

<b>TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO</b> ISC	<b>CÂMARA DOS DEPUTADOS</b> CEFOR
<b>ADVOCACIA-GERAL DA UNIÃO</b> EAGU	<b>CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO</b> CGU

**VALÉRIA MITIKO NAKANO**

## **COSO I:**

### **Estudo do processo de fiscalização de obras no TCU**

**Brasília - DF**

**2009**

<b>TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO</b> ISC	<b>CÂMARA DOS DEPUTADOS</b> CEFOR
<b>ADVOCACIA-GERAL DA UNIÃO</b> EAGU	<b>CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO</b> CGU

**VALÉRIA MITIKO NAKANO**

## **COSO I:**

### **Estudo do processo de fiscalização de obras no TCU**

Monografia apresentada como parte das exigências para aprovação no curso de Especialização em Auditoria Interna e Controle Governamental, realizado em parceria pelo Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União, o Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento da Câmara dos Deputados, a Escola da Advocacia Geral da União e a Controladoria Geral da União da Secretaria Federal de Controle Interno.

Orientador: Carlos Alberto Sampaio de Freitas

**Brasília - DF**

**2009**

### Autorização

Autorizo a divulgação do texto completo no sítio do Tribunal de Contas da União, da Câmara dos Deputados, da Advocacia Geral da União e da Controladoria Geral da União, bem como a reprodução total ou parcial, exclusivamente, para fins acadêmicos e científicos.

Assinatura: \_\_\_\_\_

Data: 15/12/2009

Nakano, Valéria Mitiko.

COSO I [manuscrito] : estudo do processo de fiscalização de obras no TCU / Valéria Mitiko Nakano. -- 2009.

111 f.

Orientador: Carlos Alberto Sampaio de Freitas.

Impresso por computador.

Monografia (especialização) – Escola da AGU, da Advocacia-Geral da União, Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento (Cefor), da Câmara dos Deputados, Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), da Controladoria Geral da União e Instituto Serzedello Corrêa (ISC), do Tribunal de Contas da União, Curso de Especialização em Auditoria Interna e controle Governamental, 2009.

1. Brasil. Tribunal de Contas da União (TCU). 2. Controle interno, Brasil. 3. Auditoria interna, Brasil. 4. Obras públicas, fiscalização, Brasil. I. Título.

CDU 336.126.55(81)

**COSO I:**  
**Estudo do processo de fiscalização de obras no TCU**

Monografia - curso de Especialização em Auditoria Interna e Controle Governamental - Tribunal de Contas da União, Câmara dos Deputados, Advocacia Geral da União e Secretaria Federal de Controle Interno - 2º semestre de 2009.

Aluna: Valéria Mitiko Nakano

Banca:

---

Carlos Alberto Sampaio de Freitas, mestre em Administração  
Orientador

---

Romilson Rodrigues Pereira, mestre em Economia  
Examinador

Brasília, 15 de dezembro de 2009.

Aos meus queridos pais.  
Ao amado marido, grande incentivador nesta jornada acadêmica.

## AGRADECIMENTOS

Agradeço ao Prof. Carlos Alberto pela orientação e solicitude no atendimento das demandas.

Aos colegas do Tribunal que doaram seu tempo e conhecimento por meio das entrevistas realizadas e do preenchimento dos questionários.

A todos os colegas que, cada um à sua maneira, colaboraram para a consecução deste trabalho.

## **RESUMO**

Este trabalho teve por objetivo verificar se os controles internos do processo de fiscalização de obras do Tribunal de Contas da União são aderentes ao modelo COSO I.

O referencial teórico desenvolvido buscou suporte nos conceitos associados ao controle interno e à metodologia COSO I para o estudo e aplicação dos controles internos.

Em termos de métodos e procedimentos, a primeira fase do trabalho de campo consistiu de exame documental. Em seguida, foram realizadas entrevistas com 08 servidores do TCU. Por fim, a terceira fase do trabalho consistiu na coleta de dados por questionários.

Na apresentação e discussão dos resultados, foram apresentadas as estruturas do TCU e da Secob. Depois, o processo de fiscalização de obras no TCU foi descrito e apresentado sob a forma de mapa de processo. A seguir, esse processo foi analisado sob a ótica de cada componente do COSO I (ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação), sendo identificadas boas práticas e oportunidades de melhoria.

Os resultados sugerem que existe um sistema de controle interno no processo de fiscalização de obras no TCU, que permite à alta administração ter uma razoável certeza da consecução da missão e dos objetivos gerais desse processo. Também foram apresentadas as oportunidades de melhoria consideradas mais relevantes nos controles administrativos desse processo.

## **PALAVRAS-CHAVE**

COSO I - Controle Interno - Fiscalização de Obras - Auditoria de Obras - Tribunal de Contas da União

## SUMÁRIO

1	<i>INTRODUÇÃO</i> .....	8
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO .....	8
1.2	OBJETIVOS DA PESQUISA .....	11
1.3	JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA .....	12
2	<i>REFERENCIAL TEÓRICO</i> .....	13
2.1	CONTROLE INTERNO .....	13
2.2	COSO I .....	16
2.2.1	<i>AMBIENTE DE CONTROLE</i> .....	18
2.2.2	<i>AVALIAÇÃO DE RISCOS</i> .....	22
2.2.3	<i>ATIVIDADES DE CONTROLE</i> .....	24
2.2.4	<i>INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO</i> .....	31
2.2.5	<i>MONITORAMENTO</i> .....	33
3	<i>MÉTODOS E PROCEDIMENTOS</i> .....	35
3.1	CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA .....	35
3.2	ESQUEMA CONCEITUAL E MODELO DE ANÁLISE .....	36
3.3	COLETA DE DADOS E INSTRUMENTOS .....	36
3.4	ANÁLISE DE DADOS .....	39
3.5	LIMITAÇÕES DO ESTUDO .....	39
4	<i>APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS</i> .....	40
4.1	ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO .....	41
4.2	ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DA SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DE OBRAS .....	45
4.3	PROCESSO DE FISCALIZAÇÃO DE OBRAS NO TCU EM 2009 .....	48
4.3.1	<i>SELEÇÃO DAS OBRAS A SEREM FISCALIZADAS</i> .....	48
4.3.2	<i>FISCALIZAÇÃO DAS OBRAS</i> .....	52
4.3.3	<i>ELABORAÇÃO DO RELATÓRIO CONSOLIDADO DO FISCOBRAS</i> .....	56
4.4	ANÁLISE BASEADA NA METODOLOGIA COSO I .....	58
4.4.1	<i>AMBIENTE DE CONTROLE</i> .....	58
4.4.2	<i>AVALIAÇÃO DE RISCOS E ATIVIDADES DE CONTROLE</i> .....	74
4.4.3	<i>INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO</i> .....	90
4.4.4	<i>MONITORAMENTO</i> .....	92
5	<i>CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES</i> .....	93
5.1	CONCLUSÃO .....	93
5.2	RECOMENDAÇÕES .....	94
6	<i>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</i> .....	96
7	<i>APÊNDICES</i> .....	104

## LISTA DE FIGURAS

Ilustração 1 - O cubo do COSO I .....	17
Ilustração 2 - Segregação de funções .....	26
Ilustração 3 - Estrutura organizacional do TCU em 2009 .....	41
Ilustração 4 - Estrutura organizacional da Secob em 2008 .....	45
Ilustração 5 - Estrutura organizacional da Secob em 2009 .....	46
Ilustração 6 - Estrutura organizacional das três Secob prevista para 2010 .....	47



## 1 *INTRODUÇÃO*

Esta monografia estuda os controles internos do processo de fiscalização de obras no Tribunal de Contas da União. Apresenta-se a seguir a contextualização, definição do problema, objetivos, justificativa e relevância do trabalho.

### 1.1 *CONTEXTUALIZAÇÃO*

A auditoria pública abrange todas as auditorias realizadas por agências governamentais de auditoria e todas as auditorias de organizações governamentais, podendo ser auditoria contábil ou de desempenho (BOYNTON, JOHNSON e KEEL, 2002b).

A tradicional auditoria contábil tem o objetivo de emitir um parecer sobre a adequação das demonstrações contábeis e financeiras da organização (FREITAS, 2005 *apud* ARAÚJO, 2001).

A auditoria de desempenho ou de natureza operacional é associada ao exame da economicidade, eficiência e eficácia de órgãos públicos ou programas governamentais (FREITAS, 2005 *apud* ARAÚJO, 2001 e POLLIT, 1999).

No âmbito do setor público, acrescenta-se ainda a auditoria de regularidade ou legalidade, que objetiva verificar o cumprimento da legislação pelo auditado, a existência e o funcionamento de controles internos e a probidade e a propriedade dos atos dos gestores (FREITAS, 2005 *apud* INTOSAI, 1995). Essa modalidade é denominada auditoria de conformidade pelo Tribunal de Contas da União (2009).

A fiscalização de obras realizada pelo Tribunal de Contas da União (TCU) pode ser classificada como uma auditoria de conformidade, posto que verifica a observância às disposições legais e regulamentares aplicáveis, que aborda também o aspecto da economicidade da obra construída pela entidade.

O ano de 1995 pode ser considerado o marco inicial da fiscalização de obras no TCU, quando esse proferiu a Decisão nº 66/1995-TCU-Plenário alertando às Presidências da Câmara dos Deputados e do Senado Federal sobre os problemas advindos da aprovação de emendas ao Orçamento, sem o necessário amparo de projetos básicos adequados (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 1995a).

Nesse ano, foi criada a Comissão Temporária do Senado Federal destinada a inventariar as obras inacabadas custeadas com recursos federais e que identificou graves falhas no gerenciamento das obras no país. O relatório final dessa comissão apresentava as seguintes recomendações ao TCU (SENADO FEDERAL, 1995):

*"8.1.3 - ao Tribunal de Contas da União:*

- a) realização imediata de auditorias nas obras paralisadas indicadas como prioritárias, que ainda não tenham sido objeto de inspeção por esse Órgão;*
- b) a adoção de providências no sentido de acelerar a conclusão e julgamento das auditorias e inspeções sobre obras públicas em andamento naquela Casa, em especial das indicadas como prioritárias;*
- c) estabelecimento de um programa permanente de auditorias em obras e serviços de engenharia, com a instituição de equipes ou Unidade Técnica especializada nessa área;*
- d) estudar e propor meios legais e/ou administrativos destinados a tornar mais ágil e efetiva a aplicação de penalidades."*

No mesmo mês em que recebeu esse relatório, o Tribunal determinou que fosse elaborado um programa especial de auditoria nas obras consideradas prioritárias (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 1995b) e realizou as 113 fiscalizações, encaminhando o resultado ainda no exercício de 1996 (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2007).

Em 1999, por ocasião da Comissão Parlamentar de Inquérito do Judiciário, TCU e Congresso Nacional voltaram a atuar de forma integrada na investigação dos custos de construção das obras do edifício sede do TRT em São Paulo. Já em 2001, o Congresso criou a CPI das Obras Inacabadas com o objetivo de investigar possíveis irregularidades em obras iniciadas e não concluídas, assim como identificar bens imóveis não utilizados ou utilizados inadequadamente pela Administração Federal (MACHADO FILHO, 2008).

A partir de 1997, as Leis de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e as Leis Orçamentárias Anuais (LOA) passaram a conter dispositivos voltados a estabelecer acompanhamento mais efetivo dos gastos com obras públicas, mediante ação conjunta entre o Congresso Nacional e o TCU (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2007).

Em cumprimento às determinações das LDO, o Tribunal passou a elaborar plano anual de auditoria de obras, tendo realizado 2840 levantamentos de auditoria de obras, no período de 1997 até 2008, o que representou um volume de recursos fiscalizados da ordem de R\$ 155,9 bilhões (MACHADO FILHO, 2008).

Número de obras e volume de recursos fiscalizados por ano (MACHADO FILHO, 2008 *apud* jurisprudência do TCU):

Ano	Nº Obras Fiscalizadas	Volume de Recursos Fiscalizados (R\$ Bilhões)
1997	96	2,2
1998	110	1,97
1999	135	1,75
2000	197	4,29
2001	304	7,51
2002	435	14,3
2003	381	14,4
2004	266	19,5
2005	266	19,3
2006	266	20,8
2007	231	23,9
2008	153	26,0
Total	2840	155,9

As auditorias de obras representam um avanço no controle externo dos gastos públicos federais, pois buscam reduzir o desperdício do erário e a incidência de obras relevantes que poderiam vir a se tornar inacabadas, caso as deficiências não fossem identificadas e corrigidas a tempo.

No TCU, o processo de fiscalização de obras é coordenado pela Secretaria de Fiscalização de Obras (Secob), sendo que todas as Secretarias de Controle Externo (Secex) de âmbitos nacional e estadual participam da realização das auditorias.

Com o objetivo de gerir riscos e fornecer razoável segurança na realização dos objetivos de organizações ou atividades, existe um conjunto de atividades, métodos e procedimentos interligados denominado controle interno.

A referência mundial para o estudo e aplicação dos controles internos é o trabalho denominado *Internal Control - Integrated Framework* (Controle Interno - Um Modelo Integrado), também conhecido como COSO I.

Por envolver a fiscalização de um grande número de obras de grande vulto, e portanto um volume de recursos financeiros considerável, é de se esperar que apresente um razoável nível de controle interno. No entanto, não se tem conhecimento de análises ou aferições quanto aos controles internos da sistemática de fiscalização de obras.

Nesse sentido, a avaliação dos controles internos do processo de fiscalização de obras, utilizando o modelo COSO I pode contribuir com a aferição e a melhoria dos controles internos da atividade.

Assim, a pergunta de pesquisa do presente trabalho é a seguinte: **“Os controles internos do processo de fiscalização de obras do Tribunal de Contas da União são aderentes ao modelo COSO I?”**

## **1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA**

O objetivo geral da pesquisa é o de verificar se os controles internos do processo de fiscalização de obras do Tribunal de Contas da União são aderentes ao modelo COSO I.

Para a consecução deste objetivo geral, será necessário alcançar os seguintes objetivos específicos:

- a) Descrever o processo de fiscalização de obras no TCU;
- b) Identificar os principais controles internos existentes nesse processo;
- c) Verificar se esses controles internos são aderentes ao modelo COSO I;
- d) Identificar boas práticas e oportunidades de melhoria nos controles internos do processo de fiscalização de obras no TCU.

### **1.3      *JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA***

O trabalho se justifica na medida em que procura contribuir para o avanço do conhecimento em fiscalização de obras públicas. Este é um tema de trabalho relativamente novo, sendo escassa a produção científica relacionada ao assunto. Este estudo irá descrever e avaliar o processo de fiscalização de obras no TCU, além de identificar boas práticas e oportunidades de melhoria nesse processo.

Os recursos destinados a obras públicas representam somas significativas dentro do orçamento de investimentos da União. Em 2008, a Lei Orçamentária Anual (BRASIL, 2008a) fixava despesas no valor de R\$ 62 bilhões no orçamento de investimento. Nesse mesmo ano, o TCU realizou 153 levantamentos de auditorias, abarcando um valor de R\$ 26 bilhões referentes às dotações orçamentárias da LOA 2008 (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2008a). Existe a expectativa de que os gastos com investimentos aumentem em decorrência do Plano de Aceleração do Crescimento (PAC), no qual o Governo Federal planeja investir cerca de R\$ 646 bilhões em infraestrutura de 2007 a 2010 (BRASIL, 2009).

O estudo dos controles internos do processo de fiscalização de obras do TCU, à luz do modelo COSO I, poderá identificar riscos nesse processo que não estão sendo gerenciados ou sugerir melhorias nas atividades de controle existente, diminuindo os pontos fracos ou melhorando a eficiência do processo. Em consequência, o TCU pode ter a efetividade de sua atuação nessa área aumentada.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Uma vez que o objetivo do presente trabalho é estudar, à luz do modelo COSO I, os controles internos do processo de fiscalização de obras do TCU, o marco teórico do presente trabalho foi dividido em dois temas principais: Controle Interno e COSO I.

### 2.1 CONTROLE INTERNO

Nesse tópico é apresentado o conceito de controle interno, diferenciando-o do conceito de auditoria interna. Adicionalmente, são apresentadas as limitações do controle interno.

#### A) Definição de Controle Interno

Em 1949, o *American Institute of Certified Public Accountant* - AICPA emitiu a seguinte definição de controle interno (ATTIE, 1998):

*"O controle interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas numa empresa para proteger seu ativo, verificar a exatidão e a fidelidade de seus dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas."*

O mesmo AICPA, em 1958, subdividiu o controle interno em controles administrativos e contábeis (CASTRO, 2008). Os controles administrativos dizem respeito à eficiência operacional e à decisão política traçada pela administração, enquanto os controles contábeis buscam a salvaguarda do patrimônio e a fidedignidade dos registros contábeis (ATTIE, 1998).

Seguindo a linha do AICPA, Almeida (1998) defende que 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 ajudar a administração na conduta ordenada dos negócios da empresa.

Já Castro (2008) apresenta outra definição de controles internos na área pública:

*"O controle interno compreende o conjunto de métodos e procedimentos adotados pela entidade, para dar segurança aos atos praticados pelo gestor e salvaguardar o patrimônio sob sua responsabilidade, conferindo fidedignidade aos dados contábeis e segurança às informações deles decorrentes."*

Com um foco operacional, o TCU (2004) define controles internos como:

*"Conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizados com vistas a assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público".*

O COSO estabeleceu (BOYNTON, JOHNSON e KELL, 2002a *apud* COSO, 1992):

*"Controles internos são um processo operado pelo conselho de administração, pela administração e outras pessoas, desenhado para fornecer segurança razoável quanto à consecução de objetivos nas seguintes categorias:*

- *confiabilidade de informações financeiras;*
- *obediência (compliance) às leis e regulamentos;*
- *eficácia e eficiência de operações."*

Segundo a *International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI* (2007), controle interno é um processo integrado, efetuado pela direção e corpo de funcionários, e é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade os seguintes objetivos gerais serão alcançados:

- execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações;
- cumprimento das obrigações de accountability;
- cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis;
- salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano.

Na área pública, o controle interno tem o objetivo de ser, simultaneamente, um mecanismo de auxílio ao administrador público e um instrumento de proteção e defesa do cidadão. O controle contribui para que os objetivos da organização pública sejam alcançados e que as ações sejam conduzidas de forma econômica, eficiente e eficaz, resultando na salvaguarda dos recursos públicos contra o desperdício, o abuso, os erros, as fraudes e as irregularidades (CASTRO, 2008).

Todas as organizações possuem controles internos. A diferença básica é que estes podem ser adequados ou não. A classificação pode ser feita em função da eficiência dos fluxos de operações e informações e dos seus custos / benefícios, sendo que a implantação ou aprimoramento de um controle é tanto viável quanto positiva for sua reação custo / benefício (ATTIE, 1998).

Diferente de controle interno, auditoria interna, segundo o Institute of Internal Auditors - IIA, é uma atividade independente e objetiva de avaliação (assurance) e de consultoria que tem por objetivo auxiliar a organização a atingir seus objetivos, através do acréscimo de valor e melhoria de suas operações, trazendo para a organização uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia de seus processos de gerenciamento de risco, controle e governança corporativa (IIA, 2004).

Verifica-se que a auditoria interna equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação dos controles internos (ATTIE, 1998), representando parte importante desses controles (BOYNTON, JOHNSON e KELL, 2002b).

### ***B) Limitações do Controle Interno***

Independente da qualidade da definição e da operacionalização dos controles internos, estes podem apenas oferecer segurança razoável quanto à consecução dos objetivos de uma entidade, pois podem ocorrer as seguintes limitações inerentes: erros de julgamento, falhas, conluio, atropelamento pela administração e custos versus benefícios (BOYNTON, JOHNSON e KELL, 2002a).

Quanto aos erros de julgamento, esses autores dizem que podem ocorrer julgamentos pobres na tomada de decisões ou na realização de tarefas rotineiras, em razão de informações inadequadas, restrições de tempo ou outros motivos.

Falhas em controles estabelecidos podem ocorrer quando as pessoas não entendem as instruções corretamente ou cometem erros por falta de cuidado, distração ou cansaço. Falhas também podem ser geradas por mudanças temporárias ou permanentes de pessoal ou em sistemas ou procedimentos (BOYNTON, JOHNSON e KELL, 2002a).

Os controles podem ser anulados por conluio entre duas ou mais pessoas (COSO, 2006). Segundo Boynton, Johnson e Kell (2002a), isto ocorre quando indivíduos agem conjuntamente para perpetrar e esconder a fraude de forma que ela não possa ser detectada pelos controles internos.

Quando a administração ignora procedimentos ou políticas estabelecidas, com objetivos ilegítimos (ganho pessoal, apresentação de melhores resultados) ocorre o atropelamento pela administração (BOYNTON, JOHNSON e KELL, 2002a).

Além disso, todo controle tem um custo, que deve ser inferior ao custo da consumação do risco que está sendo controlado (PEREIRA, 2008). Existem casos em que a administração conscientemente abandona os controles, principalmente naqueles cujo custo é maior do que a perda que sua ausência pode causar (SÁ, 2002).

Pereira (2008) cita outra limitação: eventos externos são aqueles que estão além do controle de qualquer organização podendo ser responsáveis por levar um negócio a deixar de alcançar suas metas operacionais ou até mesmo encerrar com as atividades de uma organização.



## 2.2 COSO I

Em 1985, foi criada nos Estados Unidos, por iniciativa independente do setor privado, a *National Commission on Fraudulent Financial Reporting* (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros), também conhecida como *Treadway Commission*, com a finalidade de estudar as causas da ocorrência de fraudes em relatórios financeiros e contábeis e desenvolver recomendações para empresas públicas e seus auditores independentes e para as instituições educativas (COSO, 2009). Esta Comissão foi patrocinada por cinco grandes associações de profissionais de classe ligadas à área financeira, sendo totalmente independentes de suas entidades patrocinadoras: AICPA - *American Institute of Certified Public Accounts* (Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados), AAA - *American Accounting Association* (Associação Americana de Contadores), FEI - *Financial Executives International* (Executivos Financeiros Internacionais), IIA - *The Institute of Internal Auditors* (Instituto dos Auditores Internos) e IMA - *Institute of Management Accountants* (Instituto dos Contadores Gerenciais).

Posteriormente, esta Comissão transformou-se em Comitê, conhecido como COSO - *The Committee of Sponsoring Organizations* (Comitê de Organizações Patrocinadoras), uma entidade sem fins lucrativos, dedicada à melhoria dos relatórios financeiros por meio da ética, efetividade dos controles internos e governança corporativa (REGO, 2007).

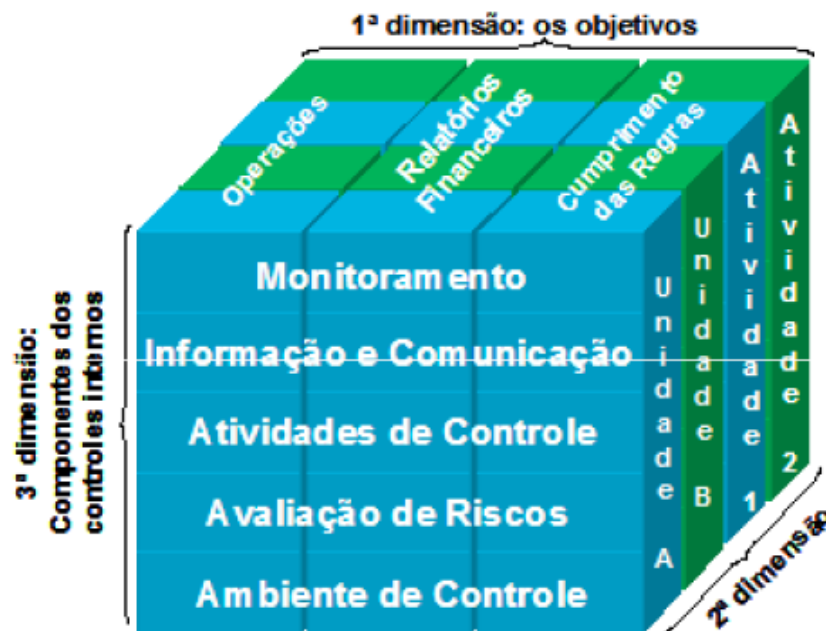
Em 1992, foi publicado o trabalho *Internal Control - Integrated Framework* (Controle Interno - Um Modelo Integrado), também chamado de *The COSO Report* (metodologia COSO D), que se tornou referência mundial para o estudo e aplicação dos controles internos (PEREIRA, 2008).

A abrangência e a importância do documento publicado pelo COSO foram de tal magnitude, que as principais organizações internacionais que editam orientações sobre controles internos, tanto para o setor privado quanto para o setor público, revisaram suas publicações, no sentido de incorporarem o arcabouço conceitual e elementos introduzidos pelo COSO, por exemplo: o AICPA, em 1995; o *Basle Committee on Banking Supervision*, em 1998; a *International Federation of Accountants - IFAC*, em 1998; e o *United States General Accounting Office - GAO*, em 1999 (WASSALY, 2008).

No que tange, especificamente, aos controles internos no setor público, o Comitê de Padrões de Controles Internos da INTOSAI, em 2004, publicou o estudo denominado *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*. Esse guia é baseado no

estudo do *COSO Report*, mas sua peculiaridade consiste na contextualização dos conceitos e diretrizes introduzidas pelo COSO às especificidades do setor público (WASSALY, 2008).

