supervisão de conformidade, estabelecidas pelas gerências, são de responsabilidade da segunda linha de defesa, que na UEFS, é exercida pela Audicon, com vistas a estabelecer melhores práticas de controle interno, de modo especial, na área de contratos.

A Figura 1 a seguir apresenta a esquematização deste modelo:

Figura 1 – Modelo das Três Linhas de Defesa - IIA



Fonte: IIA (2013, p.2).

As atividades desempenhadas nas Três Linhas de Defesa devem ser integradas e articuladas, buscando o aprimoramento do sistema de controle, a partir das Orientações Técnicas (OT) expedidas pelo órgão central – a AGE. A estrutura básica de controle interno no âmbito do Poder Executivo Estadual é constituída pela:

<p>1ª LINHA DE DEFESA</p>	<p>Constituída pelos controles internos da gestão, formados pelo conjunto de regras, procedimentos, diretrizes, protocolos, rotinas de sistemas informatizados, conferências e trâmites de documentos e informações, entre outros, operacionalizados de forma integrada pela Administração Superior e pelo corpo de servidores da Instituição.</p>
<p>2ª LINHA DE DEFESA</p>	<p>Exercida pela CCI, na UEFS, pela AUDICON, é constituída pelas funções de inspeção, qualidade, gerenciamento de riscos, análise de conformidade, monitoramento e assessoramento interno quanto a aspectos relacionados aos seus riscos e controles internos, objetivando o aprimoramento e fortalecimento da primeira linha de defesa.</p>
<p>3ª LINHA DE DEFESA</p>	<p>Exercida pela AGE, a qual cabe executar, de forma independente e objetiva, atividade de auditoria interna. É responsável por proceder à avaliação da operacionalização dos controles internos da gestão (primeira linha de defesa) e da supervisão da segunda linha de defesa.</p>

4. Componentes do Controle Interno

Com base na concepção de que o controle interno é um processo, o COSO (2013) dividiu sua estrutura em 5 (cinco) componentes que operam inter-relacionados, conforme demonstrado a seguir:

Ambiente de Controle

- É a base de todos os controles, sendo formado pelo conjunto de regras e estrutura que determinam a qualidade dos controles internos da gestão, compreendendo, principalmente, a integridade pessoal e profissional e valores éticos assumidos pela direção e pelo quadro de servidores, como também, o comprometimento da alta administração com a Instituição.

Avaliação de Riscos

- É o processo permanente de identificação e análise dos riscos relevantes que impactam o alcance dos objetivos da organização e determina a resposta apropriada ao risco.

Atividades de Controles Internos

- São atividades materiais e formais, como políticas, procedimentos, técnicas e ferramentas, implementadas pela gestão para diminuir os riscos e assegurar o alcance de objetivos organizacionais e de políticas públicas.

Informação e Comunicação

- Compreende a difusão entre todos os servidores de mensagens claras da alta administração sobre as responsabilidades de cada agente no que concerne aos controles internos da gestão. Inclui também o fomento de canais de informação e utilização de ouvidorias para registro e encaminhamento de manifestações e denúncias.

Monitoramento

- Obtido por meio de revisões específicas e contínuas, independente ou não, realizadas sobre todos os demais componentes de controles internos, com o fim de aferir sua eficiência, eficácia, efetividade, economicidade, excelência ou execução na implementação dos seus componentes e corrigir tempestivamente as deficiências dos controles internos.

O ambiente de controle é o principal componente do controle interno, relaciona-se aos controles não operacionais, aos valores das pessoas da organização – atributos individuais, principalmente integridade, valores éticos e competência, como também, ao ambiente no qual realizam suas atividades e cumprem suas responsabilidades de controle, servindo de base para os demais componentes.

5. GRCI – Área de Contratos

O Guia Referencial dos Controles Internos da Gestão (GRCI), foi instituído por meio OT AGE nº 01/2017 (BAHIA, 2017a), com o objetivo de orientar os órgãos e entidades da Administração Pública Estadual quanto à estruturação dos controles internos e à implementação de modelo de análise e gestão de riscos.

