



IX ENCONTRO BRASILEIRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA
ISSN: 2594-5688
secretaria@sbap.org.br
Sociedade Brasileira de Administração Pública

ARTIGO

**CONTROLE DE DESPESA PÚBLICA: UM MODELO PRÁTICO A
SER IMPLEMENTADO POR ESTADOS E MUNICÍPIOS**

CRISTIANE MARA RODRIGUES MARCELINO, ARLINDO NASCIMENTO ROCHA ,

**GRUPO TEMÁTICO: 05 Governança em gestão de riscos e
integridade na administração pública**

IX Encontro Brasileiro de Administração Pública, São Paulo/SP, 5 a 7 de outubro de 2022.
Sociedade Brasileira de Administração Pública
Brasil

Disponível em: <https://sbap.org.br/>

Controle de despesa pública: um modelo prático a ser implementado por Estados e Municípios

Resumo: o objetivo deste artigo é apresentar a metodologia de controle de despesas em organizações públicas, considerando a avaliação de riscos, o modelo das “Três Linhas do The IIA” e o “COSO” adotados pela Prefeitura Municipal de Niterói. Na primeira parte apresentaremos conceitualmente os modelos com ênfase nas atividades contínuas de controle que formam um verdadeiro sistema integrado de controle interno. Na segunda parte, demonstraremos como a implementação dos modelos em Niterói vêm proporcionando maior segurança jurídica, padronização de processos, garantia de conformidade e transparência, prestação de contas regulares, economicidade, gerenciamento de riscos, agregação de valor à gestão e conhecimento da importância do controle da despesa pública. **Palavras-chave:** gerenciamento de riscos; controle de despesas; sistema integrado de controle interno; modelo das Três Linhas; administração pública.

Introdução

O gerenciamento de riscos e controle de despesas na administração pública oferece aos gestores informações relevantes que dão suporte às decisões estratégicas, com base em metodologias que minimizem riscos que uma instituição está sujeita. Por isso, é necessário um sistema ou um modelo que proporcione o melhor uso de informações e otimize a utilização dos recursos, através de alternativas apropriadas às estratégias de gestão.

No município de Niterói, a partir de 2013, a gestão municipal vem implementando uma série de medidas de controle de despesas públicas no que diz respeito ao planejamento e controle respaldado em políticas, procedimentos e mecanismos hierárquicos apropriados, através de uma modelagem preventiva. Graças ao comprometimento da atual gestão, Niterói é reconhecida, por vários entes nacionais e internacionais, pois, alcançou um nível de maturidade que possibilitou a implementação do modelo de auditoria interna do The IIA - *The Institute of Internal Auditor* e o COSO - *Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission* ambos, internacionalmente recomendados. Os dois modelos vêm sendo utilizados no gerenciamento de riscos e controles, tornando-os cada vez mais eficazes uma vez que demonstram como as responsabilidades podem ser distribuídas em diferentes níveis de governança.

O grande diferencial dos dois modelos em relação a outros é que o primeiro descreve as responsabilidades quanto aos princípios atrelados ao controle, alocados em três grupos, conhecidos como “Três Linhas”, que representam grupos específicos de acordo com suas competências e o segundo demonstra a relação entre os objetivos, a dimensão dos níveis da instituição e os componentes da estrutura.

A Lei Federal nº 14.133/2021 (Art. 169, Inc. I, II e III) prevê-se a utilização de uma

estrutura semelhante a das Três Linhas, no que se refere às Contratações Públicas. Dois anos antes, o município de Niterói editou o Decreto nº 13.425/2019, que dispõe sobre a Política de Gestão de Riscos do Poder Executivo do Município de Niterói. Nele determina-se o uso dos dois modelos (Art. 9º, Inc. I e V) pois, viu-se a necessidade de adota-los como forma de proporcionar maior controle da despesa pública, redução de riscos a níveis aceitáveis, segurança jurídica, padronização de processos, garantia de conformidade, transparência, economicidade e agregação de valor à gestão com a segregação de funções inserida no desenvolvimento das atividades de controle.

Buscando demonstrar a importância dos modelos, tem-se como objetivo apresentar de forma conceitual a metodologia de controle de despesas, considerando a avaliação de riscos, o modelo das Três Linhas e o COSO que vêm sendo implementados pela Prefeitura de Niterói, garantindo solidez ao gerenciamento dos riscos a que os órgãos/entidades estão expostos. Após a exposição dos modelos (1ª parte), apresentaremos a experiência de Niterói (2ª parte) na implementação dos modelos e as atividades contínuas de controle, compondo um verdadeiro sistema integrado formado por elementos inter-relacionados, os quais o município vem implementando, visando aprimorar sua gestão. Finalmente, apresentaremos nossas conclusões tendo como referência os bons resultados alcançados por Niterói que vem sendo reconhecido pela eficiência pela forma que tem gerido seus riscos e suas contas.