Para o COSO I, a integração dos controles se baseia no uso de uma estrutura tridimensional (o chamado cubo do COSO), cujas dimensões compreendem os objetivos da organização, as unidades da organização e os componentes de controle, conforme a ilustração 1. A primeira dimensão é composta pelos objetivos: processo, registro e conformidade. Enquanto a segunda dimensão é formada pelas unidades administrativas que deverão ser avaliadas. Por fim, os cinco componentes de controle estão na terceira dimensão: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, processo de comunicação e a monitoramento (BERGAMINI JÚNIOR, 2005).



**Ilustração 1** - O cubo do COSO I  
Fonte: CARVALHO NETO, 2008

Boynton, Johnson e Kell (2002a) enfatizam que, de acordo com o COSO, o controle interno é constituído de cinco componentes que se relacionam entre si. Assim, a avaliação dos controles internos é realizada por meio da verificação do alinhamento ou integração que deve existir entre esses componentes (BERGAMINI JÚNIOR, 2005).

### **2.2.1 AMBIENTE DE CONTROLE**

O ambiente de controle é a base para todos os outros componentes, fornecendo disciplina e estrutura. Esse ambiente influencia o modo pelo qual as estratégias e os objetivos são estabelecidos, os negócios são estruturados, os riscos são identificados, avaliados e geridos. Este influencia o desenho e o funcionamento das atividades de controle, dos sistemas de informação e comunicação, bem como das atividades de monitoramento (COSO, 2006).

O ambiente de controle é a consciência de controle da entidade, sua cultura de controle. Ele é efetivo quando as pessoas da entidade sabem quais são suas responsabilidades, os limites de sua autoridade e se têm a consciência, a competência e o comprometimento de fazerem o que é correto da maneira correta (DIAS, 2006).

Segundo Pereira (2008), ambiente de controle é uma atitude global da organização, é a disposição, a conscientização e o comportamento de todo o pessoal a respeito da importância de seus controles e, portanto, envolve o comprometimento das pessoas que nela trabalham. Assim, as pessoas devem ser capazes de saber o que deve ser feito, como deve ser feito e, finalmente, devem querer fazê-lo. A quebra de um destes elos compromete todo o ambiente de controle.

O ambiente de controle de uma entidade é composto de vários elementos, tais como: (1) integridade pessoal e profissional e os valores éticos da direção e do quadro de pessoal; (2) perfil dos superiores; (3) estrutura organizacional e (4) políticas e práticas de recursos humanos (INTOSAI, 2007).

#### ***A) Integridade Pessoal e Profissional e Valores Éticos da Direção e do Quadro de Pessoal***

A estratégia e os objetivos de uma organização e o modo pelo qual são implementados baseiam-se em preferências, julgamentos de valor e estilos gerenciais (COSO, 2006). A integridade pessoal e profissional e os valores éticos da direção e do quadro de pessoal determinam suas preferências e seus juízos de valor, os quais se traduzem em normas de conduta. Eles devem demonstrar uma atitude de apoio ao controle interno, a qualquer tempo, durante toda a vida da organização. (INTOSAI, 2007)

Cada pessoa que compõe a organização deve manter e demonstrar integridade pessoal, profissional e valores éticos, além de cumprir o código de conduta aplicável durante todo o tempo (WASSALY, 2008 e INTOSAI, 2007).

## ***B) Perfil dos Superiores***

O "perfil dos superiores" (ou seja, a filosofia da direção e seu estilo gerencial) reflete (INTOSAI, 2007):

- uma atitude de apoio permanente ao controle interno, a independência, a competência e a liderança pelo exemplo;
- um código de conduta de iniciativa da gerência, orientação e avaliação de desempenho, que apoiem os objetivos do controle interno e, em particular, as operações éticas.

A atitude estabelecida pela alta administração impacta diretamente sobre o ambiente de controle (BOYNTON, JOHNSON e KELL, 2002a).

A dedicação, o envolvimento e o apoio dos dirigentes são decisivos para estabelecer uma postura de apoio positiva para o controle interno de uma organização, pois se a alta administração acredita que o controle interno é importante, os demais membros da organização sentirão essa atitude e responderão observando conscientemente os controles estabelecidos. Por outro lado, se os membros da organização percebem que o controle interno não é uma preocupação relevante para a alta administração e se lhe é dada pouca atenção, é quase certo que os objetivos de controle da organização não serão efetivamente alcançados (INTOSAI, 2007).

A demonstração e a insistência em uma conduta ética pelos dirigentes são de vital importância para os objetivos do controle interno. Ao assumir esse papel, a administração dará bom exemplo através de suas próprias ações, e sua conduta deverá refletir o que é adequado e o que não é aceitável. Em particular, as políticas gerenciais, os procedimentos e práticas devem promover a conduta ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz. Por esse motivo, os funcionários deverão ser periodicamente lembrados das suas obrigações, segundo um código de conduta definido pela alta administração (INTOSAI, 2007).

### ***C) Estrutura Organizacional***

A estrutura organizacional de uma entidade contribui para o alcance de seus objetivos, fornecendo o arcabouço para planejamento, execução, controle e monitoração de suas atividades (BOYNTON, JOHNSON e KELL, 2002a).

O desenvolvimento da estrutura organizacional envolve a determinação das principais áreas de autoridade e responsabilidade de uma entidade e as correspondentes linhas de subordinação, que estão relacionadas com a delegação de autoridade e a obrigação de prestar contas - *accountability* (INTOSAI, 2007). Adicionalmente, a administração deve atentar também para a definição de linhas apropriadas de comunicação, refletindo em seu sistema de informação (COSO, 2006).

A atribuição de autoridade e responsabilidade envolve os aspectos específicos de como e a quem serão atribuídas autoridade e responsabilidade por todas as atividades da entidade e deve capacitar cada indivíduo a saber: (1) como suas ações se inter-relacionam com as de outros, contribuindo para a consecução dos objetivos da entidade e (2) por quais resultados será responsabilizado (BOYNTON, JOHNSON e KELL, 2002a).

A atribuição de alçada e responsabilidade inclui até que ponto pessoas e equipes estão autorizadas e são incentivadas a adotar sua própria iniciativa ao abordar questões, bem como a solucionar problemas e os limites dessa autoridade. O desafio crucial é delegar responsabilidade apenas até o grau necessário ao alcance dos objetivos (INTOSAI, 2007).

Qualquer que seja a estrutura, a entidade deve ser organizada de modo a possibilitar um controle interno eficaz e desempenhar as suas atividades de modo a atingir seus objetivos (COSO, 2006).

### ***D) Políticas e Práticas de Recursos Humanos***

Os processos relacionados a recursos humanos enviam mensagens aos empregados em relação ao nível esperado de integridade, comportamento ético e competência (COSO, 2006). As políticas e práticas de recursos humanos incluem contratação, capacitação, educação, assessoramento, orientação, avaliação, promoção, remuneração, consultoria e ações corretivas (INTOSAI, 2007).

As decisões de contratação devem assegurar que os indivíduos tenham a integridade, a formação e a experiência necessárias para realizar suas tarefas. Assegurar a transparência nos

processos de seleção, publicando tanto as regras de recrutamento quanto as vagas disponíveis, também ajuda a ter uma administração ética dos recursos humanos (INTOSAI, 2007).

Para atingir os objetivos da entidade, pessoas em vários níveis da organização devem possuir o conhecimento e as habilidades necessárias para que realizem eficazmente suas tarefas (BOYNTON, JOHNSON e KELL, 2002a). A administração decide quão bem essas tarefas necessitam ser executadas, estipula os níveis de competência para executá-las e traduz esses níveis em habilidades e conhecimentos necessários. As habilidades e os conhecimentos necessários, por sua vez, podem depender do grau de inteligência, treinamento e experiências individuais (COSO, 2006).

Assim, políticas de capacitação (formal, em serviço e sobre a ética) podem reforçar os níveis de desempenho esperados e o comportamento ao comunicarem as funções e responsabilidades em perspectiva, bem como ao incluir práticas como treinamentos, cursos, seminários, simulações de estudos de caso e exercícios de desempenho de papéis. Ensino e treinamento devem contribuir para que o pessoal mantenha-se atualizado, pois o processo de aprendizagem é contínuo (COSO, 2006).

A administração dos recursos humanos possui um papel essencial na promoção de um ambiente ético, desenvolvendo o profissionalismo e fortalecendo a transparência nas práticas diárias. Isso se torna visível nos processos de orientação, avaliação de desempenho, promoção e remuneração, os quais devem estar baseados em méritos. Transferências e promoções fundamentadas em avaliações de desempenho demonstram o empenho da organização com o progresso dos empregados qualificados. Programas de compensação competitiva que incluem incentivos sob a forma de bonificações servem para motivar e reforçar os desempenhos de nível elevado (COSO, 2006). As avaliações de desempenho devem estar baseadas na avaliação de muitos fatores críticos, incluindo o papel do servidor que realiza o controle interno (INTOSAI, 2007).

As medidas disciplinares transmitem a mensagem de que as infrações aos comportamentos esperados não serão toleradas (COSO, 2006).

### 2.2.2 AVALIAÇÃO DE RISCOS

A definição clássica de risco é “a possibilidade de ocorrência de um evento adverso para uma determinada situação esperada”. Risco e incerteza são manifestações da mesma força fundamental - a aleatoriedade, diferenciando a incerteza mensurável, ou o risco propriamente dito, da incerteza não-mensurável (BERGAMINI JÚNIOR, 2005 *apud* FRANK KNIGHT, 1916).

O controle interno busca atingir os objetivos da entidade, para tanto, deve-se identificar os riscos que possam ameaçar o seu cumprimento e tomar as ações necessárias para gerenciar os riscos identificados. Assim, a avaliação dos riscos é uma atividade proativa que tem por objetivo evitar surpresas desagradáveis (DIAS, 2006).

#### A) *Identificação dos Riscos*

É imprescindível a identificação dos riscos que ameaçam o alcance dos objetivos da entidade, não só pelo fato de evidenciar as áreas mais importantes para as quais devem ser direcionados os esforços, mas, também para identificar o responsável por gerenciar esses riscos (WASSALY, 2008).

O desempenho de uma entidade pode estar em risco devido a fatores internos (infraestrutura, pessoal, processo, tecnologia) ou externos (econômicos, meio ambiente, políticos, sociais, tecnológicos), tanto no nível organizacional quanto no nível de suas atividades. A avaliação de riscos deve considerar todos os riscos que podem ocorrer (incluindo o risco de fraude e corrupção). Consequentemente é importante que a identificação dos riscos seja abrangente. A identificação dos riscos deve ser um processo contínuo, repetitivo e muitas vezes integrado ao processo de planejamento (INTOSAI, 2007 e COSO, 2006).

### ***C) Desenvolvimento de Respostas***

As respostas aos riscos podem ser divididas em quatro categorias: transferência<sup>1</sup>, tolerância<sup>2</sup>, tratamento e eliminação<sup>3</sup> (WASSALY, 2008). De qualquer modo, na maior parte dos casos, o risco deverá ser tratado e a entidade necessitará implementar e manter um efetivo sistema de controle interno, de modo a manter o risco em um nível aceitável (INTOSAI, 2007).

Os procedimentos que uma entidade estabelece para tratar o risco denominam-se atividades de controle. Ao estruturar um sistema de controle interno é imprescindível que as atividades de controles sejam proporcionais aos danos causados pelo risco que se deseja evitar (WASSALY, 2008).

---

<sup>1</sup> Transferência do risco significa compartilhar o risco com terceiros, por meio de seguros, operações de *hedging*, terceirização de atividades ou através de cláusulas contratuais (WASSALY, 2008 e INTOSAI, 2007)

<sup>2</sup> Tolerância ao risco ocorre quando a entidade verifica que sua capacidade de reagir ao risco é limitada ou quando o custo de tomar uma decisão pode ser desproporcional em relação ao potencial benefício. Nesse caso, a entidade mantém-se inerte (WASSALY, 2008).

<sup>3</sup> Alguns riscos somente serão tratados ou reduzidos a níveis aceitáveis, eliminando-se a atividade. No setor público, a opção de eliminar atividades pode ser severamente limitada quando comparada ao setor privado. Certas atividades são realizadas pelo setor governamental porque os riscos associados são tão grandes, que não existe outra maneira para que o resultado, necessário para o interesse público, seja alcançado (INTOSAI, 2007).



### 2.2.3 ATIVIDADES DE CONTROLE

As atividades de controle são políticas e ações estabelecidas que, quando executadas a tempo e maneira adequados, permitem a redução ou a administração dos riscos e o alcance dos objetivos da entidade (DIAS, 2006 e INTOSAI, 2007).

Para serem efetivos, os procedimentos de controle devem ser apropriados, funcionar consistentemente de acordo com um plano de longo prazo, ter custo adequado, ser abrangentes, razoáveis e diretamente relacionados aos objetivos de controle. Esses procedimentos devem existir em toda a organização, em todos os níveis e em todas as funções (INTOSAI, 2007).

As atividades de controle podem ser de duas naturezas: atividades de prevenção ou de detecção (DIAS, 2006 e REGO, 2007 *apud* FERREIRA, 2002). Os controles de prevenção são destinados a impedir erros e anomalias durante o processo, dessa forma tornam-se mais eficientes e menos caros que os detectivos, tendo em vista que impedindo possíveis irregularidades acabam evitando o custo em corrigi-las (CITTADIN E SILVA, 2008 *apud* MIGLIAVACCA, 2004). Enquanto os controles detectivos têm a finalidade de identificar erros ou irregularidades visando sua retificação (CITTADIN E SILVA, 2008 *apud* SILVA JÚNIOR, 2001).

As entidades devem alcançar um equilíbrio adequado no uso dos procedimentos de detecção e de prevenção, por esta razão é comum utilizar uma mescla desses controles para compensar as desvantagens particulares de cada controle individualmente (INTOSAI, 2007). A gama de procedimentos é diversa e não exaustiva (INTOSAI, 2007 e DIAS, 2006):

- a) Normatização interna;
- b) Procedimentos de autorização e aprovação;
- c) Estabelecimento de limites de alçadas;
- d) Segregação de funções;
- e) Segurança física;
- f) Verificações;
- g) Conciliações;
- h) Avaliação das operações, processos e atividades;
- i) Avaliação de desempenho;
- j) Supervisão;
- k) Sistemas informatizados.

### ***A) Normatização Interna***

É a definição, de maneira formal, das regras internas necessárias ao funcionamento da entidade. As normas devem ser de fácil acesso para os funcionários da organização e devem definir responsabilidades, políticas corporativas, fluxos operacionais, funções e procedimentos (DIAS, 2006).

As atribuições dos funcionários ou setores internos da empresa devem ser claramente definidas e limitadas, de preferência por escrito, mediante o estabelecimento de manuais internos de organização. As razões para se definirem as atribuições são (ALMEIDA, 1998):

- Assegurar que todos os procedimentos de controle sejam executados;
- Detectar erros e irregularidades;
- Apurar as responsabilidades por eventuais omissões na realização das transações da empresa.

Da mesma forma, a empresa deve definir no manual da organização todas as suas rotinas internas. Essas rotinas compreendem (ALMEIDA, 1998):

- Formulários internos e externos;
- Instruções para o preenchimento e destinações dos formulários internos e externos;
- Evidências das execuções dos procedimentos internos de controles (assinaturas, carimbos);
- Procedimentos internos dos diversos setores da empresa.

### ***B) Procedimentos de Autorização e Aprovação***

A autorização e a execução de transações e eventos devem ser realizadas somente por pessoas que detenham essa autoridade (INTOSAI, 2007). Dessa forma, devem ser estabelecidos os limites de decisão de cada funcionário, isto é, ele deve saber quais são seus limites operacionais e decisórios e quais transações necessitam de aprovação superior para que seja efetivada (REGO, 2007).

A autorização é o principal meio para assegurar que apenas as transações e eventos que a administração tem a intenção de realizar sejam iniciados. Os procedimentos de autorização devem ser documentados e claramente comunicados aos gerentes e funcionários (INTOSAI, 2007). Quem solicita a autorização deve assegurar que todas as informações necessárias àquela atividade foram fornecidas e todas as ações necessárias realizadas. Já o responsável pela autorização, para validar a atividade, deve verificar a documentação pertinente, questionar itens pouco usuais e assegurar que as informações necessárias à

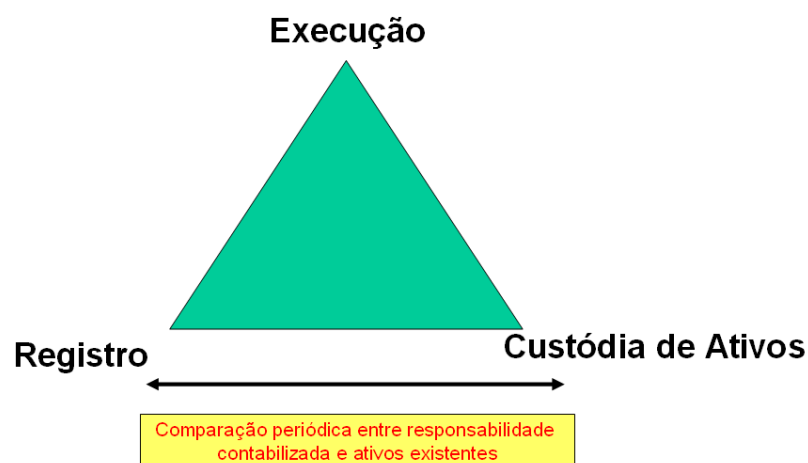
transação foram checadas. O autorizador jamais deve assinar em branco ou fornecer sua senha eletrônica (REGO, 2007).

### ***C) Estabelecimento de Limites de Alçadas***

São os limites determinados a um funcionário, quanto à possibilidade de este aprovar valores ou assumir posições em nome da instituição. Por exemplo: estabelecimento de valor máximo para um caixa pagar um cheque, estabelecimento dos tetos assumidos por um operador de mercado para cada horizonte de investimento e estabelecimento de alçada operacional para o comitê de crédito de uma agência (DIAS, 2006).

### ***D) Segregação de Funções***

Segregação de funções envolve fazer com que indivíduos não realizem funções incompatíveis. Do ponto de vista de controle, funções são consideradas incompatíveis quando é possível que um indivíduo cometa um erro ou fraude e esteja em posição que lhe permita esconder o erro ou a fraude no curso normal de suas atribuições (BOYNTON, JOHNSON e KELL, 2002a). Os deveres e responsabilidades devem estar designados sistematicamente a certo número de pessoas para assegurar a existência de revisões efetivas (WASSALY, 2008). A segregação reduz tanto o risco de ações indesejadas como de erros humanos (DIAS, 2006).



**Ilustração 2** - Segregação de funções  
Fonte: BESSA, 2008

A ilustração 2 ilustra o esquema tradicional de segregação de funções, onde a responsabilidade pela execução, registro, autorização de uma transação e a custódia de ativos

que decorreram da transação devem ser atribuídas a indivíduos ou departamentos diferentes (BOYNTON, JOHNSON e KELL, 2002a). Bessa (2008) acrescenta que deve haver comparação da responsabilização contabilizada com os ativos existentes.

Quando as funções são segregadas de forma que o trabalho de um indivíduo propicia conferência automática do de outro, o benefício adicional que verificações independentes trazem fica mais evidente (BOYNTON, JOHNSON e KELL, 2002a).

O conluio<sup>4</sup> reduz ou aniquila a efetividade do controle interno realizado por meio da segregação de funções. A rotação de empregados e a concessão de férias podem auxiliar na redução desse risco e evidenciar fraudes (WASSALY, 2008).

### ***E) Segurança Física***

Os valores de uma entidade devem ser protegidos contra uso, compra ou venda não autorizados, além de perda. Um dos melhores controles para proteger estes ativos é a segurança física, que compreende controle de acessos a recursos e registros, salvaguarda de ativos e processos de inventário (BOYNTON, JOHNSON e KELL, 2002a e DIAS, 2006).

O acesso a recursos e registros deve ser limitado a indivíduos autorizados que sejam responsáveis pela sua guarda e/ou utilização (INTOSAI, 2007). A limitação deve abranger o acesso físico direto ao recurso (limitação de acesso somente a pessoas autorizadas e controle da entrada e saída de funcionários e materiais) e o acesso indireto por meio de preparação ou processamento de documentos que autorizam a sua movimentação (necessidade de aprovação superior, acesso ao computador, registros, arquivos de dados e programas restritos a pessoal autorizado, criptografia), conforme Almeida (1998), Intosai (2007) e Dias (2006).

Boynton, Johnson e Kell (2002a) citam como equipamentos e medidas de segurança para a salvaguarda de ativos: cofres à prova de fogo, almoxarifados fechados (nas próprias instalações), cofres em bancos e armazéns públicos certificados (fora das instalações).

Finalmente, atividades de controle físico incluem contagens periódicas de ativos e comparação com quantias apresentadas nos registros de controle (BOYNTON, JOHNSON e KELL, 2002a).

O grau de restrição depende da vulnerabilidade dos recursos e do risco que se percebe de prejuízo ou uso incorreto, que devem ser periodicamente avaliados. Quando se determina a

---

<sup>4</sup> Um esforço corporativo entre funcionários para defraudar recursos financeiros, estoque ou outros bens de uma empresa (INTOSAI, 2006 *apud* ARENS, ELDER & BEASLEY, 2003).

vulnerabilidade de um bem, deve ser considerado o seu custo, portabilidade e possibilidade de permuta (INTOSAI, 2007).

#### ***F) Verificações***

As transações e os eventos significativos devem ser verificados antes e depois de ocorrerem, por exemplo: quando os produtos são entregues, o número de produtos entregues é conferido com o número de produtos solicitados (INTOSAI, 2007).

#### ***G) Conciliações***

É a confrontação da mesma informação com dados vindos de bases diferentes, adotando as ações corretivas, quando necessário (DIAS, 2006).

Este procedimento é proveniente do controle contábil, onde os ativos da organização, sob a responsabilidade de alguns funcionários, são periodicamente confrontados com os registros de contabilidade. Nesse controle, o objetivo é detectar desfalque de bens ou até mesmo registro contábil inadequado de ativos. (ALMEIDA, 1998)

#### ***H) Avaliação das Operações, Processos e Atividades***

As operações, processos e atividades devem ser periodicamente avaliados, para assegurar que eles cumpram com normas, regulamentos, políticas, procedimentos em vigor ou outros requisitos (INTOSAI, 2007).

### ***I) Avaliação de Desempenho***

Acompanhamento de uma atividade ou processo para avaliar sua adequação e/ou seu desempenho em relação às metas, aos objetivos traçados e aos benchmarks. Pode incluir também o acompanhamento contínuo do mercado, de forma a antecipar mudanças que possam impactar negativamente a entidade (INTOSAI, 2007).

Essa avaliação pode ser feita utilizando indicadores de desempenho, que é um número, percentual ou razão que mede um aspecto do desempenho, com o objetivo de comparar esta medida com metas preestabelecidas. Pode estar relacionado à economia, eficiência, eficácia, efetividade ou equidade (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2000).

Se as avaliações de desempenho indicam que os resultados obtidos não alcançam os objetivos ou os padrões estabelecidos, os processos e as atividades estabelecidas para alcançar os objetivos devem ser objeto de revisão para determinar se são necessárias melhorias (DIAS, 2006).

### ***J) Supervisão (alocação, revisão e aprovação, orientação e capacitação)***

Segundo a Intosai (2007), uma supervisão competente ajuda a assegurar que os objetivos do controle interno sejam alcançados. A alocação, revisão e aprovação do trabalho de um funcionário compreendem:

- a comunicação clara das funções, responsabilidades e obrigação de prestar contas atribuídas a cada membro da equipe;
- a revisão sistemática, que se faça necessária, do trabalho de cada membro;
- a aprovação do trabalho em seus momentos críticos, para assegurar que se desenvolve de acordo com o requerido.

Os supervisores também fornecem aos funcionários a orientação e capacitação necessárias para auxiliar a assegurar que os erros, desperdícios e procedimentos incorretos sejam minimizados e que as diretrizes gerenciais sejam compreendidas e cumpridas (INTOSAI, 2007).

### ***K) Sistemas Informatizados***

Os sistemas de informação envolvem procedimentos de controle específicos, que são divididos em dois grupos: controles gerais e de aplicativos (INTOSAI, 2007).

Controles gerais são a estrutura, as políticas e os procedimentos que se aplicam a todos ou a uma grande parcela dos sistemas de informação da entidade e que ajudam a assegurar seu funcionamento correto (INTOSAI, 2007). Esses controles estendem-se pela administração da tecnologia da informação (TI), pela infraestrutura da TI, pela administração da segurança, pela aquisição, desenvolvimento e manutenção de software. Esses controles aplicam-se a todos os sistemas: os de grande porte ou mainframe para cliente / servidor aos ambientes de computadores portáteis ou de mesa (COSO, 2006).

As grandes categorias de controles gerais são: (1) programa institucional de planejamento e gerenciamento de segurança; (2) controles de acesso; (3) controles de organização e operação (segregação de funções); (4) controles de desenvolvimento, modificação e documentação de softwares; (5) controles de hardware e do sistema operacional e (6) continuidade no serviço (INTOSAI, 2007 e BOYNTON, JOHNSON e KELL, 2002a).

Controle de aplicativos são a estrutura, as políticas e os procedimentos utilizados, especificamente em sistemas aplicativos individuais - tais como contas a pagar, inventários, folhas de pagamento, concessões ou empréstimos - e são planejados para cobrir o processamento de dados dentro de aplicações de software específicas. Esses controles são geralmente planejados para prevenir, detectar e corrigir erros e irregularidades enquanto a informação flui através dos sistemas de informação (INTOSAI, 2007). Esses controles têm a finalidade de garantir a integridade e a veracidade dos dados e das transações em um dado software (DIAS, 2006).