O GRCI apresenta uma série de referenciais de controle interno, notadamente da área de contratos, possíveis de serem aplicados internamente nos órgãos e entidades da Administração Pública Estadual, além de ferramentas objetivas de avaliação, visando à identificação dos pontos de fragilidade, a avaliação dos riscos e a estruturação de ações mitigadoras. As Orientações Técnicas AGE nº 02/2017 – (BAHIA, 2017b) e AGE nº 05/2017 (BAHIA, 2017c) integram o Guia e abordam especificamente a área de contratos, em complemento às prescrições instituídas legalmente, especialmente aquelas estabelecidas pela Lei Estadual nº 9.433/2005.

As práticas de controle interno descritas na OT AGE nº 02/2017 – Referencial de Controles Internos na Gestão de Contratos (BAHIA, 2017b) estão lastreadas nos componentes propostos pelo COSO, um modelo internacionalmente adotado para o controle interno, e envolvem mecanismos de controle em cada uma das etapas da contratação: execução, fiscalização e pagamento.

Cabe destacar os principais aspectos dessa orientação técnica, a saber:

- estimular a definição de um fiscal para cada contrato, através do Anexo 1 - TERMO DE INDICAÇÃO/ANUÊNCIA DO FISCAL, ratificando as atribuições do fiscal, para efetivamente, acompanhar o cumprimento das obrigações contratuais;
- evidenciar o papel e responsabilidades do gestor, fiscal e preposto do contrato, fomentando a articulação entre eles, com vistas ao atendimento do que fora pactuado entre contratante e contratado;
- apresentar um modelo de relatório e de plano de fiscalização – Anexo 2 – Relatório de Fiscalização e Anexo 3 – Plano de Fiscalização Contratual, respectivamente, conforme OT AGE nº 02/2017 (BAHIA, 2017b), contribuindo para que medidas de controle fossem adotadas

no sentido de evitar ou mitigar a ocorrência de falhas relativas à fiscalização e gestão dos contratos, e por fim, fomentar o desenvolvimento de uma cultura baseada no acompanhamento da gestão dos riscos.

A OT AGE nº 05/2017 – Avaliação dos Controles Internos na Gestão de Contratos (BAHIA, 2017c), visa orientar as CCI e estruturas equivalentes, no caso da UEFS – a Audicon, quanto à avaliação dos controles internos existentes na gestão de contratos, mediante uma sistemática de identificação, avaliação e monitoramento dos riscos, através da aplicação do *checklist* – Anexo 1, da referida orientação.

Cabe ressaltar que o *checklist* é aplicado pela Audicon, quando da realização de auditoria de inspeção, e visa aferir o nível de confiança dos controles internos utilizados para a boa gestão dos contratos celebrados, representando um modelo objetivo e de fácil aplicabilidade para avaliação e fortalecimento dos controles internos, bem como, contribuindo para a melhoria das práticas de gestão e fiscalização dos contratos da Universidade.

VOCÊ SABIA?



1. Que a nova Lei de Licitações e Contratos Administrativos foi publicada em 01 de abril de 2021 (BRASIL, 2021)?
2. Cabe ao fiscal do contrato a elaboração de um Plano de Fiscalização Contratual - Anexo 3, da OT AGE nº 02/2017 (BAHIA, 2017b), com aprovação do Gestor, contendo os principais pontos para verificação, tomando por base as obrigações do contratado e a avaliação dos riscos?
3. Que um Plano de Fiscalização pode auxiliar/facilitar o trabalho de acompanhamento e fiscalização do contrato, contribuindo para evitar e mitigar falhas na execução contratual?
4. O processo de pagamento deverá ser revestido das peças necessárias à verificação do serviço executado ou bem adquirido, com vistas a garantir o regular atesto do fiscal e do gestor do contrato? (**Fonte:** Processo TCE/001524/2020, p. 23).
5. A liquidação da despesa realizada sem lastro na documentação exigida em Lei e no Termo de Contrato caracteriza violação ao art. 63, § 2º, da Lei nº 4.320/1964, que exige a comprovação da entrega do material ou da prestação efetiva do serviço antes do pagamento da despesa? (**Fonte:** Processo TCE/001524/2020, p. 23)

* * *



PARA REFLETIR:

O TCE vem reiterando em seus relatórios de auditoria fragilidades na fiscalização dos contratos da UEFS. Você consegue identificar em sua rotina alguma fragilidade e nova prática de controle que venha contribuir para a melhoria da fiscalização dos contratos?

6. Considerações Finais

Esta cartilha contextualiza o controle interno na UEFS, considerando o Guia Referencial de Controles Internos (GRCI), elaborado pela Auditoria Geral do Estado (AGE), buscando apresentar informações importantes acerca da norma, porém de maneira simplificada, na tentativa de aproximar o que está disposto na legislação com as práticas de controle interno utilizadas na Universidade.