1. Modelo das Três Linhas do The IIA: um modelo prático de gestão de riscos a ser implementado por Estados e Municípios

Usado desde 2013 pelas organizações internacionais, o modelo das Três Linhas tornou-se uma ferramenta de referência no que tange às questões de governança, gestão de riscos e controle. Sua implementação em Municípios e Estados, tem contribuído para mudar a forma como a gestão pública tem gerido seus riscos, aprimorando seus controles, melhorado a apresentação de suas contas e aprimorado seu sistema de *compliance* pública. A nível internacional o modelo foi formalmente instituído em 2013 como parte de um documento intitulado “As Três Linhas de Defesa” para gerenciamento e controle de riscos. Em 2020, o The IIA – Instituto de Auditores Internos atualizou o modelo para melhor refletir os conceitos relacionados ao gerenciamento de riscos e governança. Esta

atualização foi feita através de uma revisão das abordagens de governança em todo mundo. Desde então, passou-se a usar apenas modelo das Três Linhas, por apresentar uma evolução dos conceitos básicos detalhados no original, ampliada para incluir o papel da prática de gerenciamento de riscos. Desta forma, não se usa mais a palavra “defesa”, pois, esta é percebida como controle *a posteriori*, o que difere do objetivo do modelo, que é o da prevenção.

O modelo, como veremos, é uma estrutura valiosa que descreve o papel da auditoria interna em assegurar a gestão eficaz de risco, por isso, assume uma importância relevante nas estruturas de governança corporativa, pois, segundo os revisores “ajuda as organizações a identificar estruturas e processos que melhor auxiliam no atingimento dos objetivos e facilitam a governança e o gerenciamento de riscos” (MIRANDA, 2021, p. 71), explicando como as funções institucionais trabalham juntas para facilitar a governança e o gerenciamento de riscos. Sendo assim, o sucesso da implementação do modelo requer alinhamento, comunicação, coordenação e colaboração, com todas as funções operando simultaneamente.

Desde a sua criação, o modelo vem garantindo melhorias contínuas das iniciativas de gerenciamento de riscos e controles, pois, pode ser aplicado em qualquer instituição, independentemente do tamanho e complexidade. Mesmo em instituições onde não existe um sistema formal de gerenciamento de riscos, pode melhorar a clareza dos controles e aumentar a eficácia dos sistemas de gerenciamento de riscos (THE IIA 2020). Sua implementação, torna-se mais eficaz com o comprometimento das partes envolvidas e o apoio da Alta Administração a quem compete estabelecer as diretrizes, os objetivos e a definição de estratégias para alcançá-los. Estes “visam melhorar a comunicação do gerenciamento de riscos e controle por meio do esclarecimento dos papéis e responsabilidades essenciais de cada um dentro da organização” (MIRANDA, 2021, p. 741). Para tal, é preciso conhecer as funções de cada uma das Três Linhas, tanto as determinadas em 2013 quanto as atualizações de 2020, com a revisão de alguns conceitos e práticas.

Resumidamente, cabe a 1ª linha, como foi definida pela *Declaração de Posicionamento do The IIA* em 2013, a gerência operacional dos riscos. Segundo esse posicionamento, ela é:

[...] responsável por manter controles internos eficazes e por conduzir procedimentos de riscos e controle diariamente [...] identifica, avalia, controla e mitiga os riscos, guiando o desenvolvimento e a implementação de políticas e procedimentos internos e garantindo que as atividades estejam de acordo com as metas e objetivos [...] (THE IIA 2020).

Feita a revisão em 2020, passou-se a considerar que, cabe a 1ª linha a responsabilidade da gestão em atingir os objetivos organizacionais [...]. Estes estão mais diretamente alinhados com a entrega de produtos e/ou serviços aos clientes da organização, incluindo funções de apoio e responsabilidade pelo gerenciamento de riscos (MIRANDA, 2021, p. 72).

Especialistas concordam que, gestão de riscos é uma empreitada complexa e abrangente, pois, “deve abordar a organização, alcançando não somente o público interno, como o externo, assim como abrangendo negócios e atividades realizadas por terceiros e fora dos domínios da organização” (PORTO, 2020, p. 103). Dessa forma, apenas a gerência operacional de riscos (1ª linha) não é capaz de dar conta da extrema complexidade inerente ao próprio processo. Por isso, o objetivo da 2ª linha é oferecer suporte à 1ª, visando garantir que os riscos e os controles sejam eficazes. Nesse aspecto é possível identificar várias funções que ajudam a monitorar os controles iniciais. Cabe a 2ª linha:

(1) a função de gerenciamento de riscos que facilite e monitore a implementação de práticas eficazes de gerenciamento de riscos por parte da gerência operacional e auxilie os proprietários dos riscos a definir a meta de exposição ao risco e a reportar adequadamente informações relacionadas a riscos em toda a organização; (2) a função de conformidade que monitore diversos riscos específicos, tais como a não conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis. [...]; (3) a função de controladoria que monitore os riscos financeiros e questões de reporte financeiro (THE IIA, 2013, p. 4).