Os controles de aplicativos geralmente são classificados em três grupos: (1) entradas ou *inputs*, (2) processamento e (3) saídas ou *outputs*. (INTOSAI, 2007 e BOYNTON, JOHNSON e KELL, 2002a).

## 2.2.4 *INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO*

A informação e a comunicação são essenciais para a concretização de todos os objetivos do controle interno (INTOSAI, 2007).

### **A) Informação**

As informações originam-se de diversas fontes internas e externas, e nas formas quantitativas e qualitativas. Um dos desafios que se apresenta à administração é o processamento e a depuração de grandes volumes de dados em informações úteis (COSO, 2006), pois a habilidade da administração de tomar decisões apropriadas é afetada pela qualidade da informação, o que implica verificar se (ZANETTE, 2007 *apud* COSO, 2004b):

- o conteúdo é apropriado - está no nível de detalhamento adequado?
- as informações são tempestivas - estão disponíveis quando requeridas?
- as informações são atuais - são as mais recentes?
- as informações são exatas - os dados estão corretos?
- as informações são acessíveis - estão de fácil obtenção por quem necessita?

Segundo a Intosai (2007), a informação relevante deve ser identificada, armazenada e comunicada de uma forma e em determinado prazo, que permita que os funcionários realizem o controle interno e suas outras responsabilidades (comunicação tempestiva às pessoas adequadas). Por esse motivo, o sistema de controle interno propriamente dito e todas as transações<sup>5</sup> e eventos significativos devem ser completamente documentados.

A documentação do sistema de controle interno deve incluir a identificação da estrutura de uma organização, suas políticas, suas categorias operacionais e respectivos objetivos, além de seus procedimentos de controle. Uma organização deve possuir registro escrito dos componentes do seu processo de controle interno, incluindo seus objetivos e procedimentos de controle, sendo que a extensão dessa documentação varia conforme o tamanho da entidade, sua complexidade e fatores similares (INTOSAI, 2007).

Os sistemas de informação produzem relatórios que contêm informação operacional, financeira, não financeira e informação relacionada com a conformidade, e que tornam possível que as operações sejam realizadas e controladas (INTOSAI, 2007).

---

<sup>5</sup> Troca de ativos e serviços entre uma entidade e partes externas a ela e de transferência ou utilização interna de ativos e serviços (BOYNTON, JOHNSON E KELL, 2002a)



## ***B) Comunicação***

A comunicação refere-se à movimentação de informações horizontal e verticalmente dentro da entidade, assim como entre a entidade e partes externas, abrangendo todos os componentes e toda a estrutura organizacional (WASSALY, 2008). Assim, a organização deve estabelecer um plano de comunicações entre os níveis hierárquicos bem como um plano de comunicação com terceiros, clientes, fornecedores, órgãos reguladores e acionistas (PEREIRA, 2008).

O processo de comunicação pode ser formal ou informal. O processo formal acontece através dos sistemas internos de comunicação - que podem variar desde complexos sistemas computacionais a simples reuniões de equipes de trabalho - e são importantes para obtenção das informações necessárias ao acompanhamento dos objetivos operacionais, de informação e de conformidade. O processo informal, que ocorre em conversas e encontros com clientes, fornecedores, autoridades e empregados, é importante para a obtenção das informações necessárias á identificação de riscos e oportunidades (DIAS, 2006).

Conforme a Intosai (2007), a comunicação interna deve aumentar a consciência sobre a importância e a relevância de um controle interno eficaz, comunicar a tolerância ao risco da entidade e fazer com que os funcionários estejam conscientes de seu papel e de suas responsabilidades ao executar e apoiar os componentes do controle interno. Além das comunicações internas, a administração deve assegurar que existam meios adequados de se comunicar e de obter informações de entes externos, uma vez que as comunicações externas podem fornecer insumos que tenham impacto significativo na extensão em que a organização alcança seus objetivos.

Um dos canais mais críticos de comunicação é aquele entre a administração e o corpo técnico. A administração deve se manter bem informada sobre o desempenho, o desenvolvimento, os riscos e o funcionamento do controle interno, além de outros temas e eventos relevantes. Do mesmo modo, a administração deve manter seu corpo técnico bem informado, fornecer *feedback* e orientações, quando necessárias. A administração deve também fornecer toda comunicação específica e objetiva, relacionada às expectativas de conduta. Isso inclui orientações claras da filosofia e enfoque do controle interno da entidade e delegação de competência (INTOSAI, 2007).

### 2.2.5 *MONITORAMENTO*

Monitoramento é um processo que avalia a qualidade do desempenho dos controles internos ao longo do tempo. Envolve a avaliação do desenho e da tempestividade de operação dos controles, a verificação de inconsistências dos processos ou implicações relevantes e a tomada de ações corretivas (BOYNTON, JOHNSON E KELL, 2002a e ZANETTE, 2007).

A função do monitoramento é verificar se os controles internos são adequados e efetivos. Controles adequados são aqueles em que os cinco elementos do controle estão presentes e funcionando conforme o planejado (DIAS, 2006). Controles são eficientes quando a alta administração tem uma razoável certeza da consecução da missão e dos objetivos gerais da entidade (DIAS, 2006 e WASSALY, 2008).

O monitoramento pode ser conduzido mediante atividades contínuas de monitoramento, avaliações periódicas ou uma combinação de ambas (COSO, 2006). Normalmente, uma combinação de monitoramento permanente e de avaliações específicas ajudará a assegurar que o controle interno mantenha sua eficácia através do tempo (INTOSAI, 2007).

O monitoramento contínuo do controle interno é incorporado às atividades normais e repetitivas de uma organização, sendo conduzido durante a realização da atividade (PEREIRA, 2008). Se executado continuamente, reage dinamicamente às mudanças de condições, sendo mais efetivo que as avaliações pontuais e ocasionando ações corretivas com custo mais reduzido (DIAS, 2006).

Esse monitoramento pode ocorrer pelo acompanhamento contínuo das atividades pela administração, pelos funcionários ou pelas partes externas (DIAS, 2006 e BESSA, 2008). Adicionalmente, problemas com controles internos podem chegar à atenção da administração por meio de reclamações recebidas de clientes, fornecedores ou gerentes (BOYNTON, JOHNSON E KELL, 2002a).

Atividades contínuas de monitoramento originam-se das atividades de gestão, que podem incluir análises de variância, comparações das informações oriundas de fontes discrepantes e abordagem a ocorrências imprevistas. Essas atividades diferenciam-se das atividades de controle, como: aprovações de transações, reconciliações de saldos de contas e a verificação da exatidão das mudanças feitas nos arquivos mestres (COSO, 2006).

A extensão e a frequência das avaliações periódicas dependem, em primeiro lugar, de uma avaliação do risco e da efetividade do monitoramento contínuo (INTOSAI, 2007).

Quanto maior o alcance e a eficácia do monitoramento contínuo, menor a necessidade de avaliações periódicas (COSO, 2006).

As avaliações periódicas separadas, executadas por auditores internos, podem avaliar diferentes partes dos controles internos de uma entidade, com certa frequência, e relatam fraquezas à administração e ao comitê de auditoria, com recomendações para introdução de melhorias, quando cabíveis. A administração também pode receber informações de agências reguladoras e de auditores externos sobre fraquezas e aperfeiçoamentos a serem introduzidos (BOYNTON, JOHNSON E KELL, 2002a). Outras avaliações pontuais utilizadas são a auto-avaliações e revisões eventuais (DIAS, 2006).

De acordo com a Intosai (2007), todas as deficiências encontradas durante o monitoramento contínuo ou por meio das avaliações pontuais devem ser comunicadas aos responsáveis por tomar as medidas corretivas. A expressão "deficiência" refere-se à condição que afeta a capacidade da entidade para alcançar seus objetivos gerais. Uma deficiência, portanto, pode representar um defeito percebido, potencial ou real, ou uma oportunidade para fortalecer o controle interno com o propósito de aumentar as probabilidades de alcance dos objetivos gerais da entidade.

Conforme Wassaly (2008), o processo de resolução começa quando os resultados do monitoramento são divulgados e termina quando se toma uma ação que: (1) corrija as deficiências identificadas, (2) produza melhorias e/ou (3) demonstre que os achados e recomendações não requerem ação gerencial.

### 3 *MÉTODOS E PROCEDIMENTOS*

#### 3.1 *CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA*

O problema de pesquisa abordado no presente estudo é de natureza qualitativa, pois se preocupa com um nível de realidade que não pode ser quantificado (MACHADO FILHO, 2008 *apud* MINAYO, 1994). Procura oferecer descrições profundas, bem fundamentadas e detalhadas do fenômeno estudado (FREITAS, 2005 *apud* PATTON, 1990 e *apud* VIEIRA, 2004).

Essa pesquisa é aplicada - caracteriza-se por seu interesse prático, é descritiva - descreve um fenômeno ou situação, mediante um estudo realizado em determinado espaço-tempo (MARCONI E LAKATOS, 1990, p. 19-20), além de ser exploratória.

O planejamento da pesquisa foi *ex post facto*, isto é, o investigador não teve controle sobre as variáveis no sentido de poder manipulá-las, podendo apenas relatar o que aconteceu ou o que está acontecendo (COOPER e SCHINDER, 2003).

A estratégia metodológica escolhida é o estudo de caso, que segundo Yin (2001, p. 32 a 33), é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto ainda não estão claramente definidos. Ainda conforme esse autor, a investigação de estudo de caso enfrenta uma situação tecnicamente única em que haverá muito mais variáveis de interesse do que pontos de dados, e, como resultado, baseia-se em várias fontes de evidências, com os dados precisando convergir em um formato de triângulo, e, como resultado, beneficia-se do desenvolvimento prévio de proposições teóricas para conduzir a coleta e análise de dados. A escolha deste método ainda se justifica em razão do estudo de caso permitir a análise de fenômenos em profundidade dentro de seu contexto. É especialmente adequado ao estudo de processos e explora fenômenos com base em vários ângulos (FREITAS, 2005 *apud* ROESCH, 1999).

### 3.2 *ESQUEMA CONCEITUAL E MODELO DE ANÁLISE*

### 3.3 *COLETA DE DADOS E INSTRUMENTOS*

A primeira fase do trabalho de campo, realizado nos meses de julho e agosto de 2009, consistiu em uma pesquisa documental nas seguintes fontes primárias de dados:

- Lei de Diretrizes Orçamentárias: exercícios 2008 e 2009;
- Lei Orçamentária Anual: exercícios 2008 e 2009;
- Acórdãos do TCU que apreciaram os relatórios consolidados sobre a fiscalização de obras públicas: exercícios 2006 a 2009 <sup>6</sup>;
- Acórdãos do TCU que regulamentam o rito processual de processos concernentes a fiscalização de obras públicas;
- Sítio do Tribunal de Contas da União ([www.tcu.gov.br](http://www.tcu.gov.br));
- Sítio da Secretaria de Fiscalização de Obras - Secob na Intranet do TCU (<http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/obras>);
- Sítio do Orçamento Brasil da Câmara dos Deputados (<http://www2.camara.gov.br/internet/orcamentobrasil>);
- Sistemas Fiscalis Execução Obras do TCU, que registra as fiscalizações de obras;
- Sistema Radar do TCU, que registra as propostas da Unidade Técnica, os despachos dos Ministros Relatores e as deliberações dos colegiados do TCU;
- Sistema Sisdoc do TCU, que armazena os principais documentos referentes aos processos no TCU;
- Roteiro de Auditoria de Conformidade do TCU de 2004, atualizado para Padrões de Auditoria de Conformidade em 2009.;
- Manual de Fiscalização de Obras;
- Manual do Sistema Fiscalis;
- Memorando Circular sobre as auditorias de obras: exercício 2008 e 2009;
- Programa de Desenvolvimento de Competências Técnicas em Controle Externo (PDCT-CE);
- Rupturas priorizadas e consolidadas do Projeto Águila, cuja proposta foi aperfeiçoar a forma de atuação do TCU por meio da assimilação das exigências externas e das experiências individuais e coletivas do corpo técnico (TRIBUNAL DE CONTAS DA

---

<sup>6</sup> Este último foi disponibilizado em 29/09/2008.

UNIÃO, 2007b).

A segunda fase do trabalho de campo, realizada no mês de setembro de 2009, consistiu na coleta de dados por interrogação / comunicação, onde o pesquisador questiona os sujeitos e coleta as respostas através de meios pessoais ou impessoais (COOPER e SCHINDER, 2003). O objetivo era elaborar um mapa do processo de fiscalização de obras no TCU com a identificação das principais atividades de controle desse processo, conforme a técnica de auditoria denominada mapa de processos (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2003). Adicionalmente, foram levantados os principais riscos que envolvem o processo de fiscalização de obras e as atividades de controle existentes contra esses riscos.

As entrevistas foram conduzidas de forma estruturada, utilizando o formulário do Apêndice A, e tiveram por finalidade colher percepções de indivíduos que participam atualmente e/ou tiveram participação na condução, operacionalização e execução do processo de fiscalização de obras públicas pelo TCU. Por essa razão, buscou-se entrevistar servidores da Secob: responsáveis pela direção dessa Unidade Técnica, assessores, envolvidos no Serviço de Informação sobre Fiscalização de Obras (Siob) e que realizam fiscalização de obras públicas. Os entrevistados foram escolhidos com base em informações obtidas a partir do exame documental, conversas informais com membros da organização e menção feita por outros entrevistados.

Com relação à definição do quantitativo de indivíduos a serem entrevistados, para YIN (2001) o estudo de caso, como o experimento, não representa uma "amostragem", sendo o objetivo de o pesquisador expandir e generalizar teorias (generalização analítica) e não enumerar frequências (generalização estatística).

Foram entrevistados oito Auditores Federais de Controle Externo (AUFC), divididos da seguinte forma: a) 2 servidores da Secob que trabalham no Siob, sendo que um deles já fiscalizou obras públicas; b) 2 servidores da assessoria da Secob, sendo que um destes trabalhou na operacionalização do processos de fiscalização de obras públicas até 2008 e ambos já realizaram fiscalização de obras; c) 1 Gerente de Divisão da Secob; d) o Secretário da Secob; e) 2 servidores da Secob que auditaram obras públicas em 2008 ou 2009. O tamanho da amostra seguiu o método da saturação teórica, segundo o qual as entrevistas cessam quando os depoimentos não mais agregam novas informações às perguntas formuladas.

A tabela abaixo apresenta a relação de entrevistados identificados por código-chave, bem como outros dados dos entrevistados, como cargo atual e experiência em atribuições que se relacionem à fiscalização de obras:

<b>Nº</b>	<b>Código</b>	<b>Cargo Atual / Experiência</b>	<b>Sexo</b>	<b>Entrevista</b>
01	ASS-01	Assessor / operacionalização do Fiscobras e auditoria de obras	M	1h45min
02	ASS-02	Assessor / auditoria de obras	F	1h19min
03	SIOB-01	Chefe do Siob / operacionalização do Fiscobras	M	~2 h
04	SIOB-02	AUFC / operacionalização do Fiscobras e auditoria de obras	M	1h36min + 1h30min
05	AUD-01	AUFC / auditoria de obras	M	1h26min
06	AUD-02	AUFC / auditoria de obras	F	1h05min
07	GER-01	Gerente de Divisão / auditoria de obras	M	52 min
08	SEC-01	Secretário / auditoria de obras	M	~40 min

Complementarmente, foi realizada uma terceira fase do trabalho de campo, nos meses de setembro e outubro de 2009, que consistiu na coleta de dados por questionários. O objetivo foi levantar percepções a respeito do processo de fiscalização de obras no TCU sob a ótica do componente ambiente de controle do COSO I, especificamente os itens de capacitação e motivação. Esse questionário foi elaborado a partir do referencial teórico e das informações levantadas nas 1ª e 2ª etapas de campo deste trabalho e consta do Apêndice B.

Os servidores do TCU foram escolhidos de acordo com informações obtidas a partir da pesquisa documental, sendo selecionados todos os 224 Auditores Federais de Controle Externo (AUFC) que realizaram auditorias de obras no exercício de 2008. Os questionários foram enviados por e-mail para 221 servidores do TCU (3 não foram encontrados no e-mail corporativo), tendo sido respondidos 56 questionários no período de 30/09/2009 a 19/10/2009.

### **3.4 ANÁLISE DE DADOS**

As respostas das entrevistas e dos questionários foram analisadas buscando-se a partir de convergências, divergências e questões emergentes, comparar e contrastar as informações obtidas com o referencial teórico e a pesquisa documental realizada.

### **3.5 LIMITAÇÕES DO ESTUDO**

Embora parte da pesquisa documental tenha utilizado informações provenientes dos relatórios de auditoria de obras do ano 2008, as entrevistas e o questionário buscaram levantar a situação atual do processo de fiscalização de obras. Procurou-se também interferir o menos possível na condução das entrevistas.



#### **4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS**

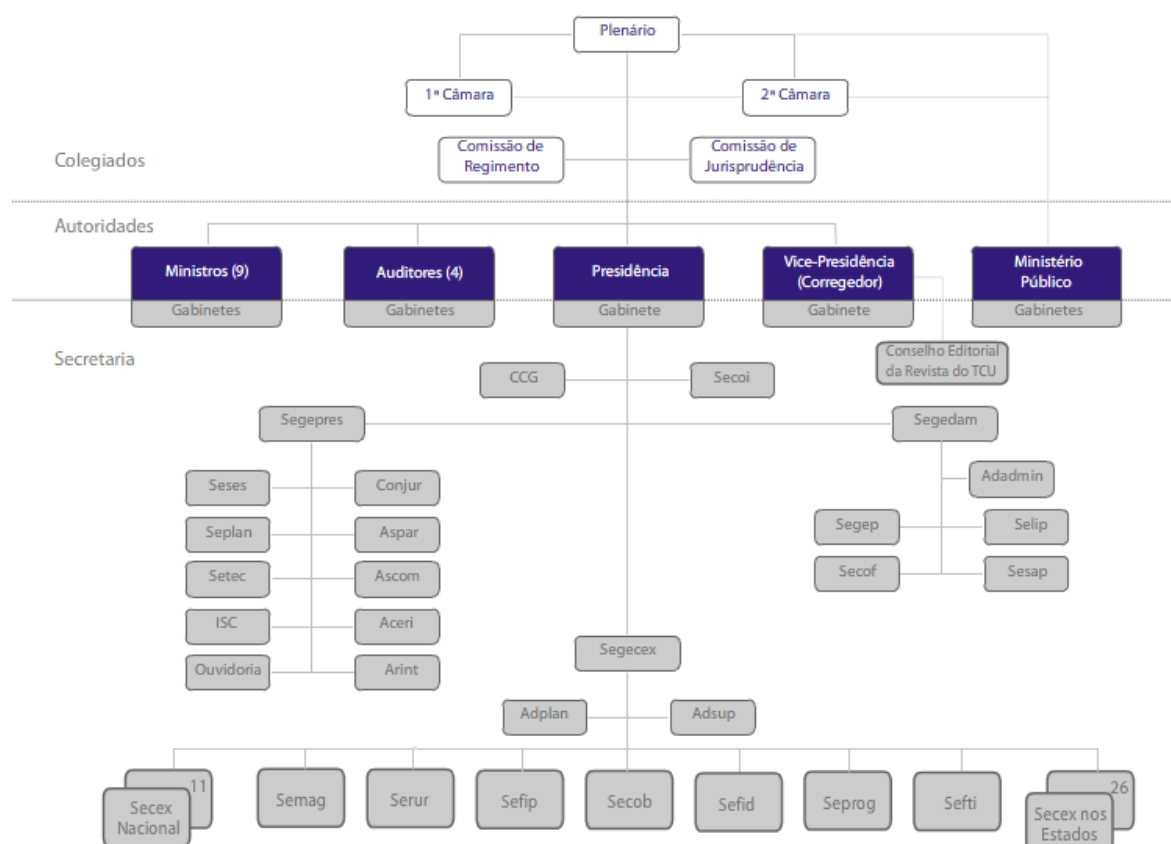
Os resultados do tratamento e da análise das informações levantadas por meio de pesquisa documental, entrevistas e questionários serão apresentados e discutidos da forma a seguir descrita.

Com a finalidade de fornecer subsídios ao entendimento do processo de fiscalização de obras, no subitem 4.1 será apresentada a estrutura organizacional do TCU e no subitem 4.2 será apresentada a estrutura organizacional da Secob em 2008 e 2009, além de perspectivas de mudança para o ano de 2010.

No subitem 4.3 será apresentado o processo de fiscalização de obras no TCU.

No subitem 4.4, o processo de fiscalização de obras do TCU será analisado sob a ótica de cada componente do COSO I (ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação), sendo identificadas boas práticas e oportunidades de melhoria.

#### 4.1 ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO



**Ilustração 3 - Estrutura organizacional do TCU em 2009**

Fonte: <[http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/institucional/estrutura\\_organizacional](http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/institucional/estrutura_organizacional)>, acesso em 12/10/2009

A estrutura organizacional do Tribunal de Contas da União é formada pelos Colegiados, Autoridades e Secretaria.

##### A) Colegiados

São órgãos do Tribunal o Plenário, a Primeira e a Segunda Câmaras, o Presidente e as Comissões de caráter permanente ou temporário (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2002b).

O Plenário do Tribunal de Contas da União é dirigido por seu Presidente (BRASIL, 1992, art. 66) e tem competência privativa (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2002b, art. 15), dentre outras, de:

*"I - deliberar originariamente sobre:*  
(...)

*n) relatório de auditoria e de inspeção realizadas em virtude de solicitação do Congresso Nacional, de suas casas e das respectivas comissões;*

*(...)*

*VI - aprovar os planos de fiscalização;"*

A Primeira e a Segunda Câmaras, cada uma, é composta de quatro ministros. As câmaras são presididas pelo Vice-Presidente do Tribunal e pelo ministro mais antigo no exercício do cargo e têm a competência (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2002b, arts. 11, 12 e 17), dentre outras, de deliberar sobre:

*"VI - relatório de fiscalização, exceto de natureza operacional e o de que trata a alínea n do inciso I do art. 15;"*

As Comissões que colaboram no desempenho das atribuições do Tribunal são permanentes ou temporárias, sendo permanentes as Comissões de Regimento e de Jurisprudência (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2002b, art. 18).

## ***B) Autoridades***

O Tribunal de Contas da União é integrado por nove Ministros (BRASIL, 1988, art. 73).

O Presidente e o Vice-Presidente do Tribunal são eleitos pelos Ministros, sendo que o Vice-Presidente exerce as funções de Corregedor (BRASIL, 1992, art. 69).

Os Auditores são em número de quatro (BRASIL, 1992, art. 77 atualizado por BRASIL, 2008c).

O Ministério Público junto ao Tribunal de Contas da União compõe-se de quatro Procuradores e três Subprocuradores-Gerais, dentre esses últimos é escolhido o Procurador-Geral (BRASIL, 1992, art. 80).

## ***C) Secretaria***

A Secretaria do Tribunal compreende o conjunto de unidades que têm por finalidade desempenhar atividades técnicas, administrativas e operacionais necessárias ao pleno exercício das competências do TCU. Ela é dividida em unidades básicas (Secretaria-Geral da Presidência - Segepres, Secretaria-Geral de Controle Externo - Segecex e Secretaria-Geral de Administração - Segedam), Secretaria de Controle Interno - SECOI, unidades de assessoramento a autoridades (gabinetes de Presidente, Corregedor, ministros, auditores e

membros do Ministério Público junto ao Tribunal) e órgãos colegiados da Secretaria do Tribunal (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2008b).

A Segecex tem por finalidade gerenciar a área técnico-executiva de controle externo, visando a prestar apoio e assessoramento às deliberações do Tribunal, possuindo a seguinte estrutura (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2008b atualizado por TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2008c):

- "I - duas Secretarias Adjuntas;*
- II - onze Secretarias de Controle Externo de âmbito nacional;*
- III - vinte e seis Secretarias de Controle Externo de âmbito estadual;*
- IV - Secretaria de Fiscalização de Pessoal (Sefip);*
- V - Secretaria de Fiscalização de Obras (Secob);*
- VI - Secretaria de Fiscalização de Desestatização (Sefid);*
- VII - Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog);*
- VIII - Secretaria de Fiscalização de Tecnologia da Informação (Sefiti);*
- IX - Secretaria de Macroavaliação Governamental (Semag);*
- X - Secretaria de Recursos (Serur);*
- XI - Assessoria;*
- XII - Serviço de Administração."*

As Secretarias de Controle Externo de âmbito nacional são sediadas em Brasília, à exceção da 9ª Secretaria de Controle Externo, sediada no Rio de Janeiro. Enquanto as Secretarias de Controle Externo de âmbito estadual são sediadas uma em cada Estado da federação (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2008b atualizado por TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2008c).

