



UNIVERSIDADE ESTADUAL DO CEARÁ
CENTRO DE ESTUDOS SOCIAIS APLICADOS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM POLÍTICAS PÚBLICAS
MESTRADO PROFISSIONAL EM PLANEJAMENTO E POLÍTICAS PÚBLICAS

DIMONA ALBUQUERQUE ARRAES FREIRE

ANÁLISE DAS AÇÕES PREVENTIVAS DE CONTROLE INTERNO NO
PROCESSO DAS TRANSFERÊNCIAS VOLUNTÁRIAS FINANCEIRAS NO CEARÁ

FORTALEZA – CEARÁ

2017

DIMONA ALBUQUERQUE ARRAES FREIRE

ANÁLISE DAS AÇÕES PREVENTIVAS DE CONTROLE INTERNO NO PROCESSO
DAS TRANSFERÊNCIAS VOLUNTÁRIAS FINANCEIRAS NO CEARÁ

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado Profissional em Planejamento e Políticas Públicas do Programa de Pós-Graduação em Políticas Públicas do Centro de Estudos Sociais Aplicados da Universidade Estadual do Ceará, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Planejamento e Políticas Públicas. Área de Concentração: Planejamento e Políticas Públicas.

Orientador: Prof. Paulo César de Sousa Batista, Ph. D.

FORTALEZA – CEARÁ

2017

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação

Universidade Estadual do Ceará

Sistema de Bibliotecas

Freire, Dimona Albuquerque Arraes.

Análise das ações preventivas de controle interno no processo das transferências voluntárias financeiras no Ceará [recurso eletrônico] / Dimona Albuquerque Arraes Freire. - 2017.

1 CD-ROM: 4 ¼ pol.

CD-ROM contendo o arquivo no formato PDF do trabalho acadêmico com 165 folhas, acondicionado em caixa de DVD Slim (19 x 14 cm x 7 mm).

Dissertação (mestrado profissional) - Universidade Estadual do Ceará, Centro de Estudos Sociais Aplicados, Mestrado Profissional em Planejamento e Políticas Públicas, Fortaleza, 2017.

Área de concentração: Planejamento e Políticas Públicas.

Orientação: Prof. Ph.D. Paulo César de Sousa Batista.

1. Controle interno. 2. Controle interno preventivo. 3. Risco. 4. Transferência voluntária financeira. I. Título.

DIMONA ALBUQUERQUE ARRAES FREIRE

ANÁLISE DAS AÇÕES PREVENTIVAS DE CONTROLE INTERNO NO PROCESSO
DAS TRANSFERÊNCIAS VOLUNTÁRIAS FINANCEIRAS NO CEARÁ

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado Profissional em Planejamento e Políticas Públicas do Programa de Pós-Graduação em Políticas Públicas do Centro de Estudos Sociais Aplicados da Universidade Estadual do Ceará, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Planejamento e Políticas Públicas. Área de Concentração: Planejamento e Políticas Públicas.

Aprovado em: de de 2017.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Paulo César de Sousa Batista, Ph. D (Orientador)
Universidade Estadual do Ceará – UECE

Prof. Dr. Antônio Germano Magalhães Júnior
Universidade Estadual do Ceará – UECE

Prof.^a Dr.^a Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça
Universidade de Fortaleza – UNIFOR

A Deus, presença eterna.

AGRADECIMENTOS

A minha amável e alegre mãe, Maria Albuquerque Arraes Freire (Prof^a. Josélia), pela educação, confiança, fé e encorajamento, sempre.

Ao meu pai, Cícero Freire do Nascimento, exemplo de honestidade e dedicação, pelo carinho, bondade e ensinamentos.

Aos irmãos Adriana, Augusto Flávio e Diana Ísis, que são referências de seres humanos.

A Maria Francisca Lemos, pelo cuidado e amor de mãe.

A meu esposo Nadirlan Fernandes Fontinele, por seu amor, paciência e motivação.

Ao meu sobrinho Davi, por alegrar meu coração durante essa empreitada.

Ao professor e orientador, Prof. Paulo César de Sousa Batista, pelo direcionamento e pelas orientações sábias e assertivas.

A Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado do Ceará, pelo apoio e incentivo para cursar o Mestrado e pela presteza em disponibilizar as informações para a pesquisa, em especial, aos colaboradores que atuam no controle interno preventivo.

“Não espere que outra pessoa venha e fale por você. É você que pode mudar o mundo.” (Malala Yousafzai)

RESUMO

A presente dissertação trata de estudo de caso sobre as ações preventivas de controle interno, aplicadas aos riscos inerentes ao processo das transferências voluntárias financeiras, no âmbito do Governo do Estado do Ceará, no período de 2011 a 2016. Os referidos recursos são repassados a entidades sem fins lucrativos, órgãos públicos e, em determinadas situações, a pessoas físicas, através de convênios celebrados com o Poder Público, ou de outros instrumentos congêneres. O locus da pesquisa é a Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado do Ceará (CGE), órgão responsável pela implementação e monitoramento das ações preventivas e as secretarias de Governo que estão envolvidas no processo. Trata-se de pesquisa avaliativa à luz do critério da eficiência. A metodologia do trabalho é de natureza exploratória e descritiva, operacionalizada pela pesquisa documental e aplicação de questionários, com informações analisadas mediante o método da análise de conteúdo. Os resultados revelaram que a CGE possui ambiente favorável para disseminar a cultura de gerenciamento de riscos em processos no Governo do Estado do Ceará. A revisão do macroprocesso das transferências voluntárias financeiras foi ponto de partida para a análise de riscos e a implementação dos procedimentos de controle. A pesquisa apresentou nova posição dos riscos inicialmente definidos, revelando os riscos que foram mitigados através dos controles preventivos. A nova legislação e a ferramenta tecnológica SICONV-CE são aspectos que potencializam o nível de eficiência no processo, porém, carecem de melhorias que foram registradas em campo. O monitoramento é um aspecto que diminui o grau de eficiência no processo, pois se apresentou incipiente. Na medida em que os indicadores se consolidem, a CGE possuirá dados gerenciais para acompanhar esses recursos financeiros com vistas a tratar os riscos envolvidos com maior nível de eficiência.

Palavras-chave: Controle interno. Controle interno preventivo. Risco. Transferências voluntárias financeiras.

ABSTRACT

The present dissertation deals with a case study on the preventive actions of internal control, applied to the risks inherent in the process of voluntary financial transfers, within the scope of the Government of the State of Ceará, in the period from 2011 to 2016. These resources are transferred to entities Non-profit organizations, public sector and, in some cases, individuals, through agreements signed with the Government, or other similar instruments. The locus of the research is the Controllershship and Ombudsman General of the State of Ceará (CGE), the office responsible for implementing and monitoring the preventive actions, and the government departments that are involved in the process. This is an evaluative research in light of the criterion of efficiency. The methodology of the work is exploratory and descriptive in nature, operationalized by documentary research and application of questionnaires, with information analyzed through the content analysis method. The results revealed that CGE has a favorable environment for disseminating the process risk management culture in the State Government of Ceará. The review of the macro-process of voluntary financial transfers was the starting point for risk analysis and the implementation of control procedures. The research presented a new position on the risks initially defined, revealing the risks that were mitigated through preventive controls. The new legislation and the SICONV-CE technological tool are aspects that enhance the level of efficiency in the process, but lack improvements that have been registered in the field. Monitoring is an aspect that reduces the degree of efficiency in the process, since it was incipient. As the indicators consolidate, the CGE will have management data to accompany these financial resources in order to address the risks involved with greater efficiency.

Keywords: Internal control. Preventive Internal control. Risk. Voluntary financial transfers.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	- Pesquisa de campo	83
Tabela 2	- Características dos respondentes	86
Tabela 3	- N.º de respondentes nas Secretarias de Estado	87
Tabela 4	- Perfil dos respondentes	87
Tabela 5	- Notas ponderadas na pesquisa de campo	89
Tabela 6	Ambiente da CGE para o gerenciamento de riscos	97
Tabela 7	- Relatórios emitidos de Tomada de Contas Especial.....	98
Tabela 8	Inadimplência em convênios e congêneres (Valores em R\$ mil)	99
Tabela 9	- Análise dos riscos	102
Tabela 10	- Descentralização do processo, responsabilidades e atribuições	108
Tabela 11	- Visão sistêmica com padronização do processo	110
Tabela 12	- Atividades de controle	130
Tabela 13	- Informações do controle interno	134
Tabela 14	- Capacitações realizadas	136
Tabela 15	- Comunicações do controle interno	137
Tabela 16	- Monitoramento contínuo	139
Tabela 17	- Indicadores	142

LISTA DE FIGURAS

Figura 1	– Objetivos e componentes do COSO I	56
Figura 2	– Objetivos e componentes do COSO II	58
Figura 3	– Elementos de análise de risco	61
Figura 4	– Processo de transferências voluntárias de recursos financeiros.....	78
Figura 5	– Percurso metodológico	82
Figura 6	– Valores da CGE	94
Figura 7	– Proposições de valores aos clientes da CGE	94
Figura 8	– Mapa de riscos no processo	101
Figura 9	– Mapa de Relacionamento	107
Figura 10	– Tela Inicial do SICONV-CE	127
Figura 11	– Tela de navegação do SICONV-CE	128
Figura 12	– Características do SICONV-CE	129
Figura 13	– Informações sobre as novas regras de convênios e congêneres	135

LISTA DE FLUXOGRAMAS

Fluxograma 1 – Macroprocesso das transferências voluntárias financeiras.....	106
Fluxograma 2 – Processo I: Cadastramento de Parceiro	113
Fluxograma 3 – Processo II.1: Seleção de Plano de Trabalho	115
Fluxograma 4 – Processo II.2: Aprovação de Plano de Trabalho	118
Fluxograma 5 – Processo III: Celebração	121
Fluxograma 6 – Processo IV: Execução, Acompanhamento, Fiscalização e Prestação de Contas	123

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1	– Área de atuação do respondente	88
Gráfico 2	– Notas ponderadas da pesquisa de campo	91
Gráfico 3	– Ambiente da CGE para o gerenciamento de riscos	97
Gráfico 4	– Inadimplência em convênios e congêneres	99
Gráfico 5	– Análise dos riscos	105
Gráfico 6	– Descentralização do processo, responsabilidades e atribuições	108
Gráfico 7	– Visão sistêmica com padronização do processo	111
Gráfico 8	– Atividades de controle	131
Gráfico 9	– Informações do controle interno	134
Gráfico 10	– Comunicações do controle interno	138
Gráfico 11	– Monitoramento contínuo	140
Gráfico 12	– Indicadores	142

LISTA DE QUADROS

Quadro 1	– Tipologia do controle na Administração Pública	34
Quadro 2	– Diretrizes CONACI	49
Quadro 3	– Elementos de análise de risco	61
Quadro 4	– Comparativo entre os componentes COSO I e COSO II	64
Quadro 5	– Matriz simplificada para avaliação de riscos	67
Quadro 6	– Aspectos do controle interno preventivo	68
Quadro 7	– Categorias e subcategorias de análise	70
Quadro 8	– Parcerias no setor público	73
Quadro 9	– Legislação básica das transferências voluntárias financeiras	75
Quadro 10	– Riscos no processo de transferências voluntárias de recursos financeiros	79
Quadro 11	– Construção institucional da CGE	93
Quadro 12	– Coordenadoria de controle interno preventivo (COINP)	95
Quadro 13	– Variação do nível dos riscos	103
Quadro 14	– Novas situações de risco	104
Quadro 15	– Principais Definições da LC n.º 119/12	110
Quadro 16	– Matriz simplificada para avaliação de riscos (Processo I) ...	113
Quadro 17	– Matriz simplificada para avaliação de riscos (Processo II.1)	117
Quadro 18	– Matriz simplificada para avaliação de riscos (Processo II.2)	119
Quadro 19	– Matriz simplificada para avaliação de riscos (Processo III) ..	122
Quadro 20	– Matriz simplificada para avaliação de riscos (Processo IV – Execução)	125
Quadro 21	– Matriz simplificada para avaliação de riscos (Processo IV – Acompanhamento, Fiscalização e Prestação de Contas)	125
Quadro 22	– Destaques informativos do SICONV-CE	128
Quadro 23	– Medidas preventivas relatadas	131
Quadro 24	– Fatores limitantes ao processo	131
Quadro 25	– Resultados relatados	135
Quadro 26	– Indicadores do processo das transferências voluntárias financeiras	141

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AAA	American Accounting Association
AICPA	American Institute of Certified Public Accounts
AUDIBRA	Instituto dos Auditores Internos do Brasil
BCBS	Basel Committee on Banking Supervision
CDC	Cinturão Digital do Ceará
CEF	Caixa Econômica Federal
CEGER	Célula de Gerenciamento de Riscos
CEMON	Célula de Monitoramento dos Controles Internos
CEORI	Célula de Orientação Técnica e Normativa
CF/88	Constituição Federal de 1998
CGE	Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado do Ceará
CGU	Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União
COGERF	Conselho de Gestão por Resultados e Gestão Fiscal
COINP	Coordenadoria de Controle Interno Preventivo
CONACI	Conselho Nacional dos Órgãos de Controle Interno dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
CP	Concordo parcialmente
CT	Concordo totalmente
DF	Distrito Federal
DP	Discordo parcialmente
DT	Discordo totalmente
EGP	Escola de Gestão Pública
ETICE	Empresa de Tecnologia da Informação do Ceará
FEI	Financial Executives International
FPE	Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal
FPEX	Fundo de Compensação pela Exportação de Produtos Industrializados
FPM	Fundo de Participação dos Municípios

FUNCAP	Fundação Cearense de Apoio ao Desenvolvimento Científico e Tecnológico
FUNDEF	Fundo de Manutenção e de Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério
IG	Intenção de gasto
IIA	The Institute of Internal Auditors
IMA	Institute of Management Accountants
INTOSAI	The International Organization of Supreme Audit Institutions
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
LC	Lei Complementar
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LOTCE	Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Ceará
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MA	Média aritmética
MAPP	Monitoramento de Ações e Projetos Prioritários
MROSC	Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil
NDNC	Nem discordo nem concordo
NUTEC	Fundação Núcleo de Tecnologia Industrial do Ceará
OBT	Ordem Bancária de Transferência
ONG	Organização Não Governamental
OSCIP	Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público
PAC	Programa de Aceleração do Crescimento
PCn	Ponto de controle
PDDE	Programa Dinheiro Direto na Escola
PEC	Proposta de Emenda Constitucional
PNAE	Programa Nacional de Alimentação Escolar
PNATE	Programa Nacional de Apoio ao Transporte do Escolar
SACC	Sistema de Acompanhamento de Contratos e Convênios
SCIDADES	Secretaria das Cidades
SDA	Secretaria do Desenvolvimento Agrário
SECITECE	Secretaria da Ciência, Tecnologia Educação Superior
SECULT	Secretaria da Cultura do Estado do Ceará

SEDUC	Secretaria da Educação
SEINFRA	Secretaria da Infraestrutura
SEJUS	Secretaria da Justiça e Cidadania do Estado do Ceará
SEPLAG	Secretaria do Planejamento e Gestão do Estado do Ceará
SESA	Secretaria da Saúde do Estado do Ceará
SESPORTE	Secretaria do Esporte do Estado do Ceará
SICONV-CE	Sistema de Convênios e Congêneres do Estado do Ceará
SPD	Secretaria Especial de Políticas Sobre Drogas
SR	Sem resposta
SRH	Secretaria dos Recursos Hídricos
STDS	Secretaria do Trabalho e Desenvolvimento Social
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
SUS	Sistema Único de Saúde
TCE	Tribunal de Contas do Estado do Ceará
TCM	Tribunal de Contas do Município
TCU	Tribunal de Contas da União
TED	Transferência Eletrônica Disponível
UCCI	Unidade central de controle interno

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	19
2	CONTROLE INTERNO PREVENTIVO NA GESTÃO PÚBLICA	23
2.1	CONSIDERAÇÕES SOBRE O TERMO CONTROLE	24
2.2	CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	31
2.3	CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	36
2.4	PERSPECTIVA PREVENTIVA DO CONTROLE INTERNO	41
2.4.1	Maturação do controle interno preventivo na Administração Pública	44
2.4.2	Gerenciamento de riscos aliado ao controle interno preventivo	51
2.4.3	As estruturas conceituais para o gerenciamento de riscos	54
2.4.4	Diretrizes técnicas para o controle interno preventivo na Administração Pública	64
3	CONTROLE INTERNO PREVENTIVO PARA AS TRANSFERÊNCIAS VOLUNTÁRIAS FINANCEIRAS POR MEIO DE CONVÊNIOS E OUTROS INSTRUMENTOS CONGÊNERES	71
4	METODOLOGIA	80
4.1	NATUREZA DA PESQUISA	81
4.2	COLETA DE DADOS	82
4.3	ANÁLISE DOS RESULTADOS	84
5	ANÁLISE DOS RESULTADOS DAS MEDIDAS PREVENTIVAS DE CONTROLE INTERNO NO PROCESSO DAS TRANSFERÊNCIAS VOLUNTÁRIAS FINANCEIRAS	86
5.1	ANÁLISE DE RISCOS	91
5.1.1	Ambiente interno e fixação de objetivos	91
5.1.2	Identificação de eventos	97
5.1.3	Avaliação de Riscos	101
5.1.4	Resposta ao risco	104
5.2	ATIVIDADES DE CONTROLE	105
5.2.1	Descentralização	105
5.2.2	Visão sistêmica	108
5.2.3	Pontos de controle e procedimentos de controle	111

5.3	ORIENTAÇÕES DO CONTROLE INTERNO	132
5.3.1	Informações	132
5.3.2	Comunicações	134
5.4	MONITORAMENTO	138
5.4.1	Monitoramento contínuo	138
5.4.2	Avaliação independente	140
5.4.3	Indicadores	141
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS	144
	REFERÊNCIAS	148
	APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO	157
	ANEXO A – ORGANOGRAMA CGE	164

1 INTRODUÇÃO

As definições que orbitam os estudos das políticas públicas, na concepção de Souza, abrangem uma multiplicidade de aspectos. Para a autora, do ponto de vista teórico-conceitual, a política pública em geral, e a política social, em particular, são campos multidisciplinares, nos quais o foco recai nas explicações sobre a natureza da política e seus processos (SOUZA, 2006, p. 25).

Em paralelo, a dinâmica da transformação na sociedade implica em mudanças no Governo e na formulação das políticas públicas. Neste ínterim, torna-se imprescindível a compreensão de instrumentos que colaborem com os atuais modelos da gestão pública, dentre os quais, os de controle interno, no intuito de aperfeiçoar a aplicação dos escassos recursos públicos.

O modelo gerencial da Administração Pública no país promoveu profissionalismo e certa desburocratização ao setor público, na busca de uma prestação de serviço mais eficiente, eficaz e transparente, porém não rompeu com práticas herdadas do modelo patrimonialista. Com isso, o setor público não tem avançado completamente na gestão da *res publica* de maneira efetiva e responsável.

As práticas de controle interno no País, como modernamente entendidas, são atividades recentes. Na previsão constitucional, o controle interno está configurado como atividade que apóia o controle externo nas diversas atribuições previstas no art. 70 (BRASIL, 1988). O Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União (CGU), órgão central de controle interno no âmbito federal, considerado o parâmetro da atividade para os governos estaduais e municipais, iniciou a sua estruturação a partir de 2003. Além disso, ainda predomina o senso de que a finalidade do controle interno está atrelada à mera apuração de irregularidades, com vistas à consequente responsabilização do gestor público.

Contudo, seu objetivo precípua constitui em zelar pela aplicação dos recursos públicos que são arrecadados pela sociedade, na busca de uma prestação de serviço eficiente e eficaz. Para tanto, utiliza-se de diferentes técnicas, desde a prestação de contas apresentadas pelos gestores públicos até as auditorias e fiscalizações. Por outro lado, com o aperfeiçoamento da transparência nas relações entre o setor público e o privado, os desvios e irregularidades que envolvem os recursos públicos se apresentam mais evidentes e com maior possibilidade de

serem facilmente identificados.

Ademais, a maior participação da sociedade nas políticas públicas tem deflagrado uma aplicação expressiva de recursos públicos, em parcerias com entidades sem fins lucrativos e entidades públicas, instrumentalizadas por meio de convênios, ou por outros tipos de instrumentos similares, o que tem demandado monitoramento continuado.

No caso específico do Estado do Ceará, a atividade de controle interno, institucionalizada através da Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado do Ceará (CGE), desde a sua criação em 2003, reuniu elementos durante dois períodos de governo (2003-2007 e 2007-2011) sobre situações que envolvem os recursos públicos financeiros, repassados através dos convênios e outros instrumentos congêneres. Nesse sentido, a CGE realizou, no período de 2011-2016, um esforço adicional para a implantação de ações de controle com enfoque na prevenção de situações de desvios e irregularidades que envolvem esses recursos.

Essas iniciativas decorrem de novo paradigma no controle interno público, o qual se associa ao gerenciamento dos riscos operacionais, relacionados a fraudes ou erros em processos organizacionais, que possam acarretar em desvios e irregularidades tendentes a comprometer a eficiência e a eficácia na utilização adequada das finalidades conveniadas.

A respeito da atualidade e relevância da temática, em recente estudo bibliométrico, Beuren e Zonatto (2014) demonstraram a crescente produção científica que versa sobre o tema controle interno no setor público, em periódicos nacionais e internacionais, e as oportunidades para o desenvolvimento de novas pesquisas acadêmicas para a ampliação dos conhecimentos nessa área e para a consolidação da literatura científica já disponível (BEUREN; ZONATTO, 2014, p. 1.158).

Além disso, a avaliação das políticas públicas é amplamente estudada em países mais desenvolvidos, a ponto de ser requerida por órgãos multilaterais de financiamento, mas sem muita atenção na literatura. Dessa forma, este estudo avaliativo pode contribuir concretamente para a melhoria da gestão pública, particularmente, no Brasil e no Ceará, onde há vasto campo para estudos dessa natureza.

Alinhada com esses aspectos, a autora desta dissertação, motivada pelo propósito de contribuir para o desenvolvimento científico do tema, decidiu orientar a

pesquisa pela seguinte questão: As ações de controle interno aplicadas às transferências voluntárias financeiras, no âmbito do Governo do Ceará, têm se mostrado eficientes na prevenção dos riscos envolvidos no processo? Destarte, este estudo tem por objetivo principal avaliar a eficiência das ações de controle interno preventivo, implementadas pela CGE, no âmbito do Poder Executivo do Estado do Ceará, no período de 2011 a 2016, aplicadas ao processo das transferências voluntárias.

Para o alcance desse desiderato, são indicados os seguintes objetivos específicos:

- a) descrever as ações de controle interno preventivo, aplicadas ao processo das transferências voluntárias financeiras, no âmbito da CGE, no período de 2011 a 2015;
- b) investigar as limitações das ações preventivas;
- c) verificar as oportunidades de melhoria no processo;
- d) identificar os resultados das ações na prevenção dos riscos envolvidos no processo das transferências voluntárias financeiras.

Quanto à estruturação do trabalho, serão desenvolvidos quatro capítulos, além da introdução e das considerações finais. O Capítulo 2 trata dos conceitos associados ao controle interno, relacionados a aspectos do planejamento e da burocracia, sua tipologia e o resgate dos principais elementos do seu referencial na gestão pública. A construção do capítulo partiu da contribuição de Medauar (2014), Castro (2013), Glock (2015), Martins (1989), Bobbio (1998; 2015), Dromi (2005), Olivieri (2010), dentre outros. Traz, também, uma reflexão sobre a perspectiva preventiva do controle interno e seu desenvolvimento no âmbito da Administração, à luz dos modelos de gestão pública (Patrimonialista, Burocrático e Gerencial) e sua intrínseca relação com a gestão de riscos, a partir da contribuição de Castro (2013), Ribeiro (1997), Medauar (2005; 2014), COSO I (2013), Glock (2015), Olivieri (2010), COSO II (2004), dentre outros.

O Capítulo 3 traz breve abordagem sobre as principais parcerias entre o setor privado e o setor público e as razões para a atuação preventiva do controle interno sobre os recursos públicos envolvidos nessas relações, a partir da contribuição de Di Pietro (2015), Montaño (2010), Aguiar *et al.* (2010), Schoenmaker (2011) e outros.

O Capítulo 4 apresenta o percurso metodológico da pesquisa, que assume o caráter de estudo de caso, com natureza exploratória e descritiva. A investigação se enquadra na categoria de pesquisa avaliativa, à luz do critério da eficiência, que se utiliza das técnicas de coleta de dados: pesquisa documental e aplicação de questionários aos colaboradores da CGE e das setoriais de Governo envolvidos no processo. Os dados e informações coletados foram analisados mediante o uso do método da análise de conteúdo.