Cumprir destacar que o controle interno não se trata apenas de um manual de procedimentos, planos de fiscalização, sistemas e formulários; consiste em um processo dinâmico e contínuo, realizado por pessoas, a partir das ações que elas tomam, nos diversos setores/unidades da Instituição.



FALE CONOSCO

CONTATOS UEFS/AUDICON

 audicon@uefs.br

 3161-8542

FICHA TÉCNICA:

Esta Cartilha Informativa é parte integrante da Dissertação apresentada ao Colegiado do Programa de Pós-Graduação em Gestão de Políticas Públicas e Segurança Social da Universidade Federal do Recôncavo da Bahia (UFRB), como requisito para obtenção do Título de Mestre em Gestão de Políticas Públicas e Segurança Social, da discente Samara de Oliveira Santos Mascarenhas. Cruz das Almas: UFRB, 2021. 14p.

7. Referências

BAHIA. **Decreto Estadual nº 16.059/2015, 30 abr. 2015**. Disciplina as atividades das Coordenações de Controle Interno e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.sefaz.ba.gov.br>>. Acesso em: 10 abr. 2019.

BAHIA. **Lei Nº 1.302/2014, de 09 dez. 2014**. Modifica a Estrutura Organizacional da Administração Pública do Poder Executivo. Disponível em: <<http://www.legislabahia.ba.gov.br/documentos/lei-no-13202-de-09-de-dezembro-de-2014>>. Acesso em: 10 abr. 2019.

BAHIA. Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia. **Orientação Técnica AGE Nº 01/2017**, 28 nov. 2017. Referencial de Controles Internos na Gestão de Contratos. Disponível em: <<https://www.sefaz.ba.gov.br>>. Acesso em: 10 mai. 2021. 2017a

BAHIA. Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia. **Orientação Técnica AGE Nº 02/2017**, 28 nov. 2017. Referencial de Controles Internos na Gestão de Contratos. Disponível em: <<https://www.sefaz.ba.gov.br>>. Acesso em: 10 mai. 2021. 2017b.

BAHIA. Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia. **Orientação Técnica AGE Nº 05/2017**, 28 nov. 2017. Avaliação dos Controles Internos na Gestão de Contratos. Disponível em: <<https://www.sefaz.ba.gov.br>>. Acesso em: 10 mai. 2021. 2017c. Revisada em 01 out. 2018. 2017c.

BRASIL. **Instrução Normativa MP/CGU nº 01/2016, de 10 mai. 2016**. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MP); Controladoria Geral da União (CGU). Disponível em: <<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/33947>>. Acesso em: 15 mai. 2021.

BRASIL. **Lei nº 14.133/2021, de 1º abr. 2021**. Lei de Licitações e Contratos Administrativos. Disponível em: <<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-n-14.133-de-1-de-abril-de-2021-311876884>>. Acesso em: 19 out. 2021.

COSO. COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **Controle Interno** - Estrutura Integrada. Sumário Executivo. São Paulo: IIA Brasil/ PwC, 2013. Disponível em: <http://escoladegoverno.ro.gov.br/wp-content/uploads/2019/11/COSO-I-ICIF_2013_Sumario_Executivo.pdf>. Acesso em: 16 mai. 2021

IIA. Instituto dos Auditores Internos do Brasil. **Declaração de Posicionamento IIA: As Três Linhas de Defesa no Gerenciamento Eficaz de Riscos e Controles**. 2013. Disponível em:

<https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/41842/12/As_tres_linhas_de_defesa_Declaracao_de_Posicionamento.pdf>. Acesso em: 16 mai. 2021.

TCE. Tribunal de Contas do Estado da Bahia. **Processo TCE/001524/2020**. 2020. Disponível em: <<https://www.tce.ba.gov.br/component/cdsprocesso/tce-001524-2020>>. Acesso em: 05 jun. 2021.

UEFS. Universidade Estadual de Feira de Santana. **Cartilha para Gestores e Fiscais de Contratos – UEFS**. 2019. Disponível em: <https://www.uefs.br/arquivos/File/PROAD/Cartilha_para_Gestores_e_Fiscais_de_Contratos_2__Edicao.pdf>. Acesso em: 13 jun. 2021.