As Secretarias de Controle Externo (Secex) de âmbitos nacional e estadual têm por finalidade assessorar os relatores em matéria inerente ao controle externo e oferecer subsídio técnico para o julgamento das contas e apreciação dos demais processos relativos às unidades jurisdicionadas ao Tribunal. Essas Secretarias possuem, dentre outras, competência para (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2008b atualizado por TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2008c):

- "III - fiscalizar a descentralização de recursos públicos federais;*
- IV - fiscalizar as unidades jurisdicionadas ao Tribunal, bem como outras determinadas por autoridade competente, mediante a realização de acompanhamento, levantamento, inspeção e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, patrimonial e operacional;"*

Compete ainda às Secretarias de Controle Externo de âmbito estadual (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2008b atualizado por TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2008c):

*"realizar fiscalizações planejadas ou solicitadas extraordinariamente pela Secretaria-Geral de Controle Externo em função de determinações de órgão colegiado do Tribunal, de relator ou de requerimento de Secretarias localizadas na sede".*

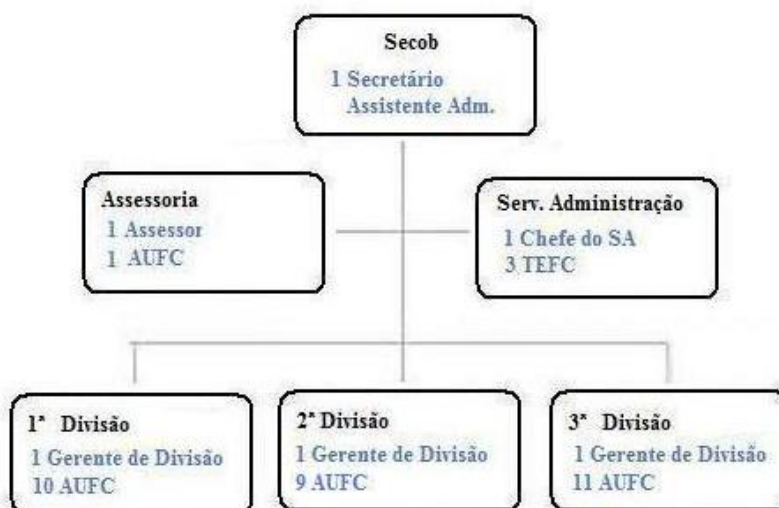
As Secretarias de fiscalização (Sefip, Secob, Sefid, Seprog, Sefti) têm por finalidade realizar trabalhos de fiscalização e de avaliação de programas de governo dentro de suas áreas específicas de atuação.

A Secretaria de Fiscalização de Obras tem como área específica de atuação a fiscalização das obras custeadas com recursos públicos federais (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2008b atualizado por TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2008c).

Em função da quantidade de fiscalizações de obras, todas as Secretarias de Controle Externo (Secex) de âmbitos nacional e estadual participam da realização dessas auditorias. Esses trabalhos são coordenados pela Secob, criada em 2001 com o objetivo de aprimorar a sistemática de fiscalização e fornecer apoio técnico às Secex (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2002a).

## 4.2 ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DA SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DE OBRAS

*Em 2008*



**Ilustração 4 - Estrutura organizacional da Secob em 2008**

Fonte: entrevistas

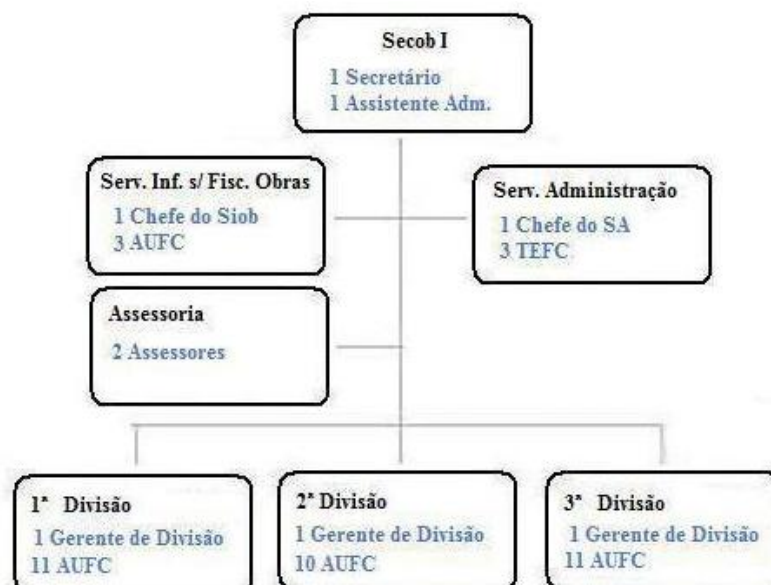
Na época da execução das fiscalizações de obras (março a julho de 2008), a Secob tinha a seguinte estrutura (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2008b):

- Um Secretário assessorado por um assistente administrativo;
- Um Serviço de Administração com um chefe de serviço e três técnicos federais de controle externo (TEFC);
- Um Assessor auxiliado por um auditor federal de controle externo (AUFC);
- A 1ª Divisão com um Gerente de Divisão e 10 AUFC;
- A 2ª Divisão com um Gerente de Divisão e 9 AUFC;
- A 3ª Divisão com um Gerente de Divisão e 11 AUFC.

As Divisões são especializadas por tipo de obras. A 1ª Divisão fiscaliza edificações, aeroportos, obras de saneamento básico. A 2ª Divisão audita obras de geração de energia (hidrelétricas, termelétricas), obras especiais (Petrobras e geração de energia nuclear), obras hídricas e de irrigação. Enquanto a 3ª Divisão fiscaliza obras rodoviárias, ferroviárias e aquaviárias.

Ressalta-se que, em 2008, um Assessor e um AUFC compunham o núcleo de desenvolvimento de sistemas e técnicas voltados para o acompanhamento de obras (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2005), coordenando o processo de fiscalização de obras.

*Em 2009*



**Ilustração 5 - Estrutura organizacional da Secob em 2009**

Fonte: entrevistas

Na época da execução das fiscalizações de obras (março a julho de 2009), a Secob tinha a seguinte estrutura (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2009a):

- Um Secretário assessorado por um assistente administrativo;
- Um Serviço de Administração (SA) com um chefe de serviço e três TEFC;
- Um Serviço de Informações sobre Fiscalização de Obras (Siob) com um chefe de serviço e três AUFC;
- Dois Assessores;
- A 1ª Divisão com um Gerente de Divisão e 11 AUFC;
- A 2ª Divisão com um Gerente de Divisão e 10 AUFC;
- A 3ª Divisão com um Gerente de Divisão e 11 AUFC.

As Divisões mantiveram a mesma especialização por tipo de obras que em 2008.

Em 2009, com a criação do Serviço de Informações sobre Fiscalizações de Obras (Siob), este passou a realizar o trabalho do núcleo de desenvolvimento de sistemas e técnicas voltados para o acompanhamento de obras, anteriormente formado por um assessor e um AUFC.

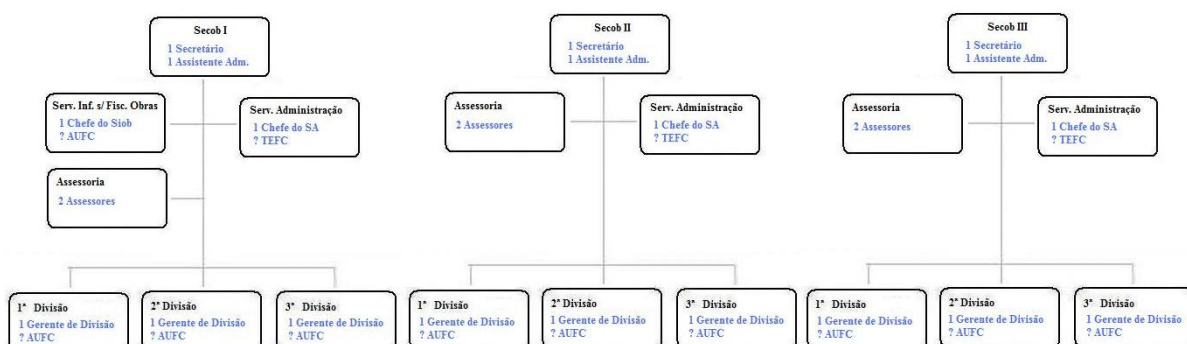
### *Perspectivas para 2010*

Em 22/05/2009, foi publicado o edital 02/2009 para a realização de concurso público para provimento, dentre outras, de 88 vagas de cargos de auditores federais de controle externo (AUFC) com orientação em auditoria de obras públicas (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2009b).

O TCU promoveu, entre os dias 13/10/2009 e 06/11/2009, o Programa de Formação 2009 - 2ª etapa do concurso público para provimento desses cargos (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2009d). A formação teve carga horária de 123h e contou com a participação de 99 candidatos para AUFC - Auditoria de Obras, todos atingindo as condições mínimas para serem aprovados nessa segunda etapa.

A posse dos novos AUFC ocorreu em 1º/12/2009.

Com o ingresso desses 88 AUFC, o efetivo de auditores federais da Secob aumentará dos atuais 42 para 130 (inclusos os atuais detentores de função). Esses AUFC serão distribuídos entre as 3 Secretarias de fiscalização de obras (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2009k).



**Ilustração 6 - Estrutura organizacional das três Secob prevista para 2010**

Fonte: TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2009k



### **4.3      *PROCESSO DE FISCALIZAÇÃO DE OBRAS NO TCU EM 2009***

O processo e o respectivo mapa foram levantados a partir das informações obtidas por meio da pesquisa documental e principalmente das entrevistas realizadas.

A seguir será apresentado o processo de fiscalização de obras no TCU em 2009, acompanhado de suas principais atividades de controle e do respectivo mapa de processo (vide Apêndice C). No caso de haver alguma diferença entre o processo de 2008 e 2009, esta diferença será citada no texto.

Para clareza de exposição, o termo processo foi utilizado no sentido de: "*processo é a maneira pela qual se realiza uma operação*". Enquanto, "*mapa de processo é a representação de um processo de trabalho por meio de um diagrama contendo a sequencia dos passos necessários à consecução de determinada atividade*" (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2003).

Com o objetivo de melhorar o entendimento dos leitores, o processo de fiscalização de obras no TCU foi dividido em 3 etapas:

- Seleção das obras a serem fiscalizadas;
- Fiscalização das obras; e
- Elaboração do Relatório Consolidado do Fiscobras.

#### **4.3.1      *SELEÇÃO DAS OBRAS A SEREM FISCALIZADAS***

Os Acórdãos que aprovam o relatório consolidado dos trabalhos de fiscalização de obras públicas de um exercício já determinam que a Secob autue novo processo visando a iniciar os estudos para selecionar as fiscalizações de obras a serem realizadas no próximo ano (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2008a e TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2009q).

Esse mesmo Acórdão determina à Secretaria-Geral de Controle Externo (Segecex) que, em coordenação com a Secretaria das Sessões (SeSes), adote as providências necessárias ao sorteio do Ministro Relator do processo que consolidará os relatório do Fiscobras do próximo ano, de forma a propiciar sua participação em todo o ciclo de fiscalização de obras - desde o início do processo de seleção até o envio da consolidação dos dados ao Congresso Nacional. A adoção da sistemática de sorteio é interessante por dar oportunidade de mudanças de visão na condução do processo de fiscalização de obras, permitindo o seu aperfeiçoamento.

O objeto dessas auditorias constitui-se de obras públicas financiadas, integral ou parcialmente, com recursos do Orçamento Geral da União. Assim, são fiscalizados diversos tipos de obras, tais como: rodovias, edificações, irrigação, linhas de transmissão e distribuição elétrica, portos, barragens, açudes, ferrovias, trens, metrô, adutoras, usinas hidrelétricas, usinas termelétricas, canais, aeroportos, hidrovias, dragagem, oleoduto e gasoduto (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2002a).

A primeira instrução do Siob<sup>7</sup> analisa a seleção de obras do ano anterior em função dos resultados obtidos nas fiscalizações e faz propostas de critérios de seleção de obras a serem fiscalizadas no exercício. O Secretário da Secob analisa e define os critérios de seleção que serão utilizados para montar os cenários de obras a serem fiscalizadas.

Há critérios de seleção considerados obrigatórios, como: as obras listadas no quadro de bloqueio do anexo VI da LOA - Subtítulos Relativos a Obras e Serviços com Índícios de Irregularidades Graves (BRASIL, 2007, art. 102 e BRASIL, 2008b, art. 97), as obras com fiscalizações determinadas por acordãos do TCU e aquelas decorrentes de comandos contidos em Decretos Legislativos do Congresso Nacional (BRASIL, 1988, art. 71, inciso IV e BRASIL, 1992, art. 1º, inciso II).

Há, também, critérios que pode ser modificados a cada ano. A LDO estabelece que na seleção deve ser levado em conta o valor empenhado no exercício anterior e o valor fixado para o exercício corrente, embora não defina quais são esses valores. Assim, esses critérios de materialidade são trabalhados pelo TCU e abarcam os projetos de grande vulto (BRASIL, 2007, art. 102 e BRASIL, 2008b, art. 97).

A partir de critérios de materialidade, risco e relevância, é feita a "Seleção Especial - Petrobras" que inclui as obras de responsabilidade da Petrobras, caracterizadas por seu elevado grau de complexidade e envolvendo, geralmente, vultosas dotações orçamentárias. Como também a "Seleção Especial - Secob" composta de empreendimentos complexos e com possibilidades de indícios de irregularidades graves.

A seleção das obras a serem auditadas utiliza como principais fontes de informações: o Plano Plurianual (PPA), os critérios definidos pela Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), o Projeto de Lei Orçamentária (PLOA), a Lei Orçamentária Anual aprovada (LOA). Também pode considerar: diligências a diversos órgãos e entidades públicas federais, informações

---

<sup>7</sup> Todas as atividades executadas pelo Siob em 2009 na etapa de seleção de obras foi executada em 2008 pelo núcleo de desenvolvimento de sistemas e técnicas voltados para o acompanhamento de obras (na época composto de um Assessor e um AUFC).

sobre o Plano de Aceleração do Crescimento (PAC), pesquisa nos sistemas da Administração Pública Federal (Siafi e Siasg) e editais de obras públicas, dentre outras.

Com base nos critérios definidos pelo Secretário da Secob, o Siob monta cenários de seleção de obras (geralmente 3 cenários). Cada cenário é formado pela listagem das fiscalizações obrigatórias<sup>8</sup>, que é composta pelas obras a serem fiscalizadas, respectivos valores de dotação orçamentária e distribuição regional das fiscalizações. Além do número de obras eletivas a serem fiscalizadas por Secretaria de Controle Externo (Secex).

O quantitativo de obras que o TCU irá fiscalizar é definido em função da sua capacidade instalada: com base no realizado no passado (número de fiscalizações executadas) e na situação atual (quantidade de auditores por Secretaria).

Os cenários de seleção de obras montados pelo Siob são levados ao Secretário da Secob, que analisa e define qual cenário ele irá apresentar às Secretaria-Geral de Controle Externo (Segecex), Secretaria Adjunta de Planejamento e Procedimentos (Adplan) e Secretaria Adjunta de Supervisão e Suporte (Adsup). Essas Secretarias analisam e aprovam o cenário apresentado pela Secob ou sugerem novo cenário. O cenário escolhido é a proposta da Segecex de obras a serem auditadas (fiscalizações obrigatórias e nº de fiscalizações eletivas).

Em seguida, o Secretário da Secob apresenta o cenário escolhido ao Gabinete do Ministro Relator do Consolidado Fiscobras. Este analisa o cenário e aprova-o na íntegra, sugere novo cenário ou até novo enfoque no processo fiscalizatório (por exemplo, em 2009, foi sugerido enfoque em questões de meio ambiente). O Secretário Geral de Controle Externo apresenta o cenário escolhido ao Gabinete do Ministro Presidente, que também analisa o cenário e pode aprová-lo ou sugerir novo cenário. Normalmente não acontecem modificações na proposta de cenário da Segecex, pois todo esse processo é interativo e há muita troca de informação e negociação entre todos os envolvidos.

Até aqui, as fiscalizações obrigatórias já estão todas definidas, enquanto as fiscalizações eletivas estão fixadas em termos numéricos.

O Siob monta um sistema de consulta com as seguintes informações por Secex: listagem das obras obrigatórias a serem fiscalizadas, número mínimo de fiscalizações eletivas e listagem com sugestão de obras a serem fiscalizadas como eletivas.

As Secretarias de Controle Externo participam ativamente da seleção das fiscalizações eletivas, podendo escolher obras do elenco sugerido pela Secob, como também escolher uma

---

<sup>8</sup> Fiscalizações obrigatórias são aquelas que atendem a pelo menos um dos critérios de seleção estabelecidos.

obra que não consta do elenco, mas que seja relevante dentro de sua clientela. Desejando, a Secex também pode selecionar um número maior de fiscalizações eletivas.

Nessa solicitação de informações, também é pedido que as Secretarias realizem um planejamento preliminar de suas fiscalizações de obras - obrigatórias e eletivas - informando para cada obra: mês de início de fiscalização, nº de dias para as etapas de planejamento, execução e relatório de auditoria, quantidade de auditores, estimativa de custo de passagens e diárias).

Após essa participação das Secex, o Siob redige uma instrução, dentro do processo do relatório consolidado Fiscobras, com a lista proposta de todas as fiscalizações obrigatórias e eletivas a serem realizadas pelo TCU no exercício. O Secretário da Secob analisa e despacha essa instrução para o Ministro Relator do Consolidado Fiscobras.

O Ministro Relator do Fiscobras Consolidado analisa a instrução com proposta de lista de obras a serem fiscalizadas pelo TCU no exercício e relata o processo.

O relatório do Ministro Relator do Consolidado Fiscobras é levado ao Plenário da Corte, onde é feita a análise do relatório e votação do Acórdão. Esse acórdão com a lista de obras a serem auditadas não é público e as pessoas no TCU que conhecem a lista ou são os Ministros ou são servidores com função (Secretário, Gerentes de Divisão e Assessores da Secob, Siob, Secretários das Secex). O Siob, baseado nesse Acórdão e no planejamento preliminar de auditoria fornecido pelas Secex, registra as auditorias no Fiscalis Plan. No caso de haver algum erro de digitação ou mesmo de insuficiência de informação, todos os dados podem ser corrigidos.

As principais informações alimentadas no Sistema Fiscalis Plan são:

- Dados do Programa de Trabalho;
- Obra auditada;
- Mês de início de fiscalização;
- Quantidade de auditores envolvidos;
- Nº de dias alocados para as etapas de planejamento, execução e relatório de auditoria;
- Estimativa de custo de passagens e diárias.

Quando da realização da auditoria propriamente dita, as Secex emitem portaria de fiscalização e atualizam essas informações.

O Secretário da Secob propõe ao Segecex a minuta do Memorando circular com as diretrizes para a realização dos trabalhos de fiscalizações de obras no ano, denominado “memorandão”. O Segecex analisa e envia o documento para todas as Secex envolvidas. Esse Memorando informa sobre a aprovação da relação das obras a serem fiscalizadas no ano,

forma de trabalho em fiscalização de obras no ano, assuntos relevantes, datas limites de entrega dos trabalhos, cuidados a serem tomados, dentre outros.

#### **4.3.2 FISCALIZAÇÃO DAS OBRAS**

A partir da autorização dada pelo Plenário do Tribunal, são iniciadas as fiscalizações, geralmente em março, com término em julho. (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2002a).

Cada Secretaria de Controle Externo já sabe quais as obras serão fiscalizadas por ela no exercício e então distribui as fiscalizações entre as suas Divisões de acordo com a clientela ou tipo de obra.

É importante salientar que no subitem anterior foi descrito o processo de "seleção de obras" de um ponto de vista macro, no qual o objeto eram todas as obras a serem auditadas. Neste subitem, o processo de "fiscalização das obras" será descrito pontualmente, pois o objeto de estudo é a auditoria de uma obra específica.

##### ***A) O Sistema Fiscalis Execução Obras***

O sistema Fiscalis Execução originalmente foi desenhado para registrar auditorias de conformidade, as quais são diferentes das fiscalizações de obras. Dessa forma, foi necessário implementar alterações no sistema original para viabilizar o registro dos dados das fiscalizações de obras. Essa adaptação foi concluída no início de 2008, a partir do qual foi iniciada a utilização do sistema Fiscalis Execução Obras para registro dos dados de campo e a geração dos relatórios de auditoria daquele exercício, desde então esse é o sistema oficial para registro de fiscalização de obras (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2009e).

##### ***B) Planejamento da Auditoria***

Para cada fiscalização, o Gerente de Divisão define a equipe e o cronograma de auditoria e solicita a emissão da portaria de fiscalização. Essa portaria é cadastrada no sistema Fiscalis Execução Obras e permite o acesso da equipe de auditoria ao relatório da fiscalização (situação "fase de planejamento").

A equipe de auditoria elabora a matriz de planejamento da fiscalização, escolhendo as questões e os procedimentos que executará, a partir de uma matriz padrão de auditoria de

obras pré-definida no Sistema Fiscalis Execução Obras. Nessa matriz é obrigatório selecionar as questões e os procedimentos a serem realizados, não sendo obrigatória a seleção dos objetos a serem auditados. A equipe solicita, por meio do próprio sistema, que o supervisor da auditoria aprove a matriz de planejamento. No caso de haver inconsistências de correção obrigatória nessa matriz, elas deverão ser corrigidas para que a equipe consiga fazer a solicitação. A aprovação da matriz de planejamento da auditoria pelo supervisor é feita no sistema por meio da homologação dessa matriz e impede sua modificação posterior sem autorização do supervisor, ficando o relatório classificado como “matrizes de planejamento homologadas”. Em caso de necessidade de correção, o supervisor devolve, no sistema, a matriz para a equipe de auditoria, o que destrava a mesma para modificações (situação "homologação cancelada"). Ressalta-se que a equipe só consegue registrar os dados da auditoria, se a matriz de planejamento estiver homologada.

### ***C) Execução da Auditoria***

A equipe de auditoria responde às questões e executa os procedimentos de auditoria conforme planejado na matriz de planejamento. No caso de um procedimento ter sido realizado e um achado ter sido identificado e registrado, o sistema automaticamente registra esse procedimento como realizado. No caso de um procedimento ter sido realizado, mas não ter sido identificada um achado, a equipe deve registrar a realização do procedimento como "verificado sem achado". No caso de um procedimento não ter sido realizado, a equipe deve justificar a não realização do procedimento. O sistema não permite a conclusão do relatório de auditoria se houver algum procedimento não realizado ou não justificado.

No sistema Fiscalis Execução, a inclusão de novos achados é feita por intermédio da tela Matriz de Achados. No caso de obras, os achados são padronizados e encontram-se na Matriz de Achados Padrão. A equipe de auditoria deverá selecionar a descrição do achado que considerar mais adequada à sua situação. No caso de não haver achado que possa ser utilizado, a equipe pode solicitar a criação de novo achado ao Siob<sup>9</sup>.

Para cada um dos achados, a equipe deve preencher os campos existentes: tipificação do achado, justificativa (no caso de irregularidades graves), situação encontrada, objetos, critérios, evidências, esclarecimentos dos responsáveis (no caso de irregularidades graves), conclusão da equipe, proposta de encaminhamento, e relacionar qual procedimento planejado foi

---

<sup>9</sup> Em 2008, essa solicitação era feita ao núcleo de desenvolvimento de sistemas e técnicas voltados para o acompanhamento de obras.

realizado e deu origem ao achado. No caso de o achado ter sido identificado a partir de um procedimento que não constou da matriz de planejamento, há campo para selecionar "achado não decorrente da investigação de questões de auditoria".

Há campos obrigatórios de preenchimento no registro dos achados. Se estes não forem preenchidos o sistema impede o fechamento do relatório. De forma semelhante, há várias outras informações solicitadas no sistema Fiscalis Execução Obras que são obrigatórias e necessárias para concluir o relatório da auditoria de obras. O sistema faz algumas verificações automáticas e no caso de haver alguma inconsistência de correção obrigatória, elas deverão ser corrigidas para que a equipe consiga fechar o relatório.

Após concluir o relatório, a equipe de auditoria solicita, por meio do próprio sistema, que o supervisor da auditoria aprove o relatório. Com essa ação o sistema trava todo o relatório e impede sua modificação posterior sem autorização do supervisor, ficando o relatório classificado como "relatório submetido ao supervisor". A aprovação do relatório pelo supervisor é feita no sistema e o relatório fica com a classificação de "relatório submetido ao Secretário". Em caso de necessidade de correção, o supervisor devolve o relatório à equipe de auditoria, via sistema, o que o destrava para modificações, ficando o relatório classificado como "relatório devolvido à equipe". Nesse caso, o relatório deve ser enviado novamente para aprovação pelo supervisor e sem seguida pelo Secretário.

No momento em que o supervisor avalia o relatório, ele também analisa as propostas de encaminhamento da equipe, podendo aprová-las ou propor novo encaminhamento. O registro de propostas de encaminhamento pelo supervisor deve ser feito no próprio sistema Fiscalis Execução Obras ou no sistema Radar.

A seguir o Secretário analisa o relatório. A aprovação do relatório pelo Secretário é feita no sistema. Em caso de necessidade de correção, o Secretário devolve o relatório à equipe de auditoria, via sistema, o que destrava o relatório para modificações.

O Secretário também analisa as propostas de encaminhamento da equipe e do supervisor, podendo aprová-las ou propor novo encaminhamento. O registro de propostas de encaminhamento pelo Secretário deve ser feito no próprio sistema Fiscalis Execução Obras ou no sistema Radar. Em seguida o Secretário envia o relatório para a Secob verificar, ficando o relatório classificado como "relatório submetido à Secob".

É obrigatório que o relatório seja aprovado pelo supervisor e depois pelo Secretário. Normalmente o supervisor da auditoria é o Gerente da Divisão que realiza a auditoria, mas também pode ser um auditor cuja função de especialista foi fornecida para realizar a supervisão de auditorias de obra. Há casos de auditorias em que não há Gerente de Divisão na

Secretaria ou que esse Gerente esteja compondo a própria equipe de auditoria. Como sempre deve haver um supervisor, este então deve ser o Secretário.

#### ***D) Verificação do Relatório***

À medida que os levantamentos vão sendo concluídos, os relatórios são enviados para a Secob, sendo a verificação executada pelo Siob<sup>10</sup>.