O Capítulo 5, por sua vez, trata da análise dos dados e informações coletados na pesquisa e dos resultados obtidos, à luz das categorias e subcategorias definidas, utilizando o método da análise de conteúdo. Finalmente, as considerações finais tratam dos destaques da análise dos resultados, das implicações para a gestão, das limitações da pesquisa e das sugestões para o desenvolvimento de novas possibilidades de estudo que ampliem o conhecimento relacionado à temática.

2 CONTROLE INTERNO PREVENTIVO NA GESTÃO PÚBLICA

A concepção neoliberal, para além das críticas e ressalvas, provocou uma nova postura na Administração Pública, a qual se encontrava com os seus processos obsoletos, à margem da evolução do mercado, (CASTRO, 2014, p. 47). Com a nova ordem, o modelo gerencial buscou adequar a Administração à dinâmica do ambiente privado, resguardadas as devidas peculiaridades: “[...] A administração pública gerencial inspira-se na administração de empresas, mas não pode ser confundida com esta última” (PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, 1995, p. 16).

Em paralelo, a atividade do controle interno, necessária à gestão das políticas públicas, tem sido aprimorada ao longo do desenvolvimento da Administração Pública e dos desdobramentos da sociedade e do Estado, “[...] La sociedad ha crecido y el Estado no puede ignorarla; estas manifestaciones se ubican en la nueva estructura del poder, que se suma a los propios del Estado, como parte de la política, de la gestión y también del control” (DROMI, 2005, p. 339).

Para tanto, o controle interno tem suscitado o desenvolvimento de ações de caráter preventivo, para as situações que envolvem irregularidades, desvios e fraudes, em torno da utilização dos recursos públicos, como instrumento indispensável ao cumprimento dos objetivos propostos nas políticas públicas, frente ao desafio de uma gestão pública aliada aos critérios de eficiência e eficácia.

Desta feita, o capítulo trata do tema, a partir das aceções do termo controle na sociedade, da análise do controle interno na Administração Pública e disserta sobre a perspectiva preventiva do controle interno na Administração Pública, utilizando a contribuição de Medauar (2014), (CASTRO, 2013), Koontz e O'Donnell (1982), Martins (1989), Gil, Arima e Nakamura (2013), Glock (2015), Moreira (2016), Bobbio (1998; 2015), Weber (1982), Dromi (2005), Montesquieu (1968), Foucault (1979; 1995; 2012), Costa (2004), Pereira (1998), Tácito (1967), Guerra (2011), Meirelles (2008), Olivieri (2010), Paredes (2013), Assi (2014), Castro (2014), Ribeiro (1997), INTOSAI (1998, 2004), Neto (2103), Brasil (1891, 1946, 1967, 1988), Presidência da República (1995), Balbe (2013), Santos (2002), CONACI (2010), Chaves (2011), Orange Book (2004), COSO I (2013) e COSO II (2004).

2.1 CONSIDERAÇÕES SOBRE O TERMO CONTROLE

O termo controle provém de uma abreviação de dois étimos franceses *contre + rôle* (*rôle* = registro), que significa o confronto de um registro com o original, na verificação de dados (BERGERON, 1965 *apud* MEDAUAR, 2014, p. 21). Também se origina do latim fiscal medieval *contra + rotulum* (e, posteriormente do francês *contre-rôle – controle*), que indica o exemplar do rol dos contribuintes, dos tributos e dos censos, sobre o qual se verifica a operação do exator (GIANNINI, 1981 *apud* MEDAUAR, 2014, p. 21).

No sentido de verificação: “[...] Há controle quando há relação, aproximação ou confrontação entre esta coisa, objeto do controle, e esta outra coisa ou *rôle* ideal, que serve de escala de valor para a apreciação” (BERGERON, 1965 *apud* MEDAUAR, 2014, p. 25), ou ainda, “[...] uma atividade destinada a verificar se o que é objeto do controle é conforme ou não um parâmetro, que pode ser de normas (jurídicas) ou técnicas, ou de bom andamento ou só de diretrizes ou de projetos” (SORACE, 2002 *apud* MEDAUAR, 2014, p. 26).

Entretanto, o sentido do termo tem sido modificado e outras acepções surgiram, ampliando o seu significado, tais como: dominação (associada às ideias de hierarquia, subordinação); direção (ideia de comando e gestão); limitação (proibição, regulamentação); vigilância ou fiscalização (inspeção); verificação (exame, constatação, que implica ideia de finalidade) ou ainda; registro (identificação) (BERGERON, 1965 *apud* MEDAUAR, 2014, p. 22-23).

Na perspectiva de função, o controle integra o ciclo de administração, no qual Fayol elenca as funções de prever, organizar, comandar, coordenar e controlar, sob o alicerce do comando da empresa, com destaque para a estrutura formal, a autoridade e a responsabilidade (CASTRO, 2013, p. 352-353). Essa visão inspirou a Administração Pública brasileira, em sua fase burocrática, com foco na legalidade, na hierarquia e na responsabilização. Koontz e O'Donnell (1982), ao mencionar Fayol, registram que:

Num empreendimento, o controle consiste em verificar se tudo ocorre em conformidade com o plano adotado, as instruções emitidas e os princípios estabelecidos. Tem por objetivo apontar falhas e os erros para retificá-los e evitar sua reincidência. Aplica-se a tudo: coisas, pessoas, atos (1982, p. 225).

A administração científica de Taylor, com ênfase nos métodos racionais e padronizados, baseados na divisão de tarefas, destacou a produtividade (produzir mais e em menos tempo), e também considerou os princípios do ciclo da administração, elencados por Fayol (CASTRO, 2013, p. 353). Na determinação de Koontz e O'Donnell (1982, p. 225), a função controle consiste na medição e correção das atividades desempenhadas, como medida assecuratória de que os objetivos e as metas delineadas sejam realizados. Da mesma forma, Martins orienta: “[...] O controle é o anverso da medalha: sua razão de ser é justamente garantir a concretização de expectativas (estabelecidas no passado) com respeito a acontecimentos futuros” (MARTINS, 1989, p. 09).

Sob a ótica de Glock (2015, p. 24), a atividade se refere à verificação sistêmica de um registro, a qual deverá ser exercida de forma permanente ou periódica, consubstanciada em documento ou outro meio, que expresse uma ação, uma situação ou um resultado, cujo objetivo consiste em verificar se há conformidade com o padrão estabelecido, ou com o resultado esperado, ou ainda, com o que determina a legislação e as normas. Doravante, é primordial que os procedimentos estejam devidamente especificados e estabelecidos em normas internas, para que a sua execução ocorra de forma sistemática, uniforme e com frequência, ou seja, em condições predeterminadas e não aleatoriamente.

Para Gil, Arima e Nakamura (2013, p. 100-101), o controle é uma necessidade oriunda de diversos fatores adversos que surgem durante a execução do plano, tais como: os riscos do negócio, que decorrem das ameaças e vulnerabilidades identificadas no ciclo; as fragilidades nos procedimentos; os eventos não previstos na ocasião do planejamento, etc. Sua função assegura que as atividades sejam realizadas de acordo com as expectativas ou conforme o planejamento, organizado e dirigido, assinalando as faltas e os erros que possam ser reparados e, assim, evitar sua reincidência. Dessa forma, o controle não se posiciona somente na fase final do ciclo da administração, mas, durante todas as etapas do processo.

Em síntese, Moreira (2016) descreve a dinâmica organizacional, a qual não deve prescindir do controle:

O termo controle, sob o ponto de vista da ciência da Administração, tem sentido de correção de rota. Liga-se à experiência com o lançamento de mísseis, na Segunda Guerra Mundial, em que a cada lançamento buscava-

se corrigir o percurso para que o alvo fosse atingido com precisão. O controle é uma espécie de painel destinado a registrar alterações no ambiente e no funcionamento da administração e a indicar providências que devem ser implementadas para alcançar os objetivos preestabelecidos. Por meio das informações obtidas, o administrador revê, na medida das necessidades e oportunamente, o esquema de funcionamento do sistema administrativo, assegurando-lhe o que em linguagem sistêmica denomina-se homeostasia (adaptação ao ambiente e aos objetivos). A retroalimentação, além de estimular o progresso, previne a entidade dos efeitos da lei da decadência ou esclerose da organização, que é um processo de desgaste, afrouxamento dos padrões e aumento da aleatoriedade com o qual luta constantemente qualquer empreendimento humano (MOREIRA, 2016, p. 477-478).

O controle, no modelo da teoria weberiana (ou burocrática), se refere às regras racionais e impessoais, relações de autoridade em posições hierárquicas, busca pela eficiência e adequação dos meios aos fins pretendidos (BOBBIO, 1998, p. 125). A estrutura encontra aparato na formatação do modelo militar prussiano, com base no paradigma cartesiano, o qual serviu de suporte à teoria da administração científica de Taylor (racionalização, simplificação, padronização e automatização), cujos postulados são a objetividade, o mecanicismo, a precisão matemática e o reducionismo (MOREIRA, 2016, p. 160).

A burocratização enseja, pois, “[...] a possibilidade ótima de colocar-se em prática o princípio da especialização das funções administrativas, de acordo com considerações exclusivamente objetivas” (WEBER, 1982, p. 250). Embora presente no âmbito de toda a sociedade moderna (Estado, instituições sociais, religiosas, educacionais ou grandes corporações), o sistema burocrático representa importante estrutura de controle que rompeu com práticas típicas do patrimonialismo: “a burocracia segrega a atividade oficial como algo distinto da esfera da vida privada. Os dinheiros e o equipamento público estão divorciados da propriedade privada da autoridade” (WEBER, 1982, p. 230).

Para Bobbio (1998), o controle remete ao verbete controle social, com a seguinte definição,

[...] o conjunto de meios de intervenção, quer positivos quer negativos, acionados por cada sociedade ou grupo social a fim de induzir os próprios membros a se conformarem às normas que a caracterizam, de impedir e desestimular os comportamentos contrários às mencionadas normas, de restabelecer condições de conformação, também em relação a uma mudança do sistema normativo (p. 283).

O autor propõe que o exercício do controle seja priorizado, não somente pelo sistema social ou pelos grupos nele dominantes, mas também, pelos grupos considerados marginais e reacionários presentes em uma sociedade. Dessa forma, a compreensão de controle social, como uma limitação do agir individual na sociedade, vai ao encontro de outras teorias que tratam da liberdade, democracia, cidadania, as quais conduzem os estudos das políticas públicas, a exemplo, da teoria do Estado, de Thomas Hobbes, cuja finalidade do Estado é a salvaguarda da paz e a proteção da vida dos indivíduos que a ele pertencem (BOBBIO, 1998, p. 284). Essa projeção do exercício do controle, precipuamente, pelo real detentor do poder – o povo – tem corroboração na colocação de Dromi (2005):

Así, el control no solo se proyecta a través de las funciones estatales, locales, nacionales o comunitarias, sino que es compartido por los ciudadanos y las asociaciones intermedias, que disponen de distintas atribuciones reconocidas por el ordenamiento jurídico para vigilar la administración de la cosa pública (p. 339-340).

Por outro lado, há uma tendência em considerar o controle na sociedade como algo hostil e gerador de resistências, criando um senso de que onde há controle, necessariamente, haverá erros e falhas e, portanto, passíveis de punição. No entendimento de Viegas (1996, p. 03 *apud* CASTRO, 2013, p. 325), o que suscita essa visão, considerada negativa, reside no fato do termo controle ter sido transposto, por uma analogia, da sociologia para a administração, considerando que aquela ciência precede esta:

Ao analisar a realidade, a sociologia associava o controle social aos diferentes meios de punição ao comportamento dos indivíduos. Para os sociólogos, a existência desse controle revelava um determinado grau de perversidade na vida social. Essa noção não deveria ter nenhuma identidade com o conceito que se construiu no ramo da administração, embora esta esteja inserida no ramo das ciências sociais, tendo como fundamento epistemológico a sociologia. A razão pela qual a ciência da administração deve tomar o conceito de controle, de modo inteiramente distinto, está justamente no fato de ambas as ciências lidarem com objetos de estudo diferentes. Enquanto a sociologia está voltada para o domínio da coesão social, a administração insere-se no domínio da ação. Por não se levar em conta esta distinção, o controle administrativo assumiu uma conotação negativa, associado às atividades de fiscalizar, supervisionar, ou seja, significando exercer uma ação de controle sobre pessoas (CASTRO, 2013, p. 325-326).

Sobre essa acepção, Martins (1989) mencionou a importância do controle para a sociedade e para o Estado, inclusive como mecanismo garantidor de direitos

e liberdades em um regime democrático, no intuito de combater determinados paradigmas pré-concebidos que associam, meramente, o controle à repressão:

A existência de controles pressupõe sempre dois lados – o do controlador e o do controlado – sendo que não gostamos do primeiro, tido como algoz, e simpatizamos com o segundo, tido como vítima. O povo, na condição de classe dominada, é controlado, enquanto a classe dominante, por definição, é a controladora. Estar a favor dos controles, deduz-se, é atitude muito suspeita, sinal quase certo de que não se está de lado dos oprimidos. Do ponto de vista do credo democrático, porém, tal argumentação é inaceitável. Nas democracias, presume-se que o povo detém o poder soberano e, portanto, é ao povo que cabe a função de controlador. Estar a favor dos controles, para os democratas, nada implica de antipopular: ao contrário, é ser consequente (MARTINS, 1989, p. 05).

O autor também relaciona o termo controle à governabilidade e às funções de governo, os quais formam um conjunto imprescindível à gestão pública:

A capacidade de lidar com as pressões depende também dos componentes intrínsecos ao processo governamental. Governar é uma atividade complexa que envolve, no mínimo, quatro componentes: dirigir, planejar, organizar e controlar. Qualquer deficiência em alguns desses componentes constitui uma limitação da capacidade de lidar com as pressões e, portanto, afeta negativamente a *governança*.

Dessa perspectiva aparece com clareza a tendência para a valorização de certos fatores e a omissão de outros. Frequentemente ouvimos dizer que o país precisa de um presidente com a visão e as habilidades de um estadista (direção) ou que o que faz falta é um programa de governo elaborado a partir de políticas setoriais e regionais bem-definidas (planejamento). Discute-se muito pouco os problemas de estrutura do Estado e, em especial, do Executivo (organização). Quanto ao quarto componente da *governança* (os controles), prevalece a atitude receosa antes mencionada (MARTINS, 1989, p. 07, grifo do autor).

O autor conclui que o exercício das funções de controle deve ser hábito em uma sociedade, na qual as ações serão, ora de verificação e acompanhamento, ora de retificação e de repreensão, direcionando os indivíduos a arcarem com a consequência dos seus atos, sob pena de se cultivar e propagar uma sociedade irresponsável (MARTINS, 1989, p. 08):

De fato, o controle é um aspecto fundamental da vida do Estado e da sociedade. Onde quer que haja objetivos a serem alcançados, padrões a serem respeitados, regras a serem obedecidas, condições a serem satisfeitas; onde quer que a ação individual supere o egocentrismo infantil para tomar-se ação socialmente significativa; onde quer, enfim, que haja interação civilizada, existe a necessidade de um fluxo permanente e sistemático de operações de controle. Se essa necessidade não é atendida, temos o descontrole e, conseqüentemente, torna-se baixo o grau de governabilidade (MARTINS, 1989, p. 08).

Montesquieu (1968), ao se deparar com a autonomia e com as limitações, inerentes aos três poderes qualificados, verificou que o controle é uma decorrência natural do próprio poder, em que “[...] todo o homem que tem em mãos o poder é sempre levado a abusar do mesmo; e assim irá seguindo, até que encontre algum limite” (MONTESQUIEU, 1968, p. 201). Ou seja, o exercício do poder sem qualquer mecanismo de controle culminaria, fatalmente, em abuso de poder. Sobre isso, Bobbio relaciona a possibilidade de controle – controlabilidade – à democracia, e a incontabilidade, à arbitrariedade: “[...] a única garantia de respeito aos direitos de liberdade está no direito de controlar o poder ao qual compete esta garantia” (BOBBIO, 2015, p. 51).

O equilíbrio entre poder e controle também tem sido mencionado por Dromi (2005) como elemento natural em uma república e fundamental na concretização de uma sociedade democrática: “[...] Gobierno y control es la fórmula orgánica de la estructura hipermoderna del poder, para que a los que mandan *no les falte poder* y a los que obedecen *no les falte libertad*, resguardada mediante controles idóneos, que aseguren calidad y eficacia” (DROMI, 2005, p. 344, grifos do autor). Assim, uma estrutura de poder não deve prescindir de mecanismos de controle, como garantia do cumprimento das finalidades estatais:

El sistema republicano impone una relación equilibrada entre gobierno y control; la democracia exige una relación armónica entre autoridad y libertad. En consecuencia, si reorganizamos el gobierno para reintegrarle *autoridad*, debemos reinstalar el *control* a fin de dotarlo de aptitud para resguardar la libertad (DROMI, 2005, p. 342, grifos do autor).

O pensamento moderno de Foucault (1995), ao relatar os mecanismos históricos de sujeição dos indivíduos, ao longo das transformações da sociedade, expõe o exercício do poder em uma sociedade disciplinar, cujo princípio é a formação de corpos domesticados (corpos dóceis), treinados e governáveis para a produção, através do controle e vigilância das atividades, em que a relação de poder é definida como:

[...] um modo de ação que não age direta e imediatamente sobre os outros, mas que age sobre sua própria ação. Uma ação sobre a ação, sobre ações eventuais, ou atuais, futuras ou presentes. [...] Uma relação de poder, ao contrário, se articula sobre dois elementos que lhe são indispensáveis por ser exatamente uma relação de poder: que o ‘outro’ (aquele sobre o qual ela se exerce) seja inteiramente conhecido e mantido até o fim como o sujeito da ação; e que se abra, diante da relação de poder, todo um campo de

respostas, reações, efeitos, invenções possíveis (FOUCAULT, 1995, p. 243).

Dessa forma, o autor considera que o objetivo do poder disciplinar, ao contrário de um poder soberano constituído, é a busca da docilidade (ou adestramento) do corpo: “[...] É dócil um corpo que pode ser submetido, que pode ser utilizado, que pode ser transformado e aperfeiçoado” (FOUCAULT, 2012, p. 132). Com isso, o controle exercido através de instrumentos disciplinadores tende a aumentar a utilidade dos indivíduos, melhorando suas habilidades e aptidões, com reflexo na sociedade: “[...] o poder disciplinar é, com efeito, um poder que, em vez de se apropriar e de retirar, tem como função maior ‘adestrar’; ou sem dúvida adestrar para retirar e se apropriar ainda mais e melhor” (FOUCAULT, 2012, p. 164). Ou seja, o controle através da disciplina é uma técnica de poder na qual há a vigilância perpétua e constante dos indivíduos: “Não basta olhá-los às vezes ou ver se o que fizeram é conforme a regra. É preciso vigiá-los, durante todo o tempo da atividade e submetê-los a uma perpétua pirâmide de olhares” (FOUCAULT, 1979, p. 106).

Ao abordar as recentes tecnologias de controle sobre a sociedade, Costa (2004, p. 161-162) traça um paralelo entre essas sociedades disciplinares, situadas entre o século XVIII e a Segunda Guerra, e as sociedades de controle, que ascenderam na segunda metade do século XX. Ao utilizar as variáveis, espaço e tempo, o autor corrobora com as análises de Foucault, nas quais a sociedade disciplinar se caracteriza, fundamentalmente, pelo enclausuramento em espaços fechados (a exemplo das escolas, hospitais, indústrias, prisão) e pela ordenação do tempo de trabalho, em um regime denominado de processos de moldagem.

Essa dinâmica consiste em estabelecer um modelo (molde), fixo e definido, a ser replicado para as diversas formas sociais, em que a sociedade de controle seria marcada pela interpenetração dos espaços, apresentando uma suposta ausência de limites físicos definidos, e pela instauração de um tempo contínuo “[...] no qual os indivíduos nunca conseguiriam terminar coisa nenhuma, pois estariam sempre enredados numa espécie de formação permanente, de dívida impagável, rendidos em um campo aberto” (COSTA, 2004, p. 161). Este tipo de sociedade tem se reafirmado diante da explosão da web, em que a disponibilização de dados em espaços informacionais, estruturados em redes, representa uma nova forma de controle sobre os indivíduos:

O *tracking* generalizado nos chama atenção. Há uma espécie de vigilância disseminada no social, já que todos podem, de certa forma, seguir os passos de todos. O controle exercido é generalizado, multilateral. As empresas controlam seus clientes; as ONGs controlam as empresas e os governos; os governos controlam os cidadãos; e os cidadãos controlam a si mesmos, já que precisam estar atentos ao que fazem (COSTA, 2004, p. 164, grifos do autor).

Sobre essa tendência de controle em todas as camadas da sociedade, Bobbio (2015) já havia deliberado:

Inútil dizer que o controle público é ainda mais necessário numa época como a nossa, na qual aumentaram enormemente e são praticamente ilimitados aos instrumentos técnicos de que dispõem os detentores do poder para conhecer capilarmente tudo o que fazem os cidadãos. Se manifestei alguma dúvida de que a computadorcracia possa vir a beneficiar a democracia governada, não tenho dúvida nenhuma sobre os serviços que poderá prestar à democracia governante (p. 54).

Por fim, vale ressaltar os três mecanismos de controle (ou coordenação) essenciais e inerentes à sociedade, na concepção de Pereira – o Estado, o mercado e a sociedade civil:

No Estado, está incluído o sistema legal ou jurídico, constituído pelas normas jurídicas e instituições fundamentais da sociedade; o sistema legal é o mecanismo mais geral de controle, praticamente se identificando com o Estado, na medida em que estabelece os princípios básicos para que os demais mecanismos possam minimamente funcionar. O mercado, por sua vez, é o sistema econômico em que o controle se realiza por meio da competição. Finalmente, a sociedade civil – ou seja, a sociedade estruturada segundo o peso relativo dos diversos grupos sociais – constitui-se em um terceiro mecanismo básico de controle; os grupos sociais que a compõem tendem a se organizar, seja para defender interesses particulares, corporativos, seja para agir em nome do interesse público; em qualquer das hipóteses, são um mecanismo essencial de controle (1998, p. 139).

2.2 CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A Administração Pública, com suas prerrogativas e restrições que lhe são peculiares, porém necessárias à consecução das suas atribuições na concretização das políticas públicas, está sujeita a determinadas formas de controle, as quais desempenham importante papel para o cumprimento efetivo das demandas coletivas.

O controle se fundamenta nos princípios norteadores da Administração Pública, previstos constitucionalmente: legalidade, impessoalidade, moralidade,

publicidade e eficiência (BRASIL, 1998), dos quais, decorrem os deveres do administrador público. O controle previsto na Constituição Federal de 1988 (CF/88) se manifesta de várias formas, mas, primordialmente, através dos sistemas de freios e contrapesos, decorrentes da separação dos três Poderes; do sistema de controle interno de cada Poder; do sistema de controle externo exercido pelo Poder Legislativo, com o auxílio dos Tribunais de Contas e de todos os mecanismos de atuação da sociedade que permitem o controle social, por meio de conselhos representativos, ouvidorias, audiências, recursos administrativos e judiciais.

No âmbito da Administração Pública, o exercício do controle prioriza a verificação da legalidade, como elemento imprescindível à gestão pública responsável, de forma a assegurar o cumprimento dos demais princípios. Medauar (JEAN WALINE, 1984 *apud* MEDAUAR, 2014, p. 15) relaciona a legalidade ao cumprimento dos objetivos da Administração, como forma de assegurar a eficiente execução do serviço público para, posteriormente, aprimorá-lo, com o alerta à salvaguarda dos recursos públicos:

[...] a **Administração funciona com recursos públicos** e é também a **melhor utilização do dinheiro público que está em causa**; enfim, a obrigação de controle aparece mais imperiosa em razão das prerrogativas e poderes de que é dotada a Administração Pública; como, então, evitar que a Administração abuse dos poderes que lhe são conferidos? Há uma resposta clássica: pela sujeição da Administração ao Direito, isto é, pelo princípio da legalidade; mas é preciso ter certeza de que, se não houver observância desse princípio ou no caso de deficiências, tais falhas, propositais ou não, serão detectadas e os erros corrigidos (JEAN WALINE, 1984 *apud* MEDAUAR, 2014, p. 15-16, grifo nosso).

Quando elucida a essência dos controles, a autora se refere à atuação da Administração Pública perante a utilização dos recursos públicos e invoca o conceito de eficiência, trazendo à baila que não há como conceber um aparato estatal para atender às inúmeras necessidades coletivas complexas, que prescindam da ação do controle:

[...] a Administração Pública deve ser controlada, isto é, **controles devem incidir sobre a atuação da Administração Pública**. Mais se ampliam as funções da Administração Pública, mais aumenta o “aparato burocrático”, mais se refinam os computadores, maior a necessidade de fiscalizar a Administração (MEDAUAR, 2014, p. 16, grifo nosso).

