

Governo do Estado do Piauí
Controladoria-Geral do Estado

Márcio Rodrigo de Araújo Souza¹

**Controles Internos no Setor Público: em busca da
eficiência administrativa**

Teresina, novembro 2016

¹Márcio Rodrigo de Araújo Souza é Auditor Governamental e Gerente de Controle Interno da Controladoria Geral do Estado do Piauí, possui mestrado em Ciência Política e especialização em Gestão Pública pela Universidade Federal do Piauí, com bacharelado em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual de Santa Cruz.

Email: marcio.rodrico@cge.pi.gov.br.

CONTROLADORIA-GERAL DO ESTADO DO PIAUÍ

Av. Pedro Freitas, 1900, 2º andar, Prédio CGE/ATI – Centro Administrativo

Bairro São Pedro – Teresina/PI – CEP: 64.018-900

Fone: (086) 3211-0590

Home-page: <http://www.cge.pi.gov.br>

E-mail: cge@cge.pi.gov.br

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	4
1. A VISÃO CONSTITUCIONAL DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO	6
1.1 Poderes e alcance do sistema de controle interno.....	6
1.2 Finalidade do sistema de controle interno	8
1.2.1 Avaliação de resultados e metas	9
1.2.2 Análise da legalidade do gasto	14
1.2.3 Controle do endividamento	17
1.2.4 Apoio ao controle externo	20
2. ESTRUTURA DOS CONTROLES INTERNOS	21
2.1 Estrutura integrada de controle interno na visão do COSO	24
2.2 A estrutura Internacional de Práticas Profissionais do IIA	33
2.3 A estrutura de controles internos do poder executivo estadual	40
2.3.1 As primeiras linhas de defesa: estabelecimento de tarefas e responsabilidades.....	46
2.3.2 A segunda linha de defesa: Núcleos de Controle de Gestão	52
2.3.3 A terceira linha de defesa: auditoria regulares da CGE	54
3. RISCOS INERENTES AO GASTO PÚBLICO E CONTROLES INTERNOS	66
4. PROCEDIMENTOS DE CONTROLE ESPECÍFICOS.....	72
4.1 Despesas com servidores públicos – folha de pagamento	73
4.2 Despesas com locação de mão de obra	76
4.3 Despesas com locação de veículos	79
4.4 Despesas com gestão de frotas e combustíveis.....	81
4.5 Despesas com obras e serviços de engenharia.....	83
4.6 Despesas com diárias.....	87
4.7 Despesas com contratação de autônomos – PF.....	89
5. CONTROLE INTERNO E EFICIÊNCIA ADMINISTRATIVA NO SETOR PÚBLICO	92
BIBLIOGRAFIA	96

INTRODUÇÃO

A gestão pública vive um constante dilema: como alcançar as finalidades públicas satisfazendo aos anseios da população com os recursos econômicos disponíveis, os quais, além de escassos, são seriamente comprometidos com gastos previamente vinculados.

Falamos em recursos econômicos com a pretensão de extrapolar os limites financeiro-orçamentários dos bens disponíveis para alcançar patamares abrangentes, tais como bens já incorporados ao patrimônio público e recursos imateriais. De fato, todos eles contribuem para que o Estado alcance suas finalidades.

A provável solução para esse dilema passa, inexoravelmente, pela racionalização do uso dos recursos econômicos disponíveis, entendida essa como a maneira mais eficiente de dispor dos bens para geração da maior quantidade de benefícios possível. Entendemos como desperdício quaisquer usos inapropriados dos recursos disponíveis, seja por ineficiência, desvio de finalidade, erros, retrabalhos ou ociosidade.

Esse texto pretende apresentar a tese de que o sistema de controle interno – compreendido como o conjunto de mecanismos criados e implementados na organização tendentes a favorecer ao melhor uso dos recursos disponíveis e evitar desperdícios, cuja responsabilidade é de todos que fazem parte da mesma – é fundamental para garantir o uso racional dos recursos disponíveis.

Os controles internos no setor público são criados visando garantir o uso eficiente e regular dos recursos do erário, de modo a

alcançar a finalidade estatal de promover políticas públicas que satisfaçam adequadamente aos anseios da sociedade.

O texto constitucional estabelece quatro finalidades essenciais do sistema de controle interno, a saber: avaliação dos resultados dos programas de governo (políticas públicas); asseguarção da eficiência, eficácia e regularidade do uso dos recursos públicos; controle do endividamento estatal; e apoio ao controle externo na busca pela legalidade e efetividade da gestão pública.

Contudo, para alcançar tais objetivos, o sistema de controle interno precisa se estruturar adequadamente, definir uma metodologia de trabalho (*modus operandi*) e definir responsabilidades por procedimentos de controles baseados em riscos.

Este texto visa subsidiar os servidores públicos que atuam na área de controle interno no desempenho de sua área. Ele está estruturado em cinco capítulos: o primeiro trata das diretrizes constitucionais do sistema de controle interno; o segundo aborda as normas internacionais voltadas à estruturação dos controles internos; no terceiro capítulo, apresentamos uma visão geral de controle interno baseada em riscos relevantes no uso do dinheiro público; no quarto capítulo, descrevemos alguns processos de despesa mais representativos no setor público e apontamos riscos, possíveis impactos e atividades de controle capazes de mitigá-los. O quinto e último capítulo é dedicado à conclusão do trabalho.

1. A VISÃO CONSTITUCIONAL DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

No estado constitucional de direito todos estamos submetidos aos ditames da lei. Acima das leis, contudo, está a Constituição, que serve como base fundamental de todo o sistema político e jurídico do setor público. O Brasil se destaca como um país com fortes oscilações constitucionais ao longo de sua brevíssima história política. Apesar disso, devemos reconhecer que desde a Constituição de 1988 estamos passando por um momento de grande evolução institucional.

As instituições são criadas justamente no intuito de dar estabilidade ao sistema político, controlando o ímpeto utilitarista das pessoas que assumem papéis na condução dos negócios estatais. Nesse sentido, o sistema de controle interno no setor público foi criado pela Constituição de 1988 com forte tendência a controlar o uso dos recursos públicos e garantir resultados satisfatórios das políticas governamentais.

Esta seção será dedicada a demonstrar de que forma foi criado o sistema de controle interno constitucional e está dividida em cinco partes. Na primeira, apresentamos os poderes e responsabilidades atribuídas ao controle interno. Nas demais serão demonstradas as finalidades que devem guiar as atividades de controle. Tudo isso com base no texto magno.

1.1 Poderes e alcance do sistema de controle interno

O sistema de controle interno está inserido na Constituição Federal dentro da seção que trata da fiscalização contábil, financeira e orçamentária. Assim, logo no seu art. 70 ficou estabelecido que:

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

De imediato, nota-se a orientação abrangente da função do controle interno, alcançando todos os aspectos relacionados com o uso dos recursos públicos, tanto do ponto de vista material (patrimonial, financeira), quanto da perspectiva procedimental (operacional, contábil, orçamentária).

Outra conotação dada pela Constituição ao sistema de controle interno foi o acompanhamento da aplicação dos benefícios fiscais concedidos pelo governo (subvenções e renúncia de receitas). Os benefícios fiscais configuram-se como não receitas, ou seja, o dinheiro não chega a entrar nos cofres públicos por uma decisão do gestor que resolve suspender, temporariamente, a cobrança de tributos de determinados agentes ou setores econômicos.

A aplicação dos benefícios fiscais concedidos pelo poder público é feita pelos agentes econômicos privados em suas respectivas atividades, o que demonstra que o alcance do sistema de controle interno ultrapassa os contornos do Estado e atinge quaisquer pessoas que de alguma forma sejam beneficiadas com recursos do erário.

De fato, o texto constitucional ratifica essa tese no parágrafo único do mesmo art. 70 quando fixa que

Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores

públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.

Portanto, pode-se concluir com segurança que a Constituição deu poderes e alcance ao sistema de controle interno que atinge quaisquer pessoas, coisas, fatos, negócios ou atos que tenham algum impacto, mesmo que indireto, no patrimônio público.

1.2 Finalidade do sistema de controle interno

A finalidade do sistema de controle interno é proteger o patrimônio público de usos indevidos, inapropriados ou imprecisos, além contribuir fortemente para o uso regular, eficiente, apropriado e preciso no atendimento das necessidades públicas.

Essa finalidade deve ser perseguida pelo Estado, ou seja, tanto pelos três poderes, quanto pelos órgãos autônomos (Ministério Público, Tribunal de Contas, Defensoria Pública), embora o art. 74 da Constituição faça menção apenas aos poderes.

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:[...]

O mandamento constitucional determina que o sistema de controle seja instituído de forma integrada, a qual deve ser alcançada de duas maneiras complementares: **integração entre os poderes e órgãos**, de modo que esforços sejam somados, procedimentos sejam padronizados e se alcance a finalidade precípua uniformemente; **integração dentro de cada poder (e órgãos)** para que todas as atividades, os departamentos, as funções sejam alcançadas perenemente pelos controles internos.

As finalidades constitucionais do sistema de controle interno podem ser resumidas em cinco campos: I. fiscalização patrimonial e operacional; II. avaliação de resultados e metas; III. análise da legalidade do gasto; IV. controle do endividamento; V. apoio ao controle externo. Vide figura abaixo:

Figura 1. Finalidades constitucionais do sistema de controle interno



1.2.1 Avaliação de resultados e metas

O planejamento é tratado pela Constituição como atividade elementar para a gestão adequada dos recursos estatais. De fato, alocar recursos escassos de maneira efetiva na solução de demandas amplas e variadas requer estabelecer bases, escolher estratégias e controlar resultados.

O **planejamento** público é feito com base nos recursos disponíveis vis à vis às demandas públicas e as diretrizes do governo. A Constituição de 1988 criou um sistema de planejamento tridimensional, envolvendo a concepção de projetos de mudança, estabelecimento de prioridades e alocação de recursos às ações conforme seu grau de relevância.

No campo jurídico, esse caráter tridimensional é representado por três leis orçamentárias que se integram para formar o plano de atuação do governo. A lei mais abrangente é chamada de **Plano Plurianual**, na qual são estabelecidos os programas governamentais que irão promover mudanças nas diversas áreas de atuação estatal no horizonte temporal de quatro anos. A Lei das Diretrizes Orçamentárias vem em seguida para escolher quais ações serão priorizadas na alocação de recursos em cada ano. E finalmente a Lei Orçamentária faz essa alocação de recursos para todas as ações governamentais, sejam elas projetos de mudança, ou operações continuadas.

Figura 2. Sistema de planejamento e orçamento público



De fato, o parágrafo primeiro do art. 165 da CF/88 estabelece que o PPA deve focar suas **diretrizes e metas** para as despesas de capital (mais as que dessas decorrerem) e para os programas de duração continuada. Vejamos:

A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

Em essência, o texto constitucional afirmou que o PPA deve se ocupar dos **projetos que criem novos bens de capital ou gerem novos serviços públicos**. Isso porque as despesas de capital são exatamente aquelas que contribuem para geração ou aquisição de um novo bem de capital. Este, por sua vez, é todo bem econômico usado na produção de outros bens sem ser consumido nesse processo, servindo, portanto, para geração de bens por algum horizonte temporal.

Além disso, o PPA vai se debruçar sobre os programas de duração continuada, ou seja, aqueles que são estabelecidos para gerarem benefícios sociais por um tempo indeterminado. Esse tipo de programa é caracterizado por buscar transformar uma realidade social crônica, cuja resolução não pode ser alcançada em curto prazo. De qualquer sorte, esses programas também visam mudar uma situação fática, razão pela qual objetivam concluir-se que o PPA congrega as ações governamentais que visam criar novos produtos ou serviços, mesmo que de maneira continuada.

A organização da ação governamental é feita por meio de programas de governo. Esses, por seu turno, são estruturados com

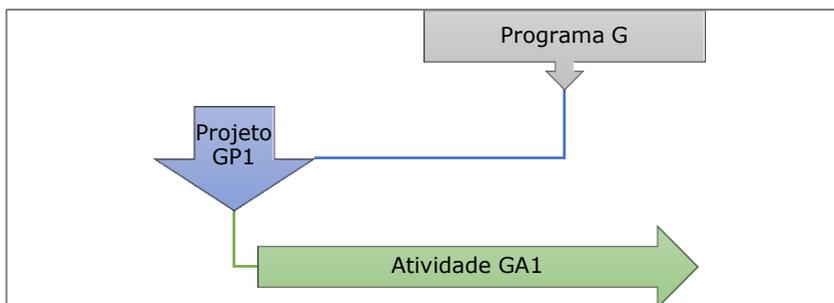
base em ações, as quais podem ser **um projeto**, uma **atividade** ou uma **operação especial**.

Os projetos são caracterizados com **ações que visam contribuir para os resultados pretendidos por um programa, criando um produto ou serviço novo, exclusivo e específico em um período de tempo delimitado**. Exemplo: construção de uma escola.

As atividades, por outro lado, embora também visem contribuir para o atingimento dos resultados de um programa, se **caracterizam por gerarem produtos ou serviços semelhantes ao longo de um período de tempo indeterminado**. Exemplo: oferta de educação formal primária na escola construída.

As operações especiais **são ações atípicas, dado que não contribuem para geração de qualquer produto ou serviço**. São usadas para pagamento das dívidas e encargos do Estado.

Figura 3. Organização das ações governamentais.



Muito tem sido feito no âmbito público para aprimorar as técnicas e planejamento e orçamentação. A adoção do orçamento baseado em programas, embora tenha sido estabelecida em 1964, começou, de fato, a ser utilizada no início deste século. O Decreto Federal nº 2.829/98 é um marco nesse quesito, dada sua importância na instituição dos

elementos mínimos dos programas de governo: objetivo; responsável; valor global; prazo; fonte; indicador; metas; ações. As metas dos programas devem ser regionalizadas por estado, a fim de que se possa cumprir o mandamento constitucional inerente à redução das desigualdades sociais e regionais por meio da política orçamentária.

Desde 2012 o governo federal adotou uma nova metodologia de elaboração do seu PPA, redefinindo a estrutura dos programas. Atualmente, os programas são divididos em **temáticos** ou de **gestão**. Os programas temáticos são aqueles que **visam orientar as políticas públicas e gerar benefícios diretos para a sociedade**, enquanto os programas de gestão buscam favorecer as **atividades internas do governo**. Na nova estrutura adotada no Brasil, os programas temáticos são compostos de: objetivo; responsável; meta; iniciativa; indicador; valor global; valor de referência.

Ao sistema de controle interno, coube a nobre missão constitucional de avaliar a execução dos programas governamentais, com atenção especial aos resultados, inclusive quanto ao alcance das metas, conforme art. 74, incisos I e II da CF/88:

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

Nesses dois incisos, a norma constitucional destacou os resultados da gestão pública como alvo do sistema de controle interno, estabelecendo como diretriz maior a busca constante por melhorias operacionais (eficiência) e por soluções aos problemas sociais (eficácia).

É importante entender que a avaliação é feita no intuito de buscar melhorias para a execução das políticas públicas. Nenhuma atividade no setor público deve ter um fim em si mesma. Dessa forma, não se avalia programas apenas por avaliar, fazemos a avaliação para que, a partir dela, possamos encontrar pontos de melhoria e contribuir para a maior efetividade das ações governamentais.

Por essa razão, entendemos que cabe ao sistema de controle interno, além de avaliar a eficiência e eficácia dos programas governamentais, indicar caminhos para torná-las melhores e, conseqüentemente para ampliar a capacidade de oferta de serviços públicos à sociedade, inclusive, com mais qualidade.

1.2.2 Análise da legalidade do gasto

O inciso II do art. 74 da Constituição atribui duas missões ao sistema de controle interno: 1- **comprovar a legalidade**; e 2- **avaliar resultados**. Já tratamos na seção anterior sobre a segunda parte do inciso, pois ela tem uma relação forte com a diretriz estabelecida no inciso I, que é cuidar da avaliação de resultados e metas. Nesta seção trataremos da missão um.

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

[...]

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão

orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;[...]

A legalidade é um princípio basilar da Estado Democrático de Direito, como é o nosso. Representa dizer que a conduta do agente público não pode ser pautada pelo seu livre arbítrio, mas, sim, pela vontade geral do povo, a qual é expressa por meio das leis.

Além disso, ao agente público cabe agir em estrita conformidade com a lei, só podendo fazer o que a lei lhe prescreve e na forma estabelecida por esta. Essa regra visa proteger o erário e a sociedade de ações egoístas daqueles que exercem cargos públicos.

Usar recursos públicos requer observância aos ditames da lei, sejam eles recursos financeiros (dinheiro) ou não financeiros (outros bens e direitos). Os recursos financeiros para serem usados, em regra, devem constar no orçamento público, que é uma lei autorizativa para arrecadação e gasto de dinheiro em cada ano civil.

Em 2015 foram gastos mais de três trilhões e seiscentos bilhões de reais pelo poder público das três esferas de governo (R\$ 3.631.447.856.351). Esses gastos são feitos de várias maneiras: para manutenção dos serviços públicos por via contratual (42%); para pagamento da dívida e seus encargos (28%); para pagamento do funcionalismo (24%); e para formação ou aquisição de bens de capital (5%).

Tabela 1 Gastos Públicos Consolidados 2015

DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS (EMPENHADAS) UNIÃO ESTADOS MUNICÍPIOS CONSOLIDADO				
	União	Estados	Municípios	Consolidado
Despesas Correntes	1.518.408.167.246	711.364.032.969	414.688.786.035	2.644.460.986.250
Pessoal e Encargos Sociais	256.456.644.167	400.788.765.976	227.610.526.821	884.855.936.964
Juros e Encargos da Dívida	208.362.864.733	26.590.393.224	3.920.196.241	238.873.454.199
Outras Despesas Correntes	1.053.588.658.346	283.984.873.769	183.158.062.973	1.520.731.595.087
Despesas de Capital	863.634.403.145	75.503.135.365	47.849.331.591	986.986.870.101
Investimentos	37.573.716.610	40.105.744.500	39.353.769.026	117.033.230.136
Inversões Financeiras	72.191.791.798	7.705.054.408	769.525.094	80.666.371.300
Amortização / Refinanciamento da Dívida	753.868.894.737	27.692.336.457	7.726.037.471	789.287.268.665
TOTAL DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA S	2.382.042.570.391	786.867.168.334	462.538.117.626	3.631.447.856.351
RESULTADO ORÇAMENTARIO	363.190.596.657	-15.464.772.203	34.131.290.541	381.857.114.996

Fonte: STN.

Cada tipo de gasto tem um roteiro a ser seguido, pelo menos. Na parte dos gastos contratuais, por exemplo, deve haver o procedimento licitatório, a contratação, a fiscalização e gestão do contrato. As despesas com servidores devem obedecer ao concurso público, à gestão das carreiras, e ao controle da folha de pagamento. Dessa forma, o controle da legalidade do gasto público alcança proporções gigantescas, sobretudo pela quantidade de órgãos e entidades que executam parcelas orçamentárias.

Ao sistema de controle interno, cabe buscar estabelecer mecanismos que favoreçam a adequada gestão desses recursos, seguindo o rito legal, contudo sem paralisar a atividade administrativa. Destarte o texto use a palavra comprovar, não se pode imaginar que o controle interno deva apenas cancelar os gastos, pois isso seria criar um serviço com a finalidade em si mesmo, o que não é admissível.

1.2.3 Controle do endividamento

A dívida e o endividamento público é um dilema crucial para o estado moderno. O termo dívida deve ser entendido como o total das obrigações presentes do estado, enquanto o endividamento é a atividade de obtenção de crédito que acarreta no aumento da dívida.

O processo de endividamento, portanto, é o responsável pela existência da dívida. Nesse sentido, a Constituição estabeleceu que o sistema de controle interno deve cuidar do endividamento, ou seja, das **operações de créditos, avais e garantias.**

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

[...]

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

O tema é de tal magnitude que está sempre na pauta das discussões sobre o controle das finanças públicas, dado que o estado se vale do endividamento para cobrir seus déficits e para criar capacidade de investimentos públicos, ao passo que a dívida gera gastos que aumentarão os déficits no futuro.

Pelos dados apresentados na tabela a seguir percebe-se que uma tendência de crescimento da dívida líquida do governo geral (união, estados e municípios). Em julho, o valor líquido ultrapassou 2,6 trilhões de reais, ou 44,08% do PIB. Diante de tal cenário, justifica-se o zelo constitucional para que o sistema de controle interno atende para os mecanismos de endividamento público.

Tabela 2 Dívida líquida e bruta do governo geral em 2016 (milhões)

Discriminação	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maior	Junho	Julho
Dívida líquida do setor público (A= B+K+L)	2 121 405	2 186 771	2 314 843	2 356 611	2 379 130	2 529 703	2 571 875
Dívida líquida do governo geral(B=C+F+I+J)	2 286 788	2 360 392	2 423 128	2 458 651	2 493 775	2 627 112	2 672 668
Dívida bruta do governo geral ^(C=D+E)	3 992 779	4 017 299	4 005 700	4 039 289	4 113 899	4 130 831	4 213 993
Dívida interna (D)	3 725 358	3 753 430	3 763 121	3 803 391	3 867 978	3 910 806	3 987 520
Dívida externa (E)	267 421	263 869	242 579	235 899	245 920	220 025	226 474
Créditos do governo geral (F=G+H)	- 1 796 156	- 1 822 283	- 2 030 431	- 1 942 617	- 1 983 134	- 2 040 631	- 1 984 439
Títulos livres na carteira do Bacen ^(I)	238 928	294 791	377 710	263 794	284 480	352 267	257 540
Equalização Cambial ^(J)	-148 762	-129 415	70 149	98 184	78 531	184 645	185 574
Dívida líquida do Banco Central (K)	-219 477	-227 492	-162 305	-156 444	-170 047	-152 104	-156 718
Dívida líquida das empresas estatais ^(L)	54 094	53 871	54 020	54 404	55 403	54 695	55 924
PIB ^(M)	5 914 671	5 937 327	5 943 346	5 971 095	6 000 155	6 028 947	6 063 212

Fonte: BACEN.

1.2.4 Apoio ao controle externo

Finalmente, a Constituição estabeleceu que o sistema de controle interno deve contribuir com o controle externo no desempenho da missão de garantir o bom e regular uso dos recursos públicos. De fato, a missão institucional dos controles interno e externo é a mesma, razão pela qual não se poderia esperar que eles atuassem de forma isolada.

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

[...]

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§ 1º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

A colaboração do sistema de controle interno com a missão institucional do controle externo não se restringe à comunicação de fatos apurados que contenham vícios de ilegalidade, embora muitas vezes possa haver confusão nesse sentido. Essa é apenas uma obrigação natural para os responsáveis pelos controles internos, pois, dado que este não têm poder punitivo ou disciplinar, atribui-se ao órgão técnico do sistema de controle externo a função de julgar e, havendo condenação, sancionar o responsável pela conduta gravosa.

Contudo, entendemos que a colaboração vai muito além disso, pois, perpassa a mútua troca de experiências e compartilhamento de técnicas, metodologias, ferramentas de trabalho, dados, enfim, de tudo

aquilo que venha a evitar retrabalhos e maximizar a eficiência dos controles da administração pública.

2. ESTRUTURA DOS CONTROLES INTERNOS

A função dos controles internos **é garantir que os objetivos da organização sejam alcançados**. Essa tese é fundamental para compreendermos todos os mecanismos criados pelo sistema de controles internos.

Entre os objetivos pretendidos e os resultados efetivamente alcançados, pode haver desvios, eventos podem acontecer e provocar uma frustração nas expectativas organizacionais.

Tais eventos são denominados riscos. Os riscos, portanto, devem ser a principal ocupação dos controles internos, ou melhor, o gerenciamento dos riscos capaz de evitá-los ou mitigá-los.

Dessa forma, descobrimos a razão de toda a literatura técnica sobre controles internos enfatizar que estes devem ser estruturados a partir da análise dos riscos, de modo a prevení-los, possibilitando que a organização alcance seus objetivos.

Historicamente, nossos sistemas de controles internos no setor público foram estruturados com o foco demasiado em aspectos formais dos gastos públicos, desprezando o viés dos riscos envolvidos em cada transação.

Embora a Constituição tenha especificado as competências e finalidades do sistema de controle interno, não foi editada norma infraconstitucional disciplinando adequadamente a matéria.

Isso tem sido feito no âmbito de cada ente com maior ou menor nível de precisão, a depender dos atores envolvidos no processo de estruturação administrativa de cada ente. Contudo, mesmo naqueles em que há legislação sobre a matéria, em regra, se especifica a estrutura do órgão, suas atribuições e responsabilidades, sem, no entanto, estabelecer a forma pela qual o controle interno será exercido.

Essa missão geralmente cabe à literatura que estuda os modelos e experiências vivenciadas em diversas entidades e lugares e acabam indicando algum modelo de sucesso.

Nossas experiências mais acuradas a respeito do tema vêm de exemplos da iniciativa privada, raramente alguma do setor público. A razão é de simples explicação: **a competitividade**.

Dado que no setor privado as organizações competem entre si por renda, é condição fundamental que sejam eficientes com o uso dos recursos disponíveis. Nesse mister, compete ao controle interno gerenciar adequadamente todos os riscos capazes de frustrar esse objetivo.

No setor público, todavia, não há competição para obtenção de renda, pois as receitas estatais são em sua esmagadora maioria derivadas (aquelas arrecadas em virtude da atividade econômica das famílias e das empresas). Isso gera uma condição de comodidade tamanha que desestimula a maior eficiência administrativa. Dessa forma, o controle interno fica subutilizado em sua função primordial.

Inúmeras empresas ao redor do mundo convivem diariamente com o dilema da maximização da eficiência no uso dos recursos

econômicos disponíveis, o que gera, por conseguinte, uma produção literária volumosa sobre o assunto.

Como há uma variedade considerável de setores econômicos e visões de como ser racional com o uso dos recursos, há também uma gama enorme de perspectivas de controle interno.

Visando contornar esse problema, surgem as organizações de classe que congregam profissionais de controle interno no intuito de discutir o assunto e criar padrões de conduta e comportamento para viabilizar o desenvolvimento de suas áreas de atuação e, via de consequência, de suas profissões.

A principal organização profissional na área de controle interno no mundo é o **Instituto dos Auditores Internos – IIA** (The Institute of Internal Auditors, em inglês). Uma instituição não governamental fundada em 1941 que rege a prática profissional da auditoria interna no mundo por meio de produção literária técnico-profissional. Tal produção serve para embasar os trabalhos dos auditores internos e criar valor para a profissão.

Há outras organizações que, ao invés de criar normas, recomendam estruturas de controles internos. Dentre essas organizações, a mais reconhecida e prestigiada é o **COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission)**. O modelo COSO foi consolidado por meio da publicação Internal Control – Integrated Framework de 2013.

Diante dessa multiplicidade de atores tratando do mesmo assunto, surge uma questão natural: quem devemos seguir, qual das orientações é mais adequada? No entanto, há que se notar a diferença

essencial entre as organizações mencionadas acima. Enquanto o COSO trabalha na perspectiva de criar uma estrutura que sirva de modelo, estabelecendo os oito componentes do sistema de controle interno, o IIA trabalha na produção de orientações mais abrangentes e de normas profissionais de comportamento.

As concepções, portanto, são complementares, não concorrentes. Tanto é verdade que as próprias organizações se recomendam mutuamente. **A CGE-PI adota como referência básica para estruturação do sistema do controle interno do Poder Executivo estadual as normas oriundas do IIA, especialmente a Declaração de Posicionamento das Três Linhas de Defesa do Controle Interno.**

Nesse sentido, podemos dizer que a CGE-PI vem se utilizando tanto da Estrutura Integrada de Controle Interno do COSO, quanto da Estrutura Internacional de Práticas Profissionais – IPPF do IIA para estruturar os controles internos do Poder Executivo estadual, sendo a segunda sua base principal, enquanto a primeira serve de complemento.

Para tanto, temos o cuidado de buscar as devidas adaptações para a realidade do setor público e, especialmente, para as situações de fato e direito vivenciadas pelos órgãos e entidades do Poder Executivo estadual. A seguir, faremos uma breve explanação das teses mais relevantes do COSO e do IIA.

2.1 Estrutura integrada de controle interno na visão do COSO

Segundo o COSO, o “controle interno é um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com

respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade”.

A primeira lição a ser tirada desse conceito diz respeito às **responsabilidades**. A responsabilidade de estabelecer a estrutura de controle interno **é daqueles que conduzem a organização**, no entanto, os demais colaboradores também têm responsabilidades, na medida das funções que desempenham e das tarefas que executam.

No setor público, o Chefe do Poder Executivo, juntamente com seus assessores imediatos (secretários de Estado), são responsáveis diretos pelas diretrizes dos controles internos, **competindo a todos os servidores públicos desempenharem as atividades de controle que seus respectivos cargos exigem**.

Com a aprovação da Lei Complementar nº 28/2003, foi criada a Controladoria-Geral do Estado - CGE-PI, a qual ficou responsável **por coordenar o sistema de controle interno do Poder Executivo estadual**. Com base nessa norma, estamos empreendendo esse esforço para estruturar um sistema de controle interno pautado em riscos e na concretização dos objetivos da gestão pública.

A Estrutura Integrada de Controle Interno – COSO toma por certo que o foco do controle interno deve ser o gerenciamento de riscos, de modo que ele possa contribuir com a organização no alcance dos seus objetivos. “A premissa inerente ao gerenciamento de riscos corporativos é que toda organização existe para gerar valor às partes interessadas” (COSO, 2013, p.3).

Toma-se como certo que as incertezas fazem parte do cotidiano de todas as organizações. Eventos podem acontecer sem aviso prévio e

causar sérias consequências às atividades organizacionais. Tais eventos são classificados em dois seguimentos: aqueles capazes de afetar negativamente os objetivos da entidade que são chamados de riscos; outros tendentes a aumentar o valor da organização, por sua vez, são considerados oportunidades.

Portanto, **cabe à administração da entidade gerenciar essas incertezas de modo a prevenir riscos e aproveitar oportunidades e, assim, potencializar a geração de valor organizacional.** No setor público, os objetivos são estabelecidos em função do interesse da sociedade, de maneira que todo evento que possa contrariar tais interesses deve ser tratado como risco.

Os administradores públicos devem lidar com os riscos de maneira planejada e estruturada, pois “o gerenciamento de riscos corporativos possibilita aos administradores tratar com eficácia as incertezas, bem como os riscos e as oportunidades a elas associadas, a fim de melhorar a capacidade de gerar valor” (COSO, 2013, p3).

Nesse sentido, os objetivos do gerenciamento de riscos corporativos, segundo o COSO, são:

1. Alinhar o apetite a risco com a estratégia adotada;
2. Identificar e administrar riscos múltiplos e entre empreendimentos;
3. Fortalecer as decisões em resposta aos riscos;
4. Aproveitar oportunidades;
5. Reduzir as surpresas e prejuízos operacionais;
6. Otimizar o capital.

Naturalmente, o apetite ao risco no setor público é extremamente reduzido, haja vista a indisponibilidade do interesse público. O administrador fica com uma margem de discricionariedade limitada pela lei. Seu espaço de decisão está restrito à conveniência e oportunidade de praticar determinados atos.

Contudo, os riscos continuam a existir. Com um agravante, como se trata de uso de recursos públicos, sem um proprietário específico, o senso de responsabilidade pela racionalização dos gastos acaba sendo afetado negativamente. Isso potencializa os riscos de desvios de recursos do erário, **seja por erros, omissões ou fraudes**.

Compete ao gestor público, portanto, **fortalecer as decisões em resposta a tais riscos, adotando mecanismos de controles internos eficazes e eficientes**. Por exemplo, um projeto governamental que tem o objetivo de construir uma ponte interligando duas regiões da cidade, pagando por isso o melhor preço que garanta a qualidade da obra. Nesse caso, há diversos eventos que podem acontecer que impeçam o sucesso da empreitada, como o conluio entre os licitantes para superestimar os custos dos insumos. O controle interno do setor público deve estar estruturado para prevenir esse tipo de risco, estabelecendo que todos os itens que compõem a planilha de custos sejam previamente cotados no mercado, quando da elaboração do projeto básico.

Pode acontecer também o inverso: um evento que gere uma oportunidade de maximização da utilidade pública. Nessas situações o gestor deve estar atento para aproveitá-las. Digamos, por exemplo, que um grupo empresarial tenha forte interesse na construção da mencionada ponte e se disponha a cooperar com o poder público,

inclusive com o financiamento da obra. Nesse caso poderíamos pensar em uma parceria público-privada para viabilizar o empreendimento, ficando os recursos públicos livres para ampliar a oferta de serviços públicos, com a construção de uma universidade, por exemplo.

Espera-se que com esse mapeamento de riscos a administração tenha condições de evitar surpresas na condução dos seus projetos e operações, tomando medidas antecipadamente ou **tempestivamente no intuito de evitar desperdícios de recursos, ociosidade operacional, retrabalhos, morosidade e outros fatores maléficos ao interesse público.**

Dessa maneira, definindo objetivos, mapeando riscos, aproveitando oportunidade, tomando medidas para responder adequadamente aos riscos, espera-se que o uso dos recursos públicos seja otimizado, alcançando, portanto, o mandamento constitucional da eficiência administrativa.

O COSO considera que as organizações têm objetivos em quatro dimensões: estratégicos, operacionais, comunicacionais e de conformidade, de modo que o gerenciamento de riscos corporativos é a melhor maneira de garantir êxito na busca pela sua realização.

Essa é uma tese fundamental para compreendermos adequadamente a estrutura integrada de controle interno COSO: o sistema de controle interno é responsável pelo gerenciamento dos riscos corporativos e este é feito por meio de oito componentes estruturais: 1- ambiente de controle; 2- fixação de objetivos; 3- identificação de eventos; 4- avaliação de riscos; 5- resposta ao risco; 6- atividade de controle; 7- informação e comunicação; e 8- monitoramento.

- 1 - **Ambiente Interno** – o ambiente interno compreende o tom de uma organização e fornece a base pela qual os riscos são identificados e abordados pelo seu pessoal, inclusive, a filosofia de gerenciamento de riscos, o apetite a risco, a integridade e os valores éticos, além do ambiente em que estes estão.
- 2 - **Fixação de Objetivos** – os objetivos devem existir antes que a administração possa identificar os eventos em potencial que poderão afetar a sua realização. O gerenciamento de riscos corporativos assegura que a administração disponha de um processo implementado para estabelecer os objetivos que propiciem suporte e estejam alinhados com a missão da organização e sejam compatíveis com o seu apetite a riscos.
- 3 - **Identificação de Eventos** – os eventos internos e externos que influenciam o cumprimento dos objetivos de uma organização devem ser identificados e classificados entre riscos e oportunidades. Essas oportunidades são canalizadas para os processos de estabelecimento de estratégias da administração ou de seus objetivos.
- 4 - **Avaliação de Riscos** – os riscos são analisados, considerando-se a sua probabilidade e o impacto como base para determinar o modo pelo qual deverão ser administrados. Esses riscos são avaliados quanto à sua condição de inerentes e residuais.
- 5 - **Resposta a Risco** – a administração escolhe as respostas aos riscos - evitando, aceitando, reduzindo ou compartilhando – desenvolvendo uma série de medidas

para alinhar os riscos com a tolerância e com o apetite a risco.

- 6 - **Atividades de Controle** – políticas e procedimentos são estabelecidos e implementados para assegurar que as respostas aos riscos sejam executadas com eficácia.
- 7 - **Informações e Comunicações** – as informações relevantes são identificadas, colhidas e comunicadas de forma e no prazo que permitam que cumpram suas responsabilidades. A comunicação eficaz também ocorre em um sentido mais amplo, fluindo em todos níveis da organização.
- 8 - **Monitoramento** – a integridade da gestão de riscos corporativos é monitorada e são feitas as modificações necessárias. O monitoramento é realizado através de atividades gerenciais contínuas ou avaliações independentes ou de ambas as formas.

Criar um ambiente interno propício ao controle é fundamental para o sucesso do sistema. Devemos entender que esse controle visa a garantir a **eficiência administrativa, e jamais criar empecilhos às políticas públicas**. Envolve, pois, a cultura organizacional. Sabemos que a cultura organizacional no setor público tem alguns ranços oriundos de práticas arcaicas e improdutivas. Além disso, temos consciência das limitações naturais aos esforços de mudar culturas organizacionais. No entanto, é imprescindível que comecemos a plantar sementes de comportamentos mais proativos e cooperativos com os interesses públicos, sob pena de jamais deixarmos o estágio atual.

Nesse interim, a CGE-PI vem trabalhando fortemente na criação de metodologias de trabalho a serem implementadas nos órgãos e entidades do Poder Executivo que possam disseminar a cultura de responsabilidade de cada servidor pelas tarefas que executam, demonstrando a importância que elas têm para o alcance do interesse público. Quando conseguirmos que todos desenvolvam suas funções com zelo e eficiência, certamente estaremos contribuindo para uma gestão mais proba e efetiva.

No setor público, os objetivos de cada governo são predefinidos no seu plano plurianual de acordo com os programas a serem implementados em cada gestão. Podemos pensar em objetivos mais gerais, estratégicos, e objetivos mais táticos. Os primeiros estão ligados com a visão geral do governo, ao passo que os objetivos táticos corroboram para o atingimento dos primeiros. Por exemplo, o governo pode estabelecer como objetivo estratégico ampliar o acesso à educação básica em seu estado, criando programas, projetos e atividades para alcançar esse objetivo. Nesse contexto, um dos programas pode objetivar a criação de duas mil novas vagas na rede pública de ensino, o que pode ser alcançado com construção de novas escolas, ampliação das existentes ou melhor utilização das vagas ociosas.

Para cada um desses objetivos, uma série de eventos pode acontecer de forma que comprometa seu êxito. Precisamos ter uma visão clara dos resultados pretendidos para construir um arcabouço de práticas preventivas capazes de garantir o bom e regular desenvolvimento dos projetos e das atividades governamentais.

Atenção especial precisamos dar aos riscos, pois eles podem comprometer fatalmente o sucesso do empreendimento público. Mapear os riscos e tratá-los adequadamente, portanto, é pré-requisito para qualquer sistema de controle interno.

A resposta que a administração dará aos riscos depende muito do contexto de cada projeto: evitar, sempre que possível; aceitar, quando for inevitável; reduzir quando houver medidas saneadoras; ou compartilhar, nas situações favoráveis. Precisamos ter em mente que o apetite aos riscos no setor público é limitado pelo princípio da indisponibilidade do interesse público e da legalidade.

Nesse sentido, estamos trabalhando fortemente na CGE para criar uma estrutura de controle eficaz, que previna riscos, corrija desvios e que, sobretudo, favoreça o alcance do interesse públicos. O foco do nosso trabalho tem sido em desenvolver atividades de controle.

As atividades de controle **são ações estabelecidas por meio de políticas e procedimentos administrativos que corroboram com a eficiência, eficácia e regularidade da gestão pública.** Tais atividades são desempenhadas em todos os níveis organizacionais do órgãos e entidades públicas. Cada servidor faz parte de algum processo de trabalho que implica no uso de recursos públicos.

Nesse ponto podemos citar a criação dos manuais operacionais das despesas públicas como exemplo concreto de atividades de controle, como veremos com detalhe mais adiante.

Não adiantaria identificarmos eventos e mapearmos riscos se não pudermos acionar as pessoas responsáveis por adotar as medidas necessárias à solução dos problemas. Nesse sentido, o sétimo elemento

da gestão de riscos estabelecida pelo COSO determina que devemos ter um sistema de comunicação ágio e eficiente, de modo que todos os atores envolvidos em cada processo ou projeto possam se comunicar tempestiva e objetivamente, garantindo a fluidez das ações.

Por fim, em seu oitavo e último elemento, reconhece-se que é preciso vigilância constante no funcionamento do sistema. O monitoramento serve para avaliar a regularidade dos controles estabelecidos e a interligação entre os atores. Caso alguma anomalia seja detectada, recorre-se ao elemento sistema de comunicação do órgão para que as medidas corretivas necessárias sejam tomadas.

Devemos compreender que “o controle interno não é um processo em série, mas sim um processo dinâmico e integrado” (COSO, 2013, p.5). Embora se espere que a estrutura modelo possa ser aplicada em todas as entidades, públicas e privadas, grandes e pequenas, reconhece-se que cada organização deve usá-la da forma que melhor se adeque aos seus objetivos e condições.

2.2 A estrutura Internacional de Práticas Profissionais do IIA

A Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (International Professional Practices Framework - IPPF) é a base conceitual que organiza as informações oficiais promulgadas pelo IIA. Ela fornece aos profissionais de auditoria interna do mundo todo métodos organizados no IPPF, como as orientações mandatórias e as recomendadas.

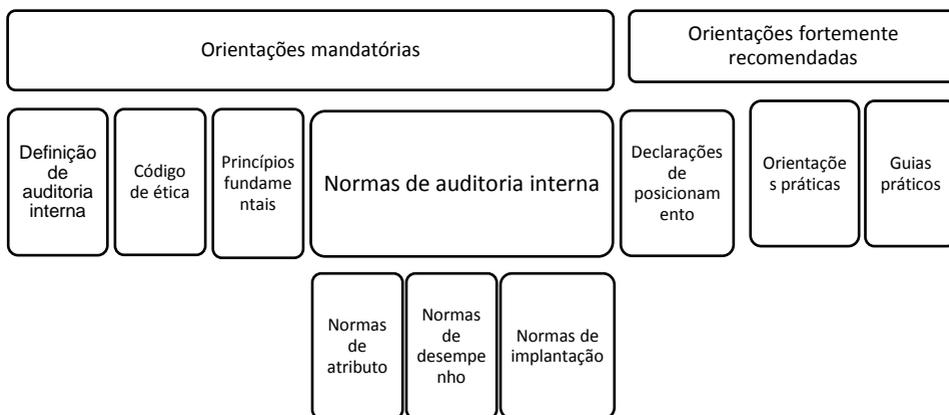
As normas profissionais emanadas do IIA são divididas em duas categorias: **orientações mandatórias e orientações fortemente recomendadas.**

As orientações mandatórias, por sua vez, dividem em quatro partes: definição de auditoria interna; código de ética; princípios fundamentais; e normas de auditoria interna. As normas de auditoria interna são subdivididas em: normas de atributo; normas de desempenho; e normas de implantação.

As orientações fortemente recomendadas são classificadas em três grupos: declarações de posicionamento; orientações práticas; e guias práticos. Esse tipo de orientação serve para facilitar a implantação das normas de auditoria interna e do código de ética.

Na figura abaixo, apresentamos a representação gráfica da estrutura normativa do IIA.

Figura 4. Estrutura das normas internacionais de controle interno do IIA



O IIA tem uma definição de auditoria interna que envolve muito a atividade de controle interno e entende que a atividade de auditoria é mais ampla, contém, a atividade de controle, inclusive atribui à auditoria a função de recomendar e orientar a organização na implantação de controles que previnam riscos e corrija desvios. Vejamos textualmente:

A auditoria interna é uma atividade independente, de garantia e de consultoria, destinada a acrescentar valor e melhorar as operações de uma organização. Assiste a organização na consecução dos seus objetivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação dos processos da eficácia da gestão de risco, do controle e de governação. (IIA, 2008, p.1)

Foge ao escopo desse texto a discussão científica sobre a abrangência de controle interno e auditoria, quem é gênero e quem é espécie. Não queremos enveredar por essa discussão, embora pareça um assunto bastante interessante. Nossos objetivos aqui são mais pragmáticos, visam a aplicar no caso concreto do sistema de controle interno do setor público estadual as regras que fundamentam a atividade de controle. Portanto, continuaremos usando o termo controle interno como referência ao processo integrado de gestão de riscos e agregação de valor à organização, de modo que entenderemos, para efeitos didáticos, que **a auditoria interna será uma parte integrante do sistema de controle interno.**

Entendemos que o desempenho da atividade de controle interno e auditoria interna deve seguir um padrão de conduta e comportamento íntegro. Para isso, o IIA recomenda fortemente a adoção de um código de ética pelas organizações. São recomendadas várias condutas pelo próprio instituto em um código de ética amplo criado por ele para servir de base às demais entidades.

O IIA recomenda que todos os auditores internos sigam quatro princípios fundamentais: Integridade; Objetividade; Confidencialidade; Competência. **Integridade** porque gera confiança. **Objetividade** porque foca na solução dos problemas encontrados. **Confidencialidade** porque

lida com informações sensíveis às organizações. **Competência** porque aplica conhecimentos técnicos na condução dos trabalhos.

Comportamento íntegro envolve:

- 1 - Executar trabalhos com honestidade, diligência e responsabilidade;
- 2 - Respeitar as leis e divulgar o que se espera seja feito ao abrigo das leis e da profissão;
- 3 - Não participar em atividades ilegais ou desabonadoras;
- 4 - Respeitar e contribuir para os objetivos legítimos e éticos da organização.

Comportamento objetivo requer:

- 1 - Não participar em qualquer atividade ou manter uma relação que prejudique ou que se presume possa prejudicar o seu julgamento imparcial;
- 2 - Não aceitar nada que possa prejudicar ou que se presume possa prejudicar o seu julgamento profissional;
- 3 - Divulgar os fatos materiais de que tenham conhecimento, os quais, a não serem divulgados, possam distorcer a informação das atividades em análise.

Comportamento confidencial presume:

- 1 - Ser prudente na utilização e proteção da informação obtida no desempenho das suas atividades;
- 2 - Não utilizar a informação para qualquer benefício próprio ou que de outra maneira estaria em desacordo com as leis ou em detrimento dos objetivos legítimos e éticos da organização.

Comportamento competente necessita:

- 1 - Aceitar apenas serviços para os quais disponham do necessário conhecimento, proficiência e experiência;
- 2 - Desempenhar os serviços de auditoria interna de acordo com as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna;
- 3 - Continuamente aperfeiçoar a sua proficiência e a eficiência e qualidade dos seus serviços.

Os princípios fundamentais do controle interno servem para orientar as atividades tendentes à agregar valor às organizações. Segundo o IIA esses princípios são:

- 1 - Demonstrar integridade.
- 2 - Demonstrar competência e zelo profissional devido.
- 3 - Ser objetivo e livre de influências indevidas (independente).
- 4 - Estar alinhado com as estratégias, objetivos e riscos da organização.
- 5 - Estar apropriadamente posicionado e adequadamente equipado.
- 6 - Demonstrar qualidade e melhoria contínua.
- 7 - Comunicar-se com eficácia.
- 8 - Prestar avaliações com base em riscos.
- 9 - Ser perspicaz, proativo e focado no futuro.
- 10 - Promover a melhoria organizacional.

Como demonstrado na figura quatro, as normas do IIA são divididas em três categorias: **atributos, desempenho e implantação**. As normas de atributos endereçam as características das organizações

e dos indivíduos que executam auditoria interna. As normas de desempenho descrevem a natureza da auditoria interna e fornecem os critérios de qualidade contra os quais o desempenho desses serviços possa ser avaliado. Por fim, as normas de implantação, adicionalmente, são fornecidas para expandir as normas de atributos e de desempenho ao prover os requerimentos aplicáveis às atividades de (A) avaliação (assurance) ou (C) consultoria (IIA, 2013). Foge ao objetivo desse texto discorrer sobre essas normas, especificamente, de maneira que passaremos direto para o ponto central: apresentar a norma específica que usaremos como fundamental estrutura do sistema de controle interno do poder executivo estadual.

O IIA publicou em 2013 um documento chamado “Declaração de Posicionamento do IIA: as três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles”. Esse manual seguirá as linhas gerais desse modelo, porém fazendo as adaptações necessárias para sua adequada funcionalidade no setor público.

De acordo o modelo, as linhas de defesa devem ser justapostas de maneira interdependente, com elos entres os pontos focais, mas evitando duplicidades ou retrabalhos desnecessários. Na essência as funções das respectivas linhas seriam:

Primeira linha de defesa: funções de gestão operacional, com propriedade ou gerenciamento dos riscos.

Segunda linha de defesa: funções de gerenciamento de riscos e conformidade, que monitoram os riscos.

Terceira linha de defesa: uma função de auditoria interna que presta avaliação independente. (IIA, 2016, pp. 3-4)

Gerenciamento de riscos envolve **divisão de responsabilidades**. Uma pessoa não pode concentrar em si poderes sobrepostos. Essa tese estruturante do sistema de três linhas de defesa é que as responsabilidades delas devem ser distribuídas entre pessoas diferentes, de modo que elas se controlem mutuamente.

A administração é a principal responsável pelos processos de monitoramento e controle e é a primeira linha de defesa do gerenciamento de riscos. A segunda linha de defesa consiste das funções de supervisão, estabelecidas separadamente, de risco, controle e conformidade, que garantem que processos e controles apropriadamente desenvolvidos estejam em prática na primeira linha de defesa e operando com eficácia. A natureza e tipos dessas funções dependem de muitos fatores, incluindo a maturidade da indústria e da organização. Funções como a auditoria interna, que prestam avaliação independente sobre os processos e controles, são consideradas a terceira linha de defesa. (IIA, 2015, p.8)

A primeira linha de defesa é horizontal, toda a organização pública deve ser alinhada com ela, tanto servidores que executam tarefas, quanto aqueles que supervisionam e coordenam.

A segunda linha de defesa deve atuar em casos que demandam maior atenção em razão do risco envolvido. Nessas situações é feita uma segunda conferência, um segundo procedimento de controle.

A terceira linha de defesa atua de maneira independente avaliando o funcionamento dos controles de primeira e segunda linhas.

No âmbito do Poder Executivo piauiense, a primeira linha de defesa é estabelecida em todos os órgãos e entidades, de acordo com cada processo de trabalho, definindo tarefas, responsabilidades e

produtos para cada tipo de gasto. A segunda linha de defesa será exercida pelos Núcleos de Controle de Gestão, com base nos procedimentos estabelecidos neste manual. A terceira linha de defesa é exercida pela CGE por meio das auditorias regulares e independentes.

2.3 A estrutura de controles internos do Poder Executivo estadual

A definição pragmática do funcionamento do sistema de controle interno no setor público é uma tarefa árdua. Uma diversidade de interesses conflitantes interferem no sistema substancialmente. Contudo, as instituições são criadas exatamente para neutralizar os interesses eminentemente individualistas dos agentes e garantir a prevalência do interesse público.

A Constituição Federal deu competências e finalidades precisas ao sistema de controle interno para zelar pela gestão do erário, cuidando para que os recursos sejam usados com racionalidade e legalidade. Tais competência abrangem a fiscalização patrimonial e operacional da gestão público em todos os seus aspectos: **orçamentário, financeiro, contábil, dos bens e direitos, das obrigações.**

No âmbito de sua atuação, o sistema de controle interno visa garantir a legalidade do uso dos recursos, contribuir para a melhoria dos resultados das ações de governo, controlar o endividamento e cooperar com o controle externo.

As mesmas competências e finalidades foram repetidas na Constituição Estadual, com exceção do inciso que trata sobre apoio ao controle externo, embora essa ausência não implique em qualquer redução de responsabilidade do sistema de controle interno, haja vista

que a competência decorrente constitucional não pode contrariar a competência originária.

A lei Complementar estadual nº 28 de 2003 criou na estrutura do Poder Executivo a Controladoria-Geral do Estado, como **órgão central do sistema de controle interno**, atribuindo-lhe competências para, entre outras coisas: “proceder ao exame nos processos originários de atos de gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos e entidades da administração pública estadual e nos de aplicação de recursos públicos estaduais por entidades de direito privado” (Art. 24, IV).

Além de especificar detalhes das competências constitucionais do sistema de controle interno, a mencionada lei criou uma nova atribuição para a CGE-PI: “fomentar a participação da sociedade estimulando o controle social” (Art. 24, VI), cujo efeito decorrente é a melhoria da transparência pública e o crescimento do controle social no estado.

Art. 24 A Controladoria-Geral do Estado é o órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo Estadual, competindo-lhe:

I - supervisionar tecnicamente as atividades do sistema integrado de fiscalização financeira, contabilidade e auditoria;

II - expedir atos normativos concernentes à ação do sistema integrado de fiscalização financeira, contabilidade e auditoria;

III - determinar, acompanhar e avaliar a execução de auditorias;

IV - proceder ao exame nos processos originários de atos de gestão orçamentárias, financeira e patrimonial dos órgãos e entidades da administração pública estadual e nos de aplicação

de recursos públicos estaduais por entidades de direito privado, emitindo parecer técnico;

V - manter com o Tribunal de Contas colaboração técnica e profissional relativamente à troca de informações e de dados, objetivando uma maior integração dos controles interno e externo.

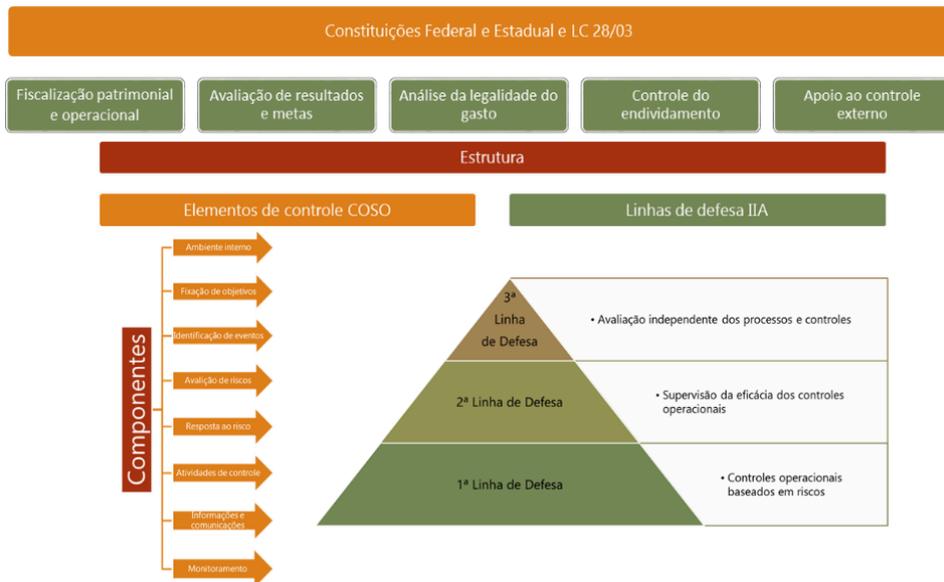
VI - fomentar a participação da sociedade estimulando o controle social.

Com se nota, as normas constitucionais e legais dão competências amplas e finalidades precisas ao sistema de controle interno. No entanto, o modo de agir, elemento capaz de transformar as diretrizes em resultados, não ficou definido nem constitucional, nem legalmente.

De forma geral, essa tarefa é assumida pelos agentes encarregados de desempenhar as funções. Tais agentes, por seu turno, buscam na literatura os métodos necessários ao exercício de suas tarefas. Como se viu na seção anterior, há diversas entidades profissionais que cuidam em criar normas estruturantes para os controles internos. Embora não haja vinculação obrigatória a essas orientações técnicas, tem-se notado que sua utilização traz resultados positivos para as operações de controle.

Em razão disso, buscamos estabelecer uma estrutura de funcionamento do sistema de controle interno do Poder Executivo do Piauí que atente para as duas matrizes: as **normas constitucionais** e legais como parâmetro e foco; e as **normas profissionais** como meios de alcançar os objetivos. Na figura a seguir, apresentamos esse modelo de forma gráfica.

Figura 5. Bases e Estruturas do Sistema de Controles Internos CGE-PI



No topo do modelo estão as diretrizes constitucionais e legais que devemos perseguir, enquanto na sua base estabelecemos os procedimentos a serem desenvolvidos e os parâmetros de atuação. Conforme explanado nas seções anteriores, temos duas bases orientativas fundamentais: a Declaração de Posicionamento do IIA - As três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles; e o documento Controle Interno – Estrutura Integrada do COSO.

Já demonstramos que essas orientações não são concorrentes entre si, embora ainda não tenhamos explicado como pretendemos integrá-las em um conceito de controle interno no setor público. Essa tarefa começa a partir desse ponto.

Inicialmente, devemos dizer que as três linhas de defesa são níveis de controles internos que as organizações devem estabelecer

para garantir o gerenciamento eficaz dos riscos. Esse posicionamento do IIA não chega a criar os elementos necessários ao gerenciamento de riscos.

O COSO, por sua vez, se preocupou apenas em estabelecer os elementos necessários para o gerenciamento de riscos eficaz, sem contudo distribuí-los em linhas, pressupondo-se que eles estarão disseminados em todos os níveis organizacionais.

A visão das linhas de defesa é bastante interessante na medida em que distribui responsabilidades, coordena processos e dá relativa independência aos agentes que atuam em cada nível de controle.

De forma semelhante, acreditamos que os oito elementos de gerenciamento de riscos são essenciais para o funcionamento dos controles internos. Percebemos, porém, que esses elementos podem ser implantados concomitantemente com as linhas. Por exemplo, quando padronizamos processos de trabalho com tarefas e responsabilidades bem definidas, estamos a criar a primeira linha de defesa dos controles internos, ao mesmo tempo em que estamos contribuindo para criação de um ambiente interno (elemento) favorável ao gerenciamento de riscos.

Dessa forma, quando criamos procedimentos administrativos a serem seguidos pelos servidores públicos para cumprimento de alguma etapa da execução de uma despesa, como, por exemplo, demonstrar a necessidade de interesse público quando se faz a requisição de diárias e passagens aéreas, estamos a **criar uma primeira linha de defesa**, ao passo que, à medida que um núcleo de controle interno analisa o processo antes de sua liquidação e certifica-se se houve, de fato, comprovação de necessidade de interesse público, estamos a **criar**

uma segunda linha de defesa. Nesse mesmo exemplo, podemos entender que essas atividades são, de fato, atividades de controle, um elemento de gestão de risco definido pelo COSO.

A auditoria interna da CGE-PI quando da avaliação do funcionamento dos controles internos nos órgãos e entidades **atua como a terceira linha de defesa**, reportando aos gestores sobre falhas que foram detectadas nos procedimentos e recomendando as medidas corretivas, para isso, ela precisa fazer uma comunicação formal, por meio de um relatório. Tal processo é um elemento de gerenciamento de riscos (informações e comunicações), também.

O relatório de auditoria é apresentado aos gestores e as soluções são discutidas e fixadas para um período determinado de tempo. Nesse ínterim, a equipe retorna sistematicamente ao órgão/entidade para acompanhar a implementação das ações. Esse é o trabalho do monitoramento (elemento).

Portanto, podemos perceber que as linhas de defesa do controle interno funcionam como base estrutural fixa, ao passo que os elementos de gerenciamento de riscos e controle atuam como fatores dinâmicos, com efeitos concretos em diferentes níveis estruturais, nos momentos necessários.

Nas seções seguintes, apresentaremos com mais detalhes a forma de estruturação das três linhas de defesa no setor público; mapeando processos e definindo tarefas e responsabilidades; revisando o ciclo do gasto e analisando os procedimentos que envolvem maior risco; e auditando periodicamente os órgãos e entidades a fim de garantir o regular funcionamento dos controles internos.

2.3.1 As primeiras linhas de defesa: estabelecimento de tarefas e responsabilidades

A primeira linha de defesa dos controles internos é criada com o estabelecimento das tarefas e seus respectivos responsáveis, de modo que cada agente desempenhe adequadamente sua função. Como no processo de trabalho, as tarefas são interdependentes, os agentes devem se autocontrolar, construindo um verdadeiro sistema integrado de controle, com diversas partes interligadas.

Nessa perspectiva, a CGE vem trabalhando em várias frentes para definir processos de trabalho específicos para cada tipo de gasto público, desenhando o mapa do processo, estabelecendo as tarefas, os responsáveis, o método e os clientes. Os manuais operacionais que estamos publicando para cada tipo de despesa representam o fruto desse trabalho.

Nosso objetivo com isso é tornar os processos de trabalho nos órgãos e entidades do Poder Executivo estadual mais eficiente e regular, **evitando retrabalhos, desperdícios, erros ou fraudes.**

Para elaboração dos manuais, partimos de uma situação crítica, na qual riscos foram identificados: riscos de perdas, riscos de desvios, riscos de ineficiências administrativas e riscos de irregularidades. Enfim, tais riscos decorrem sempre de falhas procedimentais, inexistência de rotinas claras e de responsabilidades definidas.

A indisponibilidade do interesse público, contudo, favorece o surgimento de diversas normas para disciplinar o uso dos recursos do erário, vinculando fortemente a Administração ao princípio da legalidade.

Então, diante da situação vulnerável de determinada despesa pública, levantamos a seguinte questão: há norma regulamentar

disciplinando os procedimentos de gasto? Em caso afirmativo, seguimos as diretrizes normativas para definir o processo de trabalho. Porém, na hipótese negativa, trilhamos o caminho rotineiro de mapeamento de processos.

A primeira situação (existência de norma regulamentar) é a regra no serviço público, portanto, usamos a legislação como sustentáculo do modelo a ser seguido. Sabendo que as normas são criadas em nível abstrato, filtramos seus mandamentos e criamos o vínculo necessário para o caso concreto, criando tarefas e procedimentos objetivos.

O modelo de processo de trabalho precisa responder a quatro questões básicas: O que fazer? Quem deve fazer? Como será feito? Para quem se fará? Respondendo à primeira questão definimos a tarefa, na segunda definimos a responsabilidade, na terceira criamos o método de trabalho, e na quarta interligamos o produto dessa tarefa a outro agente que o usará para desenvolver outra tarefa. E assim, sucessivamente, até a conclusão do processo.

A parte mais sensível do trabalho consiste em sua materialização, dado que no setor público os atos administrativos, em regra, são revestidos de formalidade. Partindo desse pressuposto, demos uma atenção especial à resposta da questão três (como fazer).

Nessa fase definimos três elementos essenciais: **a sequência de atos a serem realizados**, constituindo as etapas a serem percorridas para conclusão das tarefas; **os documentos que devem ser gerados para materializar esses atos**, criamos modelos padronizados para cada tipo de processo; e **a lista dos requisitos que devem ser observados em cada etapa**.

Dessa forma conseguimos estabelecer os manuais operacionais dotados de todos os elementos necessários para formalizar os processos de trabalho, torná-los instrumentos de agilidade e segurança administrativa e, principalmente, disseminar a cultura de responsabilidade pelo trabalho executado.

Os Manuais Operacionais de Procedimentos são normativos técnicos que visam disciplinar o contexto e a forma como as atividades de gestão dos órgãos e entidades do Poder Executivo estadual são conduzidas. A estrutura desses manuais deve conter, no mínimo:

- 1 - Estrutura gráfica que utilize uma linguagem padronizada e que forneça uma visão geral do procedimento normatizado, bem como o universo e a interdependência de tarefas envolvidas em cada um deles;
- 2 - Estrutura textual que detalhe cada uma das tarefas, segmentando-as etapas e passos;
- 3 - Relação de modelos de documentos; e
- 4 - Listas de checagens utilizadas na execução dos procedimentos.

Uma vez criado o modelo, passamos à etapa da implantação nos órgãos e entidades. Esse processo demanda uma dose considerável de cautela e paciência, dado que implica em mudar uma cultura organizacional de décadas. Optamos por fazer um trabalho ponderado e incremental, indo de unidade a unidade, capacitando os agentes a partir das situações reais do dia a dia, de modo a executar as tarefas seguindo o padrão adequado.

O projeto de implantação dos Manuais Operacionais de procedimentos em cada órgão ou entidade deve envolver no mínimo as seguintes atividades:

- 1 - Elaboração de um diagnóstico das rotinas e procedimentos adotados atualmente para uma determinada atividade de gestão e a evidenciação de seus principais problemas;
- 2 - Apresentação do Manual Operacional de Procedimento padrão elaborado para a atividade de gestão;
- 3 - Eleição e nomeação da equipe de projeto para a implantação do Manual Operacional de Procedimento;
- 4 - Treinamento da equipe de projeto no Manual Operacional de Procedimentos;
- 5 - Implantação de um Projeto Piloto;
- 6 - Customização do Manual Operacional de Procedimentos, se necessário;
- 7 - Padronização do Manual Operacional de Procedimentos customizado; e
- 8 - Certificação da implantação do Manual Operacional de Procedimentos.

O diagnóstico da situação encontrada serve como mapa geral das rotinas que devem ser mudadas para garantir melhor fluidez do processo e segurança administrativa. Fazemos um estudo detalhado com base numa matriz de planejamento criada para responder as principais questões referentes à execução da despesa. As falhas de procedimentos e seus respectivos impactos nas finanças públicas são

aqui identificados para em seguida estabelecermos o tratamento adequado.

Todo processo de despesa no setor público envolve diversos servidores e setores administrativos, desde quem demanda um serviço, passando pelo superior hierárquico que autoriza a demanda, segue para o setor administrativo-financeiro que avalia a possibilidade orçamentária de empreender o gasto e o ordenador de despesa que autoriza sua execução. Nesse contexto, para cada manual operacional a ser implantado, elegemos uma equipe de projeto, com participação de servidores dos diversos departamentos envolvidos, de modo que eles sejam multiplicadores da metodologia em seus respectivos setores. Essa equipe será capacitada pelos auditores governamentais a executar a despesa nos moldes recomendados, tomando como base um caso fático, um ou alguns processos de despesa.

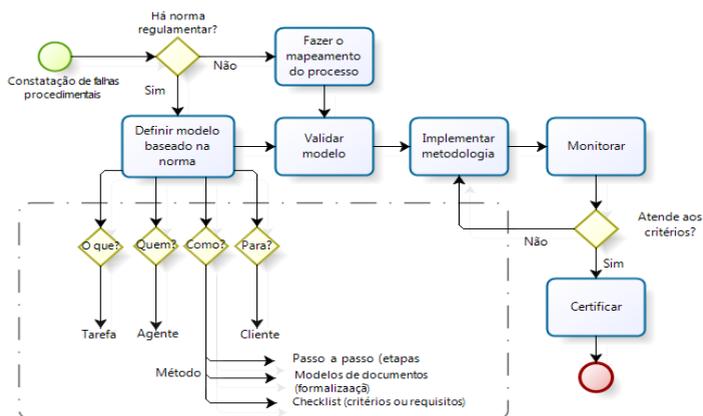
Após esse primeiro contato dos servidores com a metodologia, **etapa que denominamos piloto**, levantamos todos os pontos que podem requerer alguma adaptação do manual à realidade de cada órgão, haja vista a variedade de estruturas organizacionais no setor público (uma secretaria de educação, por exemplo, tem pouca semelhança estrutural com a secretaria de governo). Esses dados servirão para adaptar o manual à melhor prática administrativa de cada órgão, preservando sua estrutura essencial. A esse procedimento adaptativo, **chamamos customização**. Tal customização, no entanto, não implicará na descaracterização do manual, mas apenas modificações pontuais para que a metodologia de trabalho possa fluir adequadamente em cada órgão, respeitando suas peculiaridades.

Após o manual customizado, passamos **para a fase de generalização dos procedimentos**, momento no qual todos os processos de despesas deverão ser realizados de acordo com o padrão estabelecido. Deixamos, portanto, o trabalho em pequena escala (projeto piloto e customização) para operar em larga escala. Nessa etapa todos os servidores envolvidos naquela despesa devem estar bem ambientados com a nova metodologia de trabalho.

Quatro meses após a conclusão da implementação de um manual, uma equipe de auditores governamentais revisitará o órgão/entidade para avaliar a execução da despesa sob o prisma do manual operacional. Havendo aderência completa entre a prática e o padrão estabelecido, a CGE emitirá um certificado de boas práticas para aquele órgão/entidade referente à gestão daquela despesa, o qual terá validade de até um ano, ou até quando houver nova avaliação.

Na figura abaixo apresentamos um esquema gráfico que sintetiza as etapas de padronização de despesas e criação da primeira linha de defesa nos órgãos e entidades do Poder Executivo estadual.

Figura 6. Modelo CGE de criação da primeira linha de defesa dos controles internos



2.3.2 A segunda linha de defesa: Núcleos de Controle de Gestão

Os Núcleos de Controle de Gestão – NCG foram criados a partir do Decreto Estadual nº. 11.434/2004, o qual estabeleceu que todos os órgãos e entidades do Poder Executivo deveriam instituir núcleos setoriais de controle interno, denominados NCG, os quais devem subordinação administrativa ao respectivo órgão/entidade, mas tecnicamente estão subordinados à CGE.

A nomeação dos membros do NCG deveria recair obrigatoriamente sobre servidores efetivos com experiência em contabilidade pública, administração financeira e orçamentária ou em elaboração de prestação de contas. Essa regra, no entanto, raramente pode ser cumprida, haja vista a escassez de pessoal com tal qualificação disponível para exercer a função.

Outra regra criada pelo mencionado decreto que traz algumas complicações práticas aos órgãos e entidades é a disposta no seu art. 3º:

Art. 3º. O número de componentes dos Núcleos de Controle de Gestão será de, no mínimo, dois e, no máximo, quatro integrantes, observando-se o seguinte:

I – órgãos com movimentação anual de recursos financeiros de qualquer espécie superior a R\$: 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais) – quatro integrantes;

II – órgãos com movimentação anual de recursos financeiros de qualquer espécie entre R\$: 5.000.000,00 (cinco milhões de reais) a R\$: 50.0000,00 (cinquenta milhões de reais) – três integrantes;

III – órgãos com movimentação anual de recursos financeiros de qualquer espécie abaixo de R\$: 5.000,00 (cinco milhões de reais) – dois integrantes.

O grande problema dessa regra é que não considera o volume de trabalho como parâmetro para a quantidade de membros, mas, sim, o valor movimentado. Tomando como exemplo a própria CGE, que tem um volume de trabalho administrativo bastante reduzido, considerando os processos de despesa, teríamos que dispor de três servidores. Como nosso quadro efetivo é de apenas auditores governamentais, teríamos que vincular ao NCG três auditores, o que tornaria o custo do controle excessivamente oneroso.

Em face dessas e outras inconsistências técnicas no decreto em vigor, propomos um novo texto normativo que substitua o anterior e corrija essas pequenas questões. Além disso, esse novo texto está redigido conforme a estrutura de controle interno preconizada acima, com a fixação das três linhas de defesa e dos oito elementos de controle.

A função essencial dos NCG **é atuar como revisores atentos dos controles internos primários, de modo a garantir a boa e regular gestão do erário**. Para desempenhar tal tarefa, contudo, os núcleos precisam focar suas atividades em atividades que envolvam maior risco, dado que não é possível fazer a revisão de todo o trabalho desenvolvido nas operações administrativas, pois o custo para isso seria demasiado alto em comparação aos possíveis benefícios.

Portanto, a responsabilidade primária para executar as tarefas conforme o padrão é de cada servidor, conforme suas atribuições. Os NCG não podem assumir a responsabilidade pela legalidade do gasto, eles devem, sim, **orientar os gestores e servidores quanto ao cumprimento dos seus deveres e evitar riscos de mal uso do dinheiro público**.

Na segunda parte deste Manual, iremos estabelecer as tarefas básicas dos NCG para as principais despesas do poder Executivo estadual, lembrando que as tarefas da primeira linha de defesa estão sendo definidas em manuais operacionais de procedimentos específicos publicados pela CGE em formato eletrônico no endereço (<http://www.cge.pi.gov.br/index.php/publicacoes/category/84-manuais-operacionais>).

2.3.3 A terceira linha de defesa: auditorias regulares da CGE

A auditoria interna é uma atividade desenvolvida com intuito de garantir que o sistema de controle interno funcione de maneira adequada, evitando riscos e corrigindo desvios capazes de frustrar os objetivos da organização.

No modelo das três linhas de defesa do IIA a auditoria interna está posicionada no terceiro nível e visa avaliar os níveis inferiores, recomendando melhorias sempre que necessário. Uma das maiores características da auditoria interna nessa perspectiva é sua independência e objetividade, as quais são menos observadas na primeira e segunda linha de defesa.

Devemos entender bem a independência da auditoria interna, pois ela não se dá em relação à organização como um todo, mas sim em face das unidades organizacionais que são avaliadas. Os auditores internos são diretamente vinculados aos responsáveis pela governança e portanto, tem independência em relação à administração. Isso é fundamental para o adequado funcionamento do sistema, porque os auditores podem agir com imparcialidade na avaliação dos controles internos operacionais e administrativos.

No âmbito do Poder Executivo estadual, a CGE foi criada pela Lei Complementar nº. 28/2003 como um órgão de assessoramento direto ao governador, não se subordinando, portanto, às secretarias de Estado que funcionam como unidades de negócios para o setor público.

Esse regramento permite, então, que a CGE atue com independência e objetividade na avaliação dos controles internos governamentais. Contudo, dado seu papel de órgão central no sistema de controle interno, lhe compete auxiliar os órgãos e entidades na definição dos controles internos operacionais e administrativos, primeira linha de defesa. Aparentemente, esse duplo papel poderia comprometer a independência do órgão, uma vez que a CGE estaria avaliando um processo de trabalho definido por ela mesma. Porém, esse conflito é apenas aparente, pois a organização administrativa da CGE separa bem as unidades de criação e de avaliação dos controles internos.

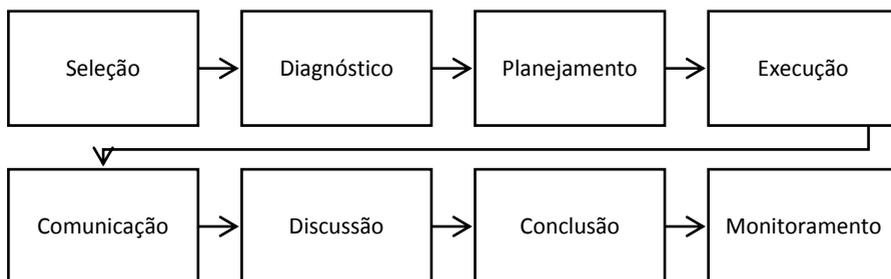
A Gerência de Controle Interno/CGE tem a missão de criar e implantar controles internos de primeira e segunda linha nos órgãos, enquanto a Gerência de Auditoria/CGE fica incumbida de avaliar sistematicamente o funcionamento dos controles internos, no âmbito da administração estadual. No desempenho de suas funções, a CGE elaborou um Manual de Auditoria Interna que prevê a realização de trabalhos periódicos e sistemáticos baseados em materialidade, relevância e riscos. Não é objetivo desse texto avançar sobre essa seara, mas apresentaremos, em seguida, as linhas gerais que orientam nossa atuação nesse campo.

Podemos pensar na auditoria como um projeto ou como um processo. Isso depende do ângulo de visão. Se observarmos uma auditoria específica, temos a clara noção de se trata de um projeto com

início, meio e fim bem definidos e com produtos determinados. Porém, ao ampliarmos a escala de visão ao longo do tempo, notamos a existência de múltiplas auditorias sendo feitas seguindo um padrão regular de processamento. Nesse cenário, a atividade de auditoria se assemelha mais com uma operação. Então, podemos concluir seguramente que a atividade de auditoria é uma operação regular de realização de vários projetos de auditoria, cada qual com um objeto e escopo, mas todos com finalidades gerais semelhantes: **garantir o funcionamento regular dos controles internos evitando riscos e falhas na gestão organizacional.**

Para compreender exatamente a execução de um projeto de auditoria temos que estudar suas fases e os respectivos produtos. Por indução, podemos, em seguida, generalizar o conhecimento das etapas do projeto para compreendermos a sistemática do processo de auditoria. Portanto, iremos explicar, em seguida, as etapas fundamentais das auditorias internas no setor público, as quais representam bem nosso modelo de trabalho na CGE. Vejamos o resumo delas na figura a seguir.

Figura 7. Macroprocesso de auditoria interna no setor público



A seleção do objeto é a fase na qual os responsáveis pela auditoria interna escolhem o que será auditado. No setor público essa

escolha pode recair sobre um órgão ou entidade, sobre um programa de governo, sobre uma ação específica, sobre uma despesa, sobre uma receita, sobre um processo de trabalho, enfim, há uma diversidade de objetos que podem ser avaliados. A decisão sobre o que auditar deve, portanto, considerar critérios técnicos e objetivos para evitar desperdício de tempo e esforço. Basicamente, há três fatores que precisam ser ponderados: **materialidade, relevância e criticidade**.

Materialidade é uma medida quantitativa que expressa o quanto de recursos está envolvido no objeto auditado. É recomendável que se faça uma classificação decrescente dos valores de cada objeto, atribuindo peso maior para aqueles com valores mais altos. Se escolhermos auditar órgãos, por exemplo, podemos observar o total de recursos aprovados no orçamento para serem gastos por todos eles e selecionar aqueles com maiores dotações. Dentro de um órgão também pode haver a necessidade de escolher certas despesas a serem auditadas e assim sucessivamente.

Contudo, uma escolha com base apenas em materialidade seria incompleta e frágil, pois podem haver objetos não tão materiais mas que são representativos sob outro aspecto. É o caso, por exemplo, de um programa estruturante de baixo custo financeiro e alto impacto na condução de outros programas. Nesse caso, se o primeiro fracassar, é provável que todos os demais também fracassem. Então devemos acrescentar a variável qualitativa na análise.

Além disso, devemos atentar para o fato de que nem todos os objetos possuem o mesmo nível de risco. Há despesas altíssimas no setor público, por exemplo, que são tão regulamentadas e controladas que seria contraproducente estabelecer mais controle para ela,

considerando, apenas a materialidade e deixar outras despesas com maior discricionariedade e menor valor sem atenção. Por essa razão, temos que ponderar a vulnerabilidade do objeto a riscos para estabelecer uma boa e equilibrada seleção.

Uma maneira segura de ponderar essas três variáveis é estabelecer valores padrões para cada uma, já que a primeira tem uma discrepância muito grande e as duas seguintes não têm valores quantitativos. Cria-se uma escala de valor de 1 a 100 para cada variável. Para a materialidade, faz-se uma classificação em escala atribuindo o maior valor (100) para o objeto que tiver o maior valor relativo (valor absoluto do objeto dividido pela soma dos valores de todos os objetos). Em seguida, faz-se uma proporção para os objetos seguintes. Para as variáveis qualitativas (relevância e vulnerabilidade), a conversão para o valor padrão envolve um pouco mais de subjetividade, pois é preciso que se atribua valor a cada objeto com base na percepção profissional. Na CGE, fizemos um questionário no qual todos os auditores atribuíram valores de 1 a 100 aos objetos de auditoria quanto à vulnerabilidade e relevância, considerando sua experiência profissional e percepção da gestão pública.

Para definição da relevância institucional, por exemplo, fizemos cinco perguntas aos colegas para que eles atribuíssem valores de 1 a 20, para cada uma delas:

1. Importância da instituição para o governo;
2. Importância da instituição para a sociedade;
3. Importância da instituição para o desenvolvimento social do Piauí;

4. Importância da instituição para o desenvolvimento econômico do Piauí;
5. Visibilidade da instituição na mídia.

Para definição da criticidade ou vulnerabilidade dos órgãos e entidades, por exemplo, foram feitas outras cinco perguntas aos colegas para que eles atribuíssem valores de 1 a 20:

1. Probabilidade de descumprimento de obrigações legais;
2. Probabilidade de desvio de recursos com fornecedores;
3. Probabilidade de desvio de recursos com servidores;
4. Probabilidade de desperdício de recursos por ineficiência na gestão;
5. Probabilidade de não entregar os serviços adequados à sociedade.

A soma dos valores em cada variável analisada pode chegar também a 100. Para selecionar os objetos, portanto, somamos os valores de cada variável e classificamos em ordem decrescente, conforme exemplo da tabela a seguir.

Tabela 3. Seleção de objetos de auditoria

Unidade Gestora	Seletividade	Materialidade	Relevância	Vulnerabilidade
SESAPI	241,33	74,33	78	89
FUNPREVI	232,08	99,08	55	78
SEDUC	219,00	100,00	65	54

Fonte: elaboração própria.

Uma vez feita a seleção do objeto de auditoria, uma equipe é designada para fazer o diagnóstico da situação. Essa etapa envolve levantar dados e informações sobre o objeto de auditoria: **legislação que rege a atividade; dados financeiros; processos de trabalho**

existentes; relações com servidores; relações com fornecedores; e demais fatores que possam influenciar o planejamento do trabalho de auditoria.

O planejamento, por sua vez, será feito com base no diagnóstico e no objetivo da auditoria. Usamos uma matriz de planejamento que consolida as informações fundamentais que precisamos obter para desenvolver bem o trabalho. A matriz de planejamento parte sempre de uma indagação que precisa ser respondida pela equipe. Cada questão tem um objetivo geral no escopo da auditoria. Para respondê-la, a equipe precisa obter dados de dados ou informações e identificar onde encontrá-las. De posse desses dados ou informações, será preciso obter evidências de auditoria para tornar objetiva a resolução da questão, de modo que se estabeleça quais os procedimentos de auditoria que serão desenvolvidos pela equipe. Tais procedimentos devem ser executados em um período determinado de tempo. E por fim, um resultado deve ser alcançado. Assim fazemos a matriz de planejamento, como demonstrado no exemplo a seguir:

Tabela 4. Matriz de planejamento de auditoria

Controladoria Geral do Estado do Piauí - Auditoria de Contratos da UESPI - Matriz Planejamento							
Questões de Auditoria	Objetivos	Informações Requeridas	Fontes de Informação	Técnicas de Auditoria	Membro	Período	Achados
1. O sistema de controle interno avalia a regularidade das despesas com contratos antes de cada pagamento?	Avaliar a efetividade do sistema de controle interno relativa às despesas com contratos	Metodologia de funcionamento do controle interno, foco de trabalho por tipo e natureza de despesa.	Pessoas lotadas no setor	Entrevista	Márcio	31/03/2014 até 31/03/2014	O NCG não analisa os contratos de prestação de serviços de terceiros.
2. Quais os contratos de prestação de serviços com fornecimento de mão de obra vigente na UESPI?	Conhecer a situação real dos contratos de terceirização de mão de obra na UESPI	1. Todos os contratos vigentes.	1. Planilha de controle do núcleo setorial de controle interno da SEAD. 2. Relação dos contratos vigentes da própria UESPI.	1. Requisição o. 2. Análise documental.	Márcio	31/03/2014 até 31/03/2014	1. Há dois contratos, 01/2011 com a Limpel para limpeza e conservação, e 05/2014 para vigilância com a Servi-san

Fonte: elaboração própria.

Tabela 5. Matriz de planejamento de auditoria

Controladoria Geral do Estado do Piauí - Auditoria de Contratos da UESPI - Matriz Planejamento							
Questões de Auditoria	Objetivos	Informações Requeridas	Fontes de Informação	Técnicas de Auditoria	Membro	Período	Achados
1. O sistema de controle interno avalia a regularidade das despesas com contratos antes de cada pagamento?	Avaliar a efetividade do sistema de controle interno relativa às despesas com contratos	Metodologia de funcionamento do controle interno, foco de trabalho por tipo e natureza de despesa.	Pessoas lotadas no setor	Entrevista	Márcio	31/03/2014 até 31/03/2014	O NOG não analisou os contratos de prestação de serviços de terceiros.
2. Quais os contratos de prestação de serviços com fornecimento de mão de obra vigente na UESPI?	Conhecer a situação real dos contratos de terceirização de mão de obra na UESPI	1. Todos os contratos vigentes.	1. Planilha de controle do núcleo setorial de controle interno da SEAD. 2. Relação dos contratos vigentes da própria UESPI.	1. Requisição 2. Análise documental.	Márcio	31/03/2014 até 31/03/2014	1. Há dois contratos, 01/2011 com a Limpeza para limpeza e conservação, e 05/2014 para vigilância com a Servi-san

Fonte: elaboração própria.

A execução da auditoria consiste basicamente em realizar os procedimentos para colher evidências sobre as questões a serem respondidas. Esse é um trabalho bastante técnico que requer perspicácia e atenção do auditor para não se perder no emaranhado de dados que são apresentados para análise. O planejamento, quando feito com critérios objetivos, serve para orientar a realização dessa etapa.

A medida que os procedimentos são executados, evidências são colhidas, as quais serão usadas para confecção do relatório de auditoria. No entanto, é preciso que tais evidências sejam organizadas adequadamente para fundamentar o trabalho a contento, resguardando o auditor de responsabilidades futuras. Para isso, recomendamos a elaboração de uma matriz de achados.

A matriz de achados deve conter todas as informações necessárias para confecção do relatório de auditoria. Ela se comunica com a matriz de planejamento justamente no ponto central da discussão: o achado. O achado representa uma constatação encontrada pela equipe de auditoria que tem impacto no objetivo do trabalho. Deve-se descrever na matriz a situação constatada pela equipe, inclusive com indicação dos critérios usados para julgamento e as evidências que corroboram com o posicionamento da equipe. As causas da ocorrência e seus efeitos no objeto auditado devem ser externados para facilitar a mensuração dos efeitos e recomendar as medidas corretivas adequadas para neutralizar as causas do problema. Nesse sentido, a equipe deve propor os encaminhamentos pertinentes, ou seja, as medidas consideradas necessárias para regularizar a situação encontrada, inclusive, com indicação dos possíveis benefícios dessas medidas. Vejamos com mais detalhes a estrutura da matriz na tabela a seguir:

Tabela 6. Matriz de achados

Controladoria Geral do Estado do Piauí - Auditoria de Contratos da UESPI - Matriz de Achados							
Achado	Situação Encontrada	Critério	Evidência	Causa	Efeitos	Encaminhamento	Benefício da Proposta
Correspondência com o achado de auditoria constante da matriz de procedimentos.	Situação existente, identificada, inclusive com o período de ocorrência e documentada durante a fase de execução da auditoria.	Legislação, norma, jurisprudência, entendimento doutrinário ou padrão acordado.	Informações obtidas durante a auditoria, no intuito de documentar os achados e de respaldar as opiniões e conclusões da equipe.	O que motivou a ocorrência do achado.	Consequências ou possíveis consequências do achado. Deve ser atribuída a letra P ou a letra R, conforme o efeito seja potencial ou real.	Propostas da equipe de auditoria como recomendações e determinações. Deve conter a identificação dos responsáveis.	Os benefícios da proposta de encaminhamento dever ser dimensionados de acordo com o impacto positivo produzido na administração.

Fonte: elaboração própria.

As matrizes de planejamento e de achados servem como base para a confecção do relatório da auditoria. As questões de auditoria fornecem a estrutura de seções a serem construídas, enquanto os achados e evidências irão fornecer as informações necessárias para elaboração do texto. Esse relatório deve ser objetivo e abordar os temas com clareza para que todos os usuários o compreendam. No entanto, sua elaboração não culmina com o encerramento dos trabalhos. Com ele inicia-se a fase mais importante da auditoria interna governamental: construção de soluções viáveis para regularizar o processo de trabalho dos órgãos públicos.

Para se construir tais soluções, é preciso que os gestores e servidores dos órgãos auditados tomem conhecimento dos achados de auditoria e das respectivas recomendações da equipe para que possam argumentar a respeito de cada situação apontada. Para tanto, o relatório preliminar de auditoria é encaminhado aos auditados para que os mesmos apresentem contestações ou justificativas. **Essa é a fase da comunicação do resultado dos trabalhos**, que precisa ser eficiente e livre de ruídos para cumprir bem seu papel integrativo.

Após tomarem conhecimento do relatório preliminar, os auditados apresentam suas contrarrazões formalmente, porém o mais importante é colocar em volta da mesa todos os atores envolvidos (equipe de auditoria, equipes de trabalho dos auditados e gestores) para discussão das possíveis soluções aos problemas identificados. Nessa fase de discussão, o entendimento da equipe de auditoria pode ser modificado pelas contrarrazões apresentadas, o que refletirá no seu relatório final, como também os auditados podem reconhecer as falhas e buscarem, juntos, as medidas corretivas.

A conclusão do trabalho de auditoria, por conseguinte, levará em conta todas as tratativas feitas na fase de discussão do relatório preliminar. Nesse ponto, são apresentadas as recomendações para correção das falhas detectadas. Prazos podem ser assinalados para que as medidas sejam tomadas.

Ao final de uma auditoria interna governamental que recomende mudanças nos controles internos dos órgãos e entidades públicas, é fortemente aconselhável que seja feito um plano de ação pelos auditados para implementar as medidas acordadas. Tais medidas podem, inclusive, ser projetos de mudança complexos, os quais exigirão trabalho concentrado de uma equipe, com tarefas, prazos, produtos e responsáveis bem delimitados.

Por conseguinte, a equipe de auditoria deve monitorar a implementação dessas medidas ao longo do tempo para garantir o sucesso das mudanças apontadas. O monitoramento é um processo que pode se estender por muito tempo, a depender do cronograma de trabalho do plano de ação. Não obstante, é importante que seja feito o

acompanhamento de cada etapa do projeto, de modo a evitar desvios ou paralisias.

3. RISCOS INERENTES AO GASTO PÚBLICO E CONTROLES INTERNOS

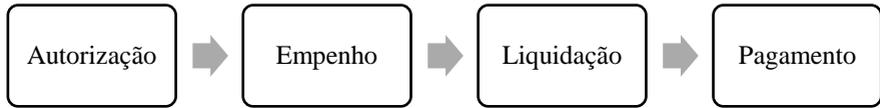
O setor público tem um padrão de funcionamento relativamente previsível dado o regramento legislativo que impõe uma série de procedimentos para utilização dos recursos do erário. Os princípios da indisponibilidade do interesse público e da legalidade visam estabelecer essa previsibilidade. Os recursos devem ser sempre usados em prol de interesses públicos e para usar qualquer dinheiro é preciso de autorização legislativa prévia, a qual se concretiza por meio das leis orçamentárias.

Tomando como pressuposto que todas as autorizações legislativas são dadas apenas para aplicações em ações governamentais de interesse público, podemos restringir nosso campo de atuação aos gastos orçamentários com relativa segurança, restando aqui garantir o segundo princípio: da legalidade do uso dos recursos. O gasto do dinheiro público, portanto, é a grande variável a ser controlado pelo sistema de controle interno.

Ao observar um pouco mais de perto o gasto público, notamos que há um padrão relativamente estável de movimentação de recursos: a autorização legislativa cria dotações orçamentárias para os órgãos e entidades; recebendo as dotações orçamentárias, os órgãos e entidades identificam suas necessidades mensais e reservam uma parte dos recursos para serem utilizados, a isso chamamos empenho da despesa; quando da satisfação das necessidades pelos particulares, prestando

serviços ou entregando produtos, faz-se a liquidação da despesa; em seguida paga-se o particular pelo que lhe é devido.

Figura 8. Macroprocesso orçamentário da despesa



Nesse modelo simplificado, notamos de imediato que entre a autorização para gastar dinheiro público e o empenho da despesa, há um sério risco de haver favorecimento a determinados prestadores de serviço ou fornecedores de produtos. É que o estado é o maior consumidor de produtos e serviços do país, e com isso, todos (ou a grande maioria do agentes econômicos) querem tê-lo como cliente. Nesse ínterim, cabe ao gestor escolher quem irá ser contratado. Para evitar possíveis favorecimentos pessoais nessa escolha, estabeleceu-se duas regras básicas no setor público: 1- a prestação de serviço para estado de maneira continuada deve ser feita por servidores efetivos selecionados por concurso público; 2- a seleção de fornecedores de produtos e serviços para o estado deve ser feita por meio de licitação pública, pela qual a administração deve escolher a melhor proposta para contratar. Evidentemente que existem diversas exceções para essas duas regras básicas, mas trataremos delas como tal, iremos aqui concentrar nossa atenção nas regras gerais.

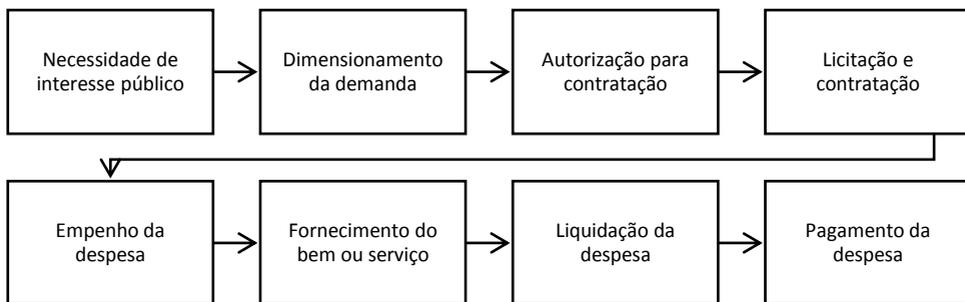
Note que quase metade de tudo que se gasta hoje no setor público estadual é para pagamento de servidores públicos, cabendo aos efetivos selecionados por concurso a grande maioria do recursos. Como os concursos públicos selecionam pessoas para atuarem permanentemente na administração, uma vez que a pessoa toma posse

no cargo, ela passa a ter direito à remuneração mensal. As remunerações mensais dos servidores (inclusive aqueles não efetivos: comissionados e temporários) somadas aos seus encargos sociais, gera a chamada folha de pagamento, a qual representa o gasto com pessoal do poder público. Essa é, sem dúvida, a maior de todas as despesas orçamentárias e seu processamento é sistemático e previsível.

De outro lado, as despesas contratuais do poder público são executadas em pequenos lotes. São inúmeros contratos celebrados pelo poder público em vigor. Esses contratos alcançam despesas com serviços das mais variadas espécies: reparos em ar-condicionados, limpeza e conservação predial, vigilância patrimonial, locação de veículos, gestão de frota, reformas de imóveis, construções etc. Nesses casos, há um processo de trabalho específico para cada despesa, dadas suas peculiaridades. Contudo, podemos extrair um padrão mínimo de funcionamento desses gastos para pensar em quais etapas do processo oferecem maior risco e posicionar os controles internos.

As despesas públicas contratuais são todas aquelas que acontecem quando a administração faz uma tratativa com um particular para prestação de um serviço ou fornecimento de um bem. Em regra, nesses casos, essa contratação deve ser precedida de licitação pública, mas há uma série de exceções que permitem a contratação direta. Além disso, em alguns casos o próprio instrumento contratual fica dispensado, geralmente quando se trata de despesas pequenas de pronto atendimento da demanda sem restar obrigações entre as partes.

Figura 9. Macroprocesso operacional da despesa pública



A existência de uma necessidade de interesse público é o fato ensejador de toda e qualquer despesa orçamentária legítima. Tal necessidade é notada pela ausência de algum elemento essencial para prestação do serviço público, esse elemento pode ser um veículo para levar um paciente ao hospital, ou pode ser água potável na repartição, ou uma ponte sobre um rio, enfim, são várias as possibilidades. Havendo a necessidade, as pessoas envolvidas naquele tipo de situação irão demandar a contratação de um fornecedor. Para isso, é preciso responder duas questões básicas: 1- o que é preciso; e 2- quanto é preciso. A resposta dessas perguntas deve gerar a dimensão exata da demanda.

Dimensionar adequadamente as demandas do setor público é essencial para gastar os recursos do erário, que são escassos, com qualidade. **Gastar com qualidade, por seu turno, é atender as necessidades públicas, tanto no aspecto qualitativo, quanto quantitativo, com o menor volume de recursos possível.** Esse é o ponto de maior vulnerabilidade do gasto do dinheiro público. Aqui residem riscos relevantes: risco de contratar além do necessário e subutilizar os recursos públicos. Os controles internos, portanto, devem

ter sua atenção direcionada fortemente para esse estágio do gasto público para evitar os gastos desnecessários.

Imaginemos uma repartição que não faça o dimensionamento da sua demanda com critérios objetivos e solicite a contratação de doze postos de trabalho, quando, na verdade, só precisaria de três. Mesmo que todas as outras etapas da despesa sejam perfeitamente regulares, sem quaisquer vícios, no final das contas o patrimônio público estará sendo lesado de maneira continuada todos os meses em 300% do valor necessário. Nesse caso, por exemplo, se imaginarmos que cada posto de trabalho custa R\$ 2.000,00 o gasto mensal será de R\$ 24.000,00 quando seria necessário que se gastasse apenas R\$ 6.000,00 um prejuízo mensal de R\$ 18.000,00

De qualquer forma, após o dimensionamento da demanda pelo setor requisitante dos serviços ou dos produtos, o fluxo do gasto chega ao gestor máximo do órgão que deve analisar a viabilidade de contratação, tanto no aspecto técnico, quanto no orçamentário-financeiro. Decidida essa questão, ele determinará a abertura de procedimento licitatório (ou justificará sua inviabilidade ou inoportunidade, nos casos previstos em lei). Ato contínuo à licitação segue-se a contratação, quando é viabilizada a entrega dos produtos ou prestação dos serviços.

Necessariamente deve haver o empenho prévio dos recursos orçamentários para garantir que o poder público tenha dinheiro suficiente para pagar o particular. Esse é um ato contábil de controle da dotação orçamentária bastante relevante e deve ser executado conforme a programação de cada órgão e seguindo as regras da

contabilidade aplicada ao setor público, mas não oferece grandes riscos ao erário.

Após o regular empenho da despesa, o órgão público deve notificar o fornecedor ou prestador para o cumprimento da ordem de serviço ou de fornecimento. Nessa etapa, o particular prestará um serviço que deve ser supervisionado por servidor público designado a fim de garantir os resultados esperados na contratação ou na entrega dos produtos solicitados. Essa entrega oferece grandes riscos para a administração: risco de entrega de produtos ou serviços em quantidades ou qualidades aquém daquelas que foram contratadas.

Imaginemos uma situação em que um determinado órgão público contrata a locação de dez veículos para uso interno, sendo que cada veículo custa R\$ 5.000,00 por mês. Suponhamos que tais veículos são todos tipo caminhonete com câmbio automático e ar-condicionado. Na hipótese de inexistir controle das entregas, pode o particular disponibilizar apenas três veículos no tipo contratado e outros dois veículos serem entregues no tipo carro popular (cujo custo mensal seria de apenas R\$ 1.500,00). Nessa situação, o órgão estaria pagando mensalmente a fatura de R\$ 50.000,00 enquanto o particular estaria entregando bens no valor de R\$ 18.000,00 causando um prejuízo mensal de R\$ 32.000,00 para o erário. Portanto, os controles internos precisam ser posicionados fortemente nessa etapa do gasto para evitar tais riscos.

Havendo a entrega dos bens ou serviços, o serviço de contabilidade deve processar a liquidação da despesa com base na nota de empenho, contrato, nota fiscal, atestado de entrega ou prestação fornecido pelo servidor público encarregado do acompanhamento da

entrega. Nesse momento, cria-se para o poder público a obrigação legal de pagamento. Pode ser que o serviço de contabilidade encontre falha nos documentos que atestam a liquidação da despesa, hipótese na qual há a possibilidade de corrigir os vícios.

Contudo, após a regular liquidação, a despesa deve ser paga ao particular no valor que foi liquidado, concluindo assim o ciclo elementar dos gastos públicos contratuais. Nesse fase, o maior risco que se corre é de pagar valores maiores que o devido ou pagar a pessoas diversas daquelas que prestaram os serviços ou entregaram produtos. Deve-se atentar, portanto, para a vinculação contábil entre o contrato, o empenho, a liquidação e o pagamento. Esse controle deve ser feito pelo serviço de contabilidade.

4. PROCEDIMENTOS DE CONTROLE ESPECÍFICOS

Nessa seção apresentaremos alguns casos de processos de trabalho que geram despesas públicas relevantes. Nosso objetivo aqui é estabelecer atividades de controle baseadas em riscos para a segunda linha de defesa do sistema de controle interno. No Poder Executivo estadual, essas atividades são desenvolvidas pelos Núcleos de Controle de Gestão.

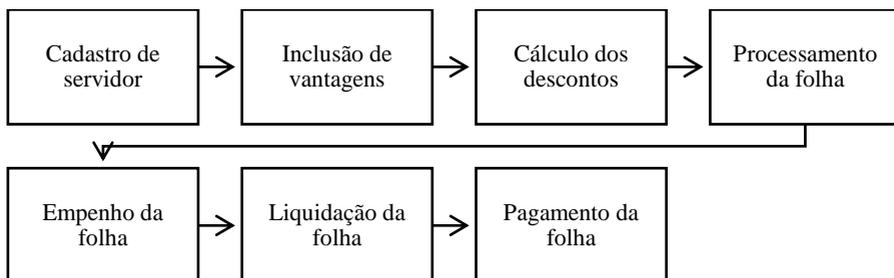
No caso de constatação de qualquer anormalidade, os responsáveis pela segunda linha de defesa do controle interno devem comunicar imediatamente a irregularidade ao gestor do órgão e ao setor responsável pelo procedimento para que as providências corretivas sejam tomadas. Além disso, recomenda-se a elaboração de um banco de ocorrências e recomendações, visando monitorar a implantação dos controles de primeira linha.

4.1 Despesas com servidores públicos – folha de pagamento

A maior de todas as despesas do setor público é, sem sombra de dúvidas, o pagamento de servidores públicos efetivos e comissionados. Esse gasto é processado por meio da chamada folha de pagamentos, a qual contempla a lista de todas as pessoas que têm algum vínculo empregatício com o estado, indicando os cargos que ocupam, as vantagens pecuniárias que percebem e os respectivos descontos. Acrescenta-se, ainda, nesse gasto encargos sociais incidentes sobre as remunerações que são de responsabilidade do empregador. No âmbito do Poder Executivo essa despesa ultrapassa a casa dos quatro bilhões de reais anualmente.

Trata-se de um processo de trabalho relativamente estável, cujo processamento mensal segue uma rotina preestabelecida de cadastrar servidores, incluir as vantagens pecuniárias, calcular os descontos incidentes, processar a folha no sistema próprio, fazer as contabilizações e pagar os valores devidos. Na figura a seguir, apresentamos uma resumo geral do processo de despesa.

Figura 10. Processamento da folha de pagamentos



Há dois momentos que oferecem grandes riscos no processamento da despesa: a etapa de inclusão de servidores na folha

e a etapa de inclusão de vantagens aos servidores cadastrados. No primeiro caso, há o risco de incluir de servidores na folha de pagamento de forma indevida; e no segundo, o risco de incluir vantagens aos servidores irregularmente. Caso algo assim aconteça, todo o fluxo da despesa será contaminado, e mesmo que as etapas seguintes sejam executadas rigorosamente dentro da lei, a despesa estará maculada de vícios. Portanto, é preciso ter atenção especial a esses momentos sensíveis.

A seguir, apresentamos uma lista de atividades de controle a serem executadas na segunda linha de defesa, a qual está baseada nos riscos mais relevantes quanto ao pagamento de pessoal.

Tabela 7. Atividades de controle de riscos na despesa com pessoal

Risco	Possível impacto	Atividade de controle
Inclusão de não servidores na folha	Geração de despesa desnecessária ao serviço público	Analisar a listagem dos servidores incluídos na folha de pagamento no intuito de garantir que não haja pessoas cadastradas na folha sem a devida nomeação para cargos efetivos ou comissionados.
		Conferir se os servidores cadastrados na folha em cargos efetivos foram aprovados em concurso público, nomeados por meio de decreto, e tomaram posse no prazo de até trinta dias após a nomeação.
		Conferir se os servidores cadastrados na folha em cargos comissionados foram regularmente nomeados por decreto.
Existência de servidores “fantasmas”	Pagamento de remunerações sem correspondente prestação de serviços	Identificar os servidores cadastrados e seus respectivos locais de trabalho. Esse procedimento pode ser feito por amostragens mensalmente, dado o grande volume de trabalho demandado. Cada mês inspeciona-se um grupo.
		Inspecionar se os servidores cadastrados exercem, de fato, suas funções nos locais de trabalho. Esse procedimento pode ser feito por amostragens mensalmente, dado o grande volume de trabalho demandado. Cada mês inspeciona-se um grupo.
Vantagens indevidas	Pagamento de vantagens financeiras indevidas aos servidores	Analisar as vantagens incluídas na folha de pagamento no intuito de garantir que não sejam pagas vantagens sem a devida fundamentação legal. As vantagens devem estar previstas em lei.
		Conferir o fundamento legal das vantagens incluídas na folha para os servidores cadastrados. Deve constar no prontuário de cada servidor os respectivos atos legais que autorizam as inclusões de vantagens.
Incorreções nas retenções tributárias	Ineficiência na arrecadação previdenciária e fiscal	Conferir os cálculos dos descontos sobre as vantagens dos servidores. Essa conferência deve ser feita por amostragem, dado o grande volume de trabalho.

Fonte: elaboração própria.

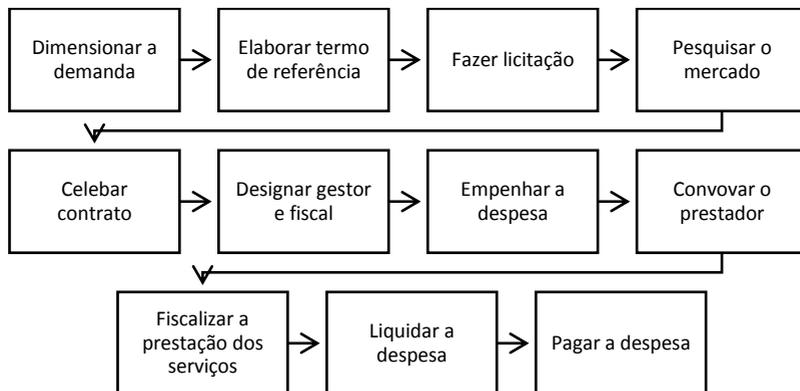
4.2 Despesas com locação de mão de obra

A despesa com locação de mão de obra tem grande representatividade tanto financeira, quanto operacional no setor público. Em 2015, o Poder Executivo estadual gastou mais de 21 milhões de reais com esse item de despesa. Todos os órgãos e entidades no setor público tem ao menos um contrato dessa natureza, o qual demanda trabalho mensalmente.

A locação de mão de obra é **permitida no setor público apenas para realização de serviços que não ocupem a finalidade essencial da administração**. O mais comum é a contratação de postos de trabalho nas áreas de conservação e limpeza e vigilância.

O processo de trabalho com locação de mão de obra possui dois momentos bem definidos: 1- dimensionamento da necessidade de fazer a contratação; 2- gerenciamento do contrato e fiscalização a prestação dos serviços. As tarefas relacionadas ao dimensionamento da demanda, elaboração do termo de referência, licitação e contratação, designação de gestor e fiscal são relativas ao primeiro subprocesso. Em seguida, deve-se empenhar a despesa, convocar o prestador de serviços, fiscalizar a execução do contrato, liquidar e pagar a despesa. São tarefas do segundo subprocesso.

Figura 11. Processo de despesa de locação de mão de obra



As tarefas que envolver maiores riscos à gestão do erário nesse tipo de despesa são o dimensionamento da demanda, a licitação e a fiscalização da efetiva execução do contrato. Despesa mal dimensionada gera um desperdício recorrente de recursos públicos e ociosidade dos postos de trabalho. Licitação viciada por favorecer alguns prestadores ou selecionar proposta menos vantajosa para a administração. E a não execução do contrato adequadamente pode acarretar prejuízos tanto financeiros, quanto administrativos.

Apresentaremos a seguir as atividades de controle da segunda linha de defesa que visam neutralizar os riscos na realização dos gastos com locação de mão de obra.

Tabela 8. Atividades de controle de riscos na locação de mão de obra

Risco	Possível impacto	Atividade de controle
Contratação de postos além da necessidade	Geração de despesas desnecessárias para o serviço público	Conferir o quadro de demanda dos postos de trabalho para garantir que não haja contratações de postos além da necessidade do órgão ou entidade. Para isso deve-se seguir o padrão de necessidade apresentado no Manual Operacional da Despesa com Locação de Mão de Obra.
Imprecisão na definição dos serviços a serem prestados	Descolamento entre a necessidade do serviço e sua realização	Avaliar o termo de referência para contratação visando garantir que a descrição dos serviços esteja clara o suficiente para promover a concorrência entre as empresas e garantir a regular prestação dos serviços. Deve-se observar também se os quantitativos apresentados no termo de referência têm relação direta com o diagnóstico da necessidade.
Favorecimento de concorrente	Escolha de proposta menos vantajosa para a administração	Acompanhar os atos da licitação visando garantir que as regras e os princípios administrativos do certame sejam observados durante todo o procedimento.
Favorecimento de concorrente	Escolha de proposta menos vantajosa para a administração	No caso de adesão a registro de preço, acompanhar a tramitação do pedido e da liberação visando garantir a regularidade do procedimento.
Contratação de serviço com sobrepreço	Geração de despesas desnecessárias para o serviço público	Observar se foi feita a pesquisa de mercado antes da contratação. No caso de contratação via ata de registro de preço, após obter a autorização de contratar, cabe ao contratante pesquisar o mercado e negociar preço com a contratada.
Realização de gasto sem cobertura contratual	Geração de despesas irregular	Observar se o contrato contém todas as cláusulas obrigatórias e foi devidamente publicado seu extrato no diário oficial no prazo regulamentar.
Ociosidade operacional	Execução do contrato em desacordo com as cláusulas	Identificar o ato de nomeação do gestor e do fiscal do contrato.
Solidariedade trabalhista e previdenciária	Responsabilização da administração por obrigações da contratada	Avaliar o relatório de fiscalização mensal emitido pelo fiscal do contrato, observando se as obrigações da contrata foram todas cumpridas adequadamente e se há comprovação de todos os pagamentos relativos ao contrato, tanto aos empregados, quando ao fisco.

Fonte: elaboração própria.

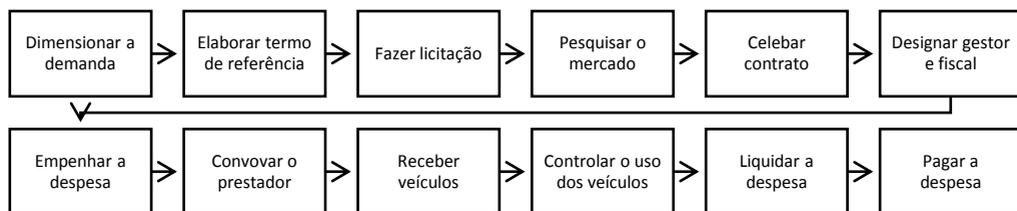
4.3 Despesas com locação de veículos

Os servidores do Estado têm necessidade de fazer uma série de deslocamentos todos os dias para realizar atividades normais do serviço público. Esses deslocamentos são realizados, em regra, em veículos automotores, os quais podem ser adquiridos pelo poder público ou locados por tempo determinado. Essa decisão compete aos gestores. Há muito o que se discutir sobre qual a forma mais vantajosa para a Administração: adquirir ou locar veículos. Contudo, a regra administrativa hoje tem sido a segunda opção.

No âmbito do Poder Executivo foram gastos mais de 50 milhões de reais em 2015 somente com locação de veículos. Trata-se, sem dúvida de uma despesa representativa no orçamento público. Isso motivou a CGE a elaborar o Manual Operacional das Despesas com Locação de Veículos, construindo, assim, a primeira linha de defesa dos controles internos. Contudo, nota-se a necessidade de exercer um segundo controle em pontos sensíveis desse processo de trabalho.

Na figura abaixo, apresentamos uma fluxograma simplificado desse tipo de despesa. Nota-se que há doze tarefas essenciais, desde o dimensionamento da necessidade, contratação, recebimento dos veículos, controle da frota, até o pagamento ao fornecedor.

Figura 12. Processo de trabalho da despesa com locação de veículos



As tarefas que concentram maiores riscos ao erário são: dimensionamento da demanda; licitação; recebimento dos veículos; controle da frota. Uma despesa mal dimensionada pode gerar ociosidade da frota, veículos subutilizados, veículos locados com capacidades além do necessário e tudo isso sobre-estima o gasto público de maneira exponencial. Um contrato feito com base numa demanda superestimada irá provocar desperdício de dinheiro recorrentemente todos os meses. Na licitação pode haver vícios procedimentais que direcionem a contratação para determinadas empresas, frustrando o objetivo essencial do certame que **é promover a concorrência para escolher a proposta mais vantajosa para a Administração**. Quando do recebimento dos veículos, corre-se risco de haver entrega em quantidades e qualidades menores que aquelas contratadas. Por exemplo, se o órgão locar dez veículos tipo caminhonete e receber apenas cinco. O controle da frota, por sua vez, deve evitar que os veículos locados para satisfazer necessidades de interesse público sejam usados para fins particulares.

Apresentamos, a seguir, o quadro de riscos e atividades de controle relativas à despesa com locação de veículos:

Tabela 9. Atividades de controle de riscos com locação de veículos

Risco	Possível impacto	Atividade de controle
Superestimativa de necessidade	Contratação de quantidade maior que a necessária	Avaliar o pedido de locação de veículos quanto aos critérios objetivos usados para dimensionar a necessidade.
Descaracterização da necessidade	Contratação de veículos mais caros que o necessário	Avaliar o tipo dos veículos solicitados vis à vis à necessidade do órgão ou entidade, visando inibir práticas de locação de veículos com características supérfluas para as finalidades públicas.
Favorecimento de fornecedores na licitação	Contratação com preços mais elevados que os de mercado	Acompanhar os atos do procedimento licitatório visando garantir a transparência e a concorrência entre os licitantes.
Recebimento de veículos em quantidade menor	Pagamento de despesa maior que a efetiva prestação de serviços	Averiguar se o setor competente recebeu os veículos locados exatamente na quantidade contratada e se todos eles estão em nome da empresa fornecedora e com a documentação regular.
Recebimento de veículos em qualidade menor	Pagamento de despesa maior que a efetiva prestação de serviços	Averiguar se o setor competente recebeu os veículos exatamente dentro das especificações contratuais.
Utilização de veículos para fins privados	Pagamento de despesas privadas com dinheiro público	Inspeccionar o pátio frequentemente para constatar a existência dos veículos locados à disposição do órgão ou entidade.
		Analisar a planilha de controle do setor competente referente à utilização dos veículos, buscando garantir que todos os veículos locados estejam efetivamente à disposição do órgão.

Fonte: elaboração própria.

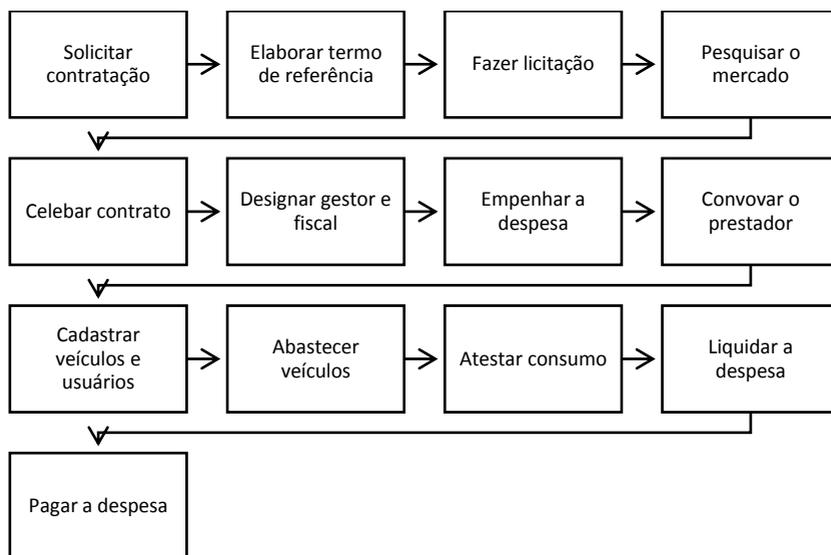
4.4 Despesas com gestão de frotas e combustíveis

Dada a quantidade de veículos à disposição da Administração, geralmente opta-se por contratar uma empresa para fazer a gestão do abastecimento. Em 2015, o Poder Executivo estadual gastou mais de 21 milhões de reais com esse insumo.

Quando optamos por terceirizar a gestão do consumo de combustível, o processo de contratação segue o mesmo rito das demais contratações de pessoas jurídicas, bem como os riscos são bem parecidos. A maior diferença é que, neste caso, a necessidade pode ter algumas variações inesperadas. Contudo, o pagamento deve ser feito apenas pela quantidade efetivamente consumida.

Na fase da contratação, o maior risco enfrentado é o favorecimento de fornecedores. No que se refere à gestão do abastecimento da frota, temos riscos relativos a sobrepreços nos combustíveis e também no abastecimento de veículos particulares. Em qualquer dos casos, o prejuízo aos cofres públicos é relevante e grave.

Figura 13. Processo de gestão do abastecimento da frota



A seguir, apresentaremos a tabela com os principais riscos, impactos e atividades de controle relativas à gestão das despesas com combustíveis no setor público:

Tabela 10. Atividades de controle de riscos na gestão do abastecimento da frota

Risco	Possível impacto	Atividade de controle
Contratação de empresa com taxa de administração acima do mercado	Excesso de gasto desnecessariamente	Realizar pesquisa de mercado para garantir que a taxa de administração cobrada seja a de mercado
Favorecimento de fornecedores na licitação	Contratação com preços mais elevados que os de mercado	Acompanhar os atos do procedimento licitatório visando garantir a transparência e a concorrência entre os licitantes.
Abastecimento de veículos particulares	Pagamento de despesas privadas com recursos públicos	Vincular cada veículo a um único meio autorizativo de abastecimento, exigindo que os veículos autorizados sejam apenas aqueles pertencentes à frota pública
Abastecimento em postos com preços acima do mercado	Pagamento de despesas com sobrepreço	Exigir que os abastecimentos sejam feitos nos postos que oferecem melhores preços no dia
Pagamento de quantidades maiores do que o efetivo abastecimento		Exigir o teste de qualidade e quantidade do combustível na bomba antes de cada abastecimento

Fonte: elaboração própria.

4.5 Despesas com obras e serviços de engenharia

Obras e serviços de engenharia representam um investimento muito relevante para a expansão dos serviços públicos. Há, de fato, uma diversidade muito grande de construções envolvida nesses termos: prédios, estradas, pontes, aeroportos, portos etc.

Esse tipo de projeto, contudo, possui um ciclo de vida relativamente estável. Tudo começa quando se detecta uma necessidade de interesse público que precisa ser suprida. Há muitos fatores que podem demonstrar essa necessidade, mas geralmente atores das políticas públicas atuam para influenciar a decisão governamental no sentido de escolher a obra “a” ou “b”, em detrimento da “c” ou “d”.

Uma vez que o governo toma a decisão de realizar uma obra, contudo, o primeiro passo que deve ser dado é a elaboração do projeto básico, no qual todas as nuances da obra devem ser explicitadas para garantir o desenvolvimento adequado dos procedimentos.

O projeto básico, por seu turno, serve como suporte para realização da licitação, procedimento desenvolvido para escolher a proposta mais vantajosa para a administração, a fim de executar o projeto. Após a licitação, o setor público celebra um contrato com a empresa vencedora do certame, a qual passa ter a obrigação de entregar o produto contratado no prazo e nas condições estipuladas.

Para garantir esse resultado, a administração nomeia um gestor e um fiscal para acompanhar a execução do contrato e garantir o cumprimento de todas as etapas do projeto dentro das especificações técnicas.

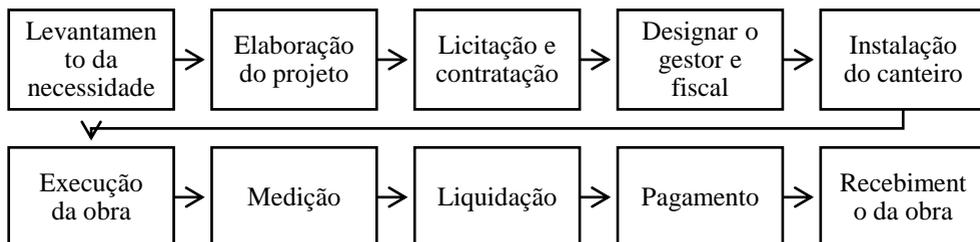
A empresa contratada, então, recebe uma ordem de serviço para proceder a instalação do canteiro de obras e, ato contínuo, iniciar a execução do projeto. Ao longo dos meses, a contratada avalia as etapas que foram concluídas e solicita o pagamento proporcional do valor contratado. Essa etapa é chamada de medições, as quais se sucedem de maneira regular durante todo o período de execução da obra. Cabe

ao fiscal do contrato acompanhar as medições para garantir que os pagamentos aconteçam exatamente de acordo com o que foi executado.

O atesto feito pelo fiscal garante ao poder público que o valor pedido pelo empreiteiro esteja de acordo com o que ele efetivamente realizou, de modo que o processo é liquidado contabilmente e segue para pagamento. Daí se dizer que o cronograma físico da obra (realizações) deve andar de mãos dadas com o cronograma financeiro (pagamentos), de modo a evitar a ocorrência de atrasos ou adiantamentos pelo poder público ao particular.

Ao final da execução de todo o projeto, quando a obra está em plenas condições de funcionamento, deve ser feita a nomeação de uma equipe para vistoriar as instalações e fazer o recebimento provisório da obra, quando deve-se garantir minimamente seu funcionamento regular. Dentro do prazo de noventa dias, o poder o público deve fazer todos os testes necessários para o recebimento definitivo da obra, quando as obrigações financeiras com o empreiteiro devem estar cumpridas. Apresentamos na figura abaixo o ciclo regular das obras no setor público:

Figura 14. Processo de trabalho em obras no setor público



Na tabela abaixo apresentamos os principais riscos inerentes a esse processo de despesa, de acordo com as etapas críticas das obras e serviços de engenharia:

Tabela 11. Atividades de controle de riscos em obras

Risco	Possível impacto	Atividade de controle
Realizar obras desnecessárias	Geração de gastos públicos desnecessários	Confrontar a demanda pela obra com a finalidade pública, avaliando a conveniência e oportunidade
Projeto básico inadequado	Inexecução da obra, aditamentos desnecessários e elevação dos custos	Averiguar se todas as peças que devem compor o projeto básico constam no processo
Incompatibilidade das peças que compõem o projeto básico		Certificar que todas as peças que compõem o projeto são compatíveis entre si
Inexistência de aprovações nos órgãos reguladores		Exigir previamente a comprovação da anuência dos órgãos reguladores (Agespisa, Cepisa, Corpo de Bombeiros etc.)
Favorecimento de fornecedor	Escolha de proposta menos vantajosa para a administração	Acompanhar os atos do procedimento licitatório para garantir a isonomia, imparcialidade e transparência
Execução da obra em qualidade abaixo do contratado	Geração de despesa com sobrepreço	Acompanhar a execução da obra de acordo com o projeto básico, cobrando da contratada zelo na execução dos procedimentos
Execução da obra em quantidade abaixo do contratado		
Atraso na entrega da obra	Inefetividade a ação pública	Acompanhar a execução do cronograma físico da obra, cobrando da contratada agilidade nos procedimentos
Recebimento da obra em condições inadequadas	Desperdício de dinheiro público	Vistoriar as instalações da obra para garantir a sua funcionalidade

Fonte: elaboração própria

4.6 Despesas com diárias

As diárias são despesas regulares no serviço público. Só devem ser pagas aos servidores que precisam se deslocar do seu local de trabalho para outra cidade. Os valores pagos a título de diárias devem custear a estadia, a alimentação e o deslocamento urbano dos servidores e são pagos em razão dos cargos.

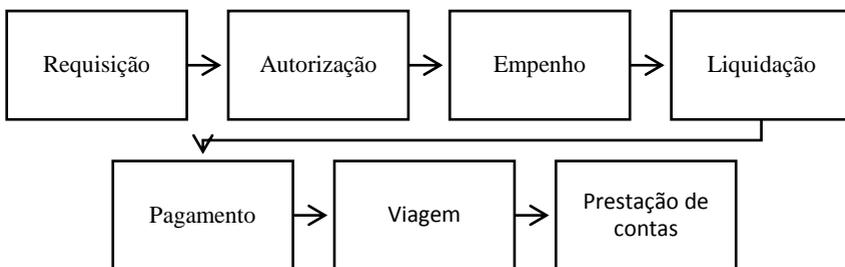
A origem do gasto é sempre a demonstração de uma necessidade de interesse público no deslocamento do servidor para outro local. O próprio servidor deve iniciar o processo com um requisição de diárias.

O grande risco envolvido nesse tipo de gasto é haver autorização para o pagamento de diárias sem que haja, de fato, o interesse público na viagem, ou até a inexistência da viagem. Nesse sentido, o principal controle a ser feito é exatamente quanto a autorização, quando o gestor deve avaliar a conveniência, oportunidade e necessidade da viagem. Além disso, o regulamento estatual impõe outros quesitos que devem ser observados antes da autorização, como a não acumulação de mais 180 diárias por ano para o mesmo servidor, os valores a serem pagos em razão do destino e do cargo do servidor e outros impedimentos.

Dada a autorização, a despesa segue o curso contábil normal de empenho, liquidação e pagamento. Esse é um caso em que a liquidação ocorre depois do pagamento, pois o servidor só viaja (em tese) após receber o valor da diária. No entanto, isso é mera formalidade contábil, sem grandes reflexos na gestão de riscos e controles.

Deve-se atentar, contudo, para o dever do servidor de prestar contas dos valores recebidos a título de diárias, o qual deve ser cumprido até cinco dias após seu retorno à sede, juntamente com comprovantes da viagem. A prestação de contas, quando aprovada, encerra o ciclo da despesa, com a baixa da responsabilidade do servidor, tornando-o apto a receber novas diárias. Na figura abaixo apresentamos o ciclo básico desse tipo de despesa:

Figura 15. Processo da despesa com diárias



Os riscos inerentes aos gastos com diárias estão fortemente relacionados com pagamentos desnecessários e sem relação direta com interesse público no deslocamento do servidor. Demonstramos na tabela a seguir os riscos, impactos e atividades de controle que podem ser desenvolvidas na gestão das despesas com diárias.

Tabela 12. Atividades de controle de riscos com diárias

Risco	Possível impacto	Atividade de controle
Autorização de diárias desnecessárias	Geração de despesas desnecessárias	Avaliar a necessidade, oportunidade e conveniência da viagem
Pagamento de diárias a servidores inaptos	Geração de despesas irregulares	Certificar que o servidor solicitante cumpre todos os requisitos para receber diárias
Utilização da diária para complementar renda ou outros fins	Desvio de finalidade no uso dos recursos públicos	Analisar a prestação de contas das diárias visando garantir que os valores pagos tenham sido usados em atividades de interesse público

Fonte: elaboração própria.

4.7 Despesas com contratação de autônomos – PF

As despesas com contratação de pessoas físicas no estado do Piauí em 2015 somaram 189 milhões de reais. É, sem dúvida, um número formidável para gasto com serviços autônomos eventuais. Em tese, todas as pessoas físicas contratadas no elemento de despesa 36 são dessa natureza.

Há diversos riscos na contratação de pessoas físicas pelo setor público nessa condição. Podemos começar analisando o riscos de haver desvio de finalidade na contratação para evitar o concurso público. Esse, sem dúvida, é o maior de todos os riscos envolvidos nessa seara.

Mas se tomarmos como pressuposto que a contratação é regular, para atender necessidade eventual de serviço prestado por pessoas físicas sem qualquer vínculo administrativo com a administração, ainda assim existem riscos nesse tipo de contratação. Por exemplo, o direcionamento da contratação de pessoas

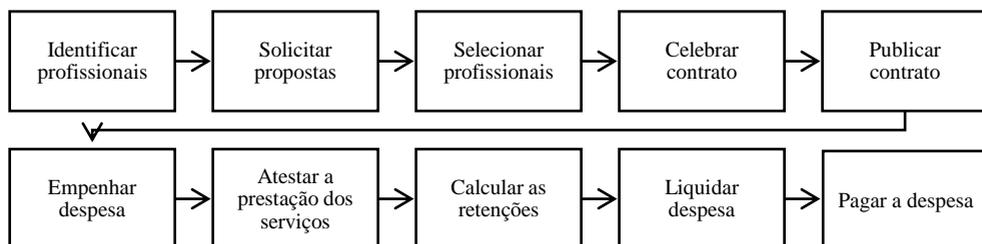
determinadas por relações pessoais quando, em verdade, o critério deve ser impessoal e objetivo.

No entanto, se tomarmos como regular a contratação de autônomo, outros riscos se apresentam que precisam ser tratados. A qualidade do serviço prestado e o preço justo a ser pago são dois exemplos representativos.

Além disso, há riscos administrativos que transcendem essas questões e são bastante recorrentes no setor público. Trata-se das obrigações previdenciárias decorrentes desse tipo de contratação que, se não atendidas, podem gerar multas e juros ao erário, ou seja, podem gerar despesas que não trazem qualquer benefício à gestão, nem tampouco à sociedade.

O processo de trabalho da contratação de autônomos gera uma despesa pública classificada como outras despesas correntes (grupo de natureza 3) e outros serviços de terceiros – pessoa física (elemento 36). Esse processo envolve, basicamente, dez tarefas administrativas para o órgão ou entidade contratante, conforme demonstrado na figura abaixo:

Figura 16. Processo de trabalho de contratação de autônomos

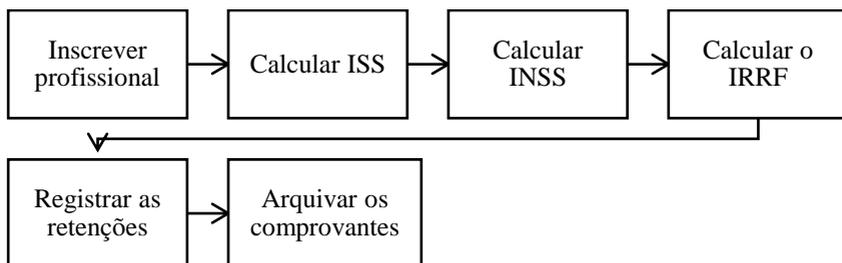


Na figura, destacamos as tarefas que envolvem maiores riscos ao erário: seleção dos profissionais; efetiva prestação dos serviços na

quantidade e qualidade contratada; e cálculo das retenções tributárias. São nessas três etapas do processo que os controles internos de segunda linha devem ser concentrados para evitar que os riscos ocorram.

No entanto, esse tipo de contratação gera um subprocesso de trabalho em virtude das obrigações tributárias geradas na contratação. As obrigações principais e acessórias irão necessitar de outras seis tarefas para serem cumpridas a contento, as quais serão demonstradas a seguir.

Figura 17. Processo de trabalho de retenções tributárias de autônomos



Na tabela a seguir demonstramos os principais riscos, impactos e atividades de controle referentes ao gasto com contratação de autônomos.

Tabela 13. Atividades de controle de riscos na contratação de autônomos

Risco	Possível impacto	Atividade de controle
Contratação desnecessária	Geração de despesa desnecessária ao interesse público	Realizar o dimensionamento da demanda por critérios objetivos de tarefas, tempos e produtos a serem entregues
Pessoalidade na contratação	Relações promiscuas com a administração	Observar a publicidade da intenção de contratação e formação de cadastro de prestadores de serviços
Contratação de profissional inadequado	Inefetividade do serviço e gasto ineficaz	Selecionar o profissional de acordo com seu perfil profissional e a necessidade de interesse público
Realização de serviço insatisfatório		Acompanhar a execução do serviço para garantir as entregas de acordo com a demanda e o contrato
Falta de retenções tributárias	Penalidades tributárias à administração	Conferir os cálculos das obrigações tributárias decorrentes da relação contratual
Apropriação indebita de retenções		Conferir os pagamentos os credores tanto do principal quanto das obrigações tributárias

Fonte: elaboração própria.

5. CONTROLE INTERNO E EFICIÊNCIA ADMINISTRATIVA NO SETOR PÚBLICO

A eficiência da gestão pública é um princípio constitucional importantíssimo, embora seu alcance seja, talvez, o mais complexo de todos eles. Não depende apenas da vontade do gestor, nem do servidor, isoladamente. Uma série de variáveis influenciam no uso eficiente dos recursos públicos, nem todas controláveis. Contudo, a busca pela equação perfeita para esse problema jamais poderá ser negligenciada, pois a sociedade exige que todo esforço financeiro realizado por meio de pagamento de tributos seja adequadamente recompensado com políticas públicas efetivas, melhorando as condições de vida das

pessoas. Nesse interim, compete ao poder público empreender todos os esforços necessários para otimizar o uso dos recursos econômicos limitados à disposição para prestação de serviços em quantidade e qualidade satisfatórias.

O sistema de controle interno tem a clara missão de contribuir para esse objetivo geral da gestão pública. Seu arsenal de trabalho envolve técnicas e procedimentos voltados para a gestão de riscos capazes de frustrar as expectativas organizacionais. Quando estruturamos os controles internos com base nos riscos da gestão, damos um passo gigantesco na direção da eficiência administrativa. Nada obstante, nos deparamos muitas vezes com atividades de controle no setor público voltadas apenas para questões formal-burocráticas, sem quaisquer preocupações com finalidades ou riscos. Corrigir essas práticas é uma missão institucional relevante para todos aqueles que lidam com controle interno, apesar do desconforto inicial causado pela quebra de paradigmas.

A primeira de todas as lições que devemos internalizar **é que a responsabilidade pela eficiência administrativa e pelos controles internos é de todos que fazem parte da organização pública.** Devemos desmistificar a crença perversa da ideia da responsabilidade concentrada nas instituições de controle interno, a qual desobriga servidores e gestores de observar as boas práticas administrativo-operacionais. Isso tem gerado um gigantesco problema administrativo no setor público, sobretudo com a incorporação da visão de que os órgãos de controle interno devem atuar como “consertadores” de processos falhos.

A visão das três linhas de defesa do controle interno baseado em riscos traz uma boa representação de como devemos estruturar o sistema de controle interno no setor público. Na primeira linha de defesa diluímos as responsabilidades de controles operacionais para os executores das tarefas administrativas e tomadores de decisões. A segunda linha de defesa fica a cargo de uma unidade central que reavalia os processos com maiores riscos buscando garantir que os controles primários sejam efetivamente feitos. E, por fim, a auditoria interna trabalha na terceira linha de defesa avaliando a eficácia das linhas anteriores.

Aliados a essa estrutura básica, também entendemos que os componentes de gestão de riscos e controle interno são relevantes para mitigar as possibilidades de insucesso no setor público, sobretudo quanto à identificação de riscos, criação de um ambiente de controle favorável, estabelecimento de atividades de controle e respostas aos riscos.

Ao longo desse texto buscamos demonstrar de que maneira conciliar as diretrizes constitucionais ao sistema de controle interno com a estrutura das três linhas de defesa do controle interno (visão IIA) e dos oito elementos de gestão de riscos organizacionais (visão COSO).

Demonstramos a metodologia de trabalho que estamos adotando na CGE PI para criação dos manuais operacionais dos gastos públicos, por meio do qual criamos as primeiras linhas de defesa dos controles internos. Além disso, tratamos da estrutura dos controles internos da segunda linha de defesa, a qual é exercida no âmbito do Poder Executivo, pelos Núcleos de Controle de Gestão. Nesse ínterim, apresentamos alguns exemplos de processos de despesa que

representam riscos à gestão do erário e as respectivas atividades de controle a serem desenvolvidas para evitá-los. Apresentamos, ainda, o padrão de auditorias da CGE PI no desempenho do seu papel guardião da terceira linha de defesa dos controles internos.

Não foi nosso objetivo esgotar o assunto com esse texto. Nossa pretensão aqui é bem modesta: fomentar a discussão sobre a estruturação dos controles internos no setor público em busca da eficiência no uso dos recursos do erário. Esperamos poder ter contribuído de alguma forma nessa discussão. Qualquer sugestão construtiva nessa seara será muito bem vinda, haja vista a situação que nos encontramos de grave crise no uso dos dinheiros públicos.

A eficiência do sistema de controle interno no setor público é uma das saídas possíveis para a equalização das finanças estatais e a efetividade das políticas públicas. Para tanto, precisamos deixar nossa zona de conforto, dos procedimentos cômodos, para trilhar nos caminhos tortuosos da gestão de riscos, nem que para isso tenhamos que deixar nossos aconchegantes gabinetes para percorrer os pátios, os canteiros, os hospitais, as escolas, as ruas, enfim...os locais nos quais a vida pública efetivamente acontece.

BIBLIOGRAFIA

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

Acesso em 18 de outubro de 2016.

COSO. Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada. Não informado: PwC; IIA, 2007.

COSO. Controle Interno – Estrutura Integrada. Não informado: PwC; IIA, 2013.

IIA. Declaração de Posicionamento do IIA: as três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles. Não informado: IIA, 2013.

IIA. Estrutura Global de Competências da Auditoria Interna do IIA. Não informado: IIA, 2014.

IIA. A Auditoria Interna e a Segunda Linha de Defesa. Não informado: IIA, 2016.

PIAUÍ. Constituição do Estado do Piauí de 1989. Disponível:

<http://legislacao.pi.gov.br/legislacao/default/ato/14853>. Acesso em 18 de outubro de 2016.

PIAUÍ. Lei Complementar n. 28, de 09 de junho de 2003. Disponível:

<http://legislacao.pi.gov.br/legislacao/default/ato/12394>. Acesso em 18 de outubro de 2016.