Os critérios utilizados para a verificação do relatório são principalmente o Manual Fiscalis Execução Obras, o Memorando circular sobre fiscalizações de obras e o Acórdão 307/2006-TCU-Plenário.

No caso de não haver correções, o relatório fica com situação de “relatório verificado pela Secob” e a equipe então pode enviá-lo para o supervisor.

Se houver correções a serem feitas, o Siob<sup>10</sup> desbloqueia o relatório, devolvendo-o à equipe, e envia o relatório de dúvidas / inconsistências por e-mail automático.

No caso de as correções serem classificadas como “não relevantes”, o relatório da equipe fica com situação de “já verificada pela Secob”. Após a equipe analisar as sugestões de alteração e fazer as modificações que achar necessárias, ela envia o relatório para o supervisor, seguindo o mesmo caminho realizado anteriormente.

No caso de as correções serem classificadas como “relevantes”, o relatório mantém a classificação de “relatório submetido à Secob”. A equipe analisa as sugestões de alteração e faz as modificações que achar necessárias, enviando novamente o relatório para a verificação da Secob. O Siob<sup>10</sup> monitora se as alterações relevantes foram realizadas. No caso de todas serem realizadas, o Siob<sup>10</sup> passa o relatório para a situação “relatório verificado pela Secob”. A equipe então pode enviar o relatório para o supervisor.

No caso de haver correções relevantes que não foram realizadas, há uma negociação entre Secob e Secex auditora para que as correções sejam realizadas. A negociação em função do tipo de correção pode se feita com a própria equipe de auditoria, Gerente de Divisão ou chegar ao Secretário. Após a negociação e possíveis alterações, o Siob<sup>10</sup> passa o relatório para a situação “relatório verificado pela Secob”. A equipe então envia o relatório para o supervisor.

---

<sup>10</sup> Em 2008, o relatório era enviado ao núcleo de desenvolvimento de sistemas e técnicas voltados para o acompanhamento de obras, que então distribuía os relatórios por Divisão da Secob em função do tipo de obra, sendo a verificação feita por um dos auditores dessa área.



O Supervisor grava seu despacho no relatório, no sistema, e o envia para o Secretário, ficando o relatório com a situação “relatório despachado pelo supervisor”. Este também grava seu despacho no relatório, passando o relatório a “relatório despachado pelo Secretário”. O Relatório é impresso, assinado e o processo físico é enviado pelo Secretário para o Gabinete do Ministro Relator da fiscalização.

O Ministro Relator de uma auditoria de obras analisa o processo enviado pela Unidade Técnica e o relata, submetendo-o ao Plenário. Caso considere necessário, o Ministro Relator também pode emitir despacho, antes da deliberação do Pleno.

#### **4.3.3 ELABORAÇÃO DO RELATÓRIO CONSOLIDADO DO FISCOBRAS**

A cada semana, o Siob<sup>11</sup> atualiza no Sistema Fiscalis Execução Obras a situação das irregularidades das obras fiscalizadas conforme os Acórdãos do Plenário.

O Siob<sup>12</sup> consolida os dados de todos os relatórios de auditoria de obras do Fiscobras e faz proposta de instrução com relatório consolidado do processo de fiscalização de obras do ano, que é composta da instrução propriamente dita e dos anexos que são todos relatórios resumidos dessas fiscalizações impressos e todos os relatórios sintéticos em meio magnético (CD).

Essa proposta é analisada pelo Secretário da Secob, que pode aprová-lo ou solicitar alterações. Aprovada a instrução, o Secretário da Secob despacha o processo para o Ministro Relator do Consolidado do Fiscobras até 30/08. O Ministro Relator analisa a instrução com o relatório consolidado e os anexos.

A consolidação final dos dados atualizados é feita em tempo muito curto (3 dias), pois geralmente na última 2a feira de setembro ocorre a sessão plenária extraordinária que aprecia o relatório consolidado Fiscobras.

Antes disso, na 4a feira anterior, ocorre a última sessão plenária de deliberação sobre os processos de fiscalizações de obras que irão ser atualizados no relatório.

Na 5a feira, o Siob<sup>13</sup> atualiza todos os dados dos relatórios com base nos acórdãos da sessão de 4a feira. Se houver necessidade, o Siob<sup>14</sup> atualiza as informações (números,

---

<sup>11</sup> Em 2008, o núcleo de desenvolvimento de sistemas e técnicas voltados para o acompanhamento de obras distribuía os processos que tiveram Acórdãos proferidos por Divisão da Secob em função do tipo de obra, sendo a atualização da situação das irregularidades das obras fiscalizadas feita por um dos auditores dessa área.

<sup>12</sup> Em 2008, era o núcleo de desenvolvimento de sistemas e técnicas voltados para o acompanhamento de obras.

<sup>13</sup> Em 2008, o núcleo de desenvolvimento de sistemas e técnicas voltados para o acompanhamento de obras distribuía os processos que tiveram Acórdãos proferidos por Divisão da Secob em função do tipo de obra, sendo a atualização da situação das irregularidades das obras fiscalizadas feita por um dos auditores dessa Divisão.

estatísticas) do relatório consolidado do Fiscobras e gera o CD com todos os arquivos dos relatórios resumidos das fiscalizações. As atualizações são enviadas ao Ministro Relator do Consolidado do Fiscobras.

Na 6a feira, o CD vai para a gráfica do TCU para a impressão dos relatórios resumidos.

Na 2a feira, um exemplar com todos os relatórios resumidos impressos é colocado no processo. O Ministro Relator relata o processo e o Plenário, em sessão extraordinária, analisa e aprova Acórdão com o relatório consolidado do Fiscobras.

Antes da próxima sessão plenária de 4ª feira ou até dia 30/09, o que ocorrer primeiro, o Ministro Presidente do TCU geralmente acompanhado pelo Ministro Relator do Consolidado do Fiscobras, entrega para o presidente do Congresso Nacional o Acórdão que delibera sobre o Relatório Consolidado do Fiscobras - acompanhado do relatório e do voto, os exemplares impressos com todo os relatórios resumidos e a íntegra dos Relatórios Sintéticos de Levantamentos de Auditoria em meio digital (CD), fechando-se o ciclo da fiscalização.

---

<sup>14</sup> Em 2008, era o núcleo de desenvolvimento de sistemas e técnicas voltados para o acompanhamento de obras.

#### **4.4 ANÁLISE BASEADA NA METODOLOGIA COSO I**

Neste subitem, o processo de fiscalização de obras do TCU será analisado sob a ótica de cada componente do COSO I.

##### **4.4.1 AMBIENTE DE CONTROLE**

Considerando que o ambiente de controle é a cultura de controle da entidade, quando necessário, serão acrescentadas informações sobre aspectos do ambiente de controle do Tribunal de Contas da União, que atingem o processo de fiscalização de obras públicas.

##### **A) A Questão Ética**

A integridade e os valores éticos do quadro de pessoal e da administração determinam seus juízos de valor e sua atuação, que resultarão na forma de implementação da estratégia e dos objetivos da organização a que pertencem.

O Código de Ética voltado para os servidores do TCU entrou em vigor em 29/05/2009. O Tribunal afirma que o reconhecimento público dos compromissos éticos da instituição contribuirá para a realização de sua missão institucional - assegurar a efetiva e regular gestão dos recursos públicos federais em benefício da sociedade, em virtude da conduta dos seus servidores gerar reflexos tanto internamente como perante seus jurisdicionados e a sociedade em geral (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2009f).

Esse Código apresenta como objetivo, entre outros:

*"I - tornar explícitos os princípios e normas éticos que regem a conduta dos servidores e a ação institucional, fornecendo parâmetros para que a sociedade possa aferir a integridade e a lisura das ações e do processo decisório adotados no Tribunal para o cumprimento de seus objetivos institucionais;"*

O Código de Ética explicita princípios e valores fundamentais a serem observados pelos servidores do TCU no exercício do seu cargo ou função e discrimina direitos e deveres desses servidores. Também esclarece ao servidor que é condenável a prática de qualquer ato que atente contra a honra e a dignidade de sua função pública, os compromissos éticos assumidos no Código e os valores institucionais. Além de apresentar uma lista de vedações aos servidores e hipóteses em que o mesmo deve declarar impedimento ou suspeição para

realizar fiscalização ou instrução de processo. Por fim, o referido Código cria uma Comissão de Ética com o objetivo de implementar e gerir esse Código.

A criação do código de ética para os servidores do TCU é importante para o estabelecimento de um programa ético eficaz, embora ainda faltem ações contínuas de informação e educação para que esse documento seja adequadamente disseminado pela organização e de conhecimento de todos.

Assim, verifica-se que, em que pese a existência do código de ética formalizado no âmbito do TCU, seus valores e diretrizes não estão ainda plenamente divulgados e, por conseguinte, assimilados pelos servidores da organização. Essa falta de assimilação do código de ética representa uma fragilidade no componente "Ambiente de Controle", fragilidade esta minimizada pelo próximo item a ser analisado.

### ***B) Perfil dos Superiores***

O comportamento ético e a integridade administrativa são subprodutos da cultura corporativa, que compreende as normas éticas e comportamentais, e a forma pela qual elas são comunicadas e reforçadas. Políticas oficiais estipulam aquilo que a alta administração deseja que aconteça (COSO, 2009).

Indícios dessa postura foram encontrados no jornal eletrônico de notícias do TCU (União) e no Boletim Interno do TCU (BTCU), como a reformulação da avaliação de desempenho profissional, que impacta na gratificação de desempenho dos servidores do Tribunal.

Cita-se também a decisão de operacionalizar um controle de qualidade dos trabalhos de controle externo realizados pelas unidades vinculadas à Secretaria-Geral de Controle Externo (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2009j), considerado como um instrumento de desenvolvimento de uma cultura de qualidade e resultados.

Assim, verifica-se que a alta administração apoia ações que fortalecem o controle interno do TCU, valorizando tanto o desempenho, como a qualidade dos trabalhos dos servidores, e conseqüentemente o alcance dos resultados do Tribunal.

### *C) Estrutura Organizacional*

A estrutura organizacional de uma entidade envolve a determinação de suas principais áreas de autoridade e responsabilidade e as correspondentes linhas de subordinação.

No TCU, essa estrutura é formalizada e é definida pelo Ministro Presidente no uso da competência prevista no inciso XXXIV do art. 28 do Regimento Interno (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2002b), sendo as alterações realizadas por meio de portarias ou resoluções. As designações para as funções de confiança ocorrem por meio de publicação de portarias da Secretaria de Gestão de Pessoal (Segep).

Logo, verifica-se que no TCU há formalização tanto da estrutura (conforme subitens 4.1 e 4.2), como das designações para as funções de confiança. O aumento de uma para três Secretarias especializadas em auditoria de obras significa um reforço considerável para o Fiscobras e é uma solução para algumas das rupturas identificadas no workshop e alguns dos riscos identificados nas entrevistas realizadas neste trabalho.

## ***D) Políticas e Práticas de Recursos Humanos***

### ***D.1) Contratação***

A seleção para provimento de cargos de auditores federais de controle externo no TCU ocorre por meio de concursos públicos e busca assegurar a transparência e igualdade no processo de seleção.

Os últimos concursos realizados pelo TCU tinham a seguinte previsão de vagas:

Ano	Cargo - Orientação	Vagas
2004	ACE - auditoria governamental	124
2004	TCE - técnica administrativa	41
2005	ACE - auditoria de obras públicas	25
2005	ACE - biblioteconomia	5
2005	ACE - tecnologia da informação	15
2007	ACE - auditoria governamental	129
2007	ACE - auditoria de tecnologia de informação	8
2007	ACE - auditoria de obras públicas	14
2007	ACE - comunicação social	4
2007	ACE - educação corporativa	10
2007	ACE - relações internacionais	2
2007	ACE - psiquiatria	1
2007	ACE - medicina do trabalho	1
2007	ACE - tecnologia da informação	10
2007	TCE - técnica administrativa	10
2008	ACE - auditoria governamental	99
2008	ACE - gestão de pessoas	10
2008	ACE - planejamento e gestão	6
2008	ACE - tecnologia da informação	5
2009	ACE - auditoria de obras públicas	88
2009	ACE - clínica médica	1
2009	ACE - tecnologia da informação	18
2009	TCE - técnica administrativa	21

Houve ingresso de auditores na Secob, oriundos de concurso público em:

- 2005 - 25 AUFC - concurso específico para auditoria de obras públicas;
- 2007 - 10 AUFC - concurso específico para auditoria de obras públicas;
- 2008 - 9 AUFC - concurso geral para auditoria governamental;
- 2009 - 88 AUFC por meio de concurso específico para auditoria de obras públicas.

Verifica-se que para uma Secretaria especializada como a Secob, em que é importante ter servidores com capacitação para realizar auditoria de obras, a seleção por concursos específicos fortalece essa dimensão de controle, pois há mais chance de direcionar o perfil

desejado dos auditores por meio da escolha das matérias que serão cobradas no concurso. A realização de concursos específicos e a entrada de 88 novos auditores de obras é uma ação contra alguns dos riscos identificados nas entrevistas realizadas.

## ***D.2) Capacitação***

Para atingir os objetivos da fiscalização de obras públicas, os auditores devem possuir o conhecimento e as habilidades necessárias para executar esse tipo de auditoria. Dessa forma, políticas de capacitação podem reforçar os níveis de desempenho e comportamento esperados.

### ***D.2.1) Programa de Desenvolvimento de Competências Técnicas em Controle Externo (PDCT-CE)***

A fim de construir o PDCT-CE, em que a fiscalização de obras surge entre os temas prioritários para desenvolvimento, o Instituto Serzedello Corrêa (ISC) realizou um mapeamento de competências para fiscalização de obras em 2008/2009. Esse processo envolveu:

- mapeamento de competências de quem lida com obras (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2009p);
- identificação de rupturas e proposição de soluções (workshop);
- priorização de ações educacionais (workshop);
- debate virtual sobre resultados dos workshops.

### D.2.1.1) Mapeamento de Competências

Esse mapeamento tinha como objetivos: identificar servidores que fazem fiscalização de obras, identificar o perfil de competências desses servidores e dispor de dados para a tomada de decisão sobre desenvolvimento das pessoas em fiscalização de obras. As seguintes competências foram mapeadas nos níveis de 0 a 4:

Nº	Título da Competência
C1	Análise de licitações e contratos de obras públicas
C2	Planejamento de auditoria de conformidade de obras públicas
C3	Execução de auditoria de conformidade de obras públicas
C4	Elaboração do relatório de auditoria de conformidade de obras públicas
C5	Análise e instrução de processos de obras públicas
C6	Análise sobre obras rodoviárias
C7	Análise sobre obras de edificações
C8	Análise sobre obras do setor elétrico
C9	Análise sobre obras hídricas
C10	Análise sobre obras da indústria do petróleo
C11	Análise sobre obras de infraestrutura urbana
C12	Análise sobre obras de saneamento
C13	Análise sobre obras portuárias, de dragagem e de derrocagem
C14	Auditoria de obras aeroportuárias
C15	Coordenação de fiscalização de orientação centralizada (FOC)
C16	Desenvolvimento de metodologia para fiscalização de obras
C17	Consultoria em metodologia de fiscalização de obras públicas
C18	Gestão do conhecimento sobre fiscalização de obras públicas
C19	Análise de preços de serviços de obras públicas

As unidades que participaram do mapeamento foram Secob, 1ª Secex, 4ª Secex, 5ª Secex e 26 Secex regionais, nas quais os servidores que fiscalizam obras realizaram uma auto-avaliação, enquanto o superior imediato realizou uma heteroavaliação de sua equipe. Houve a participação de 352 servidores.

O ISC enquadrou cada medida de competência em três faixas de nível de maturidade (baixo, intermediário e alto) e distribuiu os servidores por nível de maturidade na competência, por unidade e por região do país.

Esse mapeamento resultou no levantamento do estoque de competências existente em fiscalização de obras no TCU, permitindo, a partir da estratégia de fiscalização de obras do Tribunal, estimar o estoque de competências requerido (e sua distribuição geográfica) e verificar quais competências, e em qual quantidade, seriam captadas por concurso público e quais seriam desenvolvidas.



### *D.2.1.2) Workshop*

Em Set/2008, foi realizado o 1º workshop de mapeamento de competências para fiscalização de obras (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2009c), cujo objetivo era identificar rupturas e propor soluções que contribuam para o processo de fiscalização de obras públicas conduzido pelo TCU.

O evento contou com a participação de servidores de diversas Secretarias do Tribunal com experiência em auditoria de obras. Eles foram divididos em grupos focais e inicialmente foram solicitados a refletir sobre o contexto e o cenário em que o TCU se insere e responder às seguintes questões:

1. Na nossa opinião, os principais desafios e mudanças que o TCU enfrentará em fiscalização de obras nos próximos anos são ...
2. Na nossa opinião, as competências emergentes necessárias para o alcance do sucesso da atividade de fiscalização de obras nesses próximos anos são ...
3. Na nossa opinião, os profissionais que precisam desenvolver essas competências estão lotados ...

Baseados nos desafios e mudanças consolidados, foram feitas propostas para as tendências mapeadas.

Em seguida, os grupos focais identificaram rupturas (problemas) na realização de auditorias de obras divididas nas seguintes etapas do processo:

- Planejamento do Fiscobras (seleção das obras a serem fiscalizadas);
- Execução e Acompanhamento de Fiscalizações; e
- Finalização de cada Processo e Consolidação do Fiscobras.

Por fim, foram propostas soluções para as rupturas identificadas. Essas propostas foram separadas em duas vertentes:

- aquelas ligadas à aquisição e desenvolvimento de competências, a serem implantadas com o apoio do Programa de Desenvolvimento de Competências Técnicas em Controle Externo, sendo que os servidores que realizam auditoria de obras foram classificados em: nível 1 (generalista), nível 2 (auditor de obras) e nível 3 (especialista técnico); e
- as ligadas a estrutura organizacional, processo de trabalho e outros aspectos que impactam os resultados do TCU em fiscalização de obras.

### D.2.2) Treinamentos

Foram realizados alguns eventos de capacitação relacionados a auditorias de obras promovidos pelo TCU.

#### *D.2.2.1) Treinamento Fiscalis Execução Obras*

O módulo Execução do sistema Fiscalis foi desenvolvido, pela Adfis / Setec, com o objetivo de aprimorar a qualidade das auditorias de conformidade e de forma a propiciar que estas estejam alinhadas com os padrões internacionais, especialmente no que diz respeito à documentação.

Como as fiscalizações de obras guardam diferenças das auditorias de conformidade, foram implementadas alterações no sistema Fiscalis Execução para viabilizar o cadastramento dos dados dessas fiscalizações.

Essa adaptação foi concluída no início do ano de 2008, a partir do qual se iniciou a utilização do sistema Fiscalis Execução Obras para registro das informações colhidas em todas as auditorias de obras (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2007, item 9.6 do Acórdão).

Antes do início das fiscalizações de 2008, foi ministrado treinamento, pela Adfis e Secob, para que os servidores do TCU que realizariam auditorias de obras soubessem usar o sistema Fiscalis, módulo Execução, para registro e tratamento dos dados obtidos durante os trabalhos de fiscalização de obras (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2007, item 9.7 do Acórdão).

O curso foi realizado na modalidade de Educação à Distância (EaD) com a participação de 212 auditores das Secretarias regionais, Secob, 1ª, 3ª, 4ª e 5ª Secex, divididos em 4 turmas e com duração de 16 h. Nesse primeiro treinamento foram inscritos todos os auditores indicados pelas Secretarias.

Após as fiscalizações de 2008, o Sistema Fiscalis Execução Obras sofreu aperfeiçoamentos e ajustes, oriundos de sugestões das equipes de auditoria de campo, bem como das duas Secretarias diretamente envolvidas no assunto - Adplan e Secob (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2008a, item 9.4 do Acórdão). No início de 2009, foi realizada a atualização do manual do sistema e ministrado treinamento no mesmo formato do ano anterior (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2008a, item 9.5 do Acórdão), desta vez para 287 auditores, divididos em 5 turmas, provenientes das 1ª, 2ª, 3ª, 4ª, 6ª Secex, Secob e Secretarias regionais. Neste ano haviam auditores que já haviam participado do treinamento de 2008 e outros

que estavam recebendo esse treinamento pela primeira vez. Desta vez, foi definido o número de vagas para cada Secretaria, que indicou os participantes no treinamento.

Observa-se que na coleta de dados realizada por meio de questionários, dos 221 auditores que executaram auditoria de obras em 2008 e receberam o questionário, 56 responderam. Desses, 93% (52 pessoas) haviam participado do Treinamento no sistema.

#### *D.2.2.2) Treinamento em Orçamentação de Obras Públicas*

Em Mar/2009, foi realizado treinamento presencial de 39 auditores, com a participação de 1 servidor das seguintes Secretarias: 6ª Secex, Secex-AC, Secex-AL, Secex-AM, Secex-AP, Secex-BA, Secex-CE, Secex-ES, Secex-GO, Secex-MG, Secex-PE, Secex-RO, Secex-SC e Secex-TO. Dois servidores das seguintes Secex: Secex-MA, Secex-MT, Secex-PA, Secex-PB, Secex-PI, Secex-PR, Secex-RJ, Secex-RR e Secex-SE. Além de 3 auditores da Secex-MS e 4 da Secex-SP.

O curso foi realizado em Brasília, tendo como orientadores servidores da Secob (auditores, Gerentes de Divisão e o Secretário). As matérias ministradas foram:

- Orçamentação de Obras Públicas - Conceitos e Introdução;
- Orçamentação de Obras Públicas - Sinapi;
- Orçamentação de Obras Públicas - Sicro;
- Orçamentação de Obras Públicas - BDI;
- Orçamentação de Obras Públicas - Jogo de Planilhas; e
- Auditoria de Obras Públicas - Jurisprudência do TCU.

A seleção dos participantes foi feita em duas fases. Na primeira fase, os auditores indicados pelas Secretarias preencheram um questionário no qual eles respondiam seu interesse em participar do curso (alto, médio e baixo) e seu grau de habilidade (0 - não sei fazer, 1 - tenho noções, mas nunca apliquei e 3 - sei fazer e já apliquei) em alguns aspectos de auditoria de obras:

- Composição de preços;
- Habilidade com números;
- Noções de orçamento;
- Conhecimento sobre edificações; e
- Conhecimentos sobre obras rodoviárias.

Dessa fase, foram selecionados aqueles que declararam maior interesse em receber o treinamento aliado às maiores notas de auto-avaliação quanto à habilidade em auditoria de obras.

A segunda fase constou de um teste com 10 questões sobre aspectos de auditoria de obras. Dessa fase, foram selecionados aqueles que apresentaram as maiores notas, além de procurar contemplar pelo menos 1 auditor de cada Secretaria regional.

#### *D.2.2.3) Curso de Formação e/ou Formação Complementar em Auditoria de Obras Públicas*

A entrada de 25 novos auditores na Secob em Dez/2005 ocorreu por meio de concurso específico para obras. O curso de formação abordou alguns aspectos de auditoria de obras e após a posse houve um curso de formação complementar de 3 semanas, nos quais foram abordados a orçamentação de obras públicas utilizando o Sicro, obras rodoviárias e hídricas e sistema Fiscobras<sup>15</sup>. Os primeiros trabalhos de fiscalização foram realizados em parceria com auditores mais experientes.

Em Jan/2008, houve a posse de 14 AUFC por meio de concurso específico em auditoria de obras, dos quais 10 foram trabalhar na Secob. No curso de formação, o assunto obras contou apenas com 5 dias e não houve formação complementar após a posse. Os primeiros trabalhos de fiscalização foram realizados em parceria com auditores mais experientes.

Em Dez/2008 houve a entrada de 9 auditores na Secob, embora neste ano não tenha havido concurso específico para auditoria de obras. A seleção desses servidores levou em conta o histórico profissional aliado à entrevista. Dessa vez, houve um curso de formação complementar de 3 semanas com treinamento em orçamentação de obras com referencial de preços do Sicro e Sinapi, BDI, encargos sociais, jurisprudência em obras, além de informações sobre a atuação da Secob, Ciclo Fiscobras e treinamento no Fiscalis Execução Obras, sendo realizada ao fim uma tutoria sobre instrução de processo. Os primeiros trabalhos de fiscalização foram realizados em parceria com auditores mais experientes.

Em Dez/2009 houve ingresso de 88 AUFC por meio de concurso específico para auditoria de obras públicas. O curso de formação teve duração de 15 dias úteis, dos quais 3 dias e meio foram destinados a assunto de obras. Está previsto curso de formação complementar após a posse com duração de 25 dias úteis em assuntos relevantes em auditoria

---

<sup>15</sup> O sistema Fiscobras era utilizado para registrar os trabalhos de auditoria de obras antes da implantação do sistema Fiscalis Execução Obras.

de obras: orçamentação de obras com referencial de preços do Sicro e Sinapi, BDI e encargos sociais, jurisprudência em obras, ciclo Fiscobras, matriz de planejamento de auditoria de obras, utilização do sistema Fiscalis Execução Obras. Haverá uma Fiscalização de Orientação Centralizada (FOC) na qual todos os novos auditores participarão de equipes de auditoria supervisionados por auditores já experientes em auditorias de obras.

Ressalta-se que o público alvo deste curso se tornará nível 2: 25 participantes em Dez/2005, 10 participantes em Jan/2008, 9 participantes em Dez/2008 e 88 participantes em Dez/2009.

#### *D.2.2.4) Cursos Especializados em Obras*

Pode-se citar a participação de servidores, principalmente da Secob, em vários treinamentos relativos a assuntos de obras organizados pelo próprio TCU ou em eventos externos, dos quais cita-se:

- Patologia de obras de edificação rodoviária, hídricas e de construção pesada (2009)
- GeoAmericas 2008 - The First Pan-American Geosynthetics Conference and Exhibition - 41h (2008)
- Licitações e Contratações de Obras e Serviços de Engenharia - 16h (2008)
- Contratação de obras e serviços de engenharia pela Administração Pública - aspectos técnicos e jurídicos - 30h (2008)
- Expo Construção Bahia 2008 - VIII Feira de Tecnologia - 30h (2008)
- Infraestrutura rodoviária: um debate sobre as formas de controle, modelos de financiamento e seus reflexos na sociedade - 12h (2008)
- 39º RAPv/ 13º ENACOR - 32h (2008)
- 80º ENIC - Encontro Nacional da Indústria de Construção - 2h (2008)
- Atualização Profissional em Geotecnologias - 5h (2008)
- XII Sinaop - Simpósio Nacional de Auditoria de Obras Públicas - 40h (2008)
- Seminário sobre a Judicialização do PAC - 24h (2008)
- Workshop do Asfalto - 8h (2008)
- Modernas Técnicas Rodoviárias - 44h (2008)
- Workshop sobre BDI - 8h (2008)
- Engenharia de Pavimentos - 30h (2008)
- Encontro Técnico Nacional de Auditoria de Obras Públicas - 24h (2007)
- Construção de Subestações e Linhas de Transmissão (Furnas) - 35h (2007)

- Obras e Serviços de Engenharia - 32h (2007)
- ENAOP - Encontro Técnico Nacional de Auditoria de Obras Públicas - 17h (2007)
- IV Seminário de Perícias em Engenharia Civil - 2h (2007)
- Introdução ao Controle Externo da Indústria Estatal do Petróleo (2006)

Observa-se que na coleta de dados realizada por meio de questionários, dos 56 auditores que executaram auditoria de obras em 2008 e responderam o questionário, 61% (34 pessoas) afirmaram haver participado de algum treinamento em auditoria de obras públicas (Orçamentação de Obras Públicas, curso de formação ou cursos especializados em obras).

A partir dos eventos citados, identifica-se a execução de várias das propostas sugeridas no workshop de fiscalização de obras:

- Adequar as estratégias e ações de desenvolvimento de competências às necessidades e aos conhecimentos prévios dos auditores em cada um dos níveis identificados (1, 2 e 3);
- Definir claramente os requisitos mínimos para participação em ações de desenvolvimento de competências em fiscalização de obras, inclusive para os generalistas (nível 1);
- Capacitar auditores generalistas (nível 1) em todas as unidades técnicas - em especial nos Estados - para realização de fiscalização de obras;
- Implementar sistemática de gestão que permita construir, manter e pesquisar o inventário de competências em fiscalizações de obras de todos os servidores do Tribunal;
- Utilizar os recursos do Portal TCU para evoluir a lista Fiscobras para uma comunidade virtual de prática, com recursos para armazenamento, gestão e recuperação de boas práticas e outros conhecimentos relativos ao tema;
- Disponibilizar fontes de consulta/ instrumentos de apoio quanto a: Jurisprudência sistematizada, preços de referência etc.

Diante dos fatos apresentados, verifica-se que há uma política de recursos humanos que combina a contratação de servidores com conhecimentos na área de auditoria de obras e a capacitação dos auditores de obras baseado em um mapeamento de competências, de forma a fortalecer o componente ambiente de controle.

### ***D.3) Motivação***

Transferências e promoções fundamentadas em avaliações de desempenho demonstram o empenho da organização com o progresso dos empregados qualificados. Programas de compensação competitiva que incluem incentivos sob a forma de bonificações servem para motivar e reforçar os desempenhos de nível elevado (COSO, 2006).

Existem ações dos dirigentes do Tribunal no sentido de buscar a motivação e o comprometimento dos servidores, atingindo também os AUFC que realizam auditoria de obras, como a gratificação baseada na avaliação de desempenho profissional dos servidores do Tribunal.

Também ligada à avaliação de desempenho, foi instituído Programa de Reconhecimento por Resultados dos Servidores do Tribunal de Contas da União (Reconhe-Ser) que considera que a capacidade de o Tribunal gerar resultados depende essencialmente da competência, da motivação, do comprometimento e da integração de seus servidores, e que esses aspectos podem ser impulsionados, entre outras ações, por mecanismos institucionais de reconhecimento profissional das pessoas (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2009g).

Como um dos mecanismos de reconhecimento, cita-se a homenagem realizada pelo TCU aos 143 servidores que se destacaram profissionalmente em suas unidades em função das avaliações de desempenho profissional.

Destaca-se também a criação das funções de confiança de Especialista Sênior como mecanismo para recompensar as entregas realizadas pelo corpo técnico do Tribunal e oferecer oportunidade de reconhecimento de servidores com alto nível de desempenho, conhecimento ou experiência em determinada matéria, além de propiciar a melhor alocação de profissionais no desenvolvimento de trabalhos que possam alavancar o resultado institucional (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2009h).

No workshop foi apontada uma ruptura ligada à motivação (incapacidade institucional de atração e manutenção de pessoas na área de fiscalização de obras - não valorização), sendo proposta a criação de mecanismos de compensação para valorizar o auditor de obras devido aos sacrifícios impostos pela função (restrição de férias / afastamentos, horário estendido, indisponibilidade para capacitação, falta de treinamento). Essa ruptura foi confirmada na coleta de dados, pois dos 56 auditores que responderam o questionário, 18% discordaram da frase “eu tenho interesse em continuar a realizar auditoria em obras públicas”, sendo que 6 pessoas discordaram, enquanto 4 discordaram totalmente.

A coleta de dados por questionários visou levantar percepções principalmente a respeito da capacitação e motivação no processo de fiscalização de obras no TCU perante servidores que realizaram auditoria de obras no ano de 2008.

- As 56 respostas recebidas foram divididas inicialmente entre aqueles que têm interesse em continuar a realizar auditorias de obras (46 pessoas - 82% do total) e aqueles que não apresentaram esse interesse (10 pessoas - 18% do total). Observando-se que dos que gostariam de continuar a executar essas auditorias:
  - 12 servidores trabalham ou trabalharam na Secob (92% da “Secob<sup>16</sup>”) e 34 nunca trabalharam na Secob (79% dos “não Secob<sup>17</sup>”) - há servidores que não tem experiência da Secob e que tem interesse de continuar a auditar obras;
  - 59% trabalha no Tribunal há mais de 6 anos;
  - 67% já executaram 7 ou mais auditorias de obras;
  - 35% são formados em engenharia civil, 72% são formados em engenharia ou arquitetura e 28% (13 pessoas) possuem formação diversa - há servidores que não possuem formação em engenharia ou arquitetura, que têm interesse em auditar obras;
  - 54% (25 pessoas) possuem curso de pós-graduação, sendo apenas 9 na área de engenharia - todos os nove são as Secob;
  - 93% participaram do curso de utilização no Fiscalis Execução Obras;
  - 67% (31 pessoas) se sentem capacitados em realizar auditoria de obras, dos quais: 25 pessoas são formados em engenharia ou arquitetura, 8 pessoas já participaram de treinamento em auditoria de obras e há apenas 2 pessoas que não tem formação em engenharia, nem participaram de treinamento na área;
  - 33% (15 pessoas) não se sentem capacitados em realizar auditorias de obras públicas, dos quais: 8 pessoas são formados em engenharia ou arquitetura (1 é engenheiro civil), 8 pessoas já participaram de treinamento em auditoria de obras e há apenas 4 pessoas que não tem formação em engenharia, nem tiveram treinamento na área;
  - 100% concordaram com a frase “eu tenho interesse em me capacitar mais em auditoria em obras públicas”;
  - 100% concordaram com a frase “eu considero o trabalho de auditoria em obras públicas importante para o TCU”.

---

<sup>16</sup> Servidores que afirmaram trabalhar ou já ter trabalhado na Secob foram nomeados como “Secob”.

<sup>17</sup> Servidores que afirmaram nunca ter trabalhado na Secob foram nomeados como “não Secob”.



Das 10 pessoas que não gostariam de continuar a executar auditorias de obras:

- 1 servidor trabalha ou trabalhou na Secob (8% da “Secob”) e 9 nunca trabalharam na Secob (21% dos “não Secob”);
- 70% trabalha no Tribunal há mais de 6 anos;
- 50% já executaram 7 ou mais auditorias de obras;
- 20% (2 pessoas) são formados em engenharia civil, 30% são formados em engenharia ou arquitetura e 70% tem formação diversa - há servidores que tem formação em engenharia ou arquitetura que não possuem interesse em auditar obras;
- 50% (5 pessoas), possuem curso de pós-graduação, apenas 1 na área de engenharia;
- 90% participaram do curso de utilização no Fiscalis Execução Obras;
- 30% (3 pessoas) se sentem capacitados em realizar auditoria de obras, sendo que esses 3 servidores são formados em engenharia e já participaram de treinamento em auditoria de obras;
- 70% (7 pessoas) não se sentem capacitados em realizar auditorias de obras públicas, dos quais nenhum é formado em engenharia ou arquitetura e também não participou de treinamento em auditoria de obras;
- 30% concordaram com a frase “eu tenho interesse em me capacitar mais em auditoria em obras públicas”, dois dos quais são engenheiros civis e já participaram de cursos na área e o outro servidor não é engenheiro, nem participou de curso na área;
- 70% (7 pessoas) não têm interesse em se capacitar mais em auditoria em obras públicas, dois dos quais 1 é engenheiro e já participou de treinamento na área e 6 não são engenheiros nem arquitetos e nunca participaram de cursos na área;
- 90% concordaram com a frase “eu considero o trabalho de auditoria em obras públicas importante para o TCU”.

Assim, verifica-se que apesar de haver ações no âmbito do TCU que buscam a motivação e o comprometimento dos servidores, esse item apresenta fragilidade quando se analisa o processo de fiscalização de obras públicas. Manter o comprometimento dos servidores que realizam auditoria de obras sem criar divergências frente aos outros auditores do Tribunal é um desafio para o TCU.

### *E) Conclusão*

O ambiente de controle é a cultura de controle da entidade. Assim, as pessoas devem ser capazes de saber o que deve ser feito, como deve ser feito e, finalmente, devem querer fazê-lo.

Quanto à questão dos servidores saberem o que deve ser feito, foi identificado que existe um código de ética formalizado, mas este não está ainda plenamente divulgado e assimilado pelos servidores da organização. A deficiência na assimilação desse código é minimizada pela postura da alta administração que fortalece o controle interno do TCU e pela formalização da estrutura e das designações para as funções de confiança do TCU.

Em relação à questão dos servidores saberem como deve ser feito, verificou-se que há uma política de recursos humanos que combina a contratação de servidores com conhecimentos na área de auditoria de obras e a capacitação dos auditores de obras baseado em um mapeamento de competências.

Quanto à questão dos servidores quererem fazer o que deve ser feito, foi verificado que existe dificuldade de atração e de manutenção de auditores na área de fiscalização de obras, apesar de haver ações no âmbito do TCU que buscam a motivação e o comprometimento dos servidores.

A partir dos pontos discutidos acima, verifica-se que existe um ambiente de controle no processo de fiscalização de obras no TCU, embora haja fragilidades nos quesitos ética e motivação.

#### 4.4.2 AVALIAÇÃO DE RISCOS E ATIVIDADES DE CONTROLE

Para atingir os objetivos da entidade, é necessário identificar os riscos que possam ameaçar o seu cumprimento (avaliação de riscos) e tomar as ações necessárias para gerenciar os riscos identificados (atividades de controle).

A avaliação de riscos e a identificação das respectivas atividades de controle existentes levaram em conta as entrevistas realizadas neste trabalho e também as informações colhidas na etapa de pesquisa documental, principalmente as desenvolvidas no 1º workshop de mapeamento de competências para fiscalização de obras.

A análise utilizará a seguinte divisão do processo de fiscalização de obras no TCU:

- a) Seleção das obras a serem fiscalizadas;
- b) Fiscalização das obras; e
- c) Elaboração do relatório consolidado do Fiscobras.

##### *A) Seleção das Obras a Serem Fiscalizadas*

Considerando que o objetivo desta etapa é “selecionar as obras a serem fiscalizadas pelo TCU a partir de critérios de risco, relevância e materialidade”, os entrevistados foram solicitados a identificar riscos que pudessem interferir no alcance deste objetivo, os controles porventura existentes para controlar esse risco e as oportunidades de melhoria nos controles.

O **primeiro risco** de seleção apontado, por sete entrevistados, foi "**deixar de auditar uma obra relevante com possibilidade de prejuízo ao erário**", sendo listadas as seguintes causas apontadas pelos entrevistados e complementadas por informações do workshop:

- A seleção de obras é feita por meio de Programas de Trabalho (PT) a partir, principalmente, das informações da Lei Orçamentária Anual (LOA), podendo ocorrer:
  - Obra sem PT previsto na LOA não é visualizada na seleção;
  - Não conseguir identificar uma obra pelo nome do Programa de Trabalho;
  - Uma obra relevante pode não entrar nos critérios de seleção em função da forma como seus recursos são distribuídos.
- Não selecionar obras relevantes para serem auditadas por possuírem valores um pouco inferiores aos critérios escolhidos;
- Descumprimento dos critérios definidos para a seleção de obras.

Os controles existentes citados pelos entrevistados para gerenciar esse risco são:

- Os procedimentos para escolha dos critérios e cenários de seleção de obras a serem fiscalizadas envolvem múltiplos níveis de análise e aprovação (Siob > Secretário da Secob > Secretário Geral e Controle Externo (Segecex) e os Secretários das Secretaria Adjunta de Planejamento e Procedimentos (Adplan) e Secretaria Adjunta de Supervisão e Suporte (Adsup) > Ministro Relator do Processo Consolidado Fiscobras > Ministro Presidente do TCU > Plenário do TCU) - tipo de controle: procedimentos de autorização e segregação de funções;
- É utilizado um sistema informatizado alimentado com toda a base de dados da LOA que monta automaticamente o cenário de seleção de obras a serem fiscalizadas, em função dos critérios escolhidos, minimizando a possibilidade de erro no tratamento dos dados;
- Disponibilizar para as Secretarias de Controle Externo (Secex) a seleção das obras eletivas, para que elas possam selecionar obras dentro de sua clientela (órgãos e Estado);
- Monitorar editais de licitação publicados na internet;
- Monitorar leis de créditos extraordinários no final do ano anterior;
- Realizar levantamento de dados de obras na Petrobras;
- Cruzar dados da LOA com dados de outros sistemas da Administração (Siasg e Siafi);
- Utilizar informações do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC).

As oportunidades de melhoria, sugeridas pelos entrevistados e complementadas por informações do workshop, para gerir esse risco se referem basicamente em aumentar e melhorar a base de dados utilizados na seleção:

- Realizar previamente levantamento de auditoria, inspeções ou diligências sem processo nos órgãos e entidades para levantar informações sobre obras em execução ou previstas, licitações em andamento ou a realizar;
- Elaborar anteprojeto de Instrução Normativa ou proposta de Lei que torne obrigatória a comunicação ao Tribunal sobre o lançamento de editais de obras públicas executadas com recursos federais ou a disponibilização desses editais em página única na internet (itens 9.7.3 e 9.8 do Acórdão 2140-2008-TCU-Plenário);
- Contratar serviço de “clipping” dos diários oficiais (União e Estados) que informe diariamente ao Tribunal sobre a publicação de editais de obras públicas;
- Cobrar que a Administração Indireta mantenha cadastro de contratos no Siasg efetivo e atualizado mensalmente (BRASIL, 2008b, art. 19. § 2º), pois essa obrigação surgiu na LDO 2003;
- Cobrar do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão a implantação e a atualização de um sistema de informações para registro de dados de obras públicas executadas com

recursos federais que consubstancie um Cadastro Geral de Obras (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2007, itens 9.1.1, 9.1.2, 9.1.4 do Acórdão).

O **segundo risco** de seleção, apontado por seis entrevistados, foi "**executar auditoria sem resultado, gastando recursos (homens-hora de auditores, custo de diárias e passagens) e perdendo a oportunidade de fazer outra auditoria**", sendo listadas as seguintes causas pelos entrevistados:

- A seleção de obras é feita por meio de Programas de Trabalho (PT) a partir, principalmente, das informações da Lei Orçamentária Anual (LOA), podendo ocorrer:
  - Selecionar um PT que não é uma obra;
  - Selecionar obra que, apesar de ter recursos orçados na LOA, não tem nem projeto básico para auditar;
  - Selecionar obra que, apesar de ter recursos na LOA e ter projeto básico, não tem licitação ou não teve nenhum desembolso de recursos.
- Descumprimento dos critérios definidos para a seleção de obras;
- Obrigatoriedade de auditar obras paralisadas no quadro de bloqueio da LOA sem dotação orçamentária e sem qualquer tipo de execução física-financeira-orçamentária.

Os controles existentes citados e as oportunidades de melhoria sugeridas no primeiro risco de seleção valem também para o esse risco.

Outros controles existentes citados pelos entrevistados para este risco são:

- Analisar critérios de seleção e resultados alcançados no ciclo de fiscalização de obras do ano anterior e em caso de necessidade aperfeiçoar critérios - tipo de controle: avaliação do desempenho;
- Se a Secex que for auditar o PT conseguir identificar que ele não é uma obra, ela pode solicitar a retirada desta auditoria da seleção (negociar no momento de escolha das eletivas);
- Se a Secex que for auditar a obra conseguir identificar ela não possui projeto básico, ela pode solicitar a retirada desta auditoria da seleção (negociar no momento de escolha das eletivas);
- Realizar uma auditoria mais simplificada com o registro das informações mínimas solicitadas pelo Congresso Nacional, conforme item "I" do Anexo II ao Memorando circular nº 02/2009-Segecex.

A oportunidade de melhoria sugerida pelos entrevistados para gerir esse risco é haver possibilidade legal para realizar diligência para saber se há alterações na obra e, nesse caso, apenas atualizar a situação "não houve qualquer alteração das informações do ano anterior".

O **terceiro risco** de seleção, apontado por um entrevistado, foi "**dar a impressão que o TCU só se preocupa com obras de extrema materialidade**", a causa apontada seria selecionar apenas obras consideradas de grande vulto.

O controle existente citado pelo entrevistado para gerenciar esse risco é alternar critérios de seleção, por exemplo selecionar obras por função orçamentária.

O **quarto risco** de seleção, apontado por dois entrevistados, foi "**gestor tentar esconder as irregularidades da obra**", a causa seria haver divulgação antecipada das obras a serem fiscalizadas para os gestores a serem auditados.

Os controles existentes citados pelos entrevistados para gerenciar esse risco são:

- O Acórdão com a lista de obras a serem auditadas é secreto e as pessoas no TCU que conhecem a lista com muita antecedência são os Ministros ou servidores com função - tipo de controle: estabelecimento de limites de alçadas;
- Criação do Comitê de Segurança da Informação (CSI) com elaboração e implementação de normas e procedimentos relativos à segurança da informação (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2008d).

O **quinto risco** de seleção, apontado por um entrevistado, foi "**dificuldade ou a impossibilidade de executar o plano de auditoria de obras conforme planejado inicialmente**", a causa seria não levar em conta na seleção de obras as possíveis modificações no cenário interno e externo ao TCU.

A oportunidade de melhoria sugerida pelo entrevistado para gerir esse risco é fazer anualmente análise SWOT (análise das capacidades internas, buscando identificar as forças e as fraquezas da organização, e do ambiente externo, levantando as oportunidades e ameaças à organização), acompanhada da verificação de risco (identificação de áreas de melhoria de desempenho e de riscos, para a agir tempestivamente de forma a aumentar as possibilidades de sucesso da organização).

## ***B) Fiscalização das Obras***

O objetivo considerado para esta etapa foi “realizar todos os passos da auditoria de obras (planejamento, execução, elaboração do relatório e controle de qualidade) de acordo com os padrões esperados pelo TCU”.

O **primeiro risco** de fiscalização, apontado por sete entrevistados, foi "**executar auditoria de obras abaixo dos padrões esperados pelo TCU**", sendo listadas as seguintes causas pelos entrevistados, complementadas por informações do workshop e do Projeto Águila:

- Equipe de auditoria sem conhecimento técnico suficiente para executar auditoria de obras nos padrões esperados pelo TCU;
- Equipe de auditoria com especialização muito grande em obras que enfoca conteúdo de obras em detrimento de conhecimentos gerais de auditoria (licitação, contratação);
- Equipe de auditoria executar a fiscalização sem planejamento;
- Equipe de auditoria executar a matriz de planejamento de auditoria de forma incompleta (procedimentos não executados ou objetos não verificados);
- Tempo insuficiente para executar auditoria, podendo ocorrer:
  - Tempo inicialmente planejado para executar a auditoria é pequeno;
  - Equipe mal dimensionada para executar auditoria;
  - Tempo planejado para a auditoria é insuficiente frente à quantidade de achados de auditoria.
- Pouco suporte operacional para executar atividades mais simples, resultando em menor otimização do tempo do auditor, podendo ocorrer:
  - Tempo do auditor gasto com atividades que outras pessoas poderiam realizar: entregar documentos nos órgãos / entidades, tirar cópias, digitalizar documentos, digitar planilhas, fazer reservas de hotéis;
  - Limitação do tamanho de arquivos para envio pelo e-mail e dificuldade de salvar arquivos em endereço onde servidores de localidades diferentes possam acessar (no caso de auditorias realizadas por servidores de Estados diferentes).

Os controles existentes citados pelos entrevistados para gerenciar esse risco são:

- Capacitar os servidores que realizam auditoria de obras (vide item "D.2) Capacitação") - tipo de controle: supervisão;
- Dimensionar a necessidade real de auditores de obras públicas, levando em consideração o

- cenário de fiscalização de obras que o Tribunal está inserido - tipo de controle: supervisão;
- Realizar concurso específico para auditores de obras (vide item "D.1) Contratação) - tipo de controle: supervisão;
  - Existem documentos (manuais, portarias, Acórdão e memorando) que definem os padrões esperados pelo TCU para auditoria de obras (vide item "D.2) Capacitação) - tipo de controle: normatização;
  - Supervisor da auditoria aprova a matriz de planejamento da auditoria, composta pelas questões e procedimentos a serem realizados pela equipe durante a fiscalização - tipo de controle: procedimento de autorização e segregação de funções;
  - Supervisor da Auditoria e Secretário analisam e aprovam o relatório de auditoria - tipo de controle: verificação e segregação de funções;
  - Siob verifica se o relatório da auditoria atende os pontos principais dos padrões esperados pelo TCU para auditoria de obras - tipo de controle: verificação e segregação de funções;
  - Montar equipes de auditoria com servidores de perfil técnico diferente, sejam os dois da mesma Secretaria, sejam de Secex diferentes - tipo de controle: supervisão;
  - No sistema Fiscalis Execução Obras é obrigatória a aprovação pelo supervisor da matriz de planejamento elaborada pela equipe de auditoria;
  - A matriz de planejamento da equipe é elaborada a partir de uma matriz padrão de planejamento de auditoria de obras que lista todas as questões e os procedimentos que podem ser realizados numa auditoria de obras. A matriz padrão foi elaborada em 2008 e revisada em 2009. Tipo de controle: normatização e procedimentos de autorização;
  - Equilibrar o tempo e a equipe disponível para a fiscalização com o escopo do trabalho - tipo de controle: supervisão;
  - Fazer cronograma das fiscalizações de forma a melhorar a distribuição de tempo no período do Fiscobras - tipo de controle: supervisão.

As oportunidades de melhoria sugeridas pelos entrevistados para gerir esse risco, complementadas por informações do workshop, são:

- Escolher adequadamente os servidores para compor equipe de auditoria de obras - tipo de controle: supervisão;
- Realizar planejamento de auditoria mais eficiente - tipo de controle: supervisão;
- Ter acompanhamento mais efetivo pela supervisão da auditoria - tipo de controle: supervisão;
- Criar avaliação do supervisor da auditoria - tipo de controle: avaliação de desempenho;
- Capacitar Gerentes de Divisão e Secretários para supervisão de auditorias de obras - tipo



de controle: supervisão;

- Criar mecanismos institucionais de incentivo / compensação para Secretarias que cedem auditores e para os próprios auditores - tipo de controle: supervisão;
- Definir coordenação centralizada das fiscalizações de obras - tipo de controle: supervisão;
- Estabelecer parâmetros uniformes para análise de preços - tipo de controle: normatização;
- Definir sistemática, diretrizes e procedimentos de fiscalização de obras pelo TCU - tipo de controle: normatização;
- Incluir na matriz padrão de auditoria referências a roteiros técnicos e outras fontes de conhecimento que contenham maior detalhamento dos passos a serem seguidos - tipo de controle: normatização;
- Submeter as matrizes elaboradas à Adnor, para avaliação da aderência à metodologia de elaboração de procedimentos de auditoria (não do conteúdo técnico) - tipo de controle: procedimentos de aprovação;
- Elaborar pelo menos uma matriz padrão para os principais tipos de obras (ex: rodoviárias, aeroportos, barragens, etc.), considerando os riscos inerentes a cada um deles - tipo de controle: normatização;
- Incluir, no processo de elaboração das matrizes para cada tipo de obra, os auditores especialistas (“nível 3”) nos respectivos assuntos e submeter as matrizes para sugestões das unidades antes da sua homologação - tipo de controle: normatização;
- Criar check lists com procedimentos a serem feitos e documentos a serem coletados de forma a evidenciar os achados - tipo de controle: normatização;
- Divulgar para supervisores de auditoria e Secretários que o sistema Fiscalis Execução Obras tem página que permite verificar quais procedimentos de auditoria foram registrados como executados pela equipe e em quais objetos - tipo de controle: supervisão;
- Implantar no sistema Fiscalis Execução Obras um aviso ao supervisor quando ocorrer percentagem baixa de execução da matriz de planejamento, talvez aliado à quantidade nula ou pequena de irregularidades - tipo de controle: supervisão;
- Aumentar tempo padrão de execução de auditorias de obras - tipo de controle: supervisão;
- Fazer etapa do planejamento de auditoria "in loco" bem antecipadamente (distante) da fase de execução - tipo de controle: supervisão;
- Se houver muitos contratos ou tipos de irregularidades, planejar outra auditoria - tipo de controle: supervisão;
- Antecipar o início das fiscalizações de obras para o mês de fevereiro ou, se possível, para o 2º semestre do ano anterior - tipo de controle: supervisão;

- Sincronizar os processos de planejamento do Tribunal de modo a viabilizar o tratamento conjunto de todas as demandas a serem atendidas pelas Secretarias - tipo de controle: supervisão;
- Mudar visão sobre o número de obras a serem fiscalizadas, priorizando a melhoria da seleção de obras de forma diminuir o número de auditorias, mas manter os benefícios alcançados - tipo de controle: supervisão;
- Trabalhar junto ao Congresso Nacional para alterar a LDO e aumentar o tempo de realização das auditorias - tipo de controle: normatização;
- Possibilitar esse apoio operacional para otimizar o tempo dos auditores - tipo de controle: supervisão.

#### Análise dos Resultados das Auditorias de 2008

Todos os 149 relatórios de auditoria de obras classificados como Fiscobras em 2008 foram pesquisados, sendo verificada diferença entre alguns indicadores analisados quando a auditoria contava com participação de auditor que trabalhava na Secob - 28 AUFC - ou que trabalhou na Secob recentemente - 3 AUFC ("com Secob") e quando a auditoria não contava com auditor com experiência na Secob - 190 AUFC ("sem Secob").

Por exemplo, quando a auditoria tinha a participação de pelo menos um auditor que trabalhava ou já trabalhou na Secob (31 auditorias), o valor médio do benefício da auditoria era de R\$ 45 Milhões, representando 5,5% do Volume de Recursos Fiscalizados nessa auditoria (VRF). Enquanto quando não havia experiência da Secob na auditoria (118 auditorias), o valor médio do benefício da ação de controle externo <sup>18</sup> era de R\$ 2 Milhões, isto é 0,66% do VRF. Foram identificados dois fatores que justificam essa diferença: maior percentual de registro de valor de benefícios e maior identificação de irregularidades nas auditorias com participação da Secob.

O **segundo risco** de fiscalização, apontado por dois entrevistados, foi "**existir posições divergentes sobre o mesmo assunto no TCU**", a causa seria falta de uniformidade nos trabalhos de auditoria (levantamento, análise e registro de irregularidades).

---

<sup>18</sup> Ação de controle externo são todas as ações de controle empreendidas em processos relativos à área finalística do Tribunal. Enquanto benefício é a ocorrência de débito, multa, economia, ganho ou melhoria decorrente da atuação do Tribunal, bem como a expectativa de controle gerada pelas ações do TCU (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2004B).

Os controles existentes citados e as oportunidades de melhoria sugeridas no primeiro risco da fiscalização valem também para esse risco. Outros controles existentes citados pelos entrevistados para este risco são:

- Disponibilização de fontes de consulta / instrumentos de apoio quanto à jurisprudência em assuntos relativos a auditoria de obras, preços de referência, normas de engenharia - tipo de controle: normatização;
- Criação de listas de discussão sobre assuntos de auditoria de obras - tipo de controle: supervisão.

O **terceiro risco** de fiscalização, apontado por um entrevistado, foi "**desgaste da imagem do TCU frente à mídia em função das limitações da auditoria**", tendo como causa limitações na execução da auditoria do Fiscobras em função do seu período curto.

O controle existente citado pelo entrevistado para gerenciar esse risco é esclarecer no relatório as limitações da auditoria e os pressupostos e memória de cálculo adotados.

O **quarto risco** de fiscalização, apontado por quatro entrevistados, foi "**deixar de identificar e comprovar irregularidades por falta de recursos ou fragilidade na irregularidade apontada**", sendo listadas as seguintes causas pelos entrevistados complementadas por informações do workshop e do Projeto Áquila:

- Falta de recursos para avaliar e comprovar as irregularidades, podendo ser esses recursos:
  - Equipamentos e instrumentos de medição, análise, registro;
  - Ensaio de materiais, perícia, laudos;
  - Softwares;
  - Preços de mercado: notas fiscais da Receita Federal, orçamentos em empresas privadas, sistemas referências de preços, valores de salários de mercado;
  - Dados técnicos em engenharia: livros, revistas, dados da internet, normas ABNT e ASTI;
  - Conhecimento sobre novas tecnologias de construção, análises, equipamentos.

Os controles existentes citados pelos entrevistados para gerenciar esse risco, complementadas por informações do workshop, são:

- Capacitar os servidores que realizam auditoria de obras (este item foi descrito detalhadamente na análise do ambiente de controle, item "D.2) Capacitação") - tipo de controle: supervisão;
- Priorização de aquisição de equipamentos e aparelhos de auxílio a fiscalizações de obras

públicas, conforme item 9.7.1 do Acórdão 2.140/2008-TCU-Plenário;

- Assinatura da Rede de Controle da Administração Pública em vários Estados com instituições das três esferas do poder público com o objetivo de fortalecer o combate à corrupção e a integração entre órgãos que atuam no controle da administração.

As oportunidades de melhoria, sugeridas pelos entrevistados e complementadas por informações do workshop, para gerir esse risco são:

- Criar e manter uma sistemática dos auditores solicitarem o fornecimento das fontes de informação e participação em treinamentos;
- Fechar acordos / convênios com quem faça ensaios, perícia, laudos;
- Fazer convênios com Receita Federal para obtenção de informações;
- Disponibilizar softwares, acesso a sites pagos que possuam informações de preços e salários, acesso a sites de outros órgãos do Governo Federal;
- Possibilitar que a equipe faça relatório durante a execução da auditoria com notebook com internet (3G) para pesquisar informações e acessar o sistema Fiscalis;
- Implantar rotina administrativa para contratação ou requisição de uso de instrumentos e realização de ensaios com tempestividade durante uma auditoria;
- Criar possibilidade institucional de voltar à obra durante a fase de relatório para sanear alguma dúvida ou obter informação que foi considerada necessária somente depois do final da etapa de execução.

O **quinto risco** de fiscalização, apontado por um entrevistado, foi "**dificuldade de entendimento do relatório Fiscobras por parte do Ministro Relator, demais Ministros e Congresso Nacional**", a causa apontada, pelo entrevistado e complementada por informações do workshop, seria sistema Fiscalis Execução Obras pouco amigável ao usuário que insere as informações no sistema e o relatório com formato padronizado que dificulta sua compreensão pelo leitor.

Os controles existentes citados para gerenciar esse risco são:

- Foram realizadas vários aperfeiçoamentos no sistema Fiscalis Execução Obras de 2008 para 2009 em função de sugestões das equipes de auditoria e do núcleo de desenvolvimento de sistemas e técnicas voltados para o acompanhamento de obras (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2008a, item 9.4 do Acórdão) - tipo de controle: normatização;
- No início de 2009, foi realizada a atualização do manual do sistema e treinamento ministrado por educação à distância para 287 servidores (TRIBUNAL DE CONTAS DA

UNIÃO, 2008a, item 9.5 do Acórdão) - tipo de controle: normatização e supervisão.

A oportunidade de melhoria sugerida pelo entrevistado e complementada por informações do workshop, para gerir esse risco é levantar, depurar e implementar as correções necessárias no sistema com participação da Secob, Adplan e Setec a cada ano - tipo de controle: normatização.

O **sexto risco** de fiscalização, apontado por um entrevistado e no workshop, foi "**dificuldade de definir o responsável pela irregularidade e demora em concluir o processo**", as causas apontadas, pelos entrevistados e no workshop, seriam falha na responsabilização (identificação do agente e da conduta) ou deficiência na definição dos responsáveis pela irregularidade apontada.

Os controles existentes citados para gerenciar esse risco são:

- Treinamento dos auditores de obras no curso de responsabilização - tipo de controle: supervisão;
- Em 2010 será obrigatória a utilização da matriz de responsabilização existente no sistema Fiscalis Execução Obras - tipo de controle: normatização.

A oportunidade de melhoria, sugerida no workshop, para gerir esse risco é a criação de padrões mínimos de responsabilização para achados típicos, acompanhados de sua disseminação.

O **sétimo risco** de fiscalização, apontado por um entrevistado, foi "**demora na decisão sobre a paralisação ou não da obra, quando há muitos responsáveis para chamar em audiência**".

O controle existente citado pelo entrevistado para gerenciar esse risco é propor a oitiva do gestor e contratados, antes da audiência, para diminuir o número de respostas e acelerar a análise.

O **oitavo risco** de fiscalização, apontado por dois entrevistados, foi "**análise do Ministro Relator se basear em relatório incompleto, com erros ou inconsistências**", sendo listadas as seguintes causas pelos entrevistados e no Projeto Áquila:

- Relatório de auditoria de obras com informações incompletas, erradas ou inconsistentes ser enviado para o Ministro Relator da auditoria;
- Relatório de auditoria de obras ser enviado ao Ministro Relator da auditoria antes da verificação pela Secob;

- Falta de uniformidade nas verificações de relatórios pela Secob.

Os controles existentes citados pelos entrevistados para gerenciar esse risco são:

- O sistema Fiscalis Execução Obras não permite a equipe de auditoria enviar o relatório para o supervisor se houver informações relevantes faltantes (itens obrigatórios), outros dados menos relevantes não preenchidos são apontados como alerta - tipo de controle: verificações;
- Supervisor da Auditoria e Secretário analisam e aprovam o relatório de auditoria - tipo de controle: verificação e segregação de funções;
- Siob verifica se o relatório da auditoria atende os pontos principais dos padrões esperados pelo TCU para auditoria de obras - tipo de controle: verificação e segregação de funções;
- O relatório de auditoria ainda não verificado pela Secob possui o seguinte texto no cabeçalho: "não tramitar para o Ministro Relator - relatório não verificado pela Secob";
- O Siob monitora a situação de cada auditoria e respectivo relatório: fase de planejamento, matriz de planejamento homologada, homologação cancelada, relatório submetido ao supervisor, relatório submetido ao Secretário, relatório devolvido à equipe, relatório submetido à Secob, relatório verificado pela Secob, já verificado pela Secob, relatório despachado pelo supervisor e relatório despachado pelo Secretário - tipo de controle: verificações;
- Existe um formulário para registro das dúvidas e inconsistências do relatório e também critérios definidos para a verificação do relatório - tipo de controle: normatização;
- Com a criação do Siob no final de 2008, todas as verificações passaram a ser feitas por um grupo menor de pessoas que estão sob a mesma orientação e que têm a possibilidade de focar a verificação nos pontos mais importantes para a fiscalização e com a visão de fornecer informação para o Congresso Nacional - tipo de controle: segregação de funções.

O **nono risco** de fiscalização, apontado por três entrevistados, foi "**atraso na entrega do relatório consolidado do Fiscobras para o Congresso Nacional**", sendo listadas as seguintes causas pelos entrevistados e complementadas por informações do Projeto Águila:

- Atraso do fechamento dos relatórios de auditoria em 30/07;
- No caso do Gerente de Divisão ou do Secretário tirar férias, o substituto pode ter dúvidas na tramitação do relatório Fiscobras.

Os controles existentes citados pelos entrevistados para gerenciar esse risco são:

- O Siob monitora a situação de cada auditoria e respectivo relatório, por meio de rotinas informatizadas, que enviam e-mails automáticos quando é verificado algum atraso - tipo de

controle: verificação;

- Existe um tutorial que mostra como o Gerente de Divisão e o Secretário devem fazer essa tramitação - tipo de controle: normatização.

As oportunidades de melhoria sugeridas pelos entrevistados são:

- Atualizar o tutorial existente em função das mudanças no sistema - tipo de controle: normatização;
- Incluir a etapa de aprovação do relatório e realização dos despachos pelo supervisor e Secretário no treinamento dos analistas que realizam auditoria - tipo de controle: supervisão.

### Análise dos Resultados das Auditorias de 2008

Após o fechamento do relatório consolidado do Fiscobras 2008, verificou-se que dos 149 relatórios de auditoria:

- 9% (14 relatórios) continuavam com situação de "submetido ao supervisor";
- 1% (1 relatório) tinha situação de "submetido ao Secretário";
- 5% (7 relatórios) apresentavam classificação "relatório devolvido para equipe";
- 7% (10 relatórios) mostravam situação "despachado pelo supervisor";
- 44% (66 relatórios) tinham classificação de "verificados pela Secob";
- 34% (51 relatórios) tinha status de "despachado pelo Secretário" e finalizado todas as etapas.

Em 2009, mesma pesquisa mostrou que 100% dos relatórios tinham classificação de "despachado pelo Secretário". As prováveis causas dessa melhoria na execução do processo são:

- 2008 foi o primeiro ano de utilização do sistema Fiscalis Execução Obras e, apesar de ter havido capacitação de um número grande de AUFC, a utilização do sistema era novidade para a maioria dos servidores - auditores, supervisores e Secretários;
- Em 2009, foi ofertado novamente o treinamento no sistema;
- Após a criação do Siob, em 2009, houve centralização e maior sistematização do acompanhamento das auditorias de obras e respectivos relatórios. A implantação de rotinas informatizadas que identificam atrasos e enviam e-mails automáticos de cobrança permitiu acompanhamento de todos os trabalhos com atuação específica em cada situação identificada.

### ***C) Elaboração do Relatório Consolidado do Fiscobras***

O objetivo utilizado nesta etapa foi “consolidar todas as informações das fiscalizações de obras realizadas pelo TCU e instruir relatório para Ministro Relator do Fiscobras no prazo”.

O **primeiro risco** de consolidação, apontado por cinco entrevistados, foi "**envio de informação incorreta para o Congresso Nacional**", sendo listadas as seguintes causas pelos entrevistados e no workshop:

- Despachos dos Ministros Relatores das auditorias que alteram a situação das irregularidades não chegarem ao conhecimento da Secob para atualização do sistema Fiscalis Execução Obras;
- Ambiguidade dos Acórdãos.

Os controles existentes citados para gerenciar esse risco são:

- Verificação de todas as auditorias Fiscobras quanto a despachos e Acórdãos relativos - tipo de controle: verificação;
- Consultar colegas ou superior para esclarecer o item do Acórdão em dúvida;
- Consultar gabinete do Ministro Relator para esclarecer o item do Acórdão em dúvida;
- Sistema Radar que registra tanto as propostas da Unidade Técnica como as deliberações do TCU incluiu item relativo à paralisação de obras;
- Os procedimentos para aprovação da instrução contendo o relatório consolidado do Fiscobras envolvem múltiplos níveis de análise e aprovação (Siob > Secretário da Secob > Ministro Relator do Processo Consolidado Fiscobras > Plenário do TCU) - tipo de controle: procedimentos de autorização e segregação de funções;
- A consolidação é feita utilizando um sistema de base de dados alimentado com todos os dados das fiscalizações.

As oportunidades de melhoria sugeridas para gerir esse risco são:

- Implantar algum aviso no sistema Radar quando houver despacho em processo de obras ou a Secob receber no e-mail o arquivo do despacho do Sisdoc;
- Haver informação objetiva do gabinete do Ministro Relator do processo sobre a situação da irregularidade, havendo registro se é irregularidade grave com proposta de retenção cautelar (IG-R), irregularidade grave com proposta de paralisação (IG-P), irregularidade grave com recomendação de continuidade (IG-C), outras irregularidades (OI) ou irregularidade saneada;



- Quando for o caso, informar ao Ministro Relator que o processo que ele está relatando é uma obra com IG-P ou IG-R no sistema, permitindo que ele informe objetivamente se a obra deve continuar ou parar;
- Estabelecer controle de qualidade dos conteúdos dos acórdãos na SeSes antes da publicação da ata - tipo de controle: verificação.

O **segundo risco** de consolidação, apontado por cinco entrevistados, foi "**atraso na entrega do relatório consolidado de fiscalizações de obras para o Congresso Nacional e ocorrência de pressão do Congresso e da mídia**", sendo listadas as seguintes causas pelos entrevistados e no workshop:

- Prazo muito curto de entrega do relatório consolidado para o Congresso;
- Gráfica do TCU ter um problema de operação no dia em que os relatórios precisam ser impressos.

Os controles existentes citados para gerenciar esse risco são:

- O Siob faz atualização semanal no sistema Fiscalis Execução Obras da situação das irregularidades das obras fiscalizadas conforme Acórdãos do Plenário e despachos dos Ministros Relatores das auditorias de forma a diminuir a carga de trabalho de atualização da última semana de agosto e de outubro;
- Todos da Secob sabem que esse relatório é o principal produto da Secretaria e há alocação de pessoal e esforço para que o relatório seja entregue no prazo;
- Um servidor da Secob acompanha a impressão na gráfica para atuar de forma mais rápida se houver algum erro - tipo de controle: verificação;
- Apesar de 95% do relatório ser preto e branco e 5% do relatório ser colorido, é utilizada uma máquina colorida para imprimir todo o material;
- Outras gráficas são deixadas de sobreaviso no caso da gráfica do TCU ter problemas.

As oportunidades de melhoria sugeridas para gerir esse risco são:

- Antecipar o início das fiscalizações de obras para o mês de fevereiro ou, se possível, para o 2º semestre do ano anterior - tipo de controle: supervisão;
- Aumentar o tempo para a Secob fazer a consolidação e atualização final das informações: a última sessão plenária de 4a feira antes de 30/09 não julga processos relativos a fiscalizações de obras - tipo de controle: supervisão e normatização;
- Atuar junto ao Congresso Nacional para ampliar o prazo final para entrega do relatório consolidado do Fiscobras - tipo de controle: normatização.

## ***D) Controle das Informações***

Em todas as etapas do processo de fiscalização de obras no TCU (seleção, fiscalização e consolidação), as informações envolvidas estão inseridas em processos e são os valores a serem protegidos contra uso não autorizado, alteração e perda. Como essas informações podem estar na forma física e/ou eletrônica, a proteção desses ativos deve ser feita por meio da segurança física e de controles nos sistemas informatizados.

### ***D.1) Segurança Física***

No caso em estudo, a segurança física compreende o controle de acessos e o inventário dos registros inseridos nos processos.

O acesso a um determinado processo de fiscalização é limitado aos auditores responsáveis pela sua execução. A limitação inclui o controle de entrada e saída de servidores nas dependências do Tribunal (acesso direto) e a autorização do superior para a movimentação do processo por meio eletrônico (acesso indireto).

O processo é formado por pastas numeradas, cujo conteúdo é paginado sequencialmente. A cada movimentação do processo é feita comparação de seu número de pastas com as quantias apresentadas nos registros do sistema de controle (sistema Processus).

### ***D.2) Sistemas Informatizados***

Os sistemas de informação envolvem procedimentos de controle gerais e de aplicativos.

Quando relevante, foram apresentados alguns dos controles de aplicativos relativos ao sistema Fiscalis Execução Obras no item "4.3 PROCESSO DE FISCALIZAÇÃO DE OBRAS NO TCU EM 2009".

A análise detalhada dos controles gerais dos sistemas de informação do Tribunal é muito ampla e não constitui o foco deste trabalho específico. Serão citados apenas alguns aspectos do controle de acesso ao sistema Fiscalis Execução Obras.

O módulo Execução é um dos módulos do sistema Fiscalis, que por sua vez é um dos sistemas corporativos do TCU. O usuário deve possuir conta única para acesso à rede TCU e solicitar ao seu superior imediato o perfil "Analista" no sistema Fiscalis. Com esse perfil o usuário pode consultar as informações de auditorias concluídas em que participou ou da Secretaria

que trabalha. Apenas o usuário, cujo nome está na portaria de fiscalização, pode incluir ou modificar as informações do relatório em elaboração.

#### ***D) Conclusão***

A partir das informações obtidas das entrevistas, complementadas pelas informações do 1º workshop de mapeamento de competências para fiscalização de obras e das rupturas consolidadas do Projeto Águila, pode-se concluir que, no momento, o processo de fiscalização de obras no TCU tem seus riscos avaliados e existem diversas atividades de controle para geri-los. Da mesma forma, foram identificadas várias oportunidades de acréscimo ou melhoria nesses controles.

### **4.4.3      *INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO***

#### ***A) Informação***

Os trabalhos de fiscalização são diretamente afetados pela existência e pela qualidade da informação. A situação encontrada em campo pela equipe de auditoria é comparada com padrões, que podem ser leis, normas, regras internas, procedimentos operacionais ou referências. Tanto a informação do que está ocorrendo (condição encontrada), como do que deveria ser (critérios), precisa ser apropriada (ter nível de detalhamento adequado), tempestiva (estar disponível quando requerida), atual (ser a mais recente), exata (ser correta) e acessível (ser de fácil obtenção por quem necessita).

No subitem anterior (4.4.2 AVALIAÇÃO DE RISCOS E ATIVIDADES DE CONTROLE) foram apontados alguns riscos ao atingimento dos objetivos do processo de fiscalização de obras públicas, sendo que as oportunidades de melhoria sugeridas foram no sentido de aumentar e melhorar as fontes de informação utilizadas na execução da auditoria, notadamente aquelas referentes aos padrões de referência.

Adicionalmente, a Intosai (2007) afirma que uma organização deve possuir documentação de seu sistema de controle interno.

A partir dos elementos levantados neste trabalho, verificou-se que existem documentos que definem os padrões esperados pelo TCU para a auditoria de obras:

- manuais (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2009e) e tutoriais (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2009n) para utilização do sistema Fiscalis Execução Obras;
- padrões gerais de planejamento, execução, elaboração do relatório e controle de qualidade

das auditorias de conformidade (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2009l);

- matrizes padrão de planejamento, procedimento e possíveis achados para auditoria de obras (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2009o);
- rito processual de processos concernentes a fiscalização de obras públicas (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2006 atualizado por TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2009q).
- Memorando Circular anual sobre as auditorias de obras que informa sobre a aprovação da relação das obras a serem fiscalizadas no ano, forma de trabalho em fiscalização de obras no ano, assuntos relevantes, datas limites de entrega dos trabalhos, cuidados a serem tomados, dentre outros.

Entretanto falta documentação referente à sistemática, diretrizes e procedimentos de fiscalização de obras pelo TCU e à definição de parâmetros para análise de preços, conforme levantado no 1º workshop de mapeamento de competências para fiscalização de obras. Apesar da especificidade deste tipo de auditoria, o *savoir faire* (como fazer) atualmente é repassado por meio de eventos de capacitação, treinamento na função ou listas de discussão em que são esclarecidas dúvidas.

No âmbito deste trabalho, foi feita a descrição e elaboração do mapa do processo de fiscalização de obras. Esses produtos poderão ajudar a formar a documentação em falta.

## ***B) Comunicação***

Neste trabalho foram descritos alguns tipos de comunicações formais dentro do processo de fiscalização de obras, como por exemplo: memorandos, portarias, sistemas informatizados, reuniões, listas de discussão.

#### **4.4.4      *MONITORAMENTO***

O monitoramento é um processo que avalia a qualidade do desempenho dos controles internos ao longo do tempo, podendo ser conduzido mediante atividades contínuas, avaliações periódicas ou uma combinação de ambas.

Conforme a descrição do processo no item "4.3 PROCESSO DE FISCALIZAÇÃO DE OBRAS NO TCU EM 2009", foi verificada a realização de avaliação periódica, na etapa de seleção de obras, quando o Siob analisa a seleção de obras do ano anterior em função dos resultados obtidos nas fiscalizações e faz propostas de critérios de seleção de obras a serem fiscalizadas no exercício. Embora não tenham sido detectados processos de avaliação periódicas nas demais etapas (fiscalização de obras e elaboração do relatório consolidado do Fiscobras), verificou-se acompanhamento concomitante das atividades de controle pelas listas de discussão (lista Fiscobras e fórum sobre obras), além de alterações no sistema Fiscalis Execução Obras e nos procedimentos de controle, do ano de 2008 para 2009.

## **5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES**

### **5.1 CONCLUSÃO**

A avaliação dos controles internos do processo de fiscalização de obras do TCU, à luz do modelo COSO I, permite concluir que, existe um sistema de controle interno onde os cinco componentes do controle estão presentes e, no geral, o sistema permite à alta administração ter uma razoável certeza da consecução da missão e dos objetivos gerais do processo.

Verifica-se que há um ambiente de controle nesse processo, embora existam fragilidades nos quesitos ética e motivação. Enquanto os itens de contratação e capacitação se encontram mais avançados.

Observou-se que, no momento, esse processo tem seus riscos avaliados e existem diversas atividades de controle para geri-los.

No componente informação e comunicação, foi identificado que existem documentos que definem os padrões esperados pelo TCU para a auditoria de obras e estes são comunicados aos envolvidos no processo. Esses padrões apresentam uma visão fragmentada do processo de fiscalização de obras, falta um documento que mostre esse processo de forma ampla apresentando a sistemática, as diretrizes e os procedimentos de fiscalização de obras pelo TCU.

Verificou-se a realização de monitoramento mediante atividades contínuas em todo o processo de fiscalização de obras e mediante atividades periódicas sobre a etapa denominada seleção de obras.