A autora também alerta sobre a necessidade de controles modernos e eficientes, “[...] para servir de dique à corrupção dos administradores, para aumentar a transparência administrativa, para assegurar a correta gestão dos recursos públicos” (D’AURIA, 1995 *apud* MEDAUAR, 2014, p. 16). Sobre a relação entre o controle, a legalidade e a eficiência na prestação do serviço público, Tácito (1967) já havia mencionado que:

Não satisfaz ao interêsse coletivo que a Administração pública apenas se abstenha de cometer atos ilegais. Se o primeiro dever do administrador é o de respeitar as normas administrativas, torna-se mister, ainda, que a sua atuação alcance os objetivos sociais e econômicos desejados. Na medida em que o Estado assume a prestação direta de serviços de teor econômico ou assistencial, o interesse e mesmo a sobrevivência de grande número de indivíduos passa a depender da *eficiência* da Administração e não apenas de sua *legalidade* (p. 24, grifo do autor).

Para Dromi (2005), o controle público é um princípio natural da estrutura de poder e da república e se impõe para assegurar a sujeição da Administração às regras e princípios de Direito, com fito de atender à perspectiva dos meios aos fins.

El control es el instrumento impuesto , y um deficiente procedimiento de fiscalización o estructura de contralor, además del riesgo político por las tentaciones que el ejercicio de poder ofrece, coadyuva a que se enseñoree la arbitrariedad y se falseen los valores em desmedro del fin del Estado (p. 344, grifos do autor).

O controle na Administração Pública também possui um aspecto de poder e dever. O poder é considerado como uma prerrogativa, pois a sua obrigatoriedade decorre da natureza pública da função estatal com as suas respectivas relações jurídicas. Por outro lado, significa um dever a ser exercido pelos agentes públicos, no momento em que estes prestam contas ou, quando respondem pelos próprios atos, conforme orientação de Dromi (2005):

El poder de control es al mismo tiempo um *deber*, irrenunciable e intransferible, considerando la obligatoriedad que implica su ejercicio y su naturaleza integradora a una función estatal, de contenido jurídico. Es un poder-deber estructurado sobre la idea fin de tutela, cuidado y salvaguarda del orden jurídico, que adquiere una importância fundamental dentro del Estado delineado por el constitucionalismo moderno (p. 345, grifos do autor).

A dicotomia entre poder e dever confere uma finalidade estatal para o controle de fiscalizar, acompanhar, revisar e corrigir a atuação da gestão pública:

“[...] Trata-se, na verdade de poder-dever, já que, uma vez determinado em lei, não poderá ser renunciado ou postergado, sob pena de responsabilização por omissão do agente infrator” (GUERRA, 2011, p. 90).

Medauar (2014) apresenta dois sentidos para o controle que incide sobre a Administração Pública, um sentido *restrito* ou *técnico-jurídico* e um sentido *amplo*:

Em *acepção restrita* considera-se *controle* a atividade que possibilita a edição de ato ou medida pelo agente controlador em decorrência do confronto que realizou. Daí o conceito seguinte: *Controle da Administração Pública é a verificação da conformidade da atuação desta a um cânone, possibilitando ao agente controlador a adoção de medida ou proposta em decorrência do juízo formado.*

Em *acepção ampla*, o *controle* significa a *verificação da conformidade da atuação da Administração Pública a certos parâmetros, independentemente de ser adotada, pelo controlador, medida que afete, do ponto de vista jurídico, a decisão ou o agente* (p. 32, grifo do autor).

Nas ciências jurídicas, é método classificar os institutos em várias e diversificadas tipologias, nas quais as classificações, com semelhanças ou diferenças, guardam a virtude de expressar o cuidado e a reflexão de seus autores. Para apresentar a organização do controle e suas diversas formas de atuação na Administração Pública, o Quadro 1 apresenta a clássica classificação de Meirelles (2008):

Quadro 1 – Tipologia do controle na Administração Pública

I – Quanto ao Poder, órgão ou autoridade que o exercita		
1. controle administrativo ou executivo	2. controle legislativo ou parlamentar	3. controle judiciário ou judicial
II – Quanto ao fundamento		
1. hierárquico	2. finalístico	
III – Quanto à localização do órgão que o realiza		
1. interno	2. externo	
IV – Quanto ao momento em que ocorre		
1. prévio ou preventivo ou “ <i>a priori</i> ”	2. concomitante ou sucessivo	3. subsequente ou corretivo ou “ <i>a posteriori</i> ”
V – Quanto ao aspecto controlado		
1. de legalidade	2. de mérito	

Fonte: Meirelles (2008, p. 673-676). Elaborado pela autora.

De forma sucinta, Meirelles (2008, p. 673-676) elucida a sua classificação. Quanto à primeira tipologia, o controle administrativo (ou executivo) é realizado pela própria Administração sobre seus atos e agentes; o controle legislativo (ou parlamentar) é exercido pelo Legislativo sobre determinados atos e agentes do Executivo e; por sua vez, o Judiciário exerce a correção dos atos ilegais de qualquer

dos Poderes, quando lesivos de direito individual ou do patrimônio público, através do controle judiciário ou judicial.

Conforme o fundamento, o controle hierárquico decorre da verticalização dos órgãos do Executivo, e pressupõe a faculdade de supervisão, coordenação, orientação, avocação, revisão, correções e outras atividades inerentes às chefias. O controle finalístico incide sobre as entidades autônomas (por exemplo, as Autarquias), indicando a autoridade controladora, as faculdades a serem exercitadas e as finalidades. Trata-se de um controle teleológico, de verificação do enquadramento da instituição no programa geral do Governo e de seu acompanhamento dos atos de seus dirigentes, à luz do desempenho de suas funções, para o alcance das finalidades da entidade controlada.

Quanto à localização do órgão que o realiza, o controle interno é realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria Administração, ou seja:

[...] qualquer controle efetivado pelo Executivo sobre seus serviços ou agentes é considerado interno, como interno será também o controle do Legislativo ou do Judiciário, por seus órgãos de administração, sobre seu pessoal e os atos administrativos que pratique (MEIRELLES, 2008, p. 674).

O controle externo é realizado por um Poder ou órgão constitucional independente, funcionalmente sobre a atividade administrativa de outro Poder, responsável pelo ato controlado, a exemplo da apreciação das contas do Executivo e do Judiciário pelo Legislativo, ou o controle exercido pelos Tribunais de Contas sobre a efetivação de determinada despesa do Executivo, através de auditorias ou fiscalizações. Meirelles (2008, p. 675) menciona também, o exercício do controle externo popular, quando se refere ao art. 31, § 3º, da CF/88, o qual determina que as contas do Município (Executivo e Câmara) sejam disponibilizadas durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade nos termos da lei.

Quanto ao momento do controle, o conceito de controle prévio, na classificação do Quadro 1, é aquele que antecede à conclusão ou operatividade do ato, e que condiciona a sua eficácia a determinados atos administrativos (por exemplo, apreciação, validação), a exemplo da liquidação da despesa, para oportuno pagamento ou; a autorização do Senado Federal para a União, o Estado

ou o Município, contrair empréstimo externo. Importante salientar que, essa definição de controle prévio, vigente no universo jurídico, não é sinônimo do controle interno preventivo (ou prévio), vislumbrado nesse estudo, embora os conceitos se assemelhem no que diz respeito ao momento da realização do controle.

O controle concomitante acompanha a realização do ato para verificar a regularidade de sua formação, a exemplo de realização de auditoria durante a execução do orçamento ou a fiscalização de um contrato em andamento. Por sua vez, o controle subsequente visa corrigir eventuais defeitos do ato controlado, ou declarar sua nulidade ou, dar-lhe eficácia.

Sobre a última classificação, o controle de legalidade objetiva verificar unicamente a conformação do ato ou do procedimento administrativo com as normas legais que o regem. Já o controle de mérito visa à comprovação da eficiência, do resultado, da conveniência ou oportunidade do ato controlado. A perspectiva preventiva para o controle interno desse estudo utiliza os critérios para a verificação finalística, e também, da legalidade.

2.3 CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

As atribuições do controle interno se originam a partir da criação do controle externo, ao longo do crescimento da Administração. Bobbio (1998, p. 284), ao tratar do controle social, identifica as duas formas de controle: os externos e os internos. Na primeira forma, são os mecanismos acionados contra os indivíduos quando estes não se uniformizam com as normas dominantes, materializados na forma de sanções, punições e ações reativas. Já os controles internos, são os meios utilizados na socialização dos indivíduos, por meio das normas, valores e metas sociais consideradas fundamentais para a própria ordem social.

Os controles internos são, portanto, como afirma Berger, aqueles que não ameaçam uma pessoa externamente, mas por dentro de sua consciência: “os controles internos dependem de uma socialização bem sucedida; se esta última foi realizada adequadamente, então o indivíduo que pratica certas transgressões contra as regras da sociedade será condenado pela sua própria consciência que na realidade constitui a interiorização dos controles sociais” (BOBBIO, 1998, p. 284).

Sobre atuação do controle interno na gestão pública, Medauar remete à sua função precípua: “[...] conter a ação dos órgãos no âmbito da competência de

cada um, a estimular a própria ação e a mantê-la nos limites da legalidade e dos princípios de boa administração” (BERTI; TUMIATI, 1962 *apud* MEDAUAR, 2014, p. 55), no desempenho do seu papel “[...] não de eliminar, suspender, sancionar a ação administrativa, mas, em especial, de ajudá-la, guiá-la no seu curso, revestindo-se de função colaborativa” (LOMBARDI, 2003 *apud* MEDAUAR, 2014, p. 56).

Para Olivieri (2010, p. 66), o controle é exercido *internamente*, quando cada Poder monitora sua própria gestão. Sobre a finalidade do controle interno, a autora (OLIVIERI, 2010, p. 63) menciona que não se restringe à verificação meramente legal e formal de registros contábeis, orçamentários, físicos e financeiros, mas “[...] um controle realizado de forma sistemática e concomitante sobre a administração pública, e que abrange a materialidade dos resultados das políticas públicas” (OLIVIERI, 2010, p. 78). Com isso, amplia a definição do controle interno a ser exercido no âmbito de cada Poder:

Controle interno governamental é, portanto, o conjunto de atividades de auditoria e fiscalização da gestão pública que visa não apenas garantir a conformidade legal dos atos da administração pública, mas que tem também a finalidade de prover o gestor de um instrumento de monitoramento sobre a eficiência, economicidade e eficácia das ações, com os objetivos de evitar perdas, melhorar a gestão pública e garantir a prestação pública de contas (OLIVIERI, 2010, p. 66).

A CF/88 legitimou as funções do controle interno (e também do controle externo) com maior abrangência e complexidade, aplicando-as a quaisquer casos de utilização de recursos públicos, com extensão para as pessoas físicas e as entidades de direito privado, sempre zelando pela legalidade dos atos administrativos.

Art. 70. 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.**

Parágrafo único. 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, assumo obrigações de natureza pecuniária (BRASIL, 1988, grifo nosso).

De acordo com o art. 74, o controle interno é exercido de forma integrada, no âmbito interno do próprio Poder, mediante órgãos presentes em sua estrutura, ou

seja, sempre que houver fiscalização ou acompanhamento dos atos e agentes na própria estrutura, sem a ingerência de atores externos, haverá, então, o controle interno, que cumprirá as seguintes finalidades:

Art. 74. [...]

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;

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

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional (BRASIL, 1988).

O texto constitucional determina, também, que caberá ao controle interno dar ciência ao Tribunal de Contas da União (TCU), sempre que tomar conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, sob pena de responsabilidade solidária, uma vez que foi previsto o apoio ao controle externo em sua missão institucional. Além disso, legitima qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato, para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o TCU, como forma de exercer o controle social.

Para Glock, ao assegurar o fiel cumprimento da legislação e salvaguardar os bens e recursos públicos, o controle interno promove “[...] a eficiência operacional, ou seja: garante que os recursos sejam empregados eficientemente nas operações cotidianas, como forma de se obter a economicidade invocada pelo art. 70 da Constituição Federal” (GLOCK, 2015, p. 28). Nesse ínterim, verifica-se que o controle interno se constitui em hábil instrumento para a gestão das políticas públicas, principalmente no tocante à preservação dos recursos públicos em prol da eficiência e eficácia dos serviços. Quando estabelecido com técnicas efetivas, possui o condão de alertar quanto às imperfeições, indicar os acertos e propor inovações a serem realizadas, de modo a auxiliar no alcance dos objetivos das entidades (PAREDES, 2013, p. 14).

Ao reportar-se às organizações privadas, Castro (2013, p. 331) menciona a tendência natural de perda gradativa de disciplina e eficiência das organizações, caso não ocorra um esforço permanente e organizado que resista ao afastamento da missão proposta, situação que se mostra latente quando se trata do Estado, por

se tratar de uma estrutura mais complexa, acentuando ainda mais a necessidade de um bom controle interno.

Nesse contexto, Assi (2014) remete que a ocorrência de diversos casos de prejuízos, sejam eles operacionais ou não operacionais, envolvendo as grandes companhias, deflagrou o surgimento de muitos movimentos voltados à melhoria, à modernização e à própria necessidade de sobrevivência das empresas, incentivando o debate acerca da importância dos controles internos, os quais “[...] devem assegurar que as várias fases do processo decisório e do fluxo de informações se revistam da necessária confiabilidade” (ASSI, 2014, p. 29).

Nesse cenário das grandes corporações, parte da literatura norte-americana relacionada à auditoria das demonstrações contábeis no setor privado, através de associações de classe de profissionais, consagrou bases conceituais para a área de controle interno, as quais têm sido aplicadas às especificidades do setor público. Dentre elas, destaca-se a emitida em 1949, pelo Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (American Institute of Certified Public Accounts – AICPA), uma associação profissional de contadores com certificação pública nos Estado Unidos da América, por meio do Relatório Especial da Comissão de Procedimentos de Auditoria, considerada por Castro (2013) como a mais difundida:

O controle interno compreende o plano de Organização e todos os métodos e medidas, adotadas numa empresa para proteger seu ativo, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas (p. 358).

Para Castro (2013, p. 360), o controle interno no setor público deve compreender o universo de métodos e procedimentos adotados pela entidade, para salvaguardar os atos praticados pelo gestor, assim como o patrimônio sob sua responsabilidade, conferindo fidedignidade e segurança às informações, cujo objetivo precípua é servir como um mecanismo que auxilia o administrador público e, como um instrumento de proteção e defesa da sociedade, garantindo que

[...] os objetivos da organização pública serão alcançados e que as ações serão conduzidas de forma econômica, eficiente e eficaz. O resultado disto é uma verdadeira salvaguarda dos recursos públicos contra o desperdício, o abuso, os erros, as fraudes e as irregularidades (CASTRO, 2013, p. 360).

O autor complementa, descrevendo as principais finalidades da razão de ser do controle interno: a) segurança ao ato praticado e obtenção de informação adequada; b) promover a eficiência operacional da entidade; c) estimular a obediência e o respeito às políticas traçadas; d) proteger ativos e; e) inibir a corrupção. (CASTRO, 2013, p. 363-366). Esta última finalidade é bastante relevante para a atual realidade da gestão pública no País e é corroborada por Guerra, quando remete aos elevados níveis de corrupção e improbidade administrativa:

Certo é que se vem buscando alcançar o máximo de proteção ao patrimônio público, aos dinheiros do povo, de maneira concomitante, mediante a utilização de mecanismos desenvolvidos para o combate à malversação dos recursos, observados os princípios norteadores da Administração, tratando-se tais sujeições de fundamento do regime de soberania popular (2011, p. 256).

Olivieri (2010, p. 12-13) traz à baila a relevância dos órgãos de monitoramento da execução das políticas públicas, como mecanismo de garantir a execução dos objetivos definidos. A autora se refere à realidade burocrática ainda instalada no setor público, em que os atores envolvidos no ciclo das políticas públicas, em especial, os políticos, delegam boa parte do seu poder de governar para a máquina administrativa. Dessa forma, o controle interno exerce o papel de “tomar contas” da burocracia, para possibilitar a “prestação de contas” à população (*accountability*), mantendo a lógica responsiva de um regime democrático:

Os controles políticos são necessários porque há delegação de poder. Os políticos recebem delegação do povo para governar, e por isso precisam, em primeiro lugar, ser controlados quanto à possibilidade de abuso de poder, e, em segundo lugar, mas não menos importante, precisam prestar contas do que fizeram com esse poder. Os políticos, por sua vez, delegam parte desse poder para a burocracia, e por isso precisam, da mesma forma, impedir abusos e garantir o controle sobre a atuação dessa burocracia. Os políticos precisam garantir a supremacia sobre os burocratas, ou seja, garantir que a burocracia respeite e acate a definição sobre políticas públicas dos políticos, do contrário, o princípio democrático deixa de ser respeitado (OLIVIERI, 2010, p. 57).

Dessa forma, resta evidente que a Administração não deve prescindir de estruturas institucionalizadas de controle interno, não obstante os atuais meios disponibilizados para o exercício do controle social. Embora o real detentor do poder seja o povo e, portanto, o principal controlador dos recursos públicos envolvidos nas políticas públicas, a população ainda não protagoniza o efetivo exercício do controle,

conforme afirmação de Dromi: “[...] não é de se esperar nos detentores do poder uma autolimitação voluntária. É preciso criar instituições para controlá-los e incorporá-los ao processo de poder” (DROMI *apud* MEDAUAR, 2014, p. 15).

E a nobre função de resguardar os recursos públicos, verificando os critérios de legalidade, eficiência e eficácia, é desempenhada pelas estruturas de controle interno de cada Poder, nos três âmbitos da Federação, conforme a previsão constitucional. Para Gil, Arima e Nakamura (2013, p. 109), um controle interno adequado cumpre sua função quando propicia uma razoável margem de segurança no alcance dos objetivos e das metas, de forma eficaz, e a utilização dos recursos seja de forma eficiente e econômica.

Além disso, vale ressaltar que se encontra em tramitação, no Congresso Nacional, a Proposta de Emenda Constitucional (PEC), a PEC n.º 45/2009, que altera significativamente a política de controle interno na Administração, com a seguinte redação:

Art. 37.

[...]

XXIII - As atividades do sistema de controle interno da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios a que faz referência o art. 74, essenciais ao funcionamento da administração pública, contemplarão em especial as funções de ouvidoria, controladoria, auditoria governamental e correição, e serão desempenhadas por órgãos de natureza permanente, e exercidas por servidores organizados em carreiras específicas na forma da lei (BRASIL, 2009).

De acordo com a PEC, as funções dos órgãos de controle interno, que incluem ações de ouvidoria, controladoria, auditoria governamental e correição, tornam-se funções permanentes de Estado. Dessa forma, a proposta, que acrescenta o inciso XXIII ao art. 37 da CF/88, fortalece o Sistema de Controle Interno em todos os entes federativos, caracterizando a atuação da atividade como elemento essencial ao funcionamento da Administração Pública.

2.4 PERSPECTIVA PREVENTIVA DO CONTROLE INTERNO

A perspectiva preventiva do controle interno não se confunde com o conceito jurídico de controle prévio dos atos administrativos, apresentado na seção 2.2, que classifica o controle quanto ao momento da aplicação, em prévio (ou preventivo), concomitante (ou sucessivo) ou subsequente (ou corretivo), mas, refere-

se a um controle interno que busca antever a conclusão ou operatividade de ato, cujo objetivo final é trazer segurança a quem o pratica, ou por ele se responsabiliza (CASTRO, 2013, p. 368).

Ao considerar os postulados principais para a existência efetiva do controle interno, Castro corrobora a “[...] atuação de caráter prévio para os atos e preventivo para as ações, como medida assecuratória dos atos e eficiência dos processos” (CASTRO, 2013, p. 366). Na Administração Pública, a presença de um sistema de controle interno que auxilia o controle externo, com previsão na CF/88, já caracteriza um mecanismo de prevenção aos possíveis erros e fraudes que envolvem os gastos públicos:

Destaca-se, desta feita, o papel fundamental do controle interno de antever-se ao controle externo a atividade de controle e fiscalização da Administração Pública, no sentido de depurar ao máximo o controle, diminuindo desta maneira a demanda dos Tribunais de Contas que – na maioria dos casos – não controlam apenas um único ente e, sim, uma centena deles (CASTRO, 2014, p. 126).

Na ótica de Ribeiro (1997, p. 18), a postura preventiva do controle se relaciona diretamente ao desempenho da gestão pública, quando busca a integração do ciclo que envolve planejamento, orçamento, finanças e controle, com a finalidade de dar suporte ao gestor público, por meio de mecanismos de controle que priorizem a qualidade do gasto público nos parâmetros de eficiência, eficácia, efetividade e economicidade. O novo enfoque, além de priorizar a qualidade do gasto, iniciou a discussão sobre os resultados objetivos da gestão de recursos públicos.

A *Declaración de Lima sobre las líneas básicas de la fiscalización*, emitida pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (*The International Organization of Supreme Audit Institutions* – INTOSAI), defende a existência de dois momentos para a atuação do controle interno: o prévio e o posterior. Será prévio, o controle realizado antes da conclusão das operações financeiras e administrativas, sendo considerada uma modalidade eficaz e imprescindível à boa e regular economia financeira pública (INTOSAI, 1998, p. 05, tradução nossa). O documento apresenta como benefício o fato de o controle prévio impedir a ocorrência de possíveis prejuízos. Por outro lado, apresenta como

desvantagem o trabalho excessivo exigido para a identificação dessas ocorrências tempestivamente (INTOSAI, 1998, p. 05, tradução nossa).

Medauar (BRAIBANT; QUESTIAUX; WIENER, 1973 *apud* MEDAUAR, 2014, p. 18) demonstra a vocação preventiva de todo sistema de controle eficaz, o qual deve suscitar, na própria Administração, uma deontologia que previna o arbítrio, a fim de que se torne parte da rotina e dos costumes dos serviços públicos. A autora enfatiza como atributo do controle o pressuposto de uma atividade precedente que, na maioria das situações, se apresenta na vertente repressiva; porém, o controle na forma preventiva “[...] incide sobre simples iniciativa ou proposta de realizar certa medida, ou seja, antes do ato, atividade ou conduta efetivamente realizados, com o objetivo de evitá-los” (FORTI, 1915 *apud* MEDAUAR, 2014, p. 28).

Na visão empresarial, a qual tem sido aplicada à gestão pública, guardada as devidas especificidades, Assi enfatiza que o objetivo principal dos controles internos é justamente a prevenção,

[...] podendo-se tornar a mais importante proteção para a empresa. As rotinas de monitoração, verificação e revisão são características essenciais para um bom sistema de controles internos. Reduzem a possibilidade de erros ou tentativas de fraudes quando tratados com a apropriada importância e permitem que a administração tenha mais confiança nas informações e demais dados gerados pelos sistemas (2014, p. 30).

Neste cenário, Gil, Arima e Nakamura (2013, p. 100) remetem sobre a atuação efetiva de um controle interno, que deve possibilitar a correção de falhas atuais e prevenção de futuros erros. Para Koontz e O’Donnell, “[...] o melhor controle é aquele que corrige os desvios dos planos antes que eles ocorram. Outro método, quase tão bom, é descobri-los assim que ocorrem” (KOONTZ; O’DONNELL, 1982, p. 225). Ao tratar da temática voltada para o setor público, Guerra descreve a abrangência do controle interno definido constitucionalmente e realça o seu caráter preventivo, para o cumprimento das finalidades públicas:

[...] a Lei Maior de 1988, ao prescrever a criação e manutenção obrigatória de um sistema integrado de Controle Interno, quis alcançar de forma ampla toda a organização de gerência pública, não se limitando aos tradicionais controles financeiro e administrativo. Buscou-se, pois, a implementação de um sistema que englobasse o conjunto integrado de todos os controles, fossem financeiros, gerenciais, administrativos e operacionais. [...] Em outras palavras, trata-se de um complexo de procedimentos administrativos, constitucionalmente previsto, de natureza financeira, contábil e orçamentária, exercido por órgão posicionado dentro da própria estrutura da

Administração, indissociável desta, impondo ao gestor público a necessária visualização de todos seus atos administrativos com boa margem de segurança, de acordo com as peculiaridades de cada órgão ou entidade, com fins de **prevenção, identificação e rápida correção de irregularidades ou ilegalidades**, capaz de garantir o cumprimento dos planos, metas e orçamentos preconcebidos (2011, p. 273-274, grifo nosso).

Em específico, o autor conclui acerca da verificação dos requisitos de eficácia, eficiência e legalidade, que são reforçadas através do controle prévio:

É a mais eficiente forma de controle, pois através de minuciosa análise dos atos praticados, antes de sua conclusão, assegura-se a verificação dos requisitos de validade do ato, como sua devida autorização, legalidade, legitimidade, eficiência e eficácia. Evita-se, desta forma, a finalização de processo que contenha erro ou desvio, possibilitando o seu saneamento (GUERRA, 2011, p. 281).