Na revisão de 2020, os auditores concluíram que os papéis da 1ª e da 2ª linha não são estanques e muitas vezes podem ser combinados ou separados. Alguns papéis de 2ª podem ser atribuídos a especialistas, para fornecer conhecimentos complementares, apoio, monitoramento e questionamento daqueles com papéis de 1ª, ou seja, “os papéis da 2ª linha fornecem assistência do gerenciamento de riscos. No entanto, a responsabilidade pelo gerenciamento segue fazendo parte dos papéis de 1ª linha e dentro do escopo da gestão” (MIRANDA, 2021, p. 72). Finalmente, para fechar a tríade, tem-se a 3ª linha que garante que os esforços das duas linhas anteriores sejam efetivos. Ela difere das duas primeiras, pois, funciona com mais independência e objetividade. Segundo Miranda,

A independência da 3ª linha, em relação a responsabilidade da gestão, que é fundamental para sua objetividade, autoridade e credibilidade. É estabelecida por

meio de prestação de contas ao corpo administrativo, do acesso irrestrito a pessoas, de recursos e dados necessários para concluir seu trabalho e de liberdade de viés ou interferência no planejamento e prestação de serviços de auditoria (MIRANDA, 2021, p. 72).

A avaliação realizada nesta linha como proposta em 2013 deve ser reportada à Alta Administração e, normalmente, cobre uma grande variedade de objetivos, incluindo: [...] (1) eficiência e eficácia das operações; (2) salvaguarda de ativos; (3) confiabilidade e integridade dos processos de reporte; (4) conformidade com leis, regulamentos, políticas, procedimentos e contratos [...] (THE IIA, 2013, p. 5). Em 2020, os auditores chegaram à conclusão que a função da 3ª linha no que tange a auditoria interna é prestar avaliação e assessoria independentes e objetivas sobre a adequação e eficácia da governança e do gerenciamento de riscos como proposto no documento síntese, tendo como escopo a aplicação de processos sistemáticos.

Portanto, deve reportar suas descobertas à gestão visando promover melhorias contínuas no gerenciamento de riscos. No entanto, é preciso salientar que, a aplicação do modelo não é uma solução mágica para alcançar uma auditoria eficaz. Nesse sentido, o diálogo entre as três linhas é necessário para que o gerenciamento de riscos e os controles tenham mais efetividade. Quando devidamente identificadas e separadas garantem solidez, logo, “o alinhamento das atividades deve ser feito através da comunicação, cooperação e colaboração. Isso garante confiabilidade, coerência, transparência das informações necessárias para a tomada de decisões baseados em riscos” (MIRANDA, 2021, p. 72).

A auditoria interna pode, portanto, desempenhar um papel consultivo valioso para ajudar o Executivo a melhorar os processos com aconselhamento, facilitação, treinamento, identificação de lacunas, aconselhando sobre como elas podem ser preenchidas. Dessa forma, a auditoria interna atinge seus objetivos trazendo uma abordagem sistemática para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de risco, controle e governança. Em Niterói, o modelo vem sendo implementado com resultados visíveis no gerenciamento de riscos com notável aumento de maturidade pelos resultados alcançados até então. Paralelamente, o município vem implementando com sucesso, as diretrizes do COSO, o que tem colocado o município em lugar de destaque no que se refere ao gerenciamento de riscos. Em seguida apresentaremos esse último modelo e suas revisões.

1.1. COSO (2004): estrutura integrada de gerenciamento de riscos

Em Niterói, além do uso dos controles estabelecidos pelo *The IIA*, também vem utilizando e aprimorando a metodologia apresentado pelo COSO, uma estrutura com oito componentes e quatro categorias de objetivos com regras que qualquer instituição pode basear-se para o gerenciamento de riscos. Essa possibilidade foi prevista no art. 9º do Decreto Municipal nº 13.425/2019, que prevê que a gestão de riscos, em Niterói, deve ser suportada pelas premissas dos referenciais técnicos reconhecidos internacionalmente como é o caso do COSO [...].

Esse modelo é um dos mais usados em instituições caracterizadas por mudanças, pois, ajuda a minimizar os riscos, como é o caso de Niterói. A maturidade alcançada até então, permite que a aplicação do modelo, possibilite o estabelecimento de uma filosofia organizacional que influencia positivamente o ambiente corporativo. Sua utilização efetiva possibilita aos controles internos terem uma estrutura sólida, que os permite apresentar melhores resultados, contribuindo para atingir as metas definidas (PELEIAS *et al.*, 2013), pois, determina “a separação da avaliação em teste de eficiência e eficácia que muita gente ainda acha que é da responsabilidade da auditoria interna” (ASSI, 2018, p. 33).

É importante ressaltar que, através dessa estrutura é possível determinar o grau de eficácia do gerenciamento de riscos corporativos. Por isso, achamos interessante fazer um recorte conceitual do modelo para que se possa entender e, sobretudo, como estruturar da melhor forma sua implementação, como Niterói vem fazendo desde 2013, mais precisamente, desde a publicação do decreto citado que dispõe sobre a política de gestão de riscos.

Criado inicialmente nos EUA, a *National Commission Fraudulent Financial Reporting* (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros - COSO), é uma organização composta por representantes das principais associações ligadas à área financeira (ASSI, 2021). O modelo surgiu como uma iniciativa independente cuja origem “está relacionado a um grande número de escândalos financeiros na década de 70, nos EUA, que colocaram em dúvida a confiabilidade dos relatórios corporativos” (MIRANDA, 2021, p. 48). É uma entidade privada sem fins lucrativos, cujo objetivo é aprimorar a qualidade de relatórios financeiros, em especial, quanto à ocorrência de fraudes e,

[...] tornou-se referência para auxiliar organizações a avaliar e aperfeiçoar seus sistemas de controle interno, sendo essa estrutura incorporada em políticas, normas e regulamentos adotados por milhares de organizações para controlar suas atividades visando ao cumprimento dos objetivos estabelecidos (TCU, 2009 *apud* MIRANDA, 2021, p. 50).

Em 1992 foi publicado o guia *Internal Control - Integrated Framework* (Controles Internos - um modelo integrado) tornando-se uma referência mundial para estudo e aplicação de controles internos (ASSI, 2021). Posteriormente, a Comissão transformou-se em Comitê e passou a ser conhecido como COSO –*The Committee of Sponsoring Organizations* (Comitê das Organizações Patrocinadoras) (ASSI, 2021). Mas, a partir da crise ocorrida no início dos anos 2000, quando foram descobertas manipulações contábeis em diversas empresas, tornou-se um imperativo apresentar um novo modelo que ocorreu em 2004, com a apresentação do COSO II ou COSO ERM - *Enterprise Risk Management* (Gerenciamento de Riscos Corporativos) com uma estrutura integrada, explorando os controles internos progressivamente no que se refere ao trabalho de gerenciamento de riscos corporativos, definindo o termo da seguinte forma:

É um processo conduzido em uma organização pelo conselho de administração, diretoria e demais empregados, aplicado no estabelecimento de estratégias, formuladas para identificar em toda a organização eventos em potencial, capazes de afetá-la, e administrar os riscos de modo a mantê-los compatível com o apetite a risco da organização e possibilitar garantia razoável do cumprimento dos seus objetivos (COSO ERM, 2004).

Segundo o entendimento do COSO ERM, a gestão de uma instituição estabelece os principais planos, seleciona as estratégias e determina o alinhamento dos objetivos organizacionais a fim de alcançar os objetivos classificados em quatro categorias: (1) estratégicos - metas gerais, alinhadas com sua missão; (2) operacionais - utilização eficaz e eficiente dos recursos; (3) comunicação - confiabilidade de relatórios; (4) conformidade - cumprimento de leis e regulamentos. Um avanço em relação ao COSO I, é justamente a categoria de objetivos estratégicos. Segundo Miranda,

A lógica por trás dessa inclusão é que, em se tratando de atingimento de objetivos de uma organização, de nada adiantariam as operações serem eficientes, os relatórios confiáveis, leis e regulamentos serem cumpridos, se não há uma estratégia a ser alcançada, ou seja, se a organização não sabe aonde quer chegar (MIRANDA, 2021, p. 51).

A figura apresentada em seguida é conhecida como “Cubo do COSO” e indica a relação entre os objetivos, a dimensão dos níveis da instituição e os oito componentes da estrutura:

Figura I: Cubo do COSO



- a) a parte superior apresenta os objetivos que devem ser objeto do gerenciamento de risco;
- b) a parte lateral representa os níveis da organização por onde perpassa a gestão de riscos;
- c) a parte frontal apresenta os oito componentes do gerenciamento de riscos.

Fonte: Coso ERM, 2004

Para melhor entendimento, apresentaremos resumidamente os oito componentes (frontal) para que se possa entender como estão organizadas e a que dizem respeito:

(1) ambiente interno: núcleo de qualquer organização, moldado pela sua história/cultura, podendo refletir na forma como os riscos são gerenciados; (2) fixação de objetivos: devem ser divulgados a todos, alinhados à missão e compatíveis com o apetite a riscos da organização; (3) identificação de eventos: deve-se reconhecer potenciais eventos que podem causar impacto na consecução dos objetivos; (4) avaliação de risco: deve-se estar consciente dos riscos relevantes e como gerenciá-los de forma que estes não sejam prejudiciais; (5) resposta aos riscos: para cada risco, será prevista uma resposta que poderá ser: evitar, aceitar, compartilhar ou reduzir; (6) atividades de controle: estas devem estar expressas em políticas/procedimentos, que devem ser aplicados para assegurar que as ações identificadas para tratar riscos relacionados ao cumprimento dos objetivos sejam realizadas de forma eficaz; (7) informação e comunicação: abrange informações que permitem a coleta e a troca de informações para conduzir, gerenciar e controlar suas operações; (8) monitoramento: o acompanhamento do controle interno, visa assegurar a adequação aos objetivos, ao ambiente, aos recursos, aos riscos e pressupõe uma atividade desenvolvida ao longo do tempo (COSO ERM, 2004).

Em 2017 ocorreu a última atualização do COSO, visando aprimorar o alinhamento às expectativas em torno da governança, das estratégias, dos objetivos, do monitoramento e da comunicação. Esta, representa a evolução do gerenciamento de riscos corporativos e da necessidade das organizações em aperfeiçoar suas abordagens de gerenciamento de riscos em um ambiente de negócios em contínua evolução. Sendo assim, o novo modelo reduz de 08 (oito) para 05 (cinco) os componentes do gerenciamento de riscos: (1) governança e cultura; (2) estratégia e definição de objetivos; (3) performance; (4) análise e revisão; (5) informação e comunicação (COSO, 2017, p. 11).

Figura II: Gerenciamento de riscos corporativos



Fonte: COSO, 2017

O modelo propõe o gerenciamento dos riscos a partir de três perspectivas: (1) possibilidade dos objetivos não se alinharem a missão, visão e os valores da organização; (2) implicações da estratégia escolhida; (3) riscos na execução da estratégia (BRASIL, 2018b, p. 19). Para melhor entender como funciona os cinco componentes proposto, passaremos a descrever sinteticamente como estes se relacionam formando assim, um verdadeiro sistema integrado de gerenciamento de riscos, ou seja, o principal modelo de sistema de controle interno e de gerenciamento de riscos, que tornou-se referência para as organizações.

1.2. COSO (2017): os cinco componentes do gerenciamento de riscos

Anteriormente ao COSOII, o modelo que vinha sendo utilizado era o de 2004 (COSOI), porém, com o surgimento de novos riscos houve a necessidade do aprimoramento do conhecimento sobre seu gerenciamento. Por isso, em 2016, iniciou-se, através de uma consulta pública, a revisão do modelo que foi concluída em 2017.

A revisão atualiza os componentes, adota princípios, simplifica definições, enfatiza o papel da cultura e melhora o foco no valor: como as organizações criam, preservam e entregam valor, inserindo o gerenciamento de riscos em três dimensões fundamentais para a gestão eficaz de uma organização: (I) a missão, a visão e os valores fundamentais; (II) os objetivos estratégicos e de negócios; e (III) o desempenho organizacional (BRASIL, 2018a, p. 30).

Desta forma, o modelo, passou a “proporcionar melhor alinhamento às expectativas em torno das responsabilidades de governança e da alta administração no cumprimento das suas obrigações de *accountability*” (TCU, 2017 *apud* MIRANDA, 2021, p. 58). Os cinco componentes de gerenciamento de riscos, como vimos anteriormente, formam um conjunto de princípios que abrangem aspectos desde a governança à comunicação, através de práticas aplicáveis a qualquer organização. Estes devem funcionar de forma integrada de modo a estabelecer a base para o controle interno sólido, pois, os riscos devem ser identificados e

avaliados em todos os níveis e funções da organização. Desta forma, as atividades são projetados para mitigar os riscos, as informações comunicadas, o sistema monitorado e os problemas solucionados em tempo hábil, visando demonstrar que a organização é capaz de gerenciar seus riscos de modo aceitável. Para isso, os componentes foram estruturados da seguinte forma:

(1) governança e cultura: a governança dá o tom da organização, reforçando a importância e instituindo responsabilidades de supervisão sobre o gerenciamento de riscos corporativos e a cultura diz respeito a valores éticos, comportamentos esperados e ao entendimento do risco em toda a entidade; (2) estratégia e definição de objetivos: atuam juntos no processo de planejamento. O apetite a risco é estabelecido e alinhado com a estratégia, os objetivos de negócios colocam a estratégia em prática e, ao mesmo tempo, servem como base para identificar, avaliar e responder aos riscos; (3) performance: os riscos que podem impactar a realização da estratégia e dos objetivos de negócios precisam ser identificados e avaliados. Estes são priorizados com base no grau de severidade, no contexto do apetite a risco. A organização determina as respostas aos riscos e, por fim, alcança uma visão consolidada do portfólio e do montante total dos riscos assumidos. Os resultados desse processo são comunicados aos principais *stakeholders* envolvidos com a supervisão dos riscos; (4) análise e revisão: ao analisar sua performance, a organização tem a oportunidade de refletir sobre até que ponto os componentes do gerenciamento de riscos corporativos estão funcionando bem ao longo do tempo e no contexto de mudanças relevantes, e quais correções são necessárias; (5) informação, comunicação e divulgação: o gerenciamento de riscos corporativos demanda um processo contínuo de obtenção e compartilhamento de informações precisas, provenientes de fontes internas e externas, originadas das mais diversas camadas e processos de negócios da organização (COSO, 2017, p. 6).

Mesmo com essa atualização que permite que os componentes atuem de forma integrada, garantindo maior eficácia aos sistemas de gerenciamento de riscos, não há dúvida que o futuro das organizações esteja repleto de volatilidade, complexidade e ambiguidade. Por isso, o gerenciamento de riscos continuará sendo um desafio para a consecução dos objetivos organizacionais. Niterói, como mostra os indicadores e vários *rankings* nacionais e internacionais, tem conseguido atingir seus objetivos. Por isso, em seguida, apresentaremos a experiência do município na implementação do modelo The IIA, uma aposta que vem realizando, visando aprimorar sua gestão.

2. Implementação do Modelo das Três Linhas do The IIA em Niterói

Após termos feito uma breve contextualização, apresentado os conceitos básicos e demonstrado a evolução dos modelos apresentados, passamos agora, a ilustrar como que, em Niterói, a partir de 2013, segundo a Controladora Geral do Município, vem sendo

implementado uma série de medidas de fortalecimento do gerenciamento de riscos e controle de despesas públicas, respaldadas por políticas, procedimentos e mecanismos hierárquicos apropriados, cujo objetivo não apenas orientar a atual gestão, mas também, deixar um legado às futuras gestões (MARCELINO, 2021a).

A estrutura de governança em Niterói alcançou alto nível de maturidade em 2019 que, segundo a gestora citada, possibilitou a adequação ao modelo das Três Linhas do The IIA, descrito no tópico anterior e recomendado a nível mundial. Isso só foi possível, pois,

Em Niterói temos uma Controladoria autônoma e independente desde 2017, que atua de forma objetiva, utilizando padrões estabelecidos pelo The IIA o mais reconhecido defensor de causas, educador e fornecedor de normas, orientações e certificações da profissão de auditoria interna e a estrutura integrada do COSO para gerenciamento de riscos corporativos [...] (MARCELINO, 2021a).

Inicialmente adaptado para processos de prestações de contas com o intuito de garantir a *accountability* das operações, em 2022, o modelo das Três Linhas do The IIA também foi adotado para licitações e aquisições públicas. Por isso, passaremos, então, a demonstrar de que forma o modelo adotado vem sendo aplicado e como se organizam/interagem os diversos atores internos da administração pública, objetivando obter melhores resultados nos processos licitatórios e contratuais. Para a Controladora do Município, aplicando esse modelo,

Niterói tem evidenciado uma descrição de responsabilidades quanto aos principais princípios relacionados ao *compliance* objetivando, essencialmente, fornecer estratégias para a boa governança, assegurar o alinhamento das licitações ao planejamento estratégico e às leis orçamentárias; estimular a transparência organizacional, fortalecer a *accountability*, proteger e agregar valores à gestão pública, submeter as contratações públicas a práticas contínuas e permanentes de gestão de riscos e promover um ambiente íntegro e confiável (MARCELINO, 2021b).

Para tanto, responsabilidades claras foram definidas para que cada grupo entendesse suas funções dentro de um contexto macro, evitando responsabilidades duais ou mesmo a ausência delas, com respeito à segregação de funções, demonstrando a inter-relação entre os atores e o gerenciando os riscos corporativos de forma a identificar, avaliar e administrar eventuais riscos diante de incertezas (MARCELINO, 2021a). O alinhamento das atividades ocorre através da efetiva comunicação e encadeamento entre as partes. Assim, os processos licitatórios e as aquisições públicas seguem a seguinte lógica: em um primeiro cenário surgem os atores da 1ª linha. Segundo o Decreto Municipal nº 13.425/2019, que dispõe sobre a política de gestão de riscos em Niterói, a 1ª linha é

[...] responsável por identificar, avaliar, controlar e mitigar os riscos, guiando o desenvolvimento e a implementação de políticas e procedimentos internos destinados a garantir que as atividades sejam realizadas de acordo com as metas e objetivos da Prefeitura Municipal de Niterói (Art. 9. § 1º).

Sendo assim, entende-se que os atores da 1ª linha são aqueles responsáveis pela gestão operacional, os gestores dos contratos e ordenadores de despesas, enfim, os proprietários e responsáveis por adotar medidas de controle eficazes de forma a mitigar ou mesmo eliminar riscos relacionados aos processos em questão. Possuem ferramentas próprias (governança), todas normatizadas, visando:

(1) orientar quanto aos requisitos mínimos a serem perseguidos na instrução processual relacionados à legalidade, à formação de preços e a transparência de seus atos; (2) guiar quanto aos maiores riscos previamente identificados, com as respectivas sugestões e formas de mitigação de tais incertezas, a partir de uma política de riscos implementada pelo município; (3) padronizar minutas de editais de licitação e contratos administrativos de forma a melhorar as rotinas administrativas na instrução dos processos relativos às Contratações Públicas no âmbito da Administração Pública do Município (MARCELINO, 2021a).

Logo a seguir, surgem os atores da 2ª linha, cujas instâncias, segundo o Decreto supracitado são,

[...] destinadas a apoiar o desenvolvimento dos controles internos da gestão e realizar atividades de supervisão e de monitoramento das atividades desenvolvidas no âmbito da primeira linha de defesa, que incluem gerenciamento de riscos, conformidade, verificação de qualidade, controle financeiro, orientação e treinamento (Art. 9, § 2º).

Estes são os responsáveis pelas áreas de governança, monitoramento de riscos e *compliance*, ou seja, são as unidades e/ou órgãos responsáveis por definir ou avaliar a estratégia e as políticas, garantindo que elas atendam ao interesse público, bem como monitorar a conformidade e o desempenho destas. Atuam de forma tempestiva e encadeada, evitando que desvios, ilegalidades, sobrepreços e erros administrativos sejam evidenciados (MARCELINO, 2021a). Evidenciamos o fortalecimento da governança, do monitoramento de riscos e do *compliance*, os atores da 2ª linha, através da atuação das 8 (oito) instâncias (inspirados no COSO II) abaixo relacionadas, sejam órgãos, assessorias, comitês, unidades, Escola de Governo ou comissões:

(1) monitoramento dos riscos e avaliação da qualidade - através das Unidades de Controle Interno Setoriais (UCIs), criadas em cada um dos órgãos e entidades do município, responsáveis por monitorar a mitigação dos riscos de conformidade, de economicidade, decorrentes do não atendimento das demandas oriundas do cidadão e de determinações e/ou recomendações dos órgãos de controle, tanto externos quanto interno. Além disso, devem avaliar a qualidade das informações, em conjunto com o ordenador de despesas, quanto à instrução processual, incluindo a documentação elencada como requisitos mínimos ao andamento da

licitação e/ou aquisição; (2) conformidade e controle interno - através das assessorias jurídicas na Administração Indireta, responsáveis por elaborar pareceres jurídicos que abordem questões relevantes da legislação e da jurisprudência, bem como, Procuradoria Geral do Município responsável pelo controle interno da legalidade dos atos do Poder Executivo e de defesa dos interesses legítimos do Município, inclusive os de natureza financeiro-orçamentária; (3) planejamento - responsável por assegurar o alinhamento das licitações e contratações ao Planejamento Estratégico do Município e às Leis Orçamentárias; (4) segurança da Informação e tecnologia - através do Comitê Estratégico de Tecnologia da Informação que tem a missão de estabelecer uma uniformização na instrução e tramitação dos processos de locação, compras de materiais e serviços de informática, periféricos e ainda, a padronização dos bens e serviços, interoperabilidade dos sistemas, de informações e dados; (5) gestão financeira e prevenção de riscos - através da Comissão de Programação Financeira e Gestão Fiscal, responsável por zelar pelo atendimento das disposições previstas nas normas de execução orçamentária e Lei de Responsabilidade Fiscal, visando a prevenção de riscos e a correção de desvios que possam afetar o equilíbrio das contas públicas do Município; (6) treinamentos, através da Escola de Governo e Gestão - incumbida a missão de instituir a Política de Desenvolvimento de Servidores e Representantes das Organizações da Sociedade Civil com o objetivo de estabelecer medidas de aperfeiçoamento, qualificação e atualização em temas como gerenciamento de riscos, licitações e contratos; (7) transparência - garante o acesso a informação do cidadão a todos os procedimentos licitatórios, inclusive os respectivos editais e resultados, bem como a todos os contratos celebrados; (8) ordem cronológica de pagamentos - o órgão central fazendário é responsável por realizar os pagamentos, de acordo com a estrita ordem cronológica, relativos ao fornecimento de bens, locações, realização de obras e prestação de serviços, obedecendo, para cada fonte diferenciada de recursos, a estrita ordem de suas exigibilidades (MARCELINO, 2021a).

Por fim, a 3ª linha, como descreve Marcelino (2021a), corresponde às atividades de auditoria interna governamental exercidas pela Controladoria Geral através da utilização de padrões de auditoria e de ética profissional reconhecidos internacionalmente, quais sejam:

(1) é uma atividade independente e objetiva de avaliação e consultoria, desenhada para adicionar valor organizacional e melhorar as operações das organizações públicas. O objetivo é auxiliar a organização a realizar seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática para avaliar e melhorar a eficiência e eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles através da obtenção e a análise de evidências, visando fornecer opiniões ou conclusões independentes sobre um objeto de auditoria; (2) consiste em assessoramento, aconselhamento e serviços relacionados, prestados em decorrência de solicitação específica do órgão ou entidade da Administração Pública, cuja natureza e escopo são acordados previamente e que se destinam a adicionar valor e a aperfeiçoar os processos de governança, de gerenciamento de riscos e a implementação de controles internos na organização, sem que o auditor interno governamental assumam qualquer responsabilidade que seja da administração da Unidade Auditada.

Para finalizar, ressaltamos que, com a predominância de uma boa governança, equipes comprometidas, utilização de sistemas e técnicas de monitoramento, objetividade e política de gerenciamento de riscos eficaz, comunicação efetiva, podemos transformar a

forma com que os recursos públicos são dispendidos, ou seja, controlar de forma cada vez mais eficaz como as despesas públicas são controladas.

Conclusões

O controle das despesas públicas e o gerenciamento de riscos em Niterói tem sido prioridade, haja vista os resultados conquistados até então. A aposta na implementação de modelos internacionalmente recomendados, como vimos, têm possibilitado aos gestores, melhor efetividade na apresentação de suas contas. Os resultados dos últimos anos têm colocado Niterói em destaque entre municípios do Rio de Janeiro e do Brasil. Isso demonstra o grau de comprometimento e maturidade na condução da Controladoria Geral do Município como órgão de controle interno autônomo que tem zelado para que as contas da gestão sejam aprovadas, assim como, para que as aquisições e contratações ocorram em conformidade os normativos e atendam os princípios de economicidade e transparência.

Eleita com frequência nos primeiros lugares dos *rankings* de transparência e controle, Niterói tornou-se um modelo de gestão que permitiu ampliar investimentos que impactam diretamente no dia a dia da população em áreas como: segurança pública, mobilidade, infraestrutura, saúde, cultura e educação, ou seja, um exemplo de autonomia financeira, equilíbrio fiscal e transparência, reconhecida diversas vezes pela FIRJAN, MPF, CGU, TCE-RJ. Pelas conquistas recentes, seguramente, está edificando um legado importante para os niteroienses e futuras gestões.

Além disso, o compromisso com o fortalecimento de boas práticas de controle, *accountability*, integridade e *compliance* é um fator relevante, pois, a meta é fazer com que o município seja e funcione como uma caixa de ressonância para outros municípios na implementação de políticas públicas de forma assertiva, gerando resultados positivos para a população em geral.

O caminho é longo, mas a gestão de Niterói está disposta a continuar trilhando seu percurso apostando no fortalecimento do controle das despesas públicas, gerenciamento de riscos, transparência, governança, integridade, *compliance* e participação social. Sendo assim, os modelos abordados e implementados até então, serão aprimorados continuamente, assegurando a perenidade dos mesmos como instrumentos de transformação, equilíbrio e conformidade nas prestações de contas do município e no gerenciamento de novos riscos.

Referências

- ASSI, Marcos. *Compliance: como implementar*. – São Paulo: Trevisan Editora, 2018.
- _____. Marcos. *Gestão de riscos com controles internos: ferramentas, certificações e métodos para garantir a eficiência dos negócios*. – São Paulo: Saint Paul Editora, 2021.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Roteiro de avaliação de maturidade da gestão de riscos/TCU*. – Brasília: TCU, Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo, 2018a.
- _____. Tribunal de Contas da União. *Referencial básico de gestão de riscos / TCU*. – Brasília: TCU, Secretaria Geral de Controle Externo (Segecex), 2018b.
- COSO ERM. *Enterprise risk management, integrating with strategy and performance*.PDF (2017). Disponível em: <<https://www.coso.org/Shared%20Documents/2017-COSO-ERM-Integrating-with-Strategy-and-Performance-Executive-Summary.pdf>>. Acesso em 08/06/2022.
- Declaração de posicionamento Do IIA: *As Três Linhas de Defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles* (2013). Disponível em: <<https://www.controladoria.gov.br/images/noticias/As-3-linhas-de-defesa---IIA.pdf>>. Acesso em 14/05/2013.
- DECRETO nº 13.425/2019. *Dispõe sobre a política de gestão de riscos do Poder Executivo do Município de Niterói*. Disponível no link: <<https://leismunicipais.com.br/a1/rj/n/niteroi/decreto/2019/1343/13425/decreto-n-13425-2019-dispoe-sobre-a-politica-de-gestao-de-riscos-do-poder-executivo-do-municipio-de-niteroi?r=p>>. Acesso em 21/05/2021.
- Do IIA 2020. *Modelo das Três Linhas: uma atualização das três linhas de defesa*. The Institute of Internal Auditors, 2020. Disponível no link <<https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/editorHTML/uploadDireto/20200758glob-th-editorHTML-00000013-20072020131817.pdf>>. Acesso em 14/05/2022.
- MARCELINO, Cristiane. A governança nas contratações públicas em Niterói. In: **Jornal, O Dia** (2021a). Disponível em: <<https://odia.ig.com.br/opiniao/2021/08/6211926-cristiane-mara-marcelino-rodrigues-a-governanca-nas-contratacoes-publicas-em-niteroi.html>>. Acesso em 09/06/2022.
- _____. O gerenciamento de riscos como atividade transformadora do gasto público. In: **Jornal, O Fluminense** (2021b). Disponível em: <<https://www.ofluminense.com.br/cidades/2021/07/1200965-o-gerenciamento-de-riscos-como-atividade-transformadora-do-gasto-publico.html>>. Acesso em 07/06/2022.
- MIRANDA, Rodrigo Fontenelle de A. *Implementando a gestão de riscos no setor público*. – 2ª edição. – Belo Horizonte: Fórum, 2021.
- PELEIAS, Ivan. Ricardo *et al*. Produção científica sobre controle interno e gestão de riscos no EnANPAD e Congresso USP: análise bibliométrica no período 2001-2011. **Revista Universo Contábil**, [S.l.], v. 9, n. 4, p. 29-49, dez. 2013. ISSN 1809-3337.
- PORTO, Éderson Garim. *Compliance e governança corporativa: uma abordagem prática e objetiva*. – Porto Alegre: Lawboratory, 2020.