A aderência do processo de fiscalização de obras do TCU ao modelo COSO I, entretanto não o exime de melhorias e atualizações. A seguir serão apresentadas as mais relevantes oportunidades de melhoria nos controles administrativos desse processo.

Novas linhas de pesquisa podem ser desenvolvidas a partir deste trabalho, sugere-se avaliar o processo de fiscalização de obras do TCU por meio de seus clientes, isto envolve tanto os atores internos ao TCU (Ministros do TCU), como os externos (Congresso Nacional, gestores e sociedade). Outra sugestão é a utilização da metodologia COSO I na avaliação de outras auditorias no âmbito do TCU.

## **5.2 RECOMENDAÇÕES**

### ***A) Ambiente de Controle***

O ambiente de controle é a base para todos os outros componentes e existem várias ações e políticas no sentido de formar a consciência de controle do TCU e em seu processo de fiscalização de obras, entretanto foram identificadas algumas oportunidades de melhoria.

No que se refere ao aspecto ligado à integridade e à ética, é necessária a divulgação e a assimilação do código de ética pelos servidores.

Quanto à contratação, propõe-se que, sempre que possível, seja realizado concurso específico com orientação em auditoria de obras, seguido de curso de formação e formação complementar nessa área.

Em relação à capacitação, sugere-se a continuidade do plano de capacitação em auditoria de obras, se possível, levando em conta o interesse do servidor em executar auditoria de obras e em se capacitar nessa área.

O item motivação é o mais desafiador, pois é necessário manter a motivação dos servidores que realizam auditoria de obras sem criar divergências frente aos outros auditores do Tribunal.

### ***B) Análise de Riscos e Atividades de Controle***

O controle interno busca atingir os objetivos da entidade, para tanto, deve-se identificar os riscos que possam ameaçar o seu cumprimento e tomar as ações necessárias para gerenciar os riscos identificados. Com base nas informações obtidas nas entrevistas e na pesquisa documental, pode-se concluir que, no momento, o processo de fiscalização de obras no TCU tem seus riscos avaliados e existem diversas atividades de controle para geri-los.

Como a avaliação de riscos é uma atividade proativa, é necessário que os riscos sejam analisados periodicamente, pois novos riscos podem surgir em função de alterações no cenário interno e externo da organização.

Neste trabalho foram citadas várias as oportunidades de melhoria no processo de fiscalização de obras, a seguir, serão citadas as mais relevantes:

#### ***Etapa: Seleção das Obras a Serem Fiscalizadas***

A grande oportunidade nesta etapa é aumentar e melhorar os dados utilizados para selecionar as obras a serem auditadas, principalmente pela implantação e atualização de um sistema de informações para registro de dados de obras públicas executadas com recursos federais, conforme itens 9.1.1 e 9.1.2 do Acórdão nº 1188/2007-TCU-Plenário (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2007).

#### *Etapa: Fiscalização das Obras*

Além das ações de contratação e capacitação já citadas, a execução da auditoria de obras teria grandes ganhos com a definição de metodologia para fiscalização de obras e de parâmetros uniformes para análise de preços.

A obtenção de informações (notas fiscais, testes, informações de preços e salários, sites pagos) de forma mais facilitada ajudaria todas as auditorias.

#### *Etapa: Elaboração do Relatório Consolidado do Fiscobras*

Definir que a última sessão plenária ordinária antes de 30/09 não julga processos relativos a fiscalizações de obras aumentaria o tempo para a Secob fazer a consolidação e atualização final das informações e tiraria o processo de consolidação do limite em que se encontra.

### ***C) Informação e Comunicação***

Além das oportunidades de melhoria referentes ao componente de informação e comunicação apresentadas no subitem anterior, acrescenta-se a documentação da sistemática, diretrizes e procedimentos de fiscalização de obras pelo TCU.

### ***D) Monitoramento***

Uma sugestão é estender a análise dos resultados alcançados no ciclo de fiscalização de obras do ano anterior para uma análise mais abrangente incluindo como as modificações no cenário interno e externo ao TCU podem afetar o atingimento de seus objetivos, identificando ações para garantir esses objetivos.



## 6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. *Auditoria: um curso moderno e completo. Capítulo 3 – Controle Interno*. 6ª edição. São Paulo: Atlas, 1998. p. 62-87.

ATTIE, William. *Auditoria: conceitos e aplicações. Capítulo 8 – Controle Interno*. 3ª edição. São Paulo: Atlas, 1998. p. 110-127.

BERGAMINI JUNIOR, Sebastião. *Controles Internos como um Instrumento de Governança Corporativa*. Revista do BNDES, Rio de Janeiro, v.12, no. 24, p. 149-188, dez. 2005.

BESSA, Francisco Eduardo de Holanda. *Objetivos de Controle Interno e Componentes de Controle*. Slides das Aulas 5 e 6 da disciplina Avaliação de Controles Internos do Curso de Especialização em Auditoria Interna e Controle Governamental promovido pelo Instituto Sezerdello Corrêa do Tribunal de Contas da União. Brasília: 2008, não publicado.

BOYNTON, William C., JOHNSON, Raymond N., KELL, Walter G. *Auditoria. Capítulo 9 - Entendimentos de Controles Internos*. Tradução da 7ª ed. por José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2002. p. 318-377.

BOYNTON, William C., JOHNSON, Raymond N., KELL, Walter G. *Auditoria. Capítulo 23 - Auditoria Interna, Operacional e Pública*. Tradução da 7ª ed. por José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2002. p. 931-966.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*: promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasília: 1988. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 13 set. 2009.

BRASIL. *Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências*. Brasília: 1992. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L8443.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8443.htm)>. Acesso em: 10 set. 2009.

BRASIL. *Lei nº 11.514, de 13 de agosto de 2007. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da lei orçamentária de 2008 e dá outras providências. LDO 2008*. Brasília: 2007.

Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2007/Lei/L11514.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11514.htm)>. Acesso em: 10 jun. 2009.

BRASIL. *Lei nº 11.647, de 24 de março de 2008. Estima a receita e fixa a despesa da União para o exercício financeiro de 2008. LOA 2008*. Brasília: 2008. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2008/Lei/L11647.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Lei/L11647.htm)>. Acesso em: 10 jun. 2009.

- BRASIL. *Lei nº 11.768, de 14 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2009 e dá outras providências. LDO 2009.* Brasília: 2008. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2008/Lei/L11768.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Lei/L11768.htm)>. Acesso em: 10 jun. 2009.
- BRASIL. *Lei nº 11.854, de 3 de dezembro de 2008. Acrescenta um cargo ao quadro de auditores do Tribunal de Contas da União.* Brasília: 2008. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2008/Lei/L11854.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Lei/L11854.htm)>. Acesso em: 12 set. 2009.
- BRASIL. *7º Relatório de Balanço do PAC.* Brasília: 2009. Disponível em: <[http://www.brasil.gov.br/pac/balancos/copy\\_of\\_5balanco/](http://www.brasil.gov.br/pac/balancos/copy_of_5balanco/)>. Acesso em: 10 jun. 2009.
- CARVALHO NETO, Antonio Alves de. *Avaliação de Controles Internos.* Slides do Curso de Formação ACE-CE 2008 promovido pelo Instituto Sezerdello Corrêa do Tribunal de Contas da União. Brasília: 2008, não publicado.
- CASTRO, Domingos Poubel. *Auditoria e Controle Interno na Administração Pública. Capítulo 3 - Controles Internos.* São Paulo: Atlas, 2008. p. 54-89.
- CITTADIN, Andréia, SILVA, Aline Cristina da. *A percepção dos gestores e servidores públicos da UDESC acerca do uso dos controles internos na gestão universitária.* In: 2º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças. Florianópolis: 2008. Disponível em: <[http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/arquivos\\_artigos/artigos/198/20080718181048.pdf](http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/arquivos_artigos/artigos/198/20080718181048.pdf/)>. Acesso em: 20 jun. 2009.
- COOPER, Donald R. e SCHINDER, Pamela S. *Métodos de pesquisa em administração.* Tradução Luciana de Oliveira da Rocha. 7ª Ed. Porto Alegre: Bookman, 2003. p. 126-146.
- COSO – The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. *Gerenciamento de Riscos Corporativos - Estrutura Integrada: Sumário Executivo - Estrutura.* Edição brasileira patrocinada pela PriceWaterhouseCoopers e Audibra. 2006. 125 p.
- COSO. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. Disponível em: <<http://www.coso.org>>. Acesso em: 20 jun. 2009.
- DIAS, Sérgio Vidal dos Santos. *Auditoria de processos organizacionais: teoria, finalidade, metodologia de trabalho e resultados esperados.* São Paulo: Atlas, 2006.
- FREITAS, Carlos Alberto Sampaio de. *Aprendizagem, isomorfismo e institucionalização: o caso da atividade de auditoria operacional no Tribunal de Contas da União.* Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade de Brasília. Brasília: 2005, não publicado. p. 225.

IIA - The Institute of Internal Auditors. *Normas internacionais para o exercício profissional da auditoria interna*. Tradução de José Juarez de Paula Freire. São Paulo: AUDIBRA, 2004

INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions. *Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público*. Tradução de Cristina Maria Cunha Guerreiro, Delanise Costa e Soraia de Oliveira Ruther. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2007. 99 p. Disponível em:

<[http://www.tce.ba.gov.br/arquivos/publicacoes/intosai\\_diretrizes\\_p\\_controle\\_interno.pdf](http://www.tce.ba.gov.br/arquivos/publicacoes/intosai_diretrizes_p_controle_interno.pdf)>.

Acesso em: 20 jun. 2009.

MACHADO FILHO, Eduardo Nery. *Fiscalização de obras públicas: estudo das relações entre TCU e o Congresso Nacional*. Monografia de Especialização em Orçamento Público apresentada ao Instituto Serzedello Corrêa, do Tribunal de Contas da União, Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento (Cefor), da Câmara dos Deputados e Universidade do Legislativo Brasileiro (Unilegis), do Senado Federal. Brasília: 2008, não publicado. p. 92.

MARCONI, Marina de Andrade e LAKATOS, Eva Maria. *Técnicas de Pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados*, 2ª Ed. São Paulo, Atlas, 1990.

PEREIRA, Eduardo Martins, BRACALENTE, Fernando, DINOFRÉ, Marcelo e BERNARDINELLI, Mário Luiz. *COSO - The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*. 2008. Disponível em:

<<http://www.mariolb.com.br/mlb/upload/COSO-v4.4.pdf>>. Acesso em: 20 jun. 2009.

REGO, Antônio Marcos Passos de Souza, BRUNI, Adriano Leal, CARVALHO JÚNIOR, César Valentim de Oliveira, SILVA, Sérgio Chamadoira Mendonça. *A Utilização do COSO na Controladoria: um estudo no Brasil*. In: X Congresso Internacional de Custos, 2007, Lyon, França: Anais do X Congresso Internacional de Custos, 2007. Disponível em:

<[http://www.infinitaweb.com.br/albruni/artigos/a0704\\_IntCustos\\_COSO.pdf](http://www.infinitaweb.com.br/albruni/artigos/a0704_IntCustos_COSO.pdf)>. Acesso em: 20 jun. 2009.

SÁ, Antônio Lopes de. *Curso de Auditoria*. 10ª edição. São Paulo: Atlas, 2002. P. 105-129.

SENADO FEDERAL. Comissão Temporária das Obras Inacabadas. *Retrato do Desperdício no Brasil. Relatório Final da Comissão Temporária de Obras Inacabadas*. Brasília: Senado Federal, 1995. 489 p.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Decisão n.º 66/1995-TCU-Plenário*. Brasília: TCU, 1995. Disponível em: <<http://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario>>. Acesso em: 10 jun. 2009.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Decisão nº 674/1995-TCU-Plenário*. Brasília: TCU, 1995. Disponível em: <<http://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario>>. Acesso em: 10 jun. 2009.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Técnicas de Auditoria: Indicadores Desempenho e Mapa de Produtos*. Brasília: TCU, 2000. 32 p. Disponível em: <[http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/programas\\_governo/tecnicas\\_anop/INDICADOR\\_DESEMPENHO\\_MAPA\\_PRODUTOS.pdf](http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/programas_governo/tecnicas_anop/INDICADOR_DESEMPENHO_MAPA_PRODUTOS.pdf)>. Acesso em: 10 jun. 2009.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Auditoria em obras públicas*. Brasília: TCU, 2002. 18 p. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/903432.PDF>>. Acesso em: 09 jun. 2009.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Resolução nº 155, de 4 de dezembro de 2002*.

*Aprova o Regimento Interno do Tribunal de Contas da União*. Brasília: TCU, 2002. 102 p. Disponível em:

<[http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/normativos/BTCU\\_ESPECIAL\\_01\\_DE\\_13\\_02\\_2007.pdf](http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/normativos/BTCU_ESPECIAL_01_DE_13_02_2007.pdf)>. Acesso em: 06 jun. 2009.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Técnicas de Auditoria: Mapa de Processos*. Brasília: TCU, 2003. 23 p. Disponível em:

<[http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/programas\\_governo/tecnicas\\_anop/MAPA\\_DE\\_PROCESSO.pdf](http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/programas_governo/tecnicas_anop/MAPA_DE_PROCESSO.pdf)>. Acesso em: 10 jun. 2009.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Roteiro de Auditoria de Conformidade*. 1ª revisão. Brasília: TCU, 2004. 54 p. Disponível em:

<[http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/instrumentos\\_fiscalizacao/auditoria/auditoria\\_conformidade/BTCU-ESPECIAL-09-de-06-05-2004%20Roteiro%20de%20Auditoria%20de%20C.pdf](http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/instrumentos_fiscalizacao/auditoria/auditoria_conformidade/BTCU-ESPECIAL-09-de-06-05-2004%20Roteiro%20de%20Auditoria%20de%20C.pdf)>. Acesso em: 10 jun. 2009.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Unidade I - Formação Específica SECOB*.

*Conhecendo a Secob - Origem e Atuação da Secob*. Programa de Formação de Analista de Controle Externo promovido pelo Instituto Sezerdello Corrêa do Tribunal de Contas da União. Brasília: TCU, 2005. 14 p, não publicado.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Acórdão 307/2006-TCU-Plenário*. Brasília: TCU, 2006. Disponível em: <<http://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario>>. Acesso em: 10 jun. 2009.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Acórdão nº 1188/2007-TCU-Plenário*. Brasília: TCU, 2007. Disponível em: <<http://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario>>. Acesso em: 10 jun. 2009.

- TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Projeto Águila - Rupturas Priorizadas e Consolidadas*. Brasília: TCU, 2007. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/pls/apex/f?p=140:11:3455212580835249::NO>>. Acesso em: 12 jun. 2009.
- TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Acórdão nº 2140/2008-TCU-Plenário*. Brasília: TCU, 2008. Disponível em: <<http://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario>>. Acesso em: 10 jun. 2009.
- TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Portaria-TCU nº 65, de 26 de março de 2008. Dispõe sobre a redistribuição de funções de confiança*. Brasília: TCU, 2008. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/juris/Web/Juris/ConsultarAtoNormativo/ConsultarAtoNormativo.faces>>. Acesso em: 12 set. 2009
- TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Resolução-TCU nº 214, de 20 de agosto de 2008. Define a estrutura, as competências e a distribuição das funções de confiança das unidades da Secretaria do Tribunal de Contas da União*. Brasília: TCU, 2008. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/juris/Web/Juris/ConsultarAtoNormativo/ConsultarAtoNormativo.faces>. Acesso em: 12 set. 2009.
- TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Portaria Normativa 277/2008. Dispõe sobre o Comitê de Segurança da Informação no âmbito do Tribunal de Contas da União*. Brasília: TCU, 2008. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/juris/Web/Juris/ConsultarAtoNormativo/ConsultarAtoNormativo.faces>>. Acesso em: 12 nov. 2009
- TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Portaria-TCU nº 136, de 6 de março de 2009. Dispõe sobre a distribuição de funções de confiança nas unidades da Secretaria do Tribunal*. Brasília: TCU, 2009. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/juris/Web/Juris/ConsultarAtoNormativo/ConsultarAtoNormativo.faces>>. Acesso em: 12 set. 2009
- TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Edital nº 2-TCU-ACE/TCE, de 21 de maio de 2009. Concurso público para provimento de cargos de analistas de controle externo e de técnicos de controle externo*. Brasília: TCU, 2009. Disponível em: <[http://www.cespe.unb.br/concursos/TCU2009/arquivos/ED\\_2\\_2009\\_TCU\\_ABT\\_REPUBLICADO.PDF](http://www.cespe.unb.br/concursos/TCU2009/arquivos/ED_2_2009_TCU_ABT_REPUBLICADO.PDF)>. Acesso em: 12 set. 2009
- TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Resultados do 1º workshop de mapeamento de competências para fiscalização de obras*. Brasília: TCU, 2009. Não publicado

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Edital nº 9-TCU-AUFC/TEFC, de 8 de setembro de 2009. Concurso público para provimento de cargos de auditor federal de controle externo e técnico federal de controle externo*. Brasília: TCU, 2009. Disponível em:

<[http://www.cespe.unb.br/concursos/TCU2009/arquivos/ED\\_9\\_2009\\_TCU\\_RES\\_FINAL\\_DI SCURSIVAS\\_E\\_CONVOCA\\_PERICIA08.09.2009.PDF](http://www.cespe.unb.br/concursos/TCU2009/arquivos/ED_9_2009_TCU_RES_FINAL_DI SCURSIVAS_E_CONVOCA_PERICIA08.09.2009.PDF)>. Acesso em: 12 set. 2009

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Manual - Fiscalis Execução Obras 2009*. Brasília: TCU, 2009. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/905625.PDF>>. Acesso em: 12 set. 2009

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Resolução 226/2009. Aprova o Código de Ética dos Servidores do Tribunal de Contas da União*. Brasília: TCU, 2009. Disponível em:

<<https://contas.tcu.gov.br/juris/Web/Juris/ConsultarAtoNormativo/ConsultarAtoNormativo.faces>>. Acesso em: 12 nov. 2009

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Portaria Normativa 140/2009. Institui o Programa de Reconhecimento por Resultados dos Servidores do Tribunal de Contas da União (Reconhe-Ser)*. Brasília: TCU, 2009. Disponível em:

<<https://contas.tcu.gov.br/juris/Web/Juris/ConsultarAtoNormativo/ConsultarAtoNormativo.faces>>. Acesso em: 12 nov. 2009

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Portaria-TCU 142/2009. Dispõe sobre a ocupação das funções de confiança de Especialista Sênior no âmbito da Secretaria do Tribunal de Contas da União*. Brasília: TCU, 2009. Disponível em:

<<https://contas.tcu.gov.br/juris/Web/Juris/ConsultarAtoNormativo/ConsultarAtoNormativo.faces>>. Acesso em: 12 nov. 2009

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Tutoriais do Sistema Fiscalis Execução*. 2009. Disponível em:

<<http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/unidades/adplan/sistemas/fiscalis>>. Acesso em: 12 nov. 2009

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Portaria Normativa 177/2009. Institui o controle de qualidade dos trabalhos de controle externo realizados pelas unidades vinculadas à Secretaria-Geral de Controle Externo*. Brasília: TCU, 2009. Disponível em:

<<https://contas.tcu.gov.br/juris/Web/Juris/ConsultarAtoNormativo/ConsultarAtoNormativo.faces>>. Acesso em: 12 nov. 2009

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Resolução 230/2009. Altera a Resolução-TCU nº 214, de 20 de agosto de 2008, e a Resolução-TCU nº 154, de 4 dezembro de 2002*. Brasília: TCU, 2009. Disponível em:

<<https://contas.tcu.gov.br/juris/Web/Juris/ConsultarAtoNormativo/ConsultarAtoNormativo.faces>>. Acesso em: 12 nov. 2009

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Padrões de Auditoria de Conformidade*. Brasília: TCU, 2009. Disponível em:

<[http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/unidades/adplan/metodos\\_procedimentos/manuais\\_padroes\\_trabalho/BTCU-ESPECIAL-05-de-23-10-2009%20Padr%C3%B5es%20de%20Auditoria%20de.pdf](http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/unidades/adplan/metodos_procedimentos/manuais_padroes_trabalho/BTCU-ESPECIAL-05-de-23-10-2009%20Padr%C3%B5es%20de%20Auditoria%20de.pdf)>. Acesso em: 12 nov. 2009

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Manual de Consulta para Utilização do Módulo Execução do Sistema Fiscalis*. Brasília: TCU, 2009. Disponível em:

<[http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/unidades/adplan/sistemas/fiscalis/idSisdoc\\_991780v3-60%20-%20Fiscalis%20Execu%C3%A7%C3%A3o%20-%20Manual%20desc.pdf](http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/unidades/adplan/sistemas/fiscalis/idSisdoc_991780v3-60%20-%20Fiscalis%20Execu%C3%A7%C3%A3o%20-%20Manual%20desc.pdf)>. Acesso em: 12 nov. 2009

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Tutoriais do Sistema Fiscalis Execução Obras*. Brasília: TCU, 2009. Disponível em:

<[http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/obras/documentos\\_tema](http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/obras/documentos_tema)>. Acesso em: 12 nov. 2009

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Matriz Padrão Obras*. Brasília: TCU, 2009. Disponível em:

<[http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/obras/documentos\\_tema](http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/obras/documentos_tema)>. Acesso em: 12 nov. 2009

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Mapeamento de Competências para Fiscalização de Obras*. Brasília: TCU, 2009. Não publicado

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Acórdão 2252/2009-TCU-Plenário*. Brasília: TCU, 2009. Disponível em: <<http://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario>>. Acesso em: 12 nov. 2009.

ZANETTE, Maicon Anderson. *Controle interno no cooperativismo de crédito: um estudo de caso baseado nos componentes da metodologia COSO*. 2007. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em CIÊNCIAS CONTÁBEIS) - Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis: 2007. Disponível em:

<[http://notes.ufsc.br/aplic/monografia.nsf/todas/\\$SearchForm?SearchView](http://notes.ufsc.br/aplic/monografia.nsf/todas/$SearchForm?SearchView)>. Acesso em: 20 jun. 2009.

YIN, Robert K. *Estudo de Caso: Planejamento e Métodos*. Tradução Daniel Grassi. 2ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

WASSALY, Lorena Pinho Morbach Paredes. *Controles internos no setor público: um estudo de caso na Secretaria Federal de Controle Interno com base em diretrizes emitidas pelo COSO e pela INTOSAI*. Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Brasília: 2008. p. 95. Disponível em: <<http://biblioteca.universia.net/ficha.do?id=38532917>>. Acesso em: 20 jun. 2009.



**7 APÊNDICES****APÊNDICE A - Formulário - Análise de Riscos**

<b>Etapa</b>	<b>Seleção das obras a serem fiscalizadas</b>	
<b>Objetivo</b>	Selecionar as obras a serem fiscalizadas pelo TCU a partir de critérios de risco, relevância e materialidade.	
<b>Riscos</b>	<b>Causas</b>	<b>Controles Existentes</b>

<b>Etapa</b>	<b>Fiscalização das obras</b>
--------------	-------------------------------

<b>Objetivo</b>	Realizar todos os passos da auditoria de obras (planejamento, execução, elaboração do relatório e controle de qualidade) de acordo com os padrões esperados pelo TCU.
-----------------	---

<b>Riscos</b>	<b>Causas</b>	<b>Controles Existentes</b>

<b>Etapa</b>	<b>Elaboração do Relatório Consolidado do Fiscobras</b>
--------------	---

<b>Objetivo</b>	Consolidar todas as informações das fiscalizações de obras realizadas pelo TCU e instruir relatório para M. Relator do Fiscobras no prazo.
-----------------	--

<b>Riscos</b>	<b>Causas</b>	<b>Controles Existentes</b>

**APÊNDICE B - Questionário - Fiscalização de Obras no TCU**

Por favor, responda as questões abaixo:

**\*Obrigatório**

1) Secretaria do TCU em que você trabalha atualmente: \*

2) Você trabalha ou já trabalhou na Secob? \*

- Sim  
 Não

3) Você trabalha no TCU como AUFC há quanto tempo? \*

- Menos de 3 anos completos  
 Mais de 3 anos e menos de 6 anos  
 Mais de 6 anos e menos de 10 anos  
 Mais de 10 anos

4) Você realizou quantas auditorias de obras até o momento? \*

- De 1 a 3 auditorias de obras  
 De 4 a 6 auditorias de obras  
 De 7 a 10 auditorias de obras  
 Mais de 10 auditorias de obras

5) Qual o curso de graduação que você fez? \*

6) Você tem algum curso de pós-graduação? \*

- Sim  
 Não

6.1) No caso de ter respondido "sim" na questão anterior, favor informar qual o curso:

7) Você já participou de treinamento no Sistema Fiscalis Execução Obras? \*

- Sim  
 Não

8) Você já participou de cursos relacionados a auditorias de obras? \*

- Sim  
 Não

8.1) No caso de ter respondido "sim" na questão anterior, favor informar qual o curso:

Diante de cada afirmação abaixo, marque seu grau de concordância ou discordância. \*

	Concordo totalmente	Concordo	Discordo	Discordo totalmente
9) Eu me sinto capacitado(a) para realizar auditoria em obras públicas.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
10) Eu tenho interesse em me capacitar mais em auditoria em obras públicas.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
11) Eu tenho interesse em continuar a realizar auditoria em obras públicas.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
12) Eu considero o trabalho de auditoria em obras públicas importante para o TCU.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Enviar

### APÊNDICE C - Mapa do Processo de Fiscalização de Obras