Na ótica de Neto (2013, p. 153), o controle prévio, usualmente definido como aquele que antecede a realização do ato controlado, possui o caráter orientador, aliado à possibilidade de impedir que seja praticado ato ilegal ou contrário ao interesse público, além de propiciar a correção tempestiva de situações indesejadas, antes que se concretizem. Ao atribuir maior potencial, em relação aos controles concomitantes e posteriores, o autor conclui que o momento do controle é fundamental na qualidade de seus resultados (NETO, 2013, p. 154-155).

2.4.1 Maturação do controle interno preventivo na Administração Pública

As primeiras ações de controle interno preventivo no Brasil podem ser visualizadas ainda no período do Império, a partir da primeira constituição republicana de 1891, que oficializou a criação do Tribunal de Contas. Nessa época, o Tribunal de Contas, em cumprimento ao art. 89 da Constituição Federal, examinava previamente os atos de receita e despesa, verificando a sua legalidade, antes de serem submetidos ao Congresso, pois não existia a figura do controle interno:

Art. 89 - É instituído um Tribunal de Contas para liquidar as contas da receita e despesa e verificar a sua legalidade, antes de serem prestadas ao Congresso. Os membros deste Tribunal serão nomeados pelo Presidente da República com aprovação do Senado, e somente perderão os seus lugares por sentença (BRASIL, 1891).

Os avanços nesse sentido prosseguiram na Constituição Federal de 18/9/1946, com vistas a aumentar o controle sobre os atos da Administração Pública, atribuindo ao TCU, o controle prévio dos atos de gestão do Executivo.

Art. 77 - Compete ao Tribunal de Contas:

[...]

§ 1º - Os contratos que, por qualquer modo, interessarem à receita ou à despesa só se reputarão perfeitos depois de registrados pelo Tribunal de Contas. A recusa do registro suspenderá a execução do contrato até que se pronuncie o Congresso Nacional.

§ 2º - Será sujeito a registro no Tribunal de Contas, prévio ou posterior, conforme a lei o estabelecer, qualquer ato de Administração Pública de que resulte obrigação de pagamento pelo Tesouro nacional ou por conta deste (BRASIL, 1946).

Castro (2013, p. 386) explica que os contratos, os atos de que resultasse obrigação de pagamento pelo Tesouro Nacional e as notas de empenho só eram consideradas válidas depois de submetidos ao controle prévio do TCU e, caso fossem recusados, teriam a sua execução suspensa. A determinação acarretou, posteriormente, em um acúmulo de autorizações que sobrecarregou o Tribunal, impossibilitando-o, desta forma, de antever todas as situações de irregularidades. Olivieri menciona a dimensão e a proporção desse controle, exercido, então, de forma exclusiva pelo TCU:

O controle prévio do gasto público pelo TCU significava um controle administrativo *ex ante*, pelo qual o Tribunal verificava a legalidade de todas as decisões de gasto dos gestores do Executivo e podia impedir sua realização nos casos em que a despesa fosse considerada ilegal, ou seja, acima do limite ou não prevista na lei orçamentária. O crescimento da administração pública e os limites organizacionais do TCU impediam, na prática, essa sistemática de controle prévio e total, que abrangia todos os atos administrativos (OLIVIERI, 2010, p. 86, grifo do autor).

Diante do comprometimento da efetividade das ações do controle prévio da instituição, o TCU passou a utilizar outras estratégias de fiscalização, a exemplo das auditorias e inspeções (OLIVIERI, 2010, p. 86). Como forma de contornar essa restrição, surgiu a necessidade de estruturação de um arranjo institucional nas organizações públicas, para o exercício do controle prévio da despesa pública, através do controle interno.

A Lei n.º 4.320/64, que reorganizou as normas de direito financeiro e de contabilidade pública, ao introduzir as expressões de controle interno e controle externo, com a respectiva segregação dos papéis, determinou, em seu art. 77, a

necessidade de acompanhamento da gestão pública, quanto à legalidade dos atos de execução orçamentária, de forma prévia, concomitante e subsequente. Para Olivieri, a Lei n.º 4.320/64:

[...] revelava a preocupação não apenas com a execução contábil e financeira, mas com a execução física de programas de governo, ou seja, uma preocupação com um controle efetivo, que pudesse alterar o rumo das ações de governo tempestivamente, de forma a possibilitar a correção de erros, ao invés de ser um controle *a posteriori* e meramente formal (OLIVIERI, 2010, p. 87, grifo do autor).

A Constituição de 24/01/1967, que recepcionou a Lei n.º 4.320/67, consagrou o controle interno com a função de apoio técnico ao controle externo e transferiu definitivamente para o Poder Executivo o controle prévio dos atos de gestão dos contratos (CASTRO, 2013, p. 388). Além disso, a partir das diretrizes burocráticas contidas no Decreto-lei n.º 200/67, a perspectiva preventiva do controle interno havia sido vislumbrada, conforme a menção no *Relatório de Gestão da Secretaria Federal de Controle – 1995: A Nova Filosofia do Controle Interno* (1995, p. 09-10 *apud* RIBEIRO, 1997, p. 18):

Vivemos um período de reformulação do Estado, onde se busca romper com estruturas meramente burocráticas, bem como repensar o próprio papel do Estado que, deixando de ser um ente meramente legalista, procura resultados mediante indicadores previamente estabelecidos. [...] A **postura preventiva** permitiu uma mudança nos métodos do controle. [...] **As atividades estão voltadas para a orientação e não mais para a punição. O controle preventivo, orientador e voltado para a aferição de resultados vem se mostrando como a maneira mais produtiva de tratar a coisa pública** (RELATÓRIO DE GESTÃO DA SECRETARIA FEDERAL DE CONTROLE – 1995: A NOVA FILOSOFIA DO CONTROLE INTERNO, 1995, p. 09-10 *apud* RIBEIRO, 1997, p. 18, grifo nosso).

A fase burocrática da Administração foi, portanto, o período em que o controle interno se desenvolveu, como um prelúdio para o controle interno preventivo, inclusive quanto à prevenção de atos de corrupção, conforme previu o Plano Diretor da Reforma do Estado: “[...] Os controles administrativos, visando evitar a corrupção e o nepotismo, são sempre *a priori*. Parte-se de uma desconfiança prévia nos administradores públicos e nos cidadãos que a eles dirigem demandas” (BRASIL, 1995, p. 15).

Na fase do modelo gerencial, o destaque foi para a Lei Complementar n.º 101, de 4/5/00 – a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) – que fortaleceu o papel do

controle interno ao estabelecer os princípios de gestão fiscal preventiva, ao lado dos demais princípios elencados no art. 1.º, §1.º (planejamento, equilíbrio, transparência e responsabilidade), *in verbis*:

Art. 1.º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

§ 1.º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se **previnem riscos e corrigem desvios** capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange à renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar (BRASIL, 2000, grifo nosso).

A LRF surgiu como parte de um programa de ajuste fiscal dos Estados brasileiros, cuja principal medida seria o alcance do superávit primário em todos os orçamentos públicos, no intuito de reduzir os ciclos históricos de déficits nas contas públicas e estabilizar o montante da dívida pública. A título de ilustração, a leitura do art. 59, enumera algumas das atribuições previstas para o controle interno de cada órgão da Administração:

Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o **sistema de controle interno de cada Poder** e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a:

- I - atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;
- II - limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;
- III - medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;
- IV - providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;
- V - destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;
- VI - cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver (BRASIL, 2000, grifo nosso).

A LRF não revogou a Lei n.º 4.320/64, que disciplina sobre os princípios de planejamento e controle para os orçamentos, mas veio regulamentar o art. 163 da CF/88 e introduzir o conceito de gestão fiscal responsável. Os dois normativos possuem objetivos distintos, embora se complementem. O objetivo da Lei n.º 4.320/64 estabelece as novas técnicas orçamentárias de planejamento e execução e define as competências para o exercício das atividades de controle. Por sua vez, o

objetivo da LRF, por meio do pleno exercício do controle interno, notoriamente preventivo, visa evitar o desperdício dos recursos públicos que são repassados pela sociedade na forma de tributos e o endividamento público superior à capacidade financeira.

Com a consolidação da Controladoria Geral da União, órgão de controle interno em nível federal e referência para o controle interno no âmbito estadual e municipal (atualmente, Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria Geral da União – CGU), as ações têm sido direcionadas para a modelagem preventiva. A CGU, que busca o equilíbrio entre o combate à corrupção e o controle preventivo, implementou ações com o objetivo de fortalecer o papel preventivo do controle interno, principalmente durante o biênio 2007-2008 (BALBE, 2013, p. 133).

A preocupação em manter o caráter preventivo do controle interno tem sido enfatizada com ações práticas. Para ilustrar, em 2008, a CGU realizou o primeiro sorteio especial para fiscalizar o andamento de obras do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC). Cinquenta municípios, com população de até 500 mil habitantes, foram selecionados, em um universo de 2.572 municípios beneficiados pelo programa, com recursos federais nas áreas de saneamento e habitação (BALBE, 2013, p. 141-142). Dessa forma, com a utilização dessas medidas, as falhas, quando existentes, puderam ser corrigidas tempestivamente, sem a necessidade de interromper as obras ou de buscar o posterior ressarcimento de eventuais prejuízos aos cofres públicos (BALBE, 2013, p. 142).

Para Olivieri (2010), na fase gerencial da gestão pública, não houve propriamente uma ruptura do padrão histórico insulado e pouco responsivo das instituições de controle, mas um esforço de resposta às pressões democráticas: “[...] Essas respostas são, contraditoriamente, por vezes impulsionadas e por vezes refreadas pelo padrão de funcionamento dessas instituições, marcadas fortemente pela hierarquia e pelo apego estrito ao formalismo e à legalidade” (OLIVIERI, 2010, p. 91). Não obstante, a estrutura atual do controle interno tem se demonstrado responsiva ao consolidar a efetiva capacidade de avaliação e monitoramento da execução das políticas públicas, sobretudo ao estabelecer medidas preventivas de controle.

Nesse contexto, em 2010, o Conselho Nacional dos Órgãos de Controle Interno dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal (CONACI) – organismo criado em 2007 para promover a integração entre os órgãos responsáveis pelo controle dos

gastos públicos no Brasil – emitiu as Diretrizes para o Controle Interno no Setor Público, objetivando a padronização das ações dos órgãos no País. O documento serve como marco referencial para a atuação do controle interno nos âmbitos estaduais e municipais. São setenta e seis enunciados que tratam de cinco macrofunções do controle interno para o setor público: Gestão de Sistema de Controle Interno, Auditoria Governamental, Controladoria, Corregedoria e Ouvidoria. O Quadro 2 a seguir destaca as principais diretrizes para cada função, que ressaltam a vertente preventiva:

Quadro 2 – Diretrizes CONACI

Gestão de Sistema de Controle Interno
1. Fomentar o controle social e a transparência da gestão governamental assim como a prevenção e o combate à corrupção.
2. Utilizar os riscos operacionais detectados pelo sistema de controle interno e pelos gestores, na adoção de ações institucionais e elaboração de matrizes de risco.
Auditoria Governamental
3. Realizar auditorias de forma prévia, concomitante e <i>a posteriori</i> , priorizando a concomitante.
4. Elaborar plano de auditoria, documento estratégico e componente anterior ao planejamento, estabelecendo os órgãos, entidade, programas e ações a serem auditadas, considerando as políticas estratégicas de governo, materialidade, risco e relevância envolvidos.
5. Elaborar matriz de risco para o plano de auditoria, podendo utilizar como insumo informações das demais macrofunções do sistema de controle interno.
6. Avaliar, para o planejamento, os riscos da auditoria e os recursos disponíveis (financeiros, humanos, materiais, dentre outros).
Controladoria
7. Produzir informações gerenciais utilizando as bases de dados disponíveis e implantar ferramentas para avaliar riscos e atuar na prevenção e combate à corrupção
8. Acompanhar a execução de programas de governo e políticas públicas, com foco na gestão por resultado, por meio da mensuração e acompanhamento de indicadores de eficiência, eficácia e efetividade, servindo de subsídio para a atuação das demais macrofunções do sistema de controle interno.
9. Monitorar o equilíbrio das contas públicas, identificar os riscos que possam afetá-lo e propor ações preventivas e corretivas.
10. Coordenar ações que visem assegurar a transparência da gestão governamental com o propósito de fomentar o controle social e prevenir o combate à corrupção.
Corregedoria
11. Produzir informações para sustentar análise de risco, com o propósito de instrumentalizar, com dados qualitativos e quantitativos, os responsáveis pela capacitação e educação continuada, assim como os responsáveis pelas demais ações de controle interno, em especial a orientação preventiva.
12. Atuar, preventivamente, com base nas informações resultantes dos procedimentos apuratórios, a fim de aprimorar a gestão pública e reduzir a ocorrência de ilícitos funcionais.
Ouvidoria
13. Identificar a partir da análise consolidada das manifestações, a ocorrência de falhas validadas pela gestão, que passam a representar risco operacional iminente, e informar ao gestor por meio de relatórios gerenciais permitindo definir eixos prioritários de ações e correção de rumos.
14. Considerar como risco operacional a ocorrência de possíveis falhas informadas, ainda que anonimamente, nas atividades, processos e procedimentos da administração pública, validadas pela área/setor objeto da demanda.

Fonte: CONACI (2010, p. 06-15). Elaborado pela autora.

Diante dos enunciados, identifica-se a evidente relação entre as atividades de controle interno e o gerenciamento dos riscos operacionais direcionados à perspectiva preventiva. A gestão de risco é amplamente utilizada no ambiente corporativo, mas que vem sendo aplicada ao setor público com adaptações às suas peculiaridades. A orientação da INTOSAI, ao publicar o *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector* (Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público), relacionou as finalidades do controle interno à gestão de riscos:

O controle interno é um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários, e estruturado para lidar com os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade, os seguintes objetivos gerais serão alcançados:

- execução ordenada com ética, economicidade, eficiência e eficácia das operações;
- cumprimento das obrigações de accountability;
- cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis;
- salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano (INTOSAI, 2004, p. 06, tradução nossa).

A definição da INTOSAI guarda consonância com o rol de finalidades que a CF/88 atribui aos sistemas de controle interno de cada um dos poderes, em seu art. 74. As diretrizes ressaltam ainda que o controle interno, por si só, não é medida assecuratória para o alcance dos objetivos gerais previamente definidos em uma organização, porém a eficácia de um sistema de controle interno será capaz de reduzir a probabilidade do risco de não alcançar os objetivos. De qualquer modo, sempre haverá o risco de que o controle interno seja estruturado de forma deficiente ou que falhe na sua atuação esperada, pois como toda estrutura, está sujeito às falhas no planejamento, erros de avaliação ou interpretação, dentre outros (INTOSAI, 2004, p. 12, tradução nossa).

A abordagem sobre os riscos para o controle interno tem sido fundamental na orientação das ações de melhoria nos gastos públicos, na prestação de serviços e no equilíbrio nas contas públicas, em que a identificação de irregularidades e desconformidades nos processos, aliada a mecanismos de controles preventivos, pode minimizar, ou evitar, os desvios dos recursos.

Trata-se de um paradigma para o controle interno na gestão pública, ou, o que Santos considera, uma transição paradigmática, que se caracteriza por uma situação de passagem entre a falência de um paradigma sociocultural dominante e a

emergência de um novo paradigma, o qual ainda não está plenamente definido: “[...] Entre as ruínas que se escondem atrás das fachadas, podem pressentir-se os sinais, por enquanto vagos, da emergência de um novo paradigma. Vivemos, pois um tempo de transição paradigmática” (SANTOS, 2002, p. 16).

2.4.2 Gerenciamento de riscos aliado ao controle interno preventivo

A relação entre controles internos e gerenciamento de riscos se intensificou a partir da dinâmica nas instituições do sistema financeiro, decorrente das mudanças associadas à globalização e expansão mercadológica, às crises econômicas, à modernização das organizações e à necessidade de manutenção das empresas no mercado. No final da década de 70, a instabilidade econômica e financeira associada ao fim do Sistema *Bretton Woods* exigiu medidas para minimizar o risco do sistema financeiro, que motivou a criação do Comitê de Supervisão Bancária da Basileia (sigla em inglês, Basel Committee on Banking Supervision – BCBS).

O Comitê, desde 1974, reúne as autoridades de supervisão bancária e bancos centrais dos países do G-10, com sede no banco das compensações internacionais, na cidade de Basileia (Suíça), visando à formação de um fórum de discussão para a emissão de recomendações para o restabelecimento do mercado financeiro internacional. O Comitê firmou importantes acordos para a adoção de medidas reativas às crises, baseados em riscos de perdas financeiras e econômicas: o Acordo Basileia I (1988), o Acordo Basileia II (2004) e o Acordo Basileia III (2010).

Doravante, o gerenciamento dos riscos, aliado ao controle interno, embora notabilizado pelas crises do sistema financeiro, tem sido também priorizado nas organizações privadas e públicas. Castro (2013) sintetiza esta relação ao afirmar que o controle interno está intimamente ligado a dois requisitos básicos: “[...] responsabilidade do administrador e risco para o patrimônio da entidade. Responsabilidade e risco são os principais vetores da valorização do controle interno” (CASTRO, 2013, p. 362). Nessa relação, os controles internos são visualizados por Assi (2014) como:

[...] parte integrante do gerenciamento de riscos corporativos e asseguram os processos definidos pela alta administração. A estrutura do gerenciamento de riscos corporativos necessita abranger o controle interno, originando, dessa forma, uma ferramenta de gestão mais eficiente (ASSI, 2014, p. 15).

Para tanto, o autor visualiza o controle interno e gerenciamento de riscos como duas forças que se relacionam e se retroalimentam, ao mencionar que “[...] os controles internos podem ser todas as políticas adotadas pelas empresas com intuito de mitigar riscos e melhorar processos” (ASSI, 2014, p. 29). Da mesma forma, para Paredes (2013, p. 11), a função do controle interno evoluiu ao transcender o âmbito estático, para ser compreendido como um processo em movimento dialético, que assume uma tendência prospectiva de mitigação de riscos.

O termo geralmente se associa à possibilidade de ocorrência de um evento que possa impedir ou dificultar o alcance de um objetivo, conforme esclarecido por Chaves: “[...] suscetibilidade de ocorrência de eventos indesejáveis, tais como, falhas e irregularidades em atos e procedimentos, ou de insucesso na obtenção de resultados esperados” (CHAVES, 2011, p. 47), ou ainda, “[...] eventos negativos que podem impedir a criação de valor ou mesmo destruir o valor já existente, influenciando o atingimento dos objetivos de uma organização” (CHAVES, 2011, p. 63).

O *Her Majesty's Treasury* define o risco ora como oportunidade, ora como ameaça, de acordo com *The Orange Book* (2004):

O risco deve ser avaliado em relação à combinação da probabilidade de algo acontecer, e do impacto que possa causar, se realmente acontecer. A gestão de riscos inclui a identificação e avaliação dos riscos (os ‘riscos inerentes’) e, em seguida, dar respostas a esses riscos (THE ORANGE BOOK, 2004, p. 09, tradução nossa).

Sobre a relevância do tema, faz-se premente a sua gestão, ao considerar que “[...] o risco é inevitável, e cada organização deve tomar medidas para geri-lo, de forma que possa justificá-lo a um nível que seja considerado tolerável” (THE ORANGE BOOK, 2004, p. 09, tradução nossa). Isso implica na identificação dos possíveis eventos que possam prejudicar o alcance dos objetivos da organização, ou o alcance das políticas públicas, que compreende, principalmente, a estimativa da probabilidade de ocorrência do evento e os seus impactos potenciais na consecução dos alvos institucionais.

Em 1985, foi criada nos Estados Unidos, a Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros (*National Commission on Fraudulent Financial Reporting*), uma iniciativa do setor privado voltada para o estudo das causas de ocorrência de fraudes em relatórios financeiros e contábeis das empresas. A Comissão foi patrocinada por cinco das principais associações de classe de profissionais ligadas à área financeira:

- a) *American Institute of Certified Public Accounts* (AICPA): Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados;
- b) *American Accounting Association* (AAA): Associação Americana de Contadores;
- c) *Financial Executives International* (FEI): Executivos Financeiros Internacionais;
- d) *The Institute of Internal Auditors* (IIA): Instituto dos Auditores Internos, associado ao Instituto dos Auditores Internos do Brasil (AUDIBRA);
- e) *Institute of Management Accountants* (IMA): Instituto dos Contadores Gerenciais.

Em 1992, a comissão elaborou a estrutura *Internal control: Integrated Framework* (Controles internos: um modelo integrado), que se tornou a referência para avaliação de controle interno de maior aceitação nos Estados Unidos da América e constitui um modelo para as organizações, observando suas particularidades em cada caso, de forma que resulte numa metodologia de avaliação do controle interno (GIL; ARIMA; NAKAMURA, 2013, p. 117).

Posteriormente, a comissão se transformou em Comitê, que passou a ser conhecido como Comitê das Organizações Patrocinadoras da Comissão Treadway (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO). Portanto, o COSO é uma entidade sem fins lucrativos, dedicada à melhoria dos relatórios financeiros fundamentados na ética, na efetividade dos controles internos e na governança corporativa. Seus integrantes são representantes da indústria, dos contadores, das organizações de investimento e da Bolsa de Valores de Nova Iorque.

Em 2004, o Comitê emitiu o documento *Enterprise Risk Management – Integrated Framework* (Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada), voltado para o gerenciamento de riscos corporativos, partindo do pressuposto de que a organização existe para agregar valor às partes interessadas.

Dessa forma, as duas estruturas conceituais, conhecidas como COSO I e COSO II, tratam de metodologias que se complementam, aplicáveis à realidade da gestão pública, para o controle interno e o gerenciamento de riscos.

2.4.3 As estruturas conceituais para o gerenciamento de riscos

O COSO I (2013) menciona três categorias de objetivos – operacional, divulgação e conformidade – que são fundamentais para o ambiente de controle interno nas organizações, o qual consiste em:

[...] um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, desenvolvido para proporcionar segurança razoável em relação à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação de relatórios e conformidade (COSO I, 2013, p. 03, tradução nossa).

Os objetivos operacionais estão relacionados à eficácia e à eficiência das operações da entidade, às metas de desempenho financeiro e operacional e, à salvaguarda de perdas de ativos. A categoria de divulgação se refere a divulgações financeiras e não financeiras – internas ou externas – que abrangem os requisitos de confiabilidade, oportunidade e transparência, estabelecidos pelas autoridades normativas ou às políticas da entidade. Por sua vez, a conformidade se relaciona ao cumprimento de leis e regulamentações a que a entidade se sujeita (COSO I, 2013, p. 03, tradução nossa).

A perspectiva preventiva, na estrutura conceitual COSO I, remete à descentralização, a qual determina que as atividades de controle interno sejam desempenhadas em todos os níveis da entidade, em vários estágios, inseridas nos processos corporativos e no ambiente tecnológico, e poderão ter natureza preventiva ou de detecção, além de abranger uma série de atividades manuais e automáticas, como autorizações e aprovações, verificações, reconciliações e revisões de desempenho do negócio (COSO I, 2013, p. 04, tradução nossa).

A estrutura COSO I também relaciona os controles internos e a gestão de riscos, ao tratar o risco como a possibilidade de ocorrência de um evento que afete adversamente a realização dos objetivos (COSO I, 2013, p. 04, tradução nossa), no sentido de proporcionar maior segurança na habilidade da organização em

identificar, analisar e responder ao risco, diante das mudanças nos ambientes operacionais e corporativos (COSO I, 2013, p. 02, tradução nossa).

Na definição do controle interno, o COSO I estabelece cinco componentes integrados: 1. ambiente de controle; 2. avaliação de riscos; 3. atividades de controle; 4. informações e comunicações e; 5. monitoramento que orientam a condução de um controle interno estruturado para lidar com os riscos inerentes a cada negócio.

O componente 1 (ambiente de controle) envolve o conjunto de normas, processos e estruturas que fornecem a base para a condução do controle interno. Abrange também os valores éticos da organização, a estrutura organizacional e a estrutura de governança (COSO I, 2013, p. 04, tradução nossa).

No componente 2 (avaliação de riscos), o texto menciona que a dinâmica de identificação de riscos deve considerar, como condição prévia, o estabelecimento de objetivos ligados aos diferentes níveis da entidade, inclusive os riscos de não realização desses objetivos:

A administração especifica os objetivos dentro das categorias (**operacional, divulgação e conformidade**), com clareza suficiente para identificar e analisar os riscos à realização desses objetivos. A administração também considera a adequação dos objetivos à entidade. Ademais, a avaliação de riscos requer ainda que a administração considere o impacto de possíveis mudanças no ambiente externo e dentro de seu próprio modelo de negócio, que possam tornar o controle interno ineficaz (COSO I, 2013, p. 04, tradução nossa, grifo nosso).

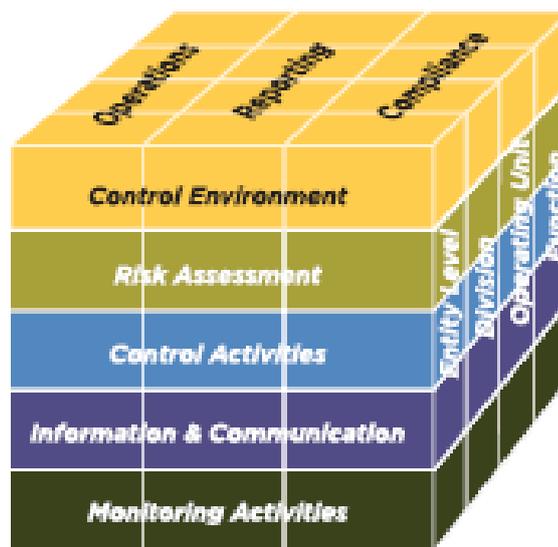
No componente 3 (atividades de controle), as ações são estabelecidas através de políticas e procedimentos, que ajudam a garantir o cumprimento das diretrizes determinadas pela administração, para mitigar os riscos à realização dos objetivos (COSO I, 2013, p. 04, tradução nossa). O componente 4 (informações e comunicações) é necessário ao cumprimento do controle interno, pois, a administração, ao gerar informações relevantes, apóia o funcionamento dos outros componentes e se processa de forma contínua, interativa e compartilhada na transmissão da relevância do controle interno (COSO I, 2013, p. 05, tradução nossa).

O componente 5 (atividades de monitoramento) recomenda que “[...] as avaliações independentes, conduzidas periodicamente, terão escopos e frequências diferentes, dependendo da avaliação de riscos, da eficácia das avaliações contínuas e de outras considerações da administração” (COSO I, 2013, p. 05). As avaliações

devem ser contínuas para verificar, ainda, o funcionamento dos demais componentes de controle interno, e gerar informações oportunas. Os resultados são avaliados em relação a critérios estabelecidos pela administração e estrutura de governança, e as deficiências são comunicadas à estrutura de governança e administração (COSO I, 2013, p. 05, tradução nossa).

As três categorias de objetivos mencionadas (operacional, divulgação e conformidade) relacionam-se com os cinco componentes integrados do controle interno e com a estrutura organizacional (as unidades operacionais, entidades legais etc), cuja conexão pode ser ilustrada na Figura 1, na forma de um cubo tridimensional:

Figura 1 – Objetivos e componentes do COSO I



Fonte: COSO I (2013, p. 06).

Ao acrescentar aos tradicionais conceitos de controles internos, requisitos mais eficazes que proporcionem à organização uma segurança razoável acerca da realização dos objetivos da entidade, o COSO I priorizou estruturar o ambiente de controle interno, de forma que seja capaz de minimizar a níveis aceitáveis, os riscos de não se atingir tais objetivos definidos e propostos.

Esses pressupostos teóricos são de grande relevância quando aplicados ao setor público, no qual os objetivos das políticas públicas, o interesse público e as próprias instituições estão passíveis de não alcançar os objetivos propostos, devido à ausência de ações preventivas aplicadas aos riscos inerentes.

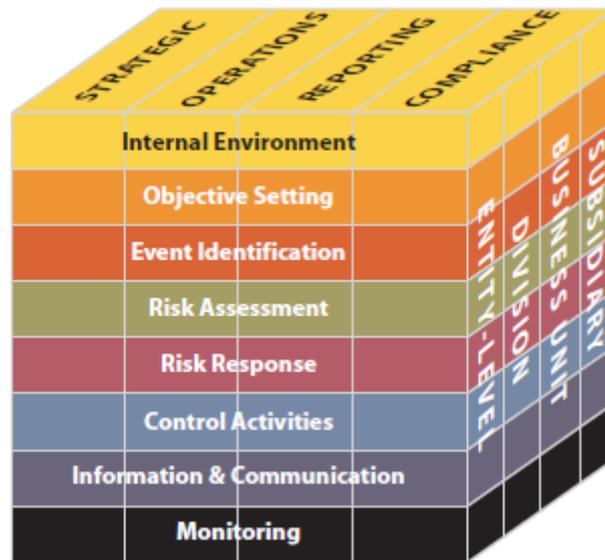
Por sua vez, a base conceitual do COSO II amplia o alcance dos controles internos ao abordar os aspectos do gerenciamento de riscos, e apresenta uma nomenclatura diferenciada, que classifica como eventos, tanto os riscos, quanto as oportunidades:

Os eventos podem gerar impacto tanto negativo quanto positivo ou ambos. Os que geram impacto negativo representam riscos que podem impedir a criação de valor ou mesmo destruir o valor existente. Os de impacto positivo podem contrabalançar os de impacto negativo ou podem representar oportunidades, que por sua vez representam a possibilidade de um evento ocorrer e influenciar favoravelmente a realização dos objetivos, apoiando a criação ou a preservação de valor. A direção da organização canaliza as oportunidades para seus processos de elaboração de estratégias ou objetivos, formulando planos que visam ao aproveitamento destes (COSO II, 2007, p. 04).

A nova estrutura, que insere o controle interno como parte integrante do gerenciamento de riscos corporativos, ampliou as três categorias de objetivos do COSO I para quatro: 1. estratégico (nova categoria, que se refere às metas alinhadas à missão organizacional); 2. operacional; 3. comunicação e; 4. conformidade. O COSO II (2007, p. 5) também menciona a categoria da salvaguarda dos recursos, utilizada por determinadas organizações, e bastante relevante para o setor público. A salvaguarda de recursos (ou de ativos) objetiva a perda de recursos, por motivo de desperdício, ineficiência, ou decisões equivocadas.

A estrutura do gerenciamento dos riscos dependerá da complexidade organizacional, porém o COSO II (2007, p. 24-25) determina a sua eficácia com base no equilíbrio e bom funcionamento dos cinco componentes previstos no COSO I, que foram ampliados para oito: 1. ambiente interno; 2. fixação de objetivos; 3. identificação de eventos; 4. avaliação de riscos; 5. resposta a risco; 6. atividades de controle; 7. informações e comunicações e; 8. monitoramento. Da mesma forma, os objetivos se relacionam com os componentes integrados do gerenciamento de riscos corporativos e com a estrutura organizacional, conforme a Figura 2 a seguir.

Figura 2 – Objetivos e componentes do COSO II



Fonte: COSO II (2007, p. 05).

O COSO II parte da premissa que toda organização, pública ou privada, com ou sem fins de lucro, existe para gerar valor às partes interessadas. Aplicada à gestão pública, o gerenciamento é fundamental ao considerar a sociedade como importante stakeholder no processo. Em síntese, o COSO II define o gerenciamento de riscos como,

[...] o processo conduzido em uma organização pelo Conselho de Administração, pela diretoria executiva e pelos demais funcionários, aplicado no estabelecimento de estratégias formuladas para identificar, em toda a organização, eventos em potencial, capazes de afetar a referida organização, e administrar os riscos para mantê-los compatíveis com o seu apetite a risco e possibilitar garantia razoável de cumprimento dos objetivos da entidade (COSO II, 2007, p. 04).

O componente 1 (ambiente interno) é a base que propicia disciplina e estrutura capazes de exercerem influência nos demais, pois envolve a história, cultura, os valores éticos, missão e competência da organização, que dispõe de um ambiente que possibilite a consciência sobre o gerenciamento de riscos (COSO II, 2007, p. 27). Será um ambiente apto a formar a filosofia de riscos, ou seja, um conjunto de convicções e atitudes compartilhadas que levam a organização a ponderar os riscos em todos os níveis de atividade (COSO II, 2007, p. 28). A estrutura organizacional da entidade deve estar organizada de modo que possibilite

um gerenciamento de riscos eficaz e desempenhe suas atividades de modo a atingir os objetivos propostos.

O componente 2 (fixação de objetivos) é a atividade preliminar para a identificação das situações de risco e a forma de tratamento. Os objetivos estratégicos se referem à missão, valores e propósitos da entidade, que são definidos na alta administração, e terão o suporte dos objetivos correlatos, que poderão ser de ordem operacional, de comunicação, de conformidade, ou salvaguarda de recursos (COSO II, 2007, p. 38-39), alinhados ao apetite de risco, ou seja, quais serão os riscos aceitos para o alcance dos objetivos (COSO II, 2007, p. 42).

O componente 3 (identificação de eventos) se refere aos “[...] incidentes ou ocorrências originadas a partir de fontes internas ou externas que afetam a implementação da estratégia ou a realização dos objetivos. Os eventos podem provocar impacto positivo, negativo ou ambos” (COSO II, 2007, p. 46). O arcabouço metodológico sugere algumas técnicas e ferramentas de apoio para a identificação desses eventos, em que são avaliados os eventos passados e os potenciais futuros: seminários interativos e entrevistas com facilitadores; verificações com base em dados históricos ou tendências; percepção interna dos colaboradores; análise de fluxo de processo; indicadores preventivos de eventos; dentre outros (COSO II, 2007, p. 48).

Essa etapa é fundamental, pois formará a base de dados para a avaliação de riscos e suas respectivas respostas. É recomendável, também, agrupar os eventos semelhantes, para uma melhor identificação dos riscos (eventos de impacto negativo) e oportunidades (impacto positivo ou equilíbrio de um impacto negativo), considerando os fatores externos e internos. São exemplos de fatores externos: econômicos, meio ambiente, políticos, sociais, tecnológicos etc. Já os fatores internos podem ser: infraestrutura, pessoal, processo, tecnologia etc (COSO II, 2007, p. 51).

O componente 4 (avaliação de riscos) verifica os impactos dos eventos sobre os objetivos da organização, considerando dois fatores – probabilidade e impacto – com apoio da combinação entre métodos quantitativos e qualitativos (COSO II, 2007, p. 53), verificando a relação custo-benefício para a obtenção e análise desses dados. Nesse momento, são avaliados dois tipos de riscos, o risco inerente, aquele que a organização terá de enfrentar devido à ausência de adoção

de medidas para alterar a probabilidade e impacto dos eventos e o risco residual, que é aquele que ainda permanece após a resposta ao risco da entidade (COSO II, 2007, p. 54).

Após a avaliação de riscos, a entidade verifica o componente 5 (resposta ao risco), com base na probabilidade de ocorrência, impacto do risco, custos e benefícios, selecionando as respostas de forma a manter os riscos residuais dentro das tolerâncias a risco desejadas. Essas respostas podem ser: evitar, reduzir, compartilhar ou aceitar os riscos (COSO II, 2007, p. 61). A avaliação permite que as respostas não se limitem exclusivamente à redução dos riscos, mas que também se verifiquem as novas oportunidades para o negócio. Com esse momento, a administração terá mais condições para a adoção de um portfólio de riscos, para fins de verificação do perfil de risco residual e também, do apetite a riscos relacionados a seus objetivos (COSO II, 2007, p. 65).

Por sua vez, o componente 6 (atividades de controle) são as políticas e procedimentos, selecionados a partir da resposta aos riscos que direcionam as ações individuais na implementação das políticas de gestão de riscos, diretamente, ou mediante a aplicação de tecnologia, a fim de assegurar que as respostas aos riscos sejam executadas, de forma adequada e oportuna (COSO II, 2007, p. 67-68). Geralmente, as atividades de controle são inseridas no fluxo do processo de administração e funcionam como um mecanismo de gestão do cumprimento dos objetivos propostos: “[...] embora as atividades de controle geralmente sejam estabelecidas para assegurar que as respostas aos riscos sejam bem executadas em relação a determinados objetivos, as próprias atividades de controle são respostas a riscos” (COSO II, 2007, p. 68).

O COSO II (2007, p. 69) exemplifica algumas atividades de controle, que podem ser preventivas, detectivas, manuais, computadorizadas e administrativas, como: revisões da alta direção; administração funcional direta ou de atividade; processamento da informação, com o desenvolvimento de novos sistemas, ou aperfeiçoamento dos já existentes; controles físicos; indicadores de desempenho e; segregação de funções, com a divisão de atribuições entre agentes diferentes, com a finalidade de reduzir o risco de erro ou fraude.

As atividades de controle preventivas são as que evitam a concretização de determinadas transações. As de detecção são as que identificam outras transações discrepantes oportunamente. Essas atividades combinam os controles

informatizados e manuais, anteriormente mencionados, inclusive os controles automatizados, para assegurar que todas as informações sejam colhidas corretamente e que os procedimentos de rotina permitam que os indivíduos responsáveis sejam identificados (COSO, II, 2007, p. 70).

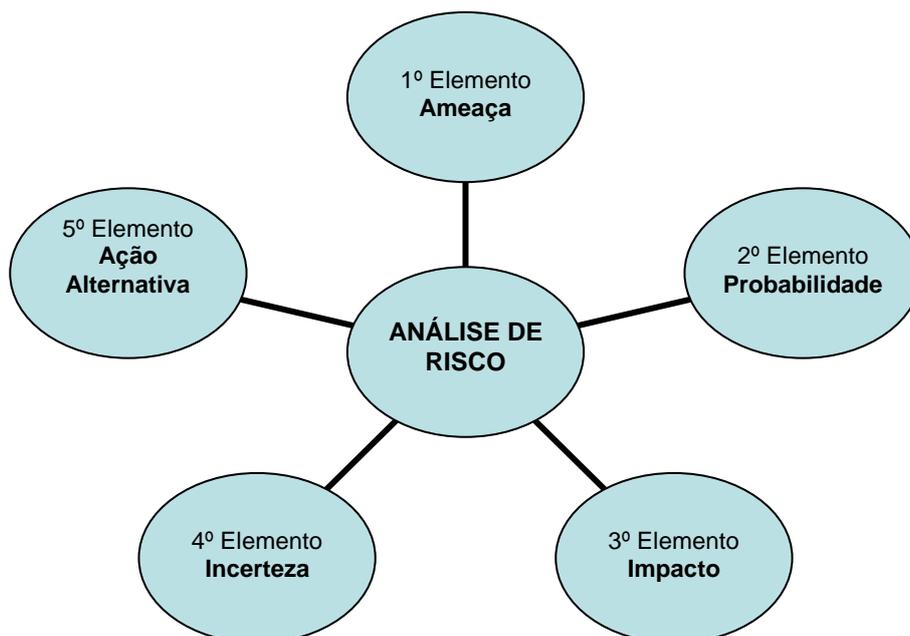
Sobre os aspectos da probabilidade e do impacto, Castro (2013) descreve, no Quadro 3, os cinco elementos a considerar na análise do risco, também ilustrados na Figura 3:

Quadro 3 – Elementos de análise de risco

1. Ameaça	O fato gerador do risco.
2. Probabilidade	A chance de alguma ameaça se concretizar.
3. Impacto	A medida do dano que o risco pode causar. Quanto maiores os elementos, probabilidade e impacto , maior o risco.
4. Incerteza	A dificuldade em determinar o risco pela ausência de informações. É difícil determinar o peso de uma ameaça em termos de impacto e probabilidade se não houver dados suficientes para a análise. A incerteza pode ser atribuída à alta ou excesso de informações, informações de veracidade duvidosa ou fontes sem credibilidade
5. Ação alternativa	Representa o que se pode fazer para eliminar ou minimizar o risco. Deve ser levado em consideração o custo de uma ação alternativa, para que ela não seja maior que risco. Exemplificando, se impacto, probabilidade e incerteza forem baixos, vale à pena correr o risco.

Fonte: Castro (2013, p. 465). Elaborado pela autora.

Figura 3 – Elementos de análise de risco



Fonte: Castro (2013, p. 465). Elaborada pela autora.

O componente 7 (informações e comunicações) estabelece a pertinência aos objetivos e devem ser identificadas, coletadas e informadas tempestivamente, a fim de que os envolvidos cumpram as suas responsabilidades, em todos os níveis da organização. Os sistemas de informação exercem importante papel para esse componente, pois “[...] empregam dados gerados internamente e informações de fontes externas, possibilitando, dessa forma, esclarecimentos para o gerenciamento de riscos e tomada de decisão baseadas em dados relacionados aos objetivos” (COSO II, 2007, p. 75).

Cada membro da organização deve estar consciente da sua função no processo de gerenciamento de riscos, e cientes de que suas atividades individuais se relacionam com outras atividades e repercutem no resultado final. As informações e comunicações também devem se mostrar eficazes para os terceiros, tais como clientes, fornecedores, órgãos reguladores e acionistas (COSO II, 2007, p. 75).

Ademais, o desenvolvimento de tais sistemas de informação “[...] melhora a capacidade de mensurar e monitorar o desempenho, bem como apresentar informações analíticas no âmbito de toda a organização” (COSO II, 2007, p. 78). As informações e os sistemas devem se revestir de conteúdo apropriado (nível de detalhamento adequado); oportunidade (disponíveis quando necessário); atualização (sempre as mais recentes); exatidão (dados corretos) e acessibilidade (fácil obtenção) (COSO II, 2007, p. 79).

O componente 8 (monitoramento) se refere à avaliação da presença e do funcionamento dos demais componentes ao longo do tempo, pois as respostas aos riscos podem se mostrar inócuas; as atividades de controle podem perder a eficácia ou os objetivos podem ser alterados (COSO II, 2007, p. 83). O monitoramento pode ser realizado através de atividades contínuas ou avaliações independentes:

Geralmente, os mecanismos de administração de riscos corporativos são estruturados para fazer o próprio monitoramento de forma contínua, no mínimo até um certo ponto. **Quanto maior o alcance e a eficácia do monitoramento contínuo, menor a necessidade de avaliações independentes.** Fica a critério de a administração definir a frequência necessária de avaliações independentes, de forma a ter garantia razoável da eficácia do gerenciamento de riscos corporativos. [...] uma combinação de monitoramento contínuo e avaliações independentes será capaz de assegurar que o gerenciamento de riscos corporativos mantenha a sua eficácia com o passar do tempo (COSO II, 2007, p. 83, grifo nosso).

Portanto, o monitoramento contínuo se torna mais eficaz que uma avaliação independente, pois está incorporado, intrínseco às atividades normais, aos fluxos de processos, e é conduzido em tempo real, fornecendo respostas dinâmicas às mudanças e identificando os problemas com mais rapidez. Uma avaliação independente geralmente ocorre após a constatação de algum fato (COSO II, 2007, p. 84).

As diretrizes do COSO II (2007, p. 85) sugere procedimentos para o monitoramento contínuo:

- análise de relatórios operacionais pelos gerentes;
- comunicações oriundas dos clientes externos que comprovam informações ou indicam problemas;
- fornecimento de informações periódicas por meio de auditoria interna ou externa, visando o fortalecimento do gerenciamento de riscos;
- seminários de treinamento e reuniões.

As avaliações independentes, geralmente, analisam as deficiências no processo sobre o qual se realiza o gerenciamento de riscos, mediante a verificação dos oito componentes, através da documentação pertinente (manuais de política, organogramas formais, descrições de cargo, instruções de operação, fluxogramas de sistemas etc.) (COSO II, 2007, p. 88).

Assim, a estrutura COSO II ampliou os componentes do COSO I, com ênfase no detalhamento do processo do gerenciamento de riscos, ao incluir a identificação dos eventos de risco; tratamento desses eventos, através da avaliação e respostas aos riscos. Para Assi (2014, p. 40), o processo de identificação e avaliação de riscos são elementos fundamentais. Quando bem elaborados, asseguram que os controles internos utilizados sejam adequados à natureza e à complexidade dos riscos. O autor aduz que, embora os riscos sejam inerentes a determinadas atividades, a exemplo das instituições financeiras, não será pela gestão de riscos que eles serão eliminados. Porém, se tal gestão for conduzida de maneira eficiente, os riscos poderão ser controlados e monitorados, minimizando os efeitos e impactos negativos na entidade.

Em síntese, o Quadro 4 apresenta os aspectos comuns entre os componentes do COSO I e COSO II:

Quadro 4 – Comparativo entre os componentes COSO I e COSO II

COSO I – CONTROLES INTERNOS	COSO II – GERENCIAMENTO DE RISCOS
Ambiente de Controle	Ambiente Interno
	Fixação de objetivos
	Identificação de eventos
Avaliação de riscos	Avaliação de riscos
	Respostas ao risco
Atividade de controle	Atividade de controle
Informação e comunicação	Informação e comunicação
Monitoramento	Monitoramento

Fonte: COSO I (2013) e COSO II (2007). Elaborado pela autora.

Com isso, o gerenciamento de riscos operacionais fornece possibilidades aos gestores da Administração para tratar com eficiência as incertezas e, em seguida, os riscos e as oportunidades a elas relacionadas, maximizando a capacidade de cumprimento dos objetivos das políticas públicas. Porém, mais importante que esgotar os elementos presentes nas Estruturas Conceituais (COSO I e COSO II), é viabilizar a sua aplicabilidade aos processos da gestão pública, como ferramenta que proporciona a detecção de áreas de risco que serão tratadas por meio dos controles internos implantados pelos órgãos e entidades da Administração.

2.4.4 Diretrizes técnicas para o controle interno preventivo na Administração Pública

Ao mencionar que atualmente as organizações públicas possuem uma visão mais moderna e estratégica da gestão, Glock (2015, p. 174) destaca que a busca pela eficiência remete à necessidade de aprimoramento na área do controle interno, com controles preventivos e descentralizados, integrados ao processo de gestão. O autor afirma que os controles internos preventivos são projetados para evitar a ocorrência de erros, desperdícios ou irregularidades, e, por essa razão, devem ser executados anteriormente à conclusão do ato (GLOCK, 2015, p. 24).

Para tanto, a descentralização é elemento primordial, pois envolve a participação e responsabilidade de todas as unidades da estrutura organizacional. O art. 70 da CF/88, ao determinar o exercício da fiscalização pelo sistema de controle interno, amplia a distribuição da atividade nos vários segmentos do serviço público, ou seja, a responsabilidade pelo exercício do controle recai sobre as diversas unidades da estrutura organizacional (GLOCK, 2015, p. 31).

Ao propor as técnicas para a vertente preventiva, Glock (2015, p. 44) fundamenta o modelo numa visão sistêmica dos controles internos, em que são estabelecidos os procedimentos de controle aplicáveis para cada macrofunção ou macroprocesso organizacional, que passam a ser identificados como sistemas administrativos. A abrangência do controle interno deve, de forma gradativa, alcançar todos os macroprocessos relacionados às atividades finalísticas e de apoio organizacional.

Dessa forma, cada sistema administrativo deverá prever um padrão para as regras gerais, fluxos e os procedimentos de controle – que serão definidos a partir de uma avaliação de riscos – os quais serão observados por todas as unidades. Para possibilitar a proposta de controle descentralizado, os macroprocessos devem ser especificados em manuais de procedimentos operacionais, ou em instruções normativas próprias (GLOCK, 2015, p. 53).

A estruturação dos controles internos na tradicional abordagem verticalizada, atrelada à hierarquia funcional, apresenta significativas limitações, quando comparada com a abordagem horizontalizada, vinculada aos processos, em que todas as unidades envolvidas em determinado segmento de atividade devem exercer os controles necessários (GLOCK, 2015, p. 44). Sobre isso, o art. 70 da CF/88 inseriu no âmbito da fiscalização, a fiscalização operacional, ou seja, o controle interno deve recair sobre qualquer operação executada na esfera pública, seja de caráter finalístico seja de apoio.

Assim, o estabelecimento de regras bem definidas para cada macroprocesso já viabiliza a prevenção de ocorrência de erros e possibilita o procedimento de aferição da regularidade a cada etapa da atividade e a respectiva identificação do responsável. A proposta não prescinde da coordenação de uma unidade central de controle interno (UCCI), a qual, em conjunto com as unidades, identificará os pontos de controle, com a definição dos respectivos procedimentos de controle, seguidos da especificação em instrumentos normativos (GLOCK, 2015, p. 47).

Sob o enfoque preventivo, é necessária a identificação dos pontos de controle, que precedem a definição dos procedimentos de controle. Os pontos de controle são os aspectos identificados dentro das rotinas do macroprocesso que se configuram como relevantes e que necessitam de um controle mais efetivo (GLOCK, 2015, p. 67). Podem ser entendidos como etapas de um processo, ou determinadas

atividades, sobre as quais, em função de sua importância, grau de risco ou efeitos posteriores, deverá recair um procedimento de controle.

Os pontos de controle formarão, portanto, a base para a definição dos procedimentos de controle, para assegurar a regularidade dos atos inerentes aos aspectos relevantes da Administração Pública, em decorrência de exigências legais, de sua materialidade, de seus riscos e efeitos ou de sua influência na eficiência operacional (GLOCK, 2015, p. 77). Doravante, são estabelecidos os procedimentos de controle de caráter preventivo, identificados a partir da avaliação de riscos e inseridos nas rotinas, mediante especificação em manuais de orientação ou em instruções normativas (GLOCK, 2015, p. 139).

Para a definição dos respectivos procedimentos de controle, é necessário, inicialmente, ter a visão geral do macroprocesso, a partir de análises da documentação pertinente ou do mapeamento do processo, com o desenho do fluxograma, de forma que se visualize a adoção dos possíveis pontos de controle, em determinadas etapas e a identificação das consequências, caso os procedimentos não sejam adotados. Nesse momento, aplica-se uma matriz simplificada para a avaliação dos riscos, inerentes ao processo sob análise (GLOCK, 2015, p. 85-86).

Ressalte-se que a avaliação de risco também será realizada de forma descentralizada, envolvendo todas as unidades, a fim de identificar as situações que possam propiciar algum risco, caracterizados pela possibilidade do cometimento de alguma ilegalidade ou irregularidade; algum risco ao patrimônio público ou à qualidade da informação; a possibilidade de ilegitimidade de uma despesa ou de desvio de finalidade de algum gasto (GLOCK, 2015, p. 79). Após a identificação dos eventos de risco, deve-se estimar sua probabilidade, para que se possa verificar o grau de relevância de determinado evento e, assim, priorizar a definição de procedimentos de controle para eventos (GLOCK, 2015, p. 85-86). O autor sugere a utilização da matriz para avaliação de riscos, na forma do Quadro 5 a seguir:

Quadro 5 – Matriz simplificada para avaliação de riscos

Riscos	Probabilidade	Procedimentos de controle	Momento do Processo (ponto de controle)
Descrever os eventos de risco que podem decorrer da ausência de controles preventivos	Improvável, possível ou provável	Indicar as medidas a serem adotadas e verificações que, no entendimento da unidade, devem ser realizadas para evitar o evento de risco	Indicar o momento do processo em que devem ser executados os procedimentos de controle.

Fonte: Glock (2015, p. 88).

É oportuno ressaltar que os procedimentos de controle serão efetivos à medida que são executados sistematicamente, com frequência e de maneira uniforme, devendo estar especificados em normas internas, com destaque para os manuais de rotinas e procedimentos operacionais, ou em instruções normativas (GLOCK, 2015, p. 77).

Com tais medidas instrumentalizadas, o controle interno preventivo deverá ser monitorado através da constituição de indicadores, para mensurar o grau de adesão aos procedimentos de controle (GLOCK, 2015, p. 49). Os indicadores são as informações geradas a partir dos registros efetuados durante a execução dos procedimentos de controle, destinados à aferição da eficácia desses procedimentos, cujo objetivo principal será a formação de uma série histórica, para a definição de levantamentos e análises complementares e a identificação de aspectos em que os controles preventivos devem ser fortalecidos ou readequados (GLOCK, 2015, p. 139).

Dessa forma, o Quadro 6 apresenta os aspectos que devem ser verificados e perseguidos, para um sistema de controle interno na vertente preventiva, que prioriza a correção de eventuais desvios em relação aos parâmetros estabelecidos, como instrumento fundamental para a gestão (GLOCK, 2015, p. 28):

Quadro 6 – Aspectos do controle interno preventivo

INTEGRIDADE	Assegurar que todas as atividades de execução, registro, decisão, promoção e informação são, efetivamente, realizadas.
EXATIDÃO	Assegurar que a execução, a valoração, a informação e os registros se revistam de exatidão.
PONTUALIDADE	Assegurar que as épocas, os cronogramas e as datas sejam rigorosamente respeitados.
AUTORIZAÇÃO	Assegurar que todos os atos de gestão estejam adequadamente autorizados pela pessoa competente, e condizente com as normas estabelecidas.
EFICIÊNCIA	Assegurar que os recursos disponíveis sejam aplicados com menor custo possível.
EFICÁCIA	Assegurar que os objetivos traçados sejam atingidos.

Fonte: Glock (2015, p. 28). Elaborado pela autora.

Assim, ao relacionar os componentes do gerenciamento de riscos às técnicas preventivas nos processos, o controle interno contribui de forma mais lúcida, exercendo a sua finalidade preventiva que identifica os riscos e falhas nos processos, decorrentes de fragilidades na organização ou na estratégia, ou ainda, de ações propositais que resultam em atitudes fraudulentas, contrárias aos interesses da organização. A partir dessas deficiências identificadas, o controle interno preventivo fornece à entidade os subsídios para o planejamento, a fim de minimizar a ocorrência de incidentes indesejados ao negócio, e direciona a eliminação de controles ineficazes, redundantes ou ineficientes que proporcionam valor mínimo na redução de riscos para a concretização dos objetivos propostos.

Ademais, a avaliação dos riscos inerentes aos processos da gestão pública e a inserção de medidas preventivas pertinentes no fluxo do processo, direcionam e descentralizam as ações da Administração para o monitoramento de processos organizacionais, de modo a aperfeiçoar os níveis de eficiência e eficácia na gestão das políticas públicas, como ação inovadora às tradicionais medidas repressoras dos controles *a posteriori*.

Destarte, com fulcro nas teorias até então apresentadas, as categorias e subcategorias de análise para a orientação da busca dos elementos fundamentais para a resposta da pergunta de partida são:

- a) **Análise de riscos:** Processo organizacional que visa identificar eventos em potencial que afetam a organização, e administrá-los para possibilitar o cumprimento dos objetivos (COSO II, 2007). Aliado ao controle interno conduz à eficiência dos processos (ASSI, 2014; INTOSAI, 2004).

- ambiente interno: a base que disciplina e estrutura os valores éticos, missão e competência da organização, e possibilita a consciência sobre o gerenciamento de riscos (COSO I, 2013; COSO II, 2007);
- fixação de objetivos: estratégicos (missão, valores e propósitos da entidade) e correlatos (operacional, conformidade, comunicação) (COSO II, 2007);
- identificação de eventos: incidentes ou ocorrências que afetam a implementação da estratégia ou a realização dos objetivos (ASSI, 2014; COSO II, 2007);
- avaliação de riscos: a verificação dos impactos e probabilidade dos eventos sobre os objetivos da organização (ASSI, 2014; CASTRO, 2013; COSO I, 2013; COSO II, 2007);
- resposta ao risco: a forma de tratar os riscos: evitar, reduzir, compartilhar ou aceitar os riscos (ASSI, 2014; CASTRO, 2013; COSO II, 2007).

b) **Atividades de controle:** Ações utilizadas para evitar a ocorrência de erros, desperdícios ou irregularidades nos processos de gestão da organização (GLOCK, 2015); ou ações para se obter respostas aos riscos (COSO II, 2007).

- descentralização: atuação em todos os segmentos da organização, e responsabilização das diversas unidades da estrutura organizacional no exercício das atividades de controle (GLOCK, 2015);
- visão sistêmica: vinculação dos controles aos processos organizacionais, com definição das regras, etapas e responsáveis, para cada macrofunção ou macroprocesso organizacional (GLOCK, 2015; COSO II, 2007);
- pontos de controle: momento identificado no macroprocesso em que devem recair os procedimentos de controle (GLOCK, 2015);
- procedimentos de controle: medidas adotadas e verificações que devem ser realizadas para evitar o evento de risco, utilizando matriz de risco (GLOCK, 2015).

c) **Orientações do controle interno:** diretrizes que propiciam a correção tempestiva de situações indesejadas (NETO, 2013).

- Informações: envolvem os sistemas de informação que atendam aos critérios de pertinência, tempestivamente, conteúdo, oportunidade, atualização, exatidão e possibilita aos envolvidos o cumprimento de suas responsabilidades (COSO I, 2013; COSO II, 2007);
- Comunicações: informações entre os níveis da organização e público externo (COSO I, 2013; COSO II, 2007).

d) **Monitoramento:** avaliação da presença e do funcionamento dos componentes (COSO II, 2007); ou do grau de adesão aos procedimentos de controle (GLOCK, 2015).

- monitoramento contínuo: incorporado ao fluxo do processo (COSO II, 2007);
- avaliação independente: efetuada após a constatação de um fato (COSO II, 2007);
- indicadores: informações geradas a partir de registros durante a execução dos controles (GLOCK, 2015).

Assim, o Quadro 7 a seguir sintetiza as categorias e subcategorias de análise apresentadas.

Quadro 7 – Categorias e subcategorias de análise

Categorias	Subcategorias	Referência
Análise de riscos	Ambiente interno	COSO I (2013); COSO II (2007)
	Fixação de objetivos	COSO II (2007)
	Identificação de eventos	Assi (2014); COSO II (2007)
	Avaliação de riscos	Assi (2014); Castro (2013); COSO I (2013); COSO II (2007)
	Resposta ao risco	Assi (2014); Castro (2013); COSO II (2007)
Atividades de controle	Descentralização	Glock (2015)
	Visão sistêmica	COSO II (2007); Glock (2015)
	Pontos de controle	Glock (2015)
	Procedimentos de controle	COSO II (2007); Glock (2015)
Orientações do controle interno	Informações	Neto (2013); COSO I (2013); COSO II (2007)
	Comunicações	
Monitoramento	Monitoramento contínuo	Assi (2014); COSO II (2007)
	Avaliação independente	COSO II (2007)
	Indicadores	Glock (2015)

Fonte: Elaborado pela autora.

3 CONTROLE INTERNO PREVENTIVO PARA AS TRANSFERÊNCIAS VOLUNTÁRIAS FINANCEIRAS POR MEIO DE CONVÊNIOS E OUTROS INSTRUMENTOS CONGÊNERES

Este capítulo apresenta uma síntese sobre as parcerias firmadas pelo setor público e ressalta as transferências voluntárias financeiras, instrumentalizadas na forma de convênios e outros instrumentos congêneres, as quais são o alvo das ações preventivas de controle interno do presente estudo, utilizando a contribuição de Montañó (2002), Di Pietro (2015), Medauar (2005), Violin (2015), Castro (2014), Aguiar *et al.* (2010), Chaves (2011), Schoenmaker (2011).

Durante o século XIX, os ideais do Estado Liberal provocaram reações na sociedade, sobretudo, na classe do proletariado que não visualizava nos seus princípios, uma solução para conter a situação de desigualdade econômica e social. Com o advento do Estado Social, a intervenção do Estado na economia ocasionou maiores proporções nas atribuições do serviço público, acarretando burocratização da gestão e uma prestação de serviços ineficiente.

O atual Estado Democrático de Direito tem buscado certo equilíbrio entre o papel interventor e regulador do Estado, que articula a participação popular no processo das políticas públicas através de parcerias firmadas junto à sociedade, no intuito de ampliar a oferta dos serviços públicos. Esse contexto evidencia o recorte da sociedade em três esferas: o Estado (primeiro setor), o mercado (segundo setor) e a sociedade civil (terceiro setor), em que o terceiro setor representa uma articulação entre o público e o privado, para dar respostas às questões sociais que o Estado não consegue alcançar e que não são de interesse do mercado (MONTAÑO, 2002, p. 53-55).

Na coexistência entre o Estado e o mercado, o terceiro setor possui a característica principal de prestação de atividade de interesse público, através de uma iniciativa privada e sem fins lucrativos (DI PIETRO, 2015, p. 260). Para Medauar, essas relações de parceria decorrem da complexidade da sociedade, que repercute no crescimento da máquina administrativa, atraindo para o setor público “[...] inúmeras entidades e associações privadas que exercem contínua pressão sobre os poderes estatais na busca de realização dos interesses que defendem” (MEDAUAR, 2005, p. 29), promovendo uma nova forma de mediação entre a Administração e o particular.

Na sua essência, as parcerias são deflagradas por lutas e movimentos sociais que buscam diálogo com o Estado, com vistas a provocar a formação de agenda política no *policy cycle*. Entretanto, Montañó (2002, p. 145-146) pondera que, em decorrência de certa despolitização dos debates, os movimentos sociais têm perdido força e capacidade de organização, pois agora são intermediados por ONGs, que exercem o papel de representantes e mediadores. Para o autor, atualmente o que se chama de parceria nada mais é que o repasse de verbas e fundos públicos do Estado para instâncias privadas, substituindo o movimento social pela Organização Não Governamental (ONG) (MONTAÑO, 2002, p. 146), na qual a transferência de recursos públicos para setores privados transforma o Estado em um “[...] verdadeiro subsidiador e promotor dessas organizações e ações do chamado ‘terceiro setor’ e da ilusão do seu serviço” (MONTAÑO, p. 146).

As ONGs, na concepção de Violin (2015, p. 30-31), que até certo período da história eram as contestadoras e cobradoras do Poder Público por melhores condições de vida à população, hoje atuam em forma de parceria, prestando serviços que antes eram executados diretamente pelo Estado, tais como educação, saúde, assistência social, cultura, dentre outros. Nas palavras de Estorninho (1990, *apud* CASTRO, 2014, p. 45), sobre a redefinição do papel estatal, a atual Administração Pública deve estar consciente de que é preferível ter o particular como parceiro da política pública a tê-lo como mero espectador ou destinatário que se subordina à sua decisão.

Ocorre que as parcerias firmadas envolvem elevados repasses de recursos públicos pelo Poder Público, para que essas pessoas jurídicas (públicas ou privadas), sem os fins de lucro, exerçam as ações definidas nas políticas públicas. Este fato, portanto, já é razão bastante para priorização do controle desses recursos, no que concerne à legalidade da sua aplicação e à eficiência e eficácia deste serviço prestado, no intuito de prevenir o descumprimento dos objetivos pactuados e o conseqüente prejuízo para os cofres públicos e, sobretudo, para a população.

Na Administração Pública, as parcerias firmadas com o setor privado, na classificação de Di Pietro, referem-se a “[...] todas as formas de sociedade que, sem formar uma nova pessoa jurídica, são organizadas entre os setores público e privado, para a consecução de fins de interesse público” (DI PIETRO, 2015, p. 24). Ao considerá-las como “privatização em sentido amplo”, a autora classifica as principais espécies do Quadro 8:

Quadro 8 – Parcerias no setor público

a. Desregulação	Diminuição da intervenção do Estado no domínio econômico.
b. Desmonopolização	Das atividades econômicas.
c. Privatização em sentido estrito	Desnacionalização ou desestatização (venda de ações de empresas estatais ao setor privado), nos termos da Lei n.º 9.491, de 9/9/97.
d. Delegação	Concessão e permissão de serviços públicos, com concessionárias, empresas privadas, e não mais empresas estatais, sendo substituídos os impostos por preços e tarifas.
e. <i>Contracting out</i>	Acordos variados com o setor privado, tais como: convênios, contratos de gestão e termos de parceria (como forma de fomento); contratos de obras; e contratos de prestação de serviços de terceirização.

Fonte: Di Pietro (2015, p. 05-06). Elaborado pela autora.

Para a proposição desta dissertação, o alvo do exame se enquadra nas espécies mencionadas no item “e” (*Contracting out*) do quadro 8, especificamente, as transferências financeiras voluntárias, que são formalizadas através do instrumento jurídico do convênio, ou outro instrumento congênere (termo de fomento ou termo de colaboração, por exemplo), com pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos, órgãos públicos e, em determinadas situações, com pessoas físicas.

No que concerne ao tema, é relevante esclarecer a definição de transferência de recurso público, e também a diferença entre a transferência voluntária e a transferência obrigatória – aquela decorrente de obrigação constitucional ou legal. De acordo com o Glossário da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), órgão vinculado ao Ministério da Fazenda, a transferência consiste em:

[...] um acordo ou ajuste que discipline a transferência de recursos financeiros de um órgão ou entidade da administração pública federal, direta ou indireta, para outro órgão ou entidade da administração pública estadual, distrital ou municipal, direta ou indireta, ou ainda, entidades privadas sem fins lucrativos ou organismo internacional, visando a realização de projeto, atividade, serviço, aquisição de bens ou evento de interesse recíproco (BRASIL, 2106).

De acordo com o Glossário do Portal da Transparência do Governo Federal, mantido pela CGU, as transferências voluntárias são os recursos financeiros repassados pela União aos Estados, Distrito Federal (DF) e Municípios em decorrência da celebração de convênios, acordos, ajustes ou outros

instrumentos similares, cuja finalidade é a realização de obras e/ou serviços de interesse comum. Consistem na entrega de recursos a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde (SUS).

As transferências constitucionais, com previsão na CF/88, são as parcelas das receitas federais arrecadadas pela União e que devem ser repassadas aos Estados, ao DF e aos Municípios, cujo objetivo do repasse é amenizar as desigualdades regionais e promover o equilíbrio socioeconômico entre Estados e Municípios. As principais transferências previstas na CF/88, da União para os Estados, o DF e os Municípios, são: o Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE); o Fundo de Participação dos Municípios (FPM); o Fundo de Compensação pela Exportação de Produtos Industrializados (FPEX); o Fundo de Manutenção e de Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (FUNDEF); e o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR).

Já as transferências legais são as parcelas das receitas federais arrecadadas pela União, repassadas aos Estados, ao DF e aos Municípios, previstas em leis específicas. Essas leis determinam a forma de habilitação, a transferência, a aplicação dos recursos e, como deverá ocorrer a respectiva prestação de contas. As principais transferências da União para os Estados, o DF e os Municípios, previstas em leis, são: o Programa Nacional de Alimentação Escolar (PNAE), o Programa Nacional de Apoio ao Transporte do Escolar (PNATE), o Programa Dinheiro Direto na Escola (PDDE), o Programa de Apoio aos Sistemas de Ensino para Atendimento à Educação de Jovens e Adultos, dentre outros.

Por sua vez, as transferências destinadas ao SUS são tratadas separadamente por conta da relevância do assunto, por meio da celebração de convênios, de contratos de repasses e, principalmente, de transferências fundo a fundo. Os valores são depositados diretamente do Fundo Nacional de Saúde aos fundos de saúde estaduais, municipais e do Distrito Federal. Os depósitos são feitos em contas individualizadas, isto é, específicas dos fundos.

Conforme se verifica, o convênio tem sido o principal instrumento jurídico utilizado pelo Poder Público para viabilizar as transferências voluntárias dos recursos financeiros e, sobre ele, convém apresentar comentários de ordem legal e conceitual. No contexto legal, a legislação que determina a transferência voluntária

dos recursos, no âmbito federal, apresenta-se de maneira esparsa. O quadro 9 apresenta os principais regramentos:

Quadro 9 – Legislação básica das transferências voluntárias financeiras

CF/88	Art. 167. São vedados: X - a transferência voluntária de recursos e a concessão de empréstimos, inclusive por antecipação de receita, pelos Governos Federal e Estaduais e suas instituições financeiras, para pagamento de despesas com pessoal ativo, inativo e pensionista, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.
	Art. 241. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios disciplinarão por meio de lei os consórcios públicos e os convênios de cooperação entre os entes federados, autorizando a gestão associada de serviços públicos, bem como a transferência total ou parcial de encargos, serviços, pessoal e bens essenciais à continuidade dos serviços transferidos.
Lei n.º 8.666 de 21/06/93	Art.116. Aplicam-se as disposições desta Lei, no que couber, aos convênios, acordos, ajustes e outros instrumentos congêneres celebrados por órgãos e entidades da Administração.
LRF	Art. 4.º. A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e: I - disporá também sobre: f) demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas.
	Art. 25. Para efeito desta Lei Complementar, entende-se por transferência voluntária a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde. § 2º É vedada a utilização de recursos transferidos em finalidade diversa da pactuada.
Lei n.º 9.504, de 30/9/97 (Lei das Eleições)	Art. 73. São proibidas aos agentes públicos, servidores ou não, as seguintes condutas tendentes a afetar a igualdade de oportunidades entre candidatos nos pleitos eleitorais: VI - nos três meses que antecedem o pleito: a) realizar transferência voluntária de recursos da União aos Estados e Municípios, e dos Estados aos Municípios, sob pena de nulidade de pleno direito, ressalvados os recursos destinados a cumprir obrigação formal preexistente para execução de obra ou serviço em andamento e com cronograma prefixado, e os destinados a atender situações de emergência e de calamidade pública;

Fonte: Elaborado pela autora.

A Lei n.º 13.019, de 31/07/14 (com nova redação dada pela Lei 13.204, de 14/12/15 e regulamentada pelo Decreto n.º 8.726, de 27/04/16), considerada o Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil (MROSC), estabelece o regime jurídico das parcerias entre a Administração Pública e as organizações da sociedade civil, em regime de mútua cooperação, para a consecução de finalidades de interesse público e recíproco, mediante a execução de atividades ou de projetos previamente estabelecidos em planos de trabalho inseridos em termos de colaboração, em termos de fomento ou em acordos de cooperação e define diretrizes para a política de fomento, de colaboração e de cooperação com organizações da sociedade civil.

A nova lei tem abrangência nacional, cuja motivação decorre da problemática instalada nas parcerias entre as entidades privadas sem fins lucrativos e Poder Público, principalmente no tocante à ausência de um controle eficaz dos recursos públicos que são repassados para a prestação dos serviços. Os objetivos principais da lei são a gestão pública democrática, a participação social e fortalecimento da sociedade civil, além da transparência e democratização do acesso às parcerias com editais.

Vale mencionar que a referida lei entrou em vigor para as parcerias do Governo Federal e Estadual, com as entidades da sociedade civil, a partir de 23/01/2016 e instituiu como instrumentos jurídicos o Termo de Fomento e Termo de Colaboração, e ainda, o Acordo de Cooperação, quando a parceria não envolver a transferência de recursos financeiros. O instrumento do convênio, por sua vez, fica mantido somente para as parcerias entre órgãos públicos. Embora não seja mais o instrumento por excelência nas parcerias com o setor privado, o termo denominado convênio, foi amplamente utilizado na gestão das transferências voluntárias financeiras, inclusive pela doutrina jurídica, no sentido de elucidar a sua finalidade de parceria mútua, e sobre ele vale tecer algumas considerações, as quais se aplicam às novas nomenclaturas estabelecidas nos instrumentos de parceria.

Em decorrência do Federalismo, como forma de viabilizar a execução das políticas públicas, o Decreto-lei n.º 200/67 previu a descentralização das atividades, mediante convênio, desde que os partícipes estivessem devidamente aparelhados (art. 10, § 1º, alínea b), ou para a órbita privada, mediante contratos ou concessões (art. 10, § 1º, alínea c). Além disso, o § 5º do referido artigo determinou que a execução de programas federais de caráter nitidamente local deverá ser delegada, no todo ou em parte, mediante convênio, aos órgãos estaduais ou municipais incumbidos de serviços correspondentes.

Doutrinariamente, em sentido amplo, o termo convênio é definido como “[...] um ajuste ou um acordo celebrado entre o Poder Público e entidades públicas ou privadas para a realização de objetivos de interesse comum, em regime de mútua cooperação” (AGUIAR *et al.*, 2010, p. 27). Para que a finalidade mútua seja efetivada, é necessário “[...] que os partícipes estejam devidamente aparelhados para a consecução da atividade acordada” (AGUIAR *et al.*, 2010, p. 28).

Na acepção da execução das políticas públicas, será através do convênio, acordo, ajuste, e atualmente, por força do MROSC, o Termo de Fomento

ou Termo de Colaboração, ou outro instrumento, que disciplinará a transferência de recursos financeiros, em que as partes – de um lado, o Poder Público e, de outro, órgão público ou pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos – visam à execução do programa de governo, que envolve a realização de projeto, atividade, serviço, aquisição de bens ou evento de interesse recíproco, em regime de mútua cooperação (CHAVES, 2011, p. 108).

Apesar de o convênio (ou outro instrumento similar) apresentar características similares às do contrato, tais como a formalização de um acordo de vontade entre as partes, com o preâmbulo, as cláusulas de direitos e obrigações, e as devidas assinaturas, o instrumento apresenta uma singular distinção: “[...] enquanto no contrato os interesses são antagônicos (uma parte almeja a execução do objeto contratado e outra parte, a remuneração), no convênio os interesses são recíprocos, os participantes visam ao mesmo fim” (AGUIAR *et al*, 2010, p. 29).

Conforme se depreende, quando se trata das transferências financeiras voluntárias, não há uma obrigação do Poder Público em transferir esses recursos financeiros e celebrar convênios para o repasse. Porém, se o fizer, deverá observar um ritual bastante rigoroso de controle, com regras previstas na legislação, que consideram os riscos envolvidos no processo,

[...] os convênios já foram utilizados como instrumento de repasse de recursos públicos a fundo perdido, mas, hoje, seu regime jurídico tem disciplinado inclusive os meios para seu efetivo controle, sobretudo porque o valor repassado ao particular não perde sua natureza de dinheiro público (SCHOENMAKER, 2011, p. 61-62).

Ou seja, é primordial o controle sobre esses gastos para garantia da preservação da natureza pública dos recursos financeiros, pois os repasses para fomentar as atividades do objeto da parceria não possuem a característica de contraprestação de fornecimento ou serviços prestados, típicos de contratos administrativos regidos pela Lei Federal n.º 8.666/93 (SCHOENMAKER, 2011, p. 74-75). Com isso, não se deve perder de vista que tais recursos derivam dos cofres públicos, razão pela qual o Estado conserva para si o direito de verificar a consecução do que foi planejado, seja a gestão do convênio pública ou particular (AGUIAR *et al.*, 2010, p. 14).

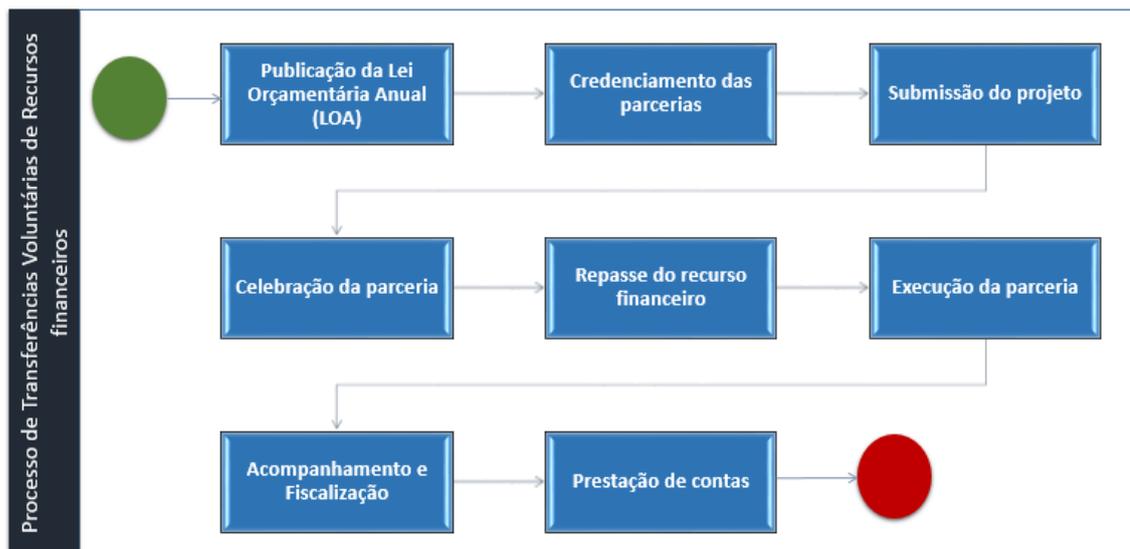
Por essa razão, é mister reprimir o princípio da prestação de contas, previsto no parágrafo único do art. 70 da CF/88, no qual toda pessoa física ou

jurídica, pública ou privada, que administra dinheiros, bens e valores públicos, tem o dever de demonstrar a sua correta e regular aplicação, nos termos do mandato recebido:

Quando se diz correta e regular aplicação dos recursos públicos, vale dizer que não cabe ao gestor apenas afirmar que não desviou as importâncias recebidas, ou que foram essas aplicadas em benefício da comunidade; há que se ter provas irrefutáveis, por meios idôneos, da boa e regular aplicação de recursos públicos, na forma indicada pela legislação que rege a matéria. (AGUIAR *et al.*, 2010, p. 24).

Em tese, a dinâmica da transferência voluntária dos recursos financeiros pelo Poder Público segue a sequência apresentada na Figura 4:

Figura 4 – Processo de transferências voluntárias de recursos financeiros



Fonte: Elaborada pela autora.

A título exemplificativo das situações de risco que impedem a concretização da finalidade pactuada no convênio, Chaves (2011, p. 109-120) enumera, no Quadro 10, um rol de achados, inerentes às fases do processo que envolvem as transferências voluntárias financeiras:

Quadro 10 – Riscos no processo de transferências voluntárias de recursos financeiros

1. Fase de Celebração
a) Ausência de licença ambiental prévia, quando o objeto envolver obras, instalações;
b) Ausência de comprovação do exercício pleno dos poderes inerentes à propriedade do imóvel, quando o objeto envolver obras;
c) O plano de trabalho não apresenta o grau de detalhamento satisfatório que identifique a descrição completa dos requisitos mínimos: justificativa para a celebração do instrumento; descrição completa do objeto a ser executado; descrição das metas a serem atingidas; definição das etapas ou fases da execução; cronograma de execução do objeto e cronograma de desembolso; plano de aplicação de contrapartida, quando for o caso.
2. Fase de Formalização, Alteração e Publicação
a) Não previsão de todos os direitos e obrigações dos partícipes no instrumento;
b) Ausência do depósito da contrapartida, quando esta se referir à parcela financeira;
c) Alteração do convênio ou plano de trabalho fora da vigência.
3. Fase de Execução, Liberação dos Recursos, Contratação e Pagamentos
a) Liberação de parcelas antes da publicação do convênio em Diário Oficial;
b) Liberação de parcelas sem o devido acompanhamento;
c) Alteração das etapas sem o consentimento prévio de uma das partes;
d) Utilização de recursos para pagamentos que são vedados pela legislação, por exemplo, pagamento a servidores públicos;
e) Descumprimento do objeto;
f) Utilização de recursos em finalidade diversa;
g) Realização da despesa em data anterior ou posterior à vigência do convênio;
h) Aquisição de bens e serviços sem a cotação prévia de preço no mercado, ou de licitação prévia.
4. Fase de acompanhamento e fiscalização
a) Ausência de acompanhamento e fiscalização por parte do Poder Público.
5. Fase da prestação de contas
a) Ausência de documentos fiscais, extrato bancário;
b) Não cumprimento do prazo da análise da prestação de contas por parte do concedente;
c) Ausência da prestação de contas.

Fonte: Chaves (2011, p. 109-120). Elaborado pela autora.

Essas situações têm sido observadas de forma corriqueira no âmbito dos Estados e, por isso, têm sido alvo constante de fiscalização pelos órgãos de controle e tribunais de contas. Por essas razões, a gestão pública deve priorizar a implementação de ações preventivas no âmbito do controle interno, no sentido de evitar, tempestivamente, os riscos envolvidos no processo de repasse das transferências voluntárias financeiras, que possam causar os danos ao erário e, por conseguinte, o dano à população, pela não prestação do serviço, ou prestação de forma ineficiente.

4 METODOLOGIA

O diferencial entre o conhecimento científico e conhecimento popular se refere muito mais ao seu contexto metodológico do que propriamente ao seu conteúdo (LAKATOS; MARCONI, 2010, p. 59). A pesquisa, enquanto procedimento formal, com método de pensamento reflexivo, requer um tratamento científico e se constitui no caminho para conhecer a realidade ou para descobrir verdades parciais (LAKATOS; MARCONI, 2010, p. 139).

Dessa forma, este capítulo descreve a trajetória da metodologia para a análise e alcance dos objetivos propostos, acerca da eficiência das medidas preventivas de controle interno aplicadas ao processo das transferências voluntárias financeiras, desenvolvidas no âmbito da CGE, no período de 2011 a 2016.

4.1 NATUREZA DA PESQUISA

O estudo trata de pesquisa de caráter exploratório-descritivo, na qual a combinação desses dois critérios busca uma completa descrição sobre determinado fenômeno, a exemplo do estudo de um caso em que são realizadas análises empíricas e teóricas (LAKATOS; MARCONI, 2010, p. 171). Exploratória porque possibilita visão geral, de tipo aproximativo, acerca de determinado fato, especialmente quando o tema escolhido é pouco explorado (GIL, 2008, p. 27). Descritiva porque se refere às características de determinada população, ou fenômeno, ou o estabelecimento de relações entre variáveis. Além disso, há pesquisas que, embora definidas como descritivas, a partir dos seus objetivos, acabam por proporcionar uma nova visão do problema, aproximando-as das pesquisas exploratórias (GIL, 2008, p. 28).

Por se tratar de pesquisa em ambiente da Administração Pública, utilizou-se como principal estratégia de pesquisa, o estudo de caso, o qual pode ser complementado por estudos com propósitos exploratórios e descritivos (YIN, 2001, p. 19). Com isso, o estudo de caso permite uma investigação que preserva as características holísticas e significativas dos eventos da vida real, tais como os processos organizacionais e administrativos (YIN, 2001, p. 21), além de apresentar vantagens que, tecnicamente, o definem como uma investigação empírica em que,

- investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando
- os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos.
- [...]
- beneficia-se do desenvolvimento prévio de proposições teóricas para conduzir a coleta e a análise dos dados (YIN, 2001, p. 32-33).

Ademais, o objetivo geral da pesquisa encontra amparo na ponderação de Schramm (1971 *apud* YIN, 2001, p. 31) quando menciona a essência dos estudos de caso e identifica como a principal tendência, para todos os tipos, a tentativa em esclarecer uma decisão ou um conjunto de decisões, ou seja, as razões pelas quais foram tomadas, como foram implementadas e com quais resultados. Além disso, a pesquisa tem o caráter avaliativo, à luz do critério da eficiência, que verifica os meios, métodos e recursos utilizados (HOLANDA, 2006, p. 296). A Figura 5 a seguir ilustra o percurso metodológico:

Figura 5 – Percurso metodológico



Fonte: Elaborada pela autora.

4.2 COLETA DE DADOS

Os meios definidos para a coleta de dados foram a pesquisa documental e a pesquisa de campo. A pesquisa documental coletou os dados em relatórios, cartas ou outros documentos da organização (VERGARA, 2015, p. 09). A pesquisa de campo ocorreu por meio da aplicação de questionários (VERGARA, 2015, p. 09).

Para atender ao propósito dos objetivos específicos a) e d), a pesquisa documental, que compreende a coleta de dados secundários, restritos a documentos, escritos ou não (LAKATOS; MARCONI, 2010, p. 157-158), consubstanciou-se através do exame em sítios institucionais e governamentais e documentos obtidos na CGE, tais como documentos oficiais, legislações e relatórios,

buscando averiguar as características legais e institucionais que regem a atual estrutura e funcionamento da CGE e os registros oficiais das medidas de controle interno preventivo implementadas do processo das transferências voluntárias financeiras, durante o período de Janeiro de 2015 a Novembro de 2016. A referida técnica abrangeu também os dados capturados dos sistemas corporativos oficiais do Governo do Estado do Ceará.

Para atender aos objetivos específicos b), c) e d), utilizou-se o estudo de campo, através de aplicação de questionário, com vistas a aproximar as ponderações dos principais atores envolvidos no processo à realidade, de acordo com a Tabela 1:

Tabela 1 – Pesquisa de campo

Público	Relevância	Universo
Colaborador de negócio e gestor financeiro (em 25 setoriais)	Executam atividades de análise financeira, técnica e de prestação de contas no processo, com perfil de usuário no Sistema de Convênios e Congêneres do Estado do Ceará (SICONV-CE)	250
Colaboradores que atuam no controle preventivo na CGE	Atuam junto às medidas preventivas de controle interno (implementação, monitoramento e gerenciamento de riscos)	22
Total		272

Fonte: Elaborado pela autora.

Para validação do questionário, foi aplicado o pré-teste, de acordo com os elementos descritos por Lakatos e Marconi:

- a) Fidedignidade. Qualquer pessoa que o aplique obterá sempre os mesmos resultados.
- b) Validade. Os dados recolhidos são necessários à pesquisa.
- c) Operatividade. Vocabulário acessível e significado claro (LAKATOS; MARCONI, 2010, p. 186).

O pré-teste do questionário foi realizado entre 12 e 23/12/16, através de envio por e-mail utilizando os formulários do Google, em que os respondentes acessaram o link: <https://goo.gl/0tLZLL>. Foram aplicados 22 questionários aos colaboradores da CGE. Essa etapa inicial não apresentou dificuldades, o que confirmou a validade do instrumento para prosseguimento da pesquisa.

Inicialmente, o valor da amostra havia sido calculado nos parâmetros formais científicos, para início de aplicação dos questionários em 26/12/16, com

solicitação de resposta até o dia 06/01/16. Ocorre que, no prazo estipulado, houve ausência de respostas, o que motivou a alteração da natureza da amostra, para o tipo acidental, ou seja, a pesquisa alcançou os elementos que foram possíveis de se obter (RICHARDSON *et al.*, 1999, p. 160). De toda forma, a amostra acidental é relevante quando se tem um primeiro contato com um problema de investigação, ou quando o pesquisador ainda não tem suficiente clareza sobre as variáveis a considerar, cujas conclusões são suscetíveis de serem constatadas em trabalhos futuros (RICHARDSON *et al.*, 1999, p. 161).

O questionário aplicado (Apêndice A) compõe duas partes. A Parte I se refere à caracterização do respondente. A Parte II é composta por quatro blocos de questões para cada categoria de análise. Em algumas questões, foram utilizadas afirmativas a serem respondidas conforme a escala Likert, e outras, perguntas abertas. As respostas foram salvas em planilha da ferramenta dos formulários do Google.

4.3 ANÁLISE DE RESULTADOS

Com vistas a responder ao questionamento inicial que suscitou a investigação, elegeu-se o método de Análise de Conteúdo para a análise dos dados coletados, que admite tanto o aspecto quantitativo como o qualitativo da pesquisa. Para Bardin (1979, p. 31 *apud* RICHARDSON *et al.*, 1999, p. 223), a análise de conteúdo se refere a:

[...] um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter, através de procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferir conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) destas mensagens (BARDIN, 1979, p. 31).

Os passos para a realização deste método foram seguidos conforme as orientações de Vergara (2015, p. 08-10), a partir das orientações teóricas da pesquisa bibliográfica pertinente ao problema de investigação, seguida da pesquisa documental e de campo. A partir de então, foram definidas as categorias de análise, utilizando a grade mista, em que, de acordo com a autora:

[...] definem-se preliminarmente as categorias pertinentes ao objetivo de pesquisa, porém admite-se a inclusão de categorias surgidas durante o processo de análise. Verifica-se a necessidade de subdivisão, inclusão ou exclusão de categorias. Estabelece-se o conjunto final de categorias, considerando o possível rearranjo (VERGARA, 2015, p. 09).

As categorias de análise, com as respectivas subcategorias, são:

- a) Análise de riscos: ambiente interno; fixação de objetivos; identificação de eventos; avaliação de riscos; resposta a risco;
- b) Atividades de controle: descentralização; visão sistêmica; pontos de controle; procedimentos de controle;
- c) Orientações do controle interno: informações; comunicações;
- d) Monitoramento: monitoramento contínuo; avaliação independente; indicadores.

De posse dos dados coletados na pesquisa documental e na pesquisa de campo, procedeu-se à leitura do material selecionado, dando sequência à análise das informações, com apoio de procedimentos estatísticos simples, procedimentos qualitativos, ou ambos (VERGARA, 2015, p. 10). Para a análise dos dados da pesquisa de campo, na Parte I do questionário, foram calculados os percentuais representativos das respostas de cada pergunta. Na Parte II, foram calculados os valores ponderados para cada afirmativa que utilizou a escala Likert, que é o resultado do produto da frequência das respostas e o valor da escala, que varia de 1 a 5. Em seguida, confrontaram-se os dados obtidos com as teorias que deram suporte à investigação, seguido da elaboração das conclusões finais (VERGARA, 2015, p. 11).

5 ANÁLISE DOS RESULTADOS DAS MEDIDAS PREVENTIVAS DE CONTROLE INTERNO NO PROCESSO DAS TRANSFERÊNCIAS VOLUNTÁRIAS FINANCEIRAS

Este capítulo relata a análise descritiva e de conteúdo, dos dados coletados na pesquisa documental e na pesquisa de campo. O primeiro tema trata do ambiente interno da CGE para lidar com a avaliação de riscos nos processos de gestão do Estado e o resultado da análise dos riscos no processo em estudo, após a pesquisa de campo. A partir do mapeamento dos riscos, o segundo tema relaciona os procedimentos de controle preventivo aos riscos, identificados nos pontos de controle do novo macroprocesso das transferências voluntárias financeiras. O terceiro tema destaca a ferramenta SICONV-CE e o seu potencial informativo e, o quarto tema, traz recomendações para a consolidação das atividades de monitoramento.

A amostra é composta de 80 pessoas, representantes dos órgãos selecionados por seu envolvimento no objeto da pesquisa, sendo que os respondentes masculinos têm proporção ligeiramente superior aos femininos (51,25% contra 47,50%). No que se refere à idade, a faixa de idade mais representativa é a de 31 a 40 anos, com 35% do total. A Tabela 2 apresenta os dados com distribuição homogênea.

Tabela 2 – Características dos respondentes

Perfil	Frequência	Porcentagem (%)
Gênero		
Feminino	38	47,50
Masculino	41	51,25
Sem resposta	1	1,25
Total	80	100,00
Idade		
20-30	13	16,25
31-40	28	35
41-50	16	20
51-60	16	20
Mais de 60	7	8,75
Total	80	100,00

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 3 apresenta a quantidade de respondentes para cada uma das Secretarias do Poder Executivo pesquisadas, com maior alcance na CGE e Secretaria do Trabalho e Desenvolvimento Social (STDS):

Tabela 3 – N.º de respondentes nas Secretarias de Estado

Secretarias	N.º de respondentes	Total
Secretaria da Educação (SEDUC), Fundação Núcleo de Tecnologia Industrial do Ceará (NUTEC), Secretaria da Ciência, Tecnologia e Educação Superior (SECITECE), Secretaria dos Recursos Hídricos (SRH) e Secretaria da Infraestrutura (SEINFRA)	1	5
Fundação Cearense de Apoio ao Desenvolvimento Científico e Tecnológico (FUNCAP), Secretaria da Justiça e Cidadania do Estado do Ceará (SEJUS), Secretaria Especial de Políticas Sobre Drogas (SPD)	2	6
CASA CIVIL, Secretaria do Planejamento e Gestão (SEPLAG)	3	6
Secretaria do Desenvolvimento Agrário (SDA)	4	4
Secretaria da Saúde do Estado do Ceará (SESA)	5	5
Secretaria das Cidades (SCIDADES), Secretaria da Cultura do Estado do Ceará (SECULT)	6	12
Secretaria do Trabalho e Desenvolvimento Social (STDS)	10	10
Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado (CGE)	19	19
Sem resposta	13	13
Total		80

Fonte: Dados da pesquisa.

Quanto ao perfil profissional e acadêmico dos respondentes, a Tabela 4 a seguir apresenta a distribuição das três categorias escolhidas:

Tabela 4 – Perfil dos respondentes

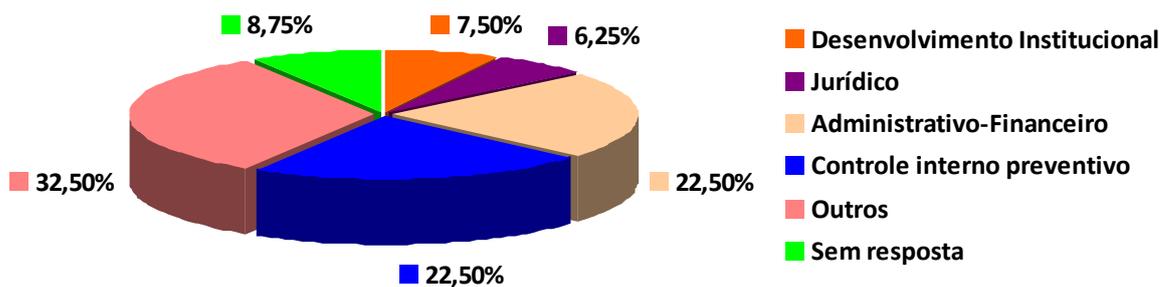
Perfil	Frequência	Porcentagem (%)
<u>Nível de escolaridade</u>		
2º grau incompleto ou completo	6	7,50
Superior completo	22	27,50
Pós-graduação lato sensu	35	43,75
Mestrado	17	21,25
Total	80	100,00
<u>Tempo na instituição</u>		
< 10 anos	52	65
10 a 15 anos	17	21,25
15 a 20 anos	1	1,25
20 a 25 anos	1	1,25
> 25 anos	9	11,25
Total	80	100,00
<u>Vínculo</u>		
Servidor técnico	36	45
Servidor comissionado	13	16,25
Terceirizado	31	38,75
Total	80	100,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Os dados apresentam bom nível de escolaridade com distribuição homogênea. Porém, prevalecem os respondentes com grau acadêmico de pós-graduado (stricto e lato senso) – 65%. A maioria dos respondentes é recente no serviço público, tendo menos de 10 anos de atividade. Sobre o vínculo empregatício, há predomínio dos servidores de carreira.

O Gráfico 1 apresenta as áreas de atuação dos respondentes que estão envolvidas no macroprocesso, em que “Outras” representa as diversas áreas técnicas relacionadas aos objetos das parcerias através de convênios. Há predomínio da área que trata das medidas preventivas de controle da CGE (23%) e da área administrativo-financeira (22%).

Gráfico 1 – Área de atuação do respondente



Fonte: Dados da pesquisa.

Antes de iniciar a análise por categoria, a Tabela 5 e o Gráfico 2 apresentam uma síntese da pesquisa de campo, com o resumo das médias ponderadas obtidas, através da escala Likert utilizada*. Os valores são resultado do somatório dos valores ponderados (valor da escala x frequência) dividido pelo total da frequência. A média aritmética final (MA) no total de 3,77 é resultado do total das notas ponderadas dividido pelo total da frequência.

Tabela 5 – Notas ponderadas na pesquisa de campo

Afirmativas	MA
1. É necessário o colaborador da CGE na Secretaria na orientação do novo processo	4,24
2. O novo processo ampliou as responsabilidades e atribuições dos atores envolvidos	4,16
3. O novo processo evita que seja celebrado convênio com parceiro irregular e inadimplente	4,09
4. O novo processo viabiliza o acompanhamento financeiro e físico dos convênios	4,05
5. O novo processo evita a liberação de recurso em situações irregulares	4,04
6. As informações fornecidas pelo SICONV-CE são úteis para o exercício de minhas atividades	3,99
7. O novo processo descentralizou as atribuições e responsabilidades dos atores envolvidos	3,88
8. As informações disponibilizadas no site da CGE orientam sobre o novo processo	3,88
9. O novo processo permite a fiscalização do objeto do convênio, durante a sua execução.	3,83
10. O novo processo contribui para a detecção de falhas/erros dos convênios rapidamente	3,78
11. O novo processo contribui para evitar ou impedir os erros/fraudes relacionados aos convênios	3,76
12. A CGE possui ambiente favorável para a implantação de gerenciamento de riscos	3,74
13. As informações fornecidas pelo SICONV-CE são consistentes e confiáveis	3,74
14. Os treinamentos realizados são adequados para orientar sobre o novo processo	3,74
15. As informações fornecidas pelo SICONV-CE orientam as etapas do processo	3,73
16. Os fóruns de controle interno promovidos pela CGE orientam sobre o novo processo	3,69
17. A CGE tem adaptado o processo às especificidades e demandas da Secretaria	3,69
18. A padronização do processo reduziu os erros/fraudes relacionados aos convênios	3,68
19. O SICONV-CE fornece meios para o acompanhamento e fiscalização dos convênios	3,59
20. Os resultados do convênio, nos aspectos financeiro e técnico, têm sido acompanhados	3,48
21. A CGE fornece informações sobre o monitoramento dos convênios	3,13
22. O acompanhamento é realizado através de indicadores adequados	3,06
Nota ponderada (Total / número de afirmativas)	3,77

Fonte: Dados da pesquisa.

* 1 – DISCORDO TOTALMENTE (DT); 2 – DISCORDO PARCIALMENTE (DP); 3 – NEM DISCORDO NEM CONCORDO (NDNC); CONCORDO PARCIALMENTE (CP); CONCORDO TOTALMENTE (CT); SEM RESPOSTA (SR).

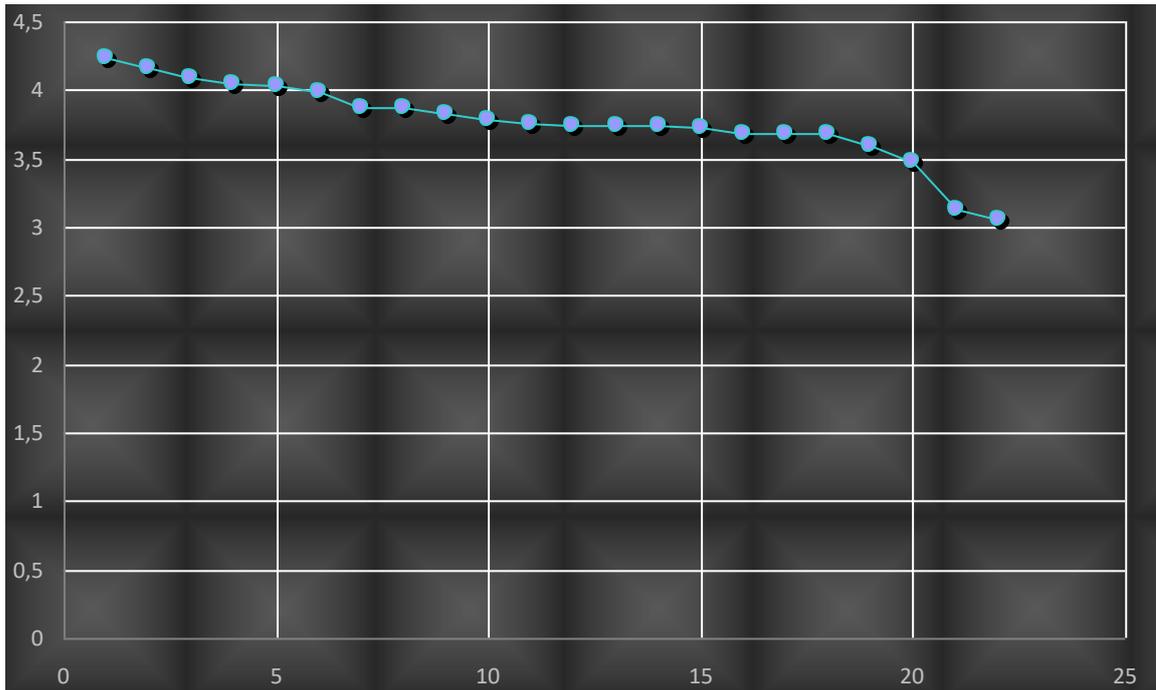
O resultado final de 3,77 se posiciona entre o nível de concordância neutra e concordância parcial, o que demonstra que o processo não alcançou o nível máximo de eficiência. Conforme será demonstrado, as notas maiores se referem a um maior nível de concordância dos respondentes, e notas menores se referem a um menor nível de concordância. Isso indica que a CGE deve manter (ou potencializar) os aspectos que elevam o grau de eficiência no processo, e buscar melhorias para os aspectos onde houve menor grau de concordância, com vistas a elevar o nível de eficiência para o valor, no mínimo, entre 4 e 5, de concordância parcial e concordância total, respectivamente.

Ao observar as afirmativas que obtiveram as cinco maiores notas, percebe-se o quão relevante é o papel desempenhado pelo órgão central de controle interno, que descentraliza os profissionais nas setoriais envolvidas, para a orientação e condução desse processo, de forma a possibilitar e disseminar no setor público, a consciência sobre o gerenciamento de riscos (COSO II, 2007, p. 27).

As responsabilidades e atribuições definidas para os atores e o modelo atual do processo propiciam o acompanhamento físico e financeiro das transferências voluntárias. Esses fatores estão consolidados e elevam o nível de eficiência, principalmente quando se verifica que situações críticas de irregularidade são evitadas, tais como a celebração de parceria com entidades irregulares ou inadimplentes, ou a não liberação de recursos financeiros, caso seja detectada outras situações irregulares.

Os fatores que conduzem o resultado a um nível menor de concordância, e, portanto, comprometem o grau de eficiência do processo, refere-se ao seu caráter informativo, através da ferramenta de tecnologia da informação SICONV-CE. Embora a ferramenta tenha contribuído para a eficiência outros fatores (por exemplo, agilidade e transparência), o seu potencial informativo deve ser aprimorado, principalmente em relação às informações que envolvem o acompanhamento e a fiscalização dos convênios.

A ausência de indicadores consistentes e adequados que verifiquem a aderência dos pontos de controle ao processo é outro fator que compromete o grau de eficiência do processo. Na medida em que se consolidem as séries históricas dos indicadores, a CGE, detentora da visão sistêmica do processo, terá maior potencial informativo sobre o monitoramento para disponibilizar às setoriais envolvidas.

Gráfico 2 – Notas ponderadas da pesquisa de campo

Fonte: Dados da pesquisa

5.1 ANÁLISE DE RISCOS

Para a análise dessa categoria, utilizam-se os seus desdobramentos: ambiente interno; fixação de objetivos; identificação de eventos; avaliação de riscos e resposta a risco.

5.1.1 Ambiente interno e fixação de objetivos

Da mesma forma que a CF/88 legitimou a atividade de controle interno, o Estado do Ceará, na Constituição Estadual de 1989, estabeleceu-o como instrumento prioritário para a gestão pública do Poder Executivo:

Art. 68. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pela Assembleia Legislativa, mediante o controle externo, e pelo **sistema de controle interno de cada Poder**. (CEARÁ, 1989, grifo nosso).

O parágrafo único do mencionado artigo acrescentou o dever de prestação de contas por qualquer pessoa física ou jurídica, de direito público ou de

direito privado, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiro, bens e valores públicos ou pelos quais o Estado responda, ou que, em nome deste, assuma obrigações.

Com o advento da Emenda Constitucional n.º 75, de 20/12/12, a Constituição Estadual consagrou em seu art. 154, inciso XXVII, as atividades essenciais ao funcionamento do controle interno da Administração Pública Estadual: ouvidoria, controladoria, auditoria governamental e correição. O documento acrescentou ao Título VI – DAS ATIVIDADES ESSENCIAIS DOS PODERES ESTADUAIS, o Capítulo VI – DO CONTROLE INTERNO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, com as finalidades do controle interno para o exercício de forma integrada pelos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário:

Art.190-A. [...]

- I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos do Estado;
 - II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração estadual, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
 - III - realizar o acompanhamento da execução da receita e da despesa e a fiscalização da execução física das ações governamentais;
 - IV - criar condições para o exercício do controle social sobre os programas contemplados com recursos do orçamento do Estado;
 - V - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e deveres do Estado, na forma da lei;
 - VI - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional, respeitada a legislação de organização e funcionamento do sistema de controle interno de cada Poder, de iniciativa exclusiva do respectivo Poder.
- (CEARÁ, 2012).

Dessa forma, a atividade do controle interno firmou a sua essencialidade no Estado do Ceará, com o propósito de fornecer razoável garantia para a consecução dos objetivos propostos nas políticas públicas, em termos de eficácia e eficiência dos serviços prestados e fortalecimento da *accountability* pública. O Quadro 11 exhibe de forma sinótica, o percurso da institucionalização da CGE, com as alterações mais recentes na legislação, com vistas a adequar o modelo de atuação à EC Estadual n.º 75/12, que prioriza a atuação do órgão na perspectiva de controle interno preventivo.

Quadro 11 – Construção institucional da CGE

Data	Normativo	Matéria
7/7/03	Lei Estadual n.º 13.297	Criou no âmbito do Poder Executivo Estadual, a Secretaria da Controladoria, com a missão inicial de “[...] zelar pela qualidade e regularidade na aplicação dos recursos públicos, contribuindo para o bem-estar da sociedade cearense”, com regulamentação no Decreto Estadual n.º 27.583, de 8/10/04
7/2/07	Lei Estadual n.º 13.875	Ampliou as competências da Secretaria da Controladoria, ao unificar com a Ouvidoria Geral, denominada Secretaria da Controladoria e Ouvidoria Geral, com a missão redefinida: “[...] zelar pela qualidade e regularidade na aplicação dos recursos públicos, bem como promover a articulação entre a sociedade e as ações governamentais, contribuindo para o bem-estar da sociedade cearense”, com regulamentação nos Decretos Estaduais n.º 28.624, de 8/2/07 e n.º 28.832, de 8/8/07.
19/12/08	EC n.º 61	Acrescenta o parágrafo único ao art. 68 da Constituição Estadual.
2/3/09	Lei Estadual n.º 14.306	Ampliou as competências da Secretaria, a qual passou a integrar a estrutura administrativa da Governadoria, tendo a sua denominação alterada para Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado (CGE), com regulamentação no Decreto Estadual n.º 29.730, de 7/5/09.
30/12/09	Decreto n.º 30.047	Dispôs sobre a estrutura organizacional da CGE, com redefinição da missão para: “[...] Zelar pela qualidade e regularidade na administração dos recursos públicos e pela participação da sociedade na gestão das políticas públicas, contribuindo para o bem-estar da sociedade cearense”.
20/12/12	EC n.º 75	Estabeleceu as funções essenciais das atividades de controle interno na Administração Pública Estadual.
4/6/13	Lei n.º 15.360	Alterou os dispositivos da Lei n.º 13.875/07, adequando o modelo de funcionamento da CGE à EC Estadual n.º 75/12.
25/6/13	Decreto n.º 31.238	Promoveu a alteração da estrutura organizacional da CGE, aprovou o novo regulamento e dispôs sobre a alocação e a denominação dos cargos de direção e assessoramento.
1/6/15	Lei Estadual n.º 15.798	Alterou as Leis n.º 13.875, de 7/2/07, e n.º 15.360, de 4/6/13.
18/10/16	Decreto n.º 32.070	Aprova o regulamento que altera a estrutura organizacional.

Fonte: CGE. Elaborado pela autora.

Atualmente, a CGE possui como missão “[...] Assegurar a adequada aplicação dos recursos públicos, contribuindo para uma gestão ética e transparente e para oferta dos serviços públicos com qualidade”. A sua visão de futuro consiste em: “[...] Ser reconhecida pela sociedade cearense como instituição que assegura a adequada aplicação dos recursos e contribui para a entrega dos serviços públicos com qualidade”.

Por sua vez, as Figuras 6 e 7 apresentam, respectivamente, os valores e as proposições de valores aos clientes.

Figura 6 – Valores da CGE



Fonte: CGE. Elaborada pela autora.

Figura 7 – Proposições de valores aos clientes da CGE



Fonte: CGE. Elaborada pela autora.

Atualmente, a estrutura da CGE compreende quatro principais áreas: Ações Estratégicas, Controle Interno Preventivo, Fomento ao Controle Social e Auditoria Interna, organizadas no Organograma do Anexo A, através das quais o órgão busca dar cumprimento às suas competências, elencadas no art. 2º do Decreto n.º 32.070, de 18/10/16.

Em destaque, a Coordenadoria de Controle Interno Preventivo (COINP) alberga os controles aliados ao gerenciamento de riscos, articula as ações de monitoramento dos processos contemplados, e coordena as ações de orientação técnica e normativa aos órgãos e entidades do Poder Executivo Estadual, com o suporte das células apresentadas no Quadro 12.

Quadro 12 – Coordenadoria de Controle Interno Preventivo (COINP)

Célula de Gerenciamento de Riscos (CEGER)
<ul style="list-style-type: none"> - Identifica e analisa os processos organizacionais considerados críticos no Poder Executivo; - Identifica e avalia os riscos nos processos; - Propõe melhorias e procedimentos de controle com vistas à mitigação dos riscos identificados; - Implementa atividades de gerenciamento de riscos e controles internos; - Mensura os resultados das atividades para verificar a sua efetividade.
Célula de Monitoramento dos Controles Internos (CEMON)
<ul style="list-style-type: none"> - Monitora os procedimentos de controle definidos para os processos organizacionais, mediante a verificação da consistência de documentos e registros inseridos nos sistemas corporativos; - Produz informações inerentes às atividades de controle interno preventivo; - Promove ações para o saneamento de fragilidades e implementa as oportunidades de melhorias.
Célula de Orientação Técnica e Normativa (CEORI)
<ul style="list-style-type: none"> - Elabora e propõe instrumentos de orientação técnica e normativa com vistas ao aperfeiçoamento dos controles internos.

Fonte: Decreto n.º 32.070, de 18/10/16 (Elaborado pela autora).

Através das ações de mapeamento, validação, implantação e monitoramento de processos com foco em riscos, a COINP visa atingir níveis satisfatórios de aderência aos pontos de controle preventivos implantados, assegurando o alcance de objetivos e metas governamentais, e reduzir os riscos que afetam negativamente os processos de gestão, potencializando as oportunidades decorrentes de boas práticas observadas.

A relevância em reservar uma estrutura específica no âmbito da CGE para tratar de ações voltadas ao aspecto preventivo do controle interno decorre, sobretudo, de sua competência institucional para desenvolver atividades voltadas para o gerenciamento de riscos e monitoramento de processos organizacionais críticos, prevista no art. 2.º, inciso XIV, do Decreto n.º 32.070/16. Apesar das diretrizes oriundas da Direção e Gerência Superior da CGE e do apoio das demais coordenadorias, em torno das transferências voluntárias financeiras, as ações preventivas de controle interno, para esse processo, estão concentradas na COINP, desde a sua implementação, até as atuais atividades de execução e monitoramento.

Para a CGE, a atuação de forma preventiva é um paradigma na gestão pública, que se baseia no gerenciamento dos riscos identificados nos processos

organizacionais, podendo vir a comprometer a eficiência no uso dos recursos públicos ou a eficácia na disponibilização de bens e serviços, ou ainda, a conformidade legal dos atos administrativos. Na medida em que se consegue reduzir a ocorrência de tais riscos, a atuação preventiva do controle interno proporcionará uma maior segurança administrativa na tomada de decisão pelos gestores das políticas públicas.

Diante dessas informações obtidas na pesquisa documental, verifica-se que a estrutura da CGE, com suas normas, processos, valores éticos e estrutura de governança (COSO I, 2013), e com sua história, cultura, missão e competência organizacional (COSO II, 2007), formam a base para a condução da atividade de controle interno, no Poder Executivo do Ceará, cujos objetivos estratégicos consolidados darão suporte aos objetivos correlatos, sejam eles de ordem operacional ou de comunicação, mas principalmente, de conformidade e de salvaguarda de recursos públicos (COSO II, 2007).

No âmbito da estrutura do Quadro 12 foram identificados e definidos os riscos no processo das transferências voluntárias junto às setoriais do Poder Executivo. Ademais, o destaque de uma área específica para tratar da abordagem preventiva do controle interno, propicia um ambiente que formula a consciência sobre o gerenciamento de riscos, apto a disseminar a filosofia de riscos em todos os níveis de atividade, e o seu gerenciamento eficaz, de forma a cumprir os objetivos propostos do setor público (COSO II, 2007).

No entanto, a pesquisa de campo (Parte II, afirmativa 35) revelou uma nota ponderada de 3,74, onde maioria dos respondentes concordam apenas parcialmente com a atual estrutura da CGE para o gerenciamento de riscos, de acordo com a Tabela 6 e o Gráfico 3. No entanto, o nível de concordância total com a atual estrutura, supera o nível de discordância.

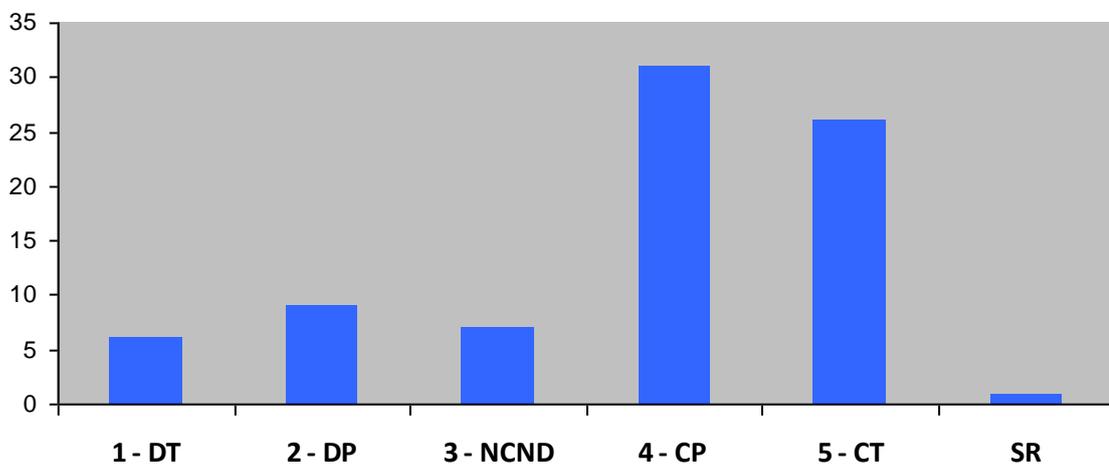
Embora o resultado figure abaixo da nota geral (3,77), deve ser considerada a recente alteração da estrutura da CGE, por força do Decreto n.º 32.070, de 18/10/16, para se adequar às funções essenciais das atividades de controle interno, por força da EC Estadual n.º 75, de 20/12/12, que contempla, conforme demonstrado na pesquisa documental, uma estrutura específica para tratar do gerenciamento de riscos na Administração Pública Estadual.

Tabela 6 – Ambiente da CGE para o gerenciamento de riscos

A CGE possui ambiente favorável para a implantação de gerenciamento de riscos							
Escala (1)	1 – DT	2 – DP	3 – NDNC	4 – CP	5 – CT	SR	Total
Frequência absoluta (2)	6	9	7	31	26	1	80
Frequência relativa (%)	7,50	11,25	8,75	38,75	32,50	1,25	100,00
Frequência relativa acumulada (%)	7,50	18,75	27,50	66,25	98,75	100,00	-
Valor ponderado (1x2)	6	18	21	124	130	0,00	299
Média Ponderada (Total valor ponderado/total frequência)							3,74

Fonte: Dados da pesquisa.

* 1 – DISCORDO TOTALMENTE (DT); 2 – DISCORDO PARCIALMENTE (DP); 3 – NEM DISCORDO NEM CONCORDO (NDNC); CONCORDO PARCIALMENTE (CP); CONCORDO TOTALMENTE (CT); SEM RESPOSTA (SR).

Gráfico 3 – Ambiente da CGE para o gerenciamento de riscos

Fonte: Dados da pesquisa.

Embora o resultado figure abaixo da nota geral (3,77), deve ser considerada a recente alteração da estrutura da CGE, por força do Decreto n.º 32.070, de 18/10/16, para se adequar às funções essenciais das atividades de controle interno, por força da EC Estadual n.º 75, de 20/12/12, que contempla, conforme demonstrado na pesquisa documental, uma estrutura específica para tratar do gerenciamento de riscos na Administração Pública Estadual.

5.1.2 Identificação de eventos

Por força do Decreto n.º 32.070/16, art. 2.º, inciso XIV, compete à CGE desenvolver as atividades de controle interno preventivo, voltadas para o gerenciamento de riscos e monitoramento de processos organizacionais

considerados críticos. O inciso XX enfatiza o exercício do controle sobre convênios e instrumentos congêneres de despesa, celebrados pelos órgãos e entidades estaduais.

Esses repasses que fomentam as parcerias com o Estado do Ceará, por não possuírem a característica de contraprestação de fornecimento ou serviços prestados, típicos de contratos administrativos regidos pela Lei Federal n.º 8.666/93 (SCHOENMAKER, 2011, p. 74-75), devem ser continuamente monitorados. Dada a sua origem advinda dos cofres públicos, o Estado conserva para si o direito de verificar a consecução do que foi planejado, seja a gestão do convênio pública ou particular (AGUIAR *et al*, 2010, p. 14).

Ademais, é sempre atual invocar o princípio da prestação de contas, previsto no parágrafo único do art. 70 da CF/88, onde toda pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que administra dinheiros, bens e valores públicos, tem o dever de demonstrar a sua correta e regular aplicação, nos termos do mandato recebido.

Com a criação da CGE, o controle dos convênios era exercido, inicialmente, através de auditorias, de forma a posteriori. No exercício da função de auditoria, a CGE também possui a competência da emissão de certificados de tomada de contas especial (art. 2.º, XVI, Decreto n.º 32.070/16).

A Tomada de Contas Especial é um processo legal que consiste na identificação de eventuais prejuízos, na guarda e aplicação de recursos públicos, e que possibilita a apuração dos fatos, com a identificação do responsável e quantificação dos danos, cuja finalidade é o ressarcimento aos cofres públicos, na definição da Lei n.º 12.509 de 6/12/95 (Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Ceará – LOTCE).

A Tabela 7 apresenta os certificados emitidos, desde 2013, onde mais de 90% do total se referem a danos oriundos de convênios e congêneres.

Tabela 7 – Relatórios emitidos de Tomada de Contas Especial

Ano	Total de Relatórios (1)	Total (R\$ mil)	N.º Relatórios (Convênios e congêneres) (2)	Total (R\$ mil)	% Relatórios (2/1)
2013	89	48.835,11	87	46.468,70	97,75
2014	105	14.529,94	98	14.162,25	93,33
2015	100	16.627,97	91	15.183,00	91,00
2016	138	23.207,89	137	23.111,89	99,28
Total	432	103.200,91	413	98.925,84	95,60

Fonte: CGE. Elaborada pela autora.

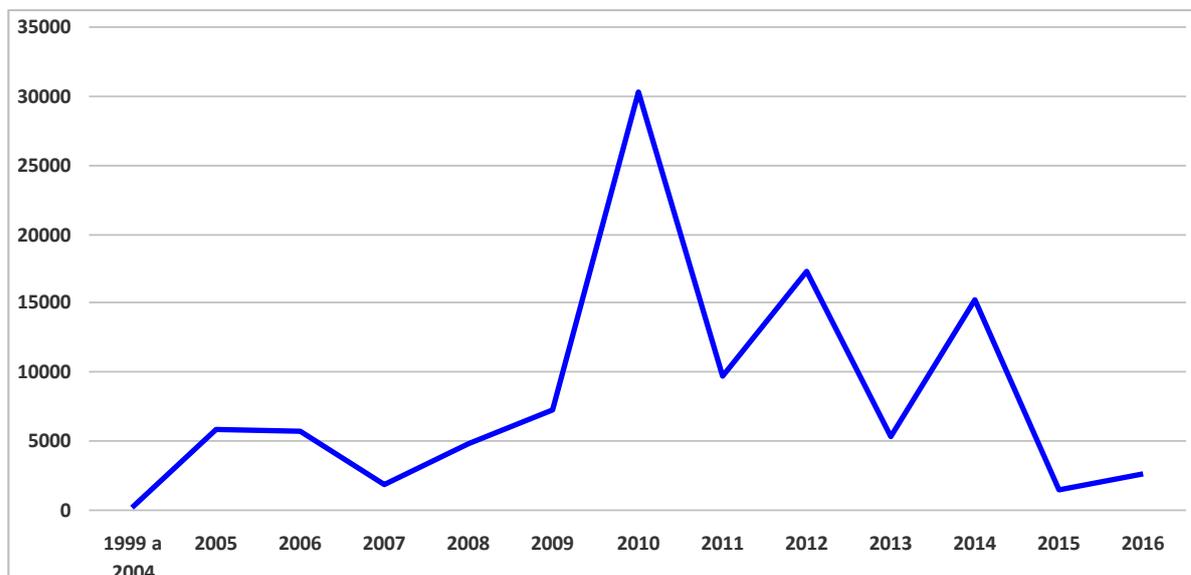
A pesquisa documental também identificou a posição dos valores registrados da inadimplência em relação à prestação de contas nos convênios e congêneres, em 18/01/17 (Tabela 8), por razões de reprovação na prestação de contas ou pela ausência da prestação de contas, de acordo com o Sistema de Acompanhamento de Contratos e Convênios (SACC), em relação aos valores pagos.

Tabela 8 – Inadimplência em convênios e congêneres (Valores em R\$ mil)

Ano	Valores pagos	Inadimplência
1999 a 2004	78.077,64	144,78
2005	470.732,26	5.785,89
2006	357.534,48	5.623,68
2007	290.125,25	1.848,60
2008	444.465,04	4.762,07
2009	417.404,25	7.182,21
2010	590.645,24	30.266,19
2011	467.941,17	9.639,08
2012	536.671,19	17.289,78
2013	591.677,30	5.338,90
2014	414.587,31	15.127,15
2015	154.090,35	1.424,03
2016	221.963,99	2.574,15
Total	5.035.915,47	107.006,51

Fonte: SACC (2017). Elaborada pela autora.

O Gráfico 4 apresenta o pico da inadimplência desses instrumentos em 2010, com queda em 2011, e novas altas em 2012 e 2014. Porém em 2015 e 2016, observa-se queda na inadimplência.

Gráfico 4 – Inadimplência em convênios e congêneres

Fonte: SACC (Em 11/01/17). Elaborado pela autora.

Ante as constatações, a CGE verificou a necessidade de medidas de controle capazes de evitar irregularidades e prevenir desvios de recursos. Assim, a partir de 2011, buscou-se adotar mecanismos nos quais são verificados os riscos que afetam negativamente esse processo de gestão e implantados os pontos de controle preventivo.

A pesquisa documental identificou como marco inicial e legal das ações a Portaria n.º 15, de 10/3/2011, que designou o grupo de trabalho para análise e modelagem do processo de gestão de contratos, convênios e instrumentos congêneres no âmbito do Poder Executivo do Estado do Ceará, composto por servidores da CGE e da SEPLAG.

Diante do amplo escopo dos trabalhos, a referida portaria foi redimensionada pela Portaria Conjunta n.º 67, de 3/8/2011. Por se tratar de um processo utilizado em várias setoriais de Governo, é importante ressaltar que as medidas a seguir apresentadas são resultado de uma construção compartilhada e participativa, entre a CGE e os órgãos do Poder Executivo.

O grupo identificou os principais eventos de riscos, que resultariam no ponto de partida para as ações preventivas. Observou ainda que não havia uma padronização do processo para todas as setoriais, ou seja, os gastos com convênios eram realizados de acordo com cada especificidade. Com isso, foram identificados determinados controles que não proporcionavam segurança adequada às operações.

O mapeamento de riscos foi fundamental para a padronização do fluxo do processo, o qual também serviu de parâmetro para o aperfeiçoamento da legislação pertinente e o desenvolvimento de ferramenta tecnológica de informação (SICONV-CE) para o monitoramento de todas as etapas. A Figura 8 elenca os riscos no processo, identificados na pesquisa documental:

Figura 8 – Mapa de riscos no processo

NÍVEL	RISCOS MITIGADOS
ALTO	R1. Atividades executadas em desacordo com os objetivos do Governo.
	R2. Alteração indevida e/ou não autorizada das informações registradas no sistema SACC.*
	R4. Celebração de convênios com entidades que não atