



**FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE
SERGIPE - FANESE
NÚCLEO DE PÓS-GRADUAÇÃO E EXTENSÃO – NPGE
ESPECIALIZAÇÃO EM AUDITORIA E CONTROLADORIA VII**

MARAIZA DOS SANTOS

**A IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA EM CONTRATOS
ADMINISTRATIVOS**

Aracaju - SE

2016.2

MARAIZA DOS SANTOS

**A IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA EM CONTRATOS
ADMINISTRATIVOS**

**Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado como pré-requisito parcial
para conclusão da Metodologia dos
Trabalhos Acadêmicos do Curso de Pós-
Graduação em Especialização em Auditoria
e Controladoria VII da Faculdade de
Administração e Negócios de Sergipe -
FANESE.**

Orientador: Prof. Pedro Durão

Coordenadora: Vanuza Santana

Aracaju - SE

2016.2

MARAIZA DOS SANTOS

**A IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA EM CONTRATOS
ADMINISTRATIVOS**

**Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Núcleo de Pós-Graduação e Extensão –
NPGE, da Faculdade de Administração de Negócios de Sergipe – FANESE, como
requisito para obtenção do título de Especialista em Auditoria e Controladoria.**

Pedro Durão

Vanuza Santana

Maraiza dos Santos

Aprovado (a) com média: _____

Aracaju (SE), ____ de _____ de 2016.

RESUMO

Em meio a tantos escândalos envolvendo contratos administrativos e má administração dos recursos públicos, a auditoria assume um papel cada vez mais significativo na administração pública. Além de essencial, a auditoria tornou-se ponto crucial para avaliar a eficiência e eficácia da gestão de contratos administrativos. Voltada para apuração de dados e informações irregulares e com a finalidade de comprovar a legalidade dos processos administrativos e correta aplicação da lei, a auditoria se tornou uma aliada da sociedade e dos bons governantes, proporcionando adequação dos controles internos e auxiliando no alcance de resultados. O objetivo deste trabalho foi demonstrar a importância da auditoria em contratos administrativos em um cenário cada vez mais turbulento e desafiador. Foi utilizada como metodologia para elaboração deste trabalho, a pesquisa bibliográfica, onde grande parte foi realizada através de livros. O instrumento empregado para obtenção de informações e dados foi à análise documental, que se deu através de artigos, *e-books* e livros. Chegou-se a conclusão que a literatura consultada para desenvolvimento deste artigo corrobora com a ideia de que para que no futuro a sociedade não tenha que pagar pelas falhas dos gestores, deve-se realizar de forma adequada auditoria em contratos administrativos na tentativa de detectar erros e fraudes ou até mesmo prevenir a administração pública de tais ações.

Palavras-Chave: Auditoria. Contratos administrativos. Controle interno.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
2 CONTRATO ADMINISTRATIVO.....	9
2.1 Contratos em Espécie	11
2.2 Cláusulas Exorbitantes	12
2.2.1 Exigência de Garantia	13
2.2.2 Alteração Unilateral do Objeto	13
2.2.3 Manutenção do equilíbrio econômico-financeiro	13
2.2.4 Inoponibilidade da exceção do contrato não cumprido	14
2.2.5 Rescisão unilateral.....	14
2.2.6 Fiscalização	14
2.2.7 Aplicação de Penalidades.....	15
2.3 Equilíbrio Econômico-Financeiro, Duração e Execução dos Contratos	15
2.3.1 Reajuste	16
2.3.2 Revisão.....	16
2.3.3 Atualização Financeira e repactuação	16
2.4 Duração e Execução do Contrato.....	17
2.5 Extinção	17
2.6 Diferenças entre Gestor e Fiscal do Contrato	18
3 AUDITORIA.....	19
3.1 Auditoria Interna.....	20
3.2 Auditoria Externa.....	22
3.3 Procedimentos de auditoria	22
3.3 Fraude na Auditoria.....	24

4 A IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA EM CONTRATOS ADMINISTRATIVOS	25
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	26
6 REFERÊNCIAS	268

1 INTRODUÇÃO

Em meio à crise econômico-financeira enfrentada pelo Brasil atualmente e aos inúmeros escândalos envolvendo processos licitatórios e contratos, é possível verificar a relevância da auditoria em contratos Administrativos.

O contrato administrativo tem como precedente a licitação. Salvo as exceções que veremos ao longo deste trabalho, para realizar obras, aquisição de bens ou serviços faz-se necessário a celebração de contrato administrativo com terceiros, os quais podem ser pessoas físicas ou jurídicas.

Para firmar contrato com a administração pública, as empresas vencedoras devem mostrar que possuem condições e capacidade para atender o objeto contratado, em contrapartida, o órgão contratante deve fazer o devido acompanhamento e fiscalização, na tentativa de garantir a eficácia e eficiência, aplicação das normas vigentes, entre outros aspectos importantes na gestão de contratos.

A auditoria é uma importante ferramenta para fiscalizar contratos, onde seus objetivos e finalidades variam de acordo com os objetivos desejados. A auditoria visa prever, detectar e corrigir a ocorrência de falhas e fraudes na gestão de contratos administrativos, evitando, por exemplo, a prevalência de interesses pessoais sobre o interesse público ou o não recebimento do objeto contratado. Isso requer acompanhamento, gerenciamento e fiscalização do início ao fim do processo de celebração dos contratos administrativos.

Um adequado processo de auditoria garante à administração pública e a sociedade maior confiabilidade e credibilidade em relação aos procedimentos ligados a gestão dos contratos administrativos.

A auditoria auxilia também o processo de *accountability*, que tem como ponto primordial o aumento da responsabilização dos governantes pelas ações realizadas. Garantir a correta aplicação dos recursos públicos é um dever da administração pública.

O objetivo deste artigo é demonstrar a importância da auditoria em contratos administrativos, descrevendo as principais características, peculiaridades, tipos de contratos administrativos e os principais métodos e procedimentos de auditoria.

A questão que norteia este trabalho é: qual é a importância da auditoria em contratos administrativos diante do cenário de crise e contínuos desvios de recursos públicos com os quais nos deparamos diariamente?

Este artigo procura levantar uma reflexão a cerca da importância da auditoria e de como a utilização adequada dos seus procedimentos podem auxiliar na melhoria dos processos relacionados aos contratos administrativos diminuindo os índices de fraudes, má aplicação dos recursos públicos e o fortalecimento da *accountability*.

A metodologia de trabalho utilizada foi à pesquisa bibliográfica, desenvolvida através de livros e redes eletrônicas. O instrumento utilizado para obtenção de informações e dados para o desenvolvimento deste artigo foi à análise documental que se deu através de livros, artigos e *e-books* relacionados ao tema.

Este trabalho está estruturado da seguinte forma: o primeiro capítulo é a introdução, o segundo diz respeito ao referencial teórico relacionado aos contratos administrativos, o terceiro está voltado para a auditoria. O quarto capítulo apresenta um fechamento do tema e problema proposto, demonstrando que as literaturas consultadas reafirmam a importância da auditoria em contratos administrativos. O último capítulo expõe as considerações finais, encerrando, portanto, o artigo.

2 CONTRATO ADMINISTRATIVO

Conforme definido por Mazza (2014, p. 458-459), contrato administrativo é um tipo de acordo realizado entre a administração pública e terceiros, baseado na lei nº 8.666/1993, para atingir objetivos de interesse público, nas condições da própria administração.

O referido autor destaca ainda que para ser caracterizado como contrato administrativo é imprescindível à presença da Administração pública nesta relação, a qual apresenta condições de superioridade sobre o particular (2014, p.458-459).

Ainda de acordo com o pensamento do mesmo autor, o contrato administrativo é celebrado na maioria das vezes entre ente público e pessoas privadas, mas existem casos de serem firmados entre pessoas governamentais, visando o alcance de objetivos comuns. O critério básico para um acordo ser classificado como contrato administrativo é a submissão aos princípios e normas do direito administrativo (2014, p.458-459).

Com exceção dos casos de contratação direta mediante dispensa ou inexigibilidade de licitação, todos os contratos administrativos só poderão ser celebrados após processo licitatório, regido pela lei nº 8.666/93. Este artifício tem como objetivo selecionar a proposta mais vantajosa para a administração pública, respeitando os requisitos de qualidade e assegurando que todos possam participar do certame, garantindo a observância dos princípios estabelecidos na referida lei (PALUDO, 2016, p. 427).

Para Paludo (2016, p.427), o contrato é obrigatório nos casos de concorrência, tomada de preços, dispensas e inexigibilidades, quando os preços destes estiverem compreendidos nos limites da concorrência e da tomada de preços e ainda em casos que gerem garantias ou obrigações futuras por parte da contratada. Quando a modalidade de licitação for convite, a entrega seja integral, imediata, não gere obrigação futura, ou ainda, quando puder se substituída por carta-contrato, nota de empenho de despesa, autorização de compra ou ordem de execução de serviço, o contrato é facultativo.

Paludo (2016, p.429) destaca que convênio não é contrato, pois diferente do que acontece nos contratos administrativos, os interesses são comuns e não existe pagamento e sim transferência do valor acordado para atender uma determinada finalidade, mediante prestação de contas. O contrato administrativo deve ser cumprido integralmente, já o convênio pode ser interrompido ou cancelado a qualquer tempo.

Diante do exposto, verificamos que existe um consenso entre autores a respeito do conceito de contrato administrativo e o que dá origem a este é a necessidade da administração

pública em adquirir bens ou serviços, realizar obras ou alienações. A licitação é pressuposto do contrato administrativo e se esta não existir, o contrato deixa de ter validade.

A literatura a cerca deste assunto apresenta diversas características dos contratos administrativos. Mazza (2014, p.463) apresenta como as mais importantes, as seguintes:

- a) Submissão ao Direito administrativo: um dos requisitos para que o contrato seja considerado como administrativo é justamente essa, ou seja, ser regido por normas e princípios do Direito administrativo.
- b) Presença da administração em pelo menos um dos polos: sem a existência da administração pública na relação contratual, não existe contrato administrativo.
- c) Desigualdade entre as partes: no contrato administrativo não existe relação de igualdade, já que o interesse público prevalece sobre o particular. Neste caso, a administração pública ocupa uma posição de superioridade diante do contratado.
- d) Mutabilidade: no direito privado, o contrato deve ser cumprido rigorosamente, de acordo com o que foi escrito. No direito administrativo isso não é regra e a administração pode promover modificações unilaterais das cláusulas contratuais, com objetivo de adequar os interesses públicos, respeitando os direitos contratados. A remuneração do particular, por exemplo, nunca pode sofrer alteração.
- e) Existência de cláusulas exorbitantes: as cláusulas exorbitantes referem-se a adequações que conferem poderes especiais para a administração pública dentro do contrato, como a alteração unilateral do objeto do contrato, possibilidade de revogação, aplicação de sanções, entre outras.
- f) Formalismo: o contrato administrativo deve conter todas as informações peculiares referente ao objeto contratado e observar o cumprimento dos requisitos intrínsecos e extrínsecos. O contrato deve conter a forma escrita e a forma verbal será admitida apenas em caso de compras de pequeno valor que não ultrapassem o valor de R\$ 4.000,00 (quatro mil reais).
- g) Bilateralidade: no contrato administrativo as duas partes possuem obrigações.
- h) Comutatividade: existe um equilíbrio entre as obrigações das partes contratantes.
- i) Confiança recíproca: o contrato administrativo é personalíssimo. A decretação de falência, dissolução da sociedade e falecimento do contratado são causas que autorizam a rescisão contratual, porém, este caráter de personalíssimo não é absoluto à medida que o artigo 64, inciso 2º, da lei 8.666/93 autoriza a

administração pública substituir o vencedor, quando após a convocação, ele, por exemplo, não assinar o termo de contrato ou não aceitar o instrumento equivalente.

Embora todas as características citadas sejam importantes, verificamos que se as mesmas não forem observadas e aplicadas com cautela, o contrato administrativo deixará brechas para erros e até mesmo para a presença de interesses particulares. O contrato administrativo deve exclusivamente atender interesses públicos.

Os contratos devem conter cláusulas que expressem com clareza e objetividade as condições para sua execução, definindo direitos, obrigações e responsabilidades das partes, em conformidade com as normas legais, o edital da licitação e a proposta vencedora do certame (PALUDO, 2016, p.440).

Nas palavras de Paludo (2016, p.440) a maioria das características do contrato administrativo provém da lei 8.666/93, onde segundo esta, os contratos são considerados como: formais, onerosos, comutativos, *intuitu personae* e precedidos de licitação ou dispensa/inexigibilidade. O contratado é obrigado a aceitar as cláusulas impostas pela administração pública, com exceção do valor que é resultado do processo licitatório, que tem como objetivo escolher a proposta mais vantajosa para a administração.

2.1 Contratos em Espécie

Para Mazza (2014, p.466) os principais tipos de contratos são:

- Contrato de obra pública: trata-se de um ajuste onde a administração pública contrata uma empresa privada, objetivando a realização de construção, reforma ou ampliação de imóvel.
- Contrato de fornecimento: é o meio pelo qual a administração faz aquisição de coisas móveis para utilizar em seus estabelecimentos. Os contratos de fornecimento podem ser do tipo integral, parcelado ou contínuo.
- Contrato de prestação de serviço: este tipo de contrato tem como finalidade a realização de uma determinada atividade. Os serviços contratados podem ser comuns, técnicos profissionais generalizados, técnicos profissionais especializados ou ainda artísticos.

- Contrato de concessão: a concessão de serviço público é o mais importante contrato administrativo. Trata-se da delegação do serviço público a um particular, onde este deve ser pessoa jurídica ou consórcio de empresas, colocando sua conta em risco e por prazo determinado. A modalidade de licitação utilizada neste tipo de contrato é a concorrência pública.
- Permissão de serviço público: neste tipo de contrato é feita a delegação temporária de um serviço público, o qual é formalizado através de contrato de adesão. A permissão é unilateral, favorece pessoas físicas e jurídicas, exige menor investimento do que a concessão e pode ser outorgada mediante qualquer modalidade de licitação, dependendo apenas de autorização legislativa.
- Contrato de gerenciamento: é aquele em que a administração pública transfere o gerenciamento de um empreendimento, mas permanece sendo responsável pelas decisões finais. Neste tipo de contrato, o contratado possui autonomia maior para realizar o trabalho para a qual foi contratado.
- Contrato de gestão: é o contrato celebrado entre o poder público e uma entidade estatal, estabelecendo metas e visando melhores resultados.

Segundo o autor em questão existem outros tipos de contratos, como por exemplo, o contrato de credenciamento, de trabalhos artísticos, de empréstimo público, entre outros (MAZZA, 2014, p.466).

O que define o tipo de contrato a ser utilizado é a sua finalidade. Deve-se observar também a legislação e o tipo de modalidade de licitação a ser utilizada.

2.2 Cláusulas Exorbitantes

Oliveira (2015, p.215) entende que diferente do que acontece nos contratos privados, onde existe posição de igualdade entre as partes, no contrato administrativo a administração pública ocupa posição de superioridade. As cláusulas exorbitantes previstas no artigo 58 da lei 8.666/93 conferem vantagens para a administração e sujeições ao contratado.

Para Mazza (2014, p.494-499) é importante esclarecer que o termo “exorbitante” não tem qualquer sentido pejorativo, ou que denote abusividade. Ao contrário, as cláusulas recebem tal denominação por que discute dispositivos incomuns, atípicos e anormais para a

lógica igualitária dos contratos de direito privado. O autor destaca as seguintes cláusulas exorbitantes:

2.2.1 Exigência de Garantia

Se estiver previsto no instrumento convocatório, a autoridade administrativa pode exigir oferecimento de garantia por parte do contratado, as quais podem ser feitas através de uma das seguintes modalidades: caução em dinheiro ou em título da dívida pública emitidos sob a forma escritural, seguro-garantia ou fiança bancária.

2.2.2 Alteração Unilateral do Objeto

As alterações unilaterais podem ser modificações qualitativas ou quantitativas. Pode ocorrer, por tanto, aumento ou diminuição na quantidade do objeto ou até mesmo alterações no projeto. Vale ressaltar que essas modificações só podem ser feitas se não houver descaracterização do objeto descrito no edital licitatório (MAZZA, 2014, p.495).

Segundo Mazza (2014, p.495) “A modificação quantitativa deve observar os limites de até 25%, para obras, serviços ou compras, e até 50%, no caso de reforma em edifício ou equipamento (artigo 65, inciso 1º da lei nº 8.666/93).”.

Este tipo de alteração dá direito ao contrato a solicitar reequilíbrio econômico-financeiro(MAZZA, 2014).

2.2.3 Manutenção do equilíbrio econômico-financeiro

Quando ocorrer alteração na margem de lucro do contratado é autorizado à modificação da remuneração do mesmo. A manutenção no equilíbrio da relação custo-remuneração é algo típico do contrato administrativo (MAZZA, 2014, p.496).

2.2.4 Inoponibilidade da exceção do contrato não cumprido

A exceção do contrato não cumprido autoriza uma das partes a interromper o serviço caso a outra parte não cumpra o que foi acordado. Se o contratado deixar de cumprir as cláusulas constantes no contrato, a administração pode até mesmo rescindir o contrato (MAZZA, 2014, p.496).

2.2.5 Rescisão unilateral

O artigo 58 da lei 8.666/93 apresenta outra cláusula de grande importância nos contratos administrativos, é a rescisão unilateral. Este artigo destaca as seguintes hipóteses para rescindir unilateralmente um contrato:

- a) Por inadimplemento do contratado;
- b) Desaparecimento do objeto, à insolvência ou à falência do contratado;
- c) Por motivo de interesse público: nesse caso a justificativa deve ser de grande relevância e amplo conhecimento. É importante ressaltar que já que o contrato pode ser rescindido sem qualquer descumprimento por parte do contratado, o mesmo faz jus à indenização.
- d) Caso fortuito ou força maior: se for comprovada a particularidade através do art.78, XVII, à indenização é garantida ao contratado.

2.2.6 Fiscalização

Depreende-se do artigo 67 da lei 8.666/93 que a execução dos contratos deve ser acompanhada e fiscalizada por um representante da administração pública de forma ampla. Caso seja necessário é permitida a contratação de terceiros para assisti-lo e subsidiá-lo de informações referentes a essa atribuição.

Se houver constatação de falta de fiscalização da administração pública em relação ao cumprimento das obrigações contratuais e legais da prestadora de serviço, as entidades da administração seja ela direta ou indireta, responderá subsidiariamente pelos encargos não recolhidos (MAZZA, 2014,p.497).

2.2.7 Aplicação de Penalidades

O artigo 87 da lei 8.666/93 prevê a aplicação das seguintes penalidades em caso de inexecução parcial ou total do contrato, garantindo defesa, são elas:

- a) Advertência
- b) Multa
- c) Suspensão por prazo não superior a dois anos do direito de participar de certames licitatórios e contratar a administração.
- d) Declaração de inidoneidade para licitar ou contratar a administração pública.

Mazza (2014, p.498) ressalta que a aplicação de penalidades quando cabíveis trata-se de cláusula exorbitante por que são aplicadas pela administração. Só é possível acumular pena de multa com outra penalidade. Nos demais casos a lei não admite acúmulo. Em relação a penas de advertência, multa e suspensão cabem recurso no prazo de cinco dias úteis.

A partir das concepções vistas acima, é possível depreender que por mais que o termo exorbitante nos leve há primeiro instante, entender que se trata de cláusulas com caráter abusivo, ao analisar a literatura, verificamos que as cláusulas exorbitantes possuem embasamento legal e por isso não podem denotar abusividade. As cláusulas exorbitantes refere-se a poderes especiais dados a administração pública perante o contratado visando sempre o interesse público.

2.3 Equilíbrio Econômico-Financeiro, Duração e Execução dos Contratos

Segundo Oliveira (2015, p. 221) a equação econômica não é definida na assinatura do contrato e sim no momento em que é apresentada a proposta, onde são observados os encargos do contratado e o valor pago pela administração, a qual deve ser preservada durante a existência do contrato.

O referido autor afirma que a invocação deste princípio pode ser feita pelo contratado ou até mesmo pela administração pública. Existem alguns mecanismos utilizados para evitar o desequilíbrio econômico-financeiro, merecendo atenção especial, os seguintes:

2.3.1 Reajuste

O reajuste refere-se à atualização do valor remuneratório mediante aumento ou diminuição dos valores dos insumos. Sua periodicidade é anual e deve ser calculado através de índices de preços gerais de acordo com cada situação. Importante salientar que o prazo de 12 meses não é contado da assinatura do contrato e sim da apresentação da proposta vencedora. O autor em questão menciona também que se não existir cláusula de reajuste no contrato ou no edital, a proposta será caracterizada com irremediável (OLIVEIRA, 2015, p.221).

A orientação normativa n.22 da Advocacia Geral da União vai de encontro com o pensamento sustentado pelo autor, afirmando que “o reequilíbrio econômico-financeiro pode ser concedido a qualquer tempo, independentemente de previsão contratual, desde que verificadas as circunstâncias elencadas na letra “d” do inciso II do artigo 65, da lei 8.666/93”.

O autor afirma que as características do reajuste são: cláusula contratual; incide sobre as cláusulas econômicas do contrato; refere-se aos fatos previsíveis; preserva o equilíbrio econômico-financeiro do contrato; depende da periodicidade mínima de 12 (doze) meses, contados a partir da data de apresentação da proposta.

2.3.2 Revisão

A revisão está relacionada aos fatos supervenientes e imprevisíveis ou previsíveis, mas de consequências incalculáveis que geram desequilíbrio a equação econômica do contrato. Independente de cláusula contratual, a revisão é um direito do contratado, sempre que for observada a necessidade da sua aplicação (OLIVEIRA, 2015, p.222-223).

Em resumo, o referido autor destaca que as principais características da revisão são: decorre da lei; incide sobre qualquer cláusula contratual, refere-se aos fatos previsíveis ou imprevisíveis, mas de consequência incalculáveis; restaura o equilíbrio financeiro; não depende de periodicidade mínima.

2.3.3 Atualização Financeira e repactuação

Na visão do autor, a atualização financeira visa preservar o valor do contrato em relação à inflação. O artigo 40, XIV, “c”, da Lei 8.666/93, a atualização dos valores contratados incide desde a data final do período de adimplemento de cada parcela, até a data

do efetivo pagamento. Para que exista a repactuação, a contratada deve comprovar que existiu variação nos custos, a qual só poderá ser efetivada após 12 meses (OLIVEIRA, 2015, p.223-224).

Ante o exposto, verificamos que o equilíbrio econômico-financeiro é um dever da administração pública e um direito do contratado. Observamos também que de forma parecida com o que ocorrem com as cláusulas exorbitantes, as prerrogativas relacionadas ao equilíbrio de valores contratuais em alguns casos, não precisam necessariamente estar escrita para ter validade, como acontece no caso do reajuste e da revisão. O gestor e o fiscal do contrato deve observar com cautela o prazo para aplicação dos mecanismos de equilíbrio econômico-financeiro, pois em muitos casos é concedida de forma incorreta ao contratado.

2.4 Duração e Execução do Contrato

Mazza (2014, p.502-503), dispõe que no artigo 57 da lei de licitações o prazo dos contratos administrativos está diretamente relacionado com a vigência dos seus respectivos créditos orçamentário, salvo três casos:

I – Quando se tratar de projetos, onde seus produtos estiverem estipulados nas metas do plano plurianual. Neste caso a prorrogação vai ocorrer de acordo com o interesse da administração e desde que isso tenha sido estabelecido no edital;

II – Quando houver prestação contínua dos serviços, a prorrogação poderá ser realizada por iguais e sucessivos períodos, não ultrapassando o prazo de sessenta meses.

III – Quando se refere a aluguel de equipamentos ou programas de informática, a duração estender-se-á pelo prazo de até quarenta e oito meses após o início da vigência do contrato administrativo.

2.5 Extinção

O contrato administrativo poderá ser extinto quando ocorrer conclusão do objeto, término do prazo, anulação motivada por defeito ou rescisão contratual (MAZZA, 2014, p.503-504).

O autor destaca ainda que o artigo 79, da Lei 8.666/93 apresenta três tipos de rescisão contratual: rescisão unilateral, rescisão amigável e rescisão judicial.

Em ambos os casos, prorrogação ou extinção, deve existir justificativa plausível por escrito e autorização prévia do órgão competente. Para garantir o prazo correto de duração do contrato administrativo ou gestor do contrato deve observar com cautela, os artigos da lei de licitações relacionados a este tema, na tentativa de evitar extrapolação do prazo de vigência.

2.6 Diferenças entre Gestor e Fiscal do Contrato

A autora Vianna (p.16) expõe que o fiscal do contrato está voltado para o trabalho em campo. Ele deve acompanhar a execução e entrega do objeto contratado, avaliar resultados, fiscalizar e passar informações para o gestor. O fiscal, portanto, possui um papel mais técnico e tem como principal atribuição à fiscalização da execução do contrato, já o gestor possui perfil administrativo e será responsável pela administração do contrato.

O gestor do contrato é o servidor vinculado ao órgão, designado pelo secretário de administração para acompanhar a execução dos contratos firmados e promover as medidas necessárias à fiel execução das condições previstas no ato convocatório e no instrumento de contrato (PALUDO, 2016.p.432).

Paludo (2016, p.432) afirma que o gestor e o fiscal podem ser a mesma pessoa, mas quando se tratar de pessoas diferentes, o gestor será mais que um simples fiscal. O autor, no entanto, defende a importância do fiscal do contrato, pois segundo ele, o fiscal é capaz de prevenir danos ao erário e a descontinuidade dos serviços contratados. A administração deve designar esta função a alguém com perfil adequado, responsabilidade e conhecimentos dos deveres e atribuições do fiscal, pois compete a ele:

- Anotar todas as ocorrências relacionadas ao contrato, apresentando medidas necessárias para regularização dos defeitos detectados;
- Comunicar a autoridade competente o não cumprimento do objeto contratado para que sejam tomadas as devidas providências;
- Acompanhar e fiscalizar a execução do contrato;
- Atestar a execução total ou parcial do serviço e encaminhar a nota fiscal para o setor competente;
- Instituir processo relacionado a alterações, prorrogações ou rescisão contratual;
- Monitorar prazo de vigência do contrato;

- Elaborar relatórios periódicos e prestar informações sempre que solicitado.

A administração pública tem o dever de acompanhar e fiscalizar os contratos administrativos, visando à segurança da correta aplicação dos recursos públicos. Este é um dos pontos cruciais deste trabalho, pois é onde verificamos falhas e crimes, por falta muitas vezes de responsabilidade para com o a missão atribuída.

3 AUDITORIA

A auditoria era vista com uma técnica contábil que visava à verificação exata e fidedignidade dos dados apresentados nas demonstrações contábeis. Com o passar do tempo este conceito foi ampliado e hoje a auditoria é uma ferramenta que tem como objetivo garantir a confiança de outras informações, confiabilidade e adequação de procedimentos, mesmo que fora da área contábil. A auditoria vem sendo utilizada também para garantir os controles internos das organizações e órgãos da administração pública (RIBEIRO; COELHO, 2014, p.2).

Ribeiro e Coelho (2014, p.2) destaca que o objetivo da auditoria é aumentar a confiança dos usuários em relação ao seu objeto e a sua finalidade dependerá dos objetivos estipulados. Segundo o referido autor, a auditoria pode ser classificada em:

- a) Auditoria das demonstrações contábeis: tem como objetivo apresentar opiniões a cerca das demonstrações contábeis;
- b) Auditoria de gestão: tem como propósito apresentar opiniões relacionadas a planos e metas orçados e conseqüentemente da eficiência e eficácia da gestão;
- c) Auditoria de sistemas: tem como finalidade expressar opinião a respeito da qualidade dos sistemas e tecnologias utilizadas para processamento de dados, informações e controle.
- d) Auditoria Fiscal e tributária: tem por fim, demonstrar opiniões relacionadas a procedimentos utilizados para controle, operação e recolhimento de tributos.

As principais vantagens ou benefícios derivados da aplicação da auditoria podem ser resumidos na possibilidade de detectar, corrigir, prever e prevenir a ocorrência de falhas no controle interno, na confirmação da qualidade e da confiabilidade dos procedimentos em geral, bem como na garantia da veracidade das informações prestadas pela organização em seus relatórios contábeis (RIBEIRO;COELHO, 2014).

Segundo Maffei (2014, p.2) a auditoria pode ser externa ou interna, mas ambas são vistas como um dos principais instrumentos de monitoramento e governança corporativa.

3.1 Auditoria Interna

A auditoria interna é a atividade de avaliação que visa examinar, avaliar e monitorar a eficiência e eficácia do controle interno. Diz respeito a uma atividade que busca auxiliar a organização nos processos de gestão de risco, adicionar valor e melhorar os processos operacionais de uma organização (RIBEIRO; COELHO, 2014, p.66).

Ribeiro e Coelho (2014, p. 68-69) infere que a auditoria interna possui quatro etapas: planejamento, execução, relatório e *follow-up*. A primeira etapa é a definição da estratégia para o trabalho e o resultado do planejamento é a elaboração do plano de auditoria. A execução refere-se ao desenvolvimento e realização de testes de auditoria. A terceira etapa nada mais é do que o relatório de auditoria realizado após o trabalho e deve expressar sua opinião a cerca do que foi evidenciado. A última etapa consiste na verificação das atitudes da administração após conhecimento das evidências de distorções apresentadas no relatório de auditoria.

Os objetivos da auditoria interna dependem da estrutura organizacional e dos seus requerimentos, são eles: monitoramento do controle interno; exame das informações contábeis e operacionais; revisão das atividades operacionais; revisão da conformidade com leis e regulamentos; gestão de riscos e governança (RIBEIRO; COELHO, 2014, p.70-71).

A auditoria interna está subordinada aos interesses das organizações e pode ser realizada por funcionários pertencentes ao quadro de funcionários ou por alguém contratado para executar especificamente a função de auditor (RIBEIRO; COELHO, 2014, p.72).

Para Quintana, Machado, Quaresma e Mendes (2015, p. 181-182) o controle interno está relacionado com as ações e medidas realizadas em uma organização pública visando a guarda do patrimônio, acompanhamento dos procedimentos e atividades realizadas, evitando desvios e garantindo que os objetivos do órgãos e entidades sejam alcançados.

A instrução normativa 01, de 06 de abril de 2011, do secretário federal do controle interno do ministério da fazenda que trata da auditoria no setor público federal diz que para viabilizar o alcance dos objetivos, as técnicas de controle utilizadas serão a auditoria e a fiscalização.

Na seção II da instrução mencionada, a auditoria é definida como ferramenta de controle que visa corrigir desperdícios, improbidade administrativa, negligência e omissão. Antes mesmo de atingir esses objetivos, a auditoria é realizada para evitar que eles ocorram e alcançar o resultado esperado.

A partir do conceito, objetivos e finalidades da auditoria, vistos acima, verificamos que a auditoria é uma ferramenta de fundamental importância nos dias atuais e que é capaz de

apresentar informações sobre os serviços executados, apontando falhas, caso sejam detectadas e até mesmo evitá-las, proporcionando também sugestões de melhorias.

3.2 Auditoria Externa

Auditoria externa é uma técnica contábil realizada exclusivamente por auditores independentes, objetivando a verificação das demonstrações contábeis para aumentar o grau de confiança dos usuários. A auditoria externa é realizada parte na organização e outra parte na empresa de auditoria (RIBEIRO; COELHO, 2014, p.96).

Para Ribeiro e Coelho (2014, p.96) o ciclo de vida da auditoria externa é desenvolvido em três etapas: planejamento, execução e relatório. O planejamento refere-se à elaboração da estratégia para que o trabalho de auditoria seja desenvolvido. A execução é o desenvolvimento do trabalho e o relatório é o documento preparado pelo auditor relatando sua opinião a cerca das atividades desenvolvidas.

3.3 Procedimentos de auditoria

Na instrução normativa 01, de 06 de abril de 2001, procedimentos de auditoria é definido como o conjunto de verificação e análises previsto em um programa de auditoria que permite levantar dados e informações necessárias para a elaboração do relatório de auditoria. Esses testes possibilitam verificar se as atividades estão sendo realizadas de acordo com os objetivos estratégicos e operacionais da empresa.

Em um programa de auditoria são utilizados os testes de observância e os substantivos. A combinação de ambos auxiliará na formação da opinião do auditor em relação aos controles e o grau de eficiência destes. Os testes de observância podem ser de: consistência, documentação, inspeção física e observância direta, os quais visam à obtenção de razoável segurança de que os procedimentos de controle, estabelecidos pela administração, estão em efetivo funcionamento e cumprimento. Já os principais testes substantivos são: de transações e saldo e de revisão analítica, visam obter evidências quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados gerados pelo sistema contábil da entidade (MAFFEI, 2015, p 131).

Maffei (2015, p.132) delibera os testes de observância da seguinte forma:

- a) Testes de consistência: trata-se de comparações realizadas pelo auditor objetivando verificar se os controles estão gerando informações confiáveis;
- b) Testes de documentação: é um teste fundamental para o auditor, pois ele irá fazer uso de documentos internos a fim de comparar se as informações contidas neste e nos controles contábeis condizem com a realidade;
- c) Testes de inspeção física: diz respeito à verificação das documentações comprobatórias apresentadas com o que de fato existe na área auditada;
- d) Testes de observância direta: neste caso o auditor observará se os contratos internos estão sendo executados de acordo com as normas da organização.

Para Maffei (2015, p.133) os testes substantivos podem ser descritos assim:

- a) Testes de transações e saldos: refere-se à confirmação de saldo e transações. Neste caso os auditores utilizam basicamente dois procedimentos: a documentação suporte, verificando valores e a correta contabilização e a confirmação externa, que é a utilização de meio externos como, por exemplo, bancos e fornecedores a fim de avaliar a fidedignidade das informações prestadas.
- b) Procedimentos de revisão analítica: através desses testes, o auditor analisa questões mercadológicas, operacionais e o fluxo interno.

Os testes mencionados acima possuem maior incidência na auditoria interna e são realizadas para verificar principalmente se os controles internos estão sendo executada com eficiência, eficácia e fornecendo segurança para o alcance dos objetivos da entidade.

As normas do II A diz que os programas de trabalho devem incluir os procedimentos para identificar, analisar, avaliar e documentar as informações durante o trabalho de auditoria. O programa de trabalho deve ser aprovado antes de ser implantado e quaisquer ajustes devem ser prontamente aprovados (MAFFIE, 2015, p.134).

Em uma auditoria de contratos administrativos, poderíamos utilizar alguns tipos de testes. Para avaliar os controles internos, os testes de observância são de grande relevância. Nos testes de consistência o auditor pode analisar se os contratos foram cadastrados no programa utilizado pelo órgão contratante e se as informações imputadas são confiáveis.

Nos testes de documentação o auditor pode verificar e analisar documentos como, edital, proposta da empresa vencedora do certame e se necessário das demais, o contrato em si, verificando objeto contratado, cláusulas, prazo de vigência, entre outros aspectos.

Nos testes de inspeção física, o auditor deve verificar se os materiais ou serviços foram entregues e se atendem o padrão de qualidade exigido.

Os testes de observância direta também são importantes, pois auxiliará o auditor a verificar se os controles internos condizem com as normas internas e com a lei de licitações.

Os testes substantivos estão voltados para a auditoria externa, mas também possuem relevante utilidade na auditoria em contratos administrativos. Os testes de transações são utilizados para comprovar, por exemplo, se os pagamentos estão sendo realizados e se as multas cabíveis estão sendo aplicadas. Por meio dos procedimentos de revisão analítica, o auditor poderá aferir se as atividades relacionadas ao contrato estão sendo realizadas visando realmente o interesse público.

Maffei (2015, p. 135) esquematiza um trabalho de auditoria da seguinte maneira:

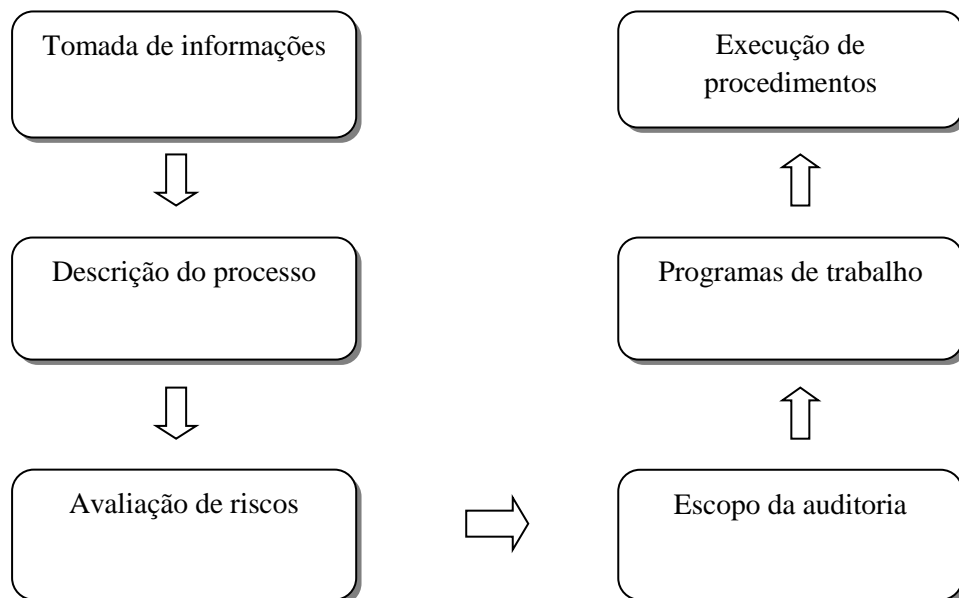


Figura 1. Fonte: adaptado de Maffei (2015, p.135).

3.3 Fraude na Auditoria

O item 11, da Norma Brasileira de Contabilidade - TA 240, aprovado pela resolução CFC nº 1207/09 define fraude como o ato intencional de um ou mais indivíduos da administração, empregados ou terceiros, envolvendo ações que visem à obtenção de vantagens injustas ou ilegais. As distorções detectadas na auditoria originam-se de fraudes ou erros. O erro não é intencional, a fraude é. Esta é diferença entre um e outro.

O auditor por mais que suspeite ou identifique a ocorrência de fraudes, não pode estabelecer juridicamente se de fato ocorreu ou não a fraude (RIBEIRO; COELHO, 2014, p. 208).

Ribeiro e Coelho (2014, p.209) afirma que o indivíduo é capaz de realizar atos fraudulentos. Existem pessoas que possuem caráter e valores antiquados e desonestos, provocando atitudes conscientes e intencionais, mas não são somente elas que praticam a fraude. Um indivíduo honesto também está suscetível a cometer uma fraude, principalmente quando encontra-se em um ambiente onde é pressionado.

O risco de não ser detectado uma distorção relevante decorrente de fraude é mais alto que o risco de não ser detectada uma fraude decorrente de erro. Isso porque a fraude pode envolver esquemas sofisticados e cuidadosamente organizados, destinados a ocultá-la, tais como falsificação, omissão deliberada no registro de operações ou prestação intencional de falsas representações de auditor (RIBEIRO; COELHO, 2014, p. 212)'.

Uma oportunidade de fraude em contratos administrativos pode ser ocasionada através de brechas no processo licitatório, beneficiando, por exemplo, um determinado fornecedor de informações internas ou por falhas na gestão do contrato. A administração pública é responsável pela prevenção e detecção de fraudes. A auditoria é uma excelente técnica para reduzir sua ocorrência ou até mesmo evita-la. Um ambiente onde prevalece o comportamento ético e a honestidade também auxilia neste processo de combate a falcatruas.

4 A IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA EM CONTRATOS ADMINISTRATIVOS

A auditoria é uma ferramenta de grande importância na gestão, execução e fiscalização dos contratos administrativos, pois através da sua aplicação é possível prevenir e detectar erros e fraudes. A auditoria possibilita também às entidades a atingirem objetivos e metas desejados.

Com a incidência de problemas envolvendo licitações e contratos administrativos, a auditoria passa a ter um caráter essencial e participativo na administração pública e torna-se uma aliada desta. A auditoria é capaz de eliminar desperdícios e evitar a má aplicação do dinheiro público. Ela contribui ainda, para identificação de oportunidades de crescimento.

A auditoria ocupará seu necessário espaço não só como importante instrumento apropriado para aumentar o grau de confiança dos usuários em relação ao seu objeto, mas também como importante ferramenta a serviço do desenvolvimento empresarial, capaz de detectar falhas ou confirmar a qualidade e a eficiência dos procedimentos (RIBEIRO; COELHO, 2014, p.24).

A auditoria em contratos administrativos visa extinguir condutas criminosas e garantir a correta aplicação da lei de licitações, nº 8.666/93. Ações como a celebração de contratos administrativos sem autorização, aquisição de bens ou serviços com valores superfaturados, contratação de empresas inidôneas, entre outros exemplos, são atividades que podem ser detectadas ou até mesmo evitadas através da auditoria em contratos administrativos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao término deste trabalho foi possível concluir que os contratos administrativos surgem da necessidade da administração pública em realizar aquisição de bens, serviços, obras ou alienações. A lei que rege o contrato administrativo é a lei de licitação nº 8.666/1993 e se for celebrado sem este requisito, o contrato perde a sua validade.

O acompanhamento e fiscalização dos contratos administrativos é um dever da administração. Apesar da noção do processo de *accountability* ser tão mal aplicada no Brasil, assuntos como este evidenciam a importância da auditoria em contratos administrativos.

A auditoria auxilia a administração pública a alcançar os resultados almejados, aumentar o grau de confiança da sociedade, eliminar desperdícios, evitar a presença da pessoalidade nos ajustes entre administração pública e terceiros, entre outros benefícios.

A auditoria possibilita a identificação de falhas nos processos licitatórios ou até mesmo no contrato em si. Uma das características mais importantes na essência da auditoria é seu caráter de prevenção.

Ao longo do estudo verificou-se que através da correta aplicação do trabalho de auditoria é possível realizar melhorias em controles internos, apurar erros e fraudes, garantir maior segurança nos dados e informações e principalmente garantir que o dinheiro público seja aplicado de forma correta, sem desvios, para que no futuro a própria sociedade não tenha que pagar por improbidade administrativa de gestores públicos.

REFERÊNCIAS

MAZZA, Alexandre. **Direito Administrativo**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

MAFFEI, José. **Curso de Auditoria**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

RIBEIRO, Osni Moura; COELHO, Juliana Moura Ribeiro. **Auditoria Fácil**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

QUINTANA, Alexandre Costa; MACHADO, Daiane Pias; QUARESMA, Josi Cristiane da Costa; MENDES, Roselaine da Cruz. **Contabilidade Pública**. 2. ed. São Pulo: Atlas, 2015.

OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. **Licitações e Contratos Administrativos Teoria e Prática**. 4. ed. São Paulo: Método, 2015.

PALUDO, Augustinho. **Administração Pública**. 5. ed. São Paulo: Método, 2016.

VIANNA, Flávia Daniel. **E-book Gestão de contratos administrativos**. 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. NBC TA 240 - IT 11. **Responsabilidade do auditor em relação à fraude**: Normas Brasileiras de Contabilidade Interpretação Técnica NBC TA 240 – IT 11. Responsabilidade do auditor em relação a fraude. Brasília: Brasil, 2009. Disponível em: http://www.oas.org/juridico/portuguese/res_1207.pdf. Acesso em: 10/12/2016.

CASTRO, Domingos Pombel de. Secretaria Federal de Controle Interno. **Instrução Normativa N.º 01**. Brasília: Brasil, 2001. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-:normativas/in-01-06042001.pdf>. Acesso em 10/12/2016.

TOFFOLI, José Antônio Dias. Advocacia Geral da União. **Orientação Normativa N° 22**. Brasília: Brasil. 2009. Disponível em: <http://www.agu.gov.br/atos/detalhe/189183>. Acesso em 8/12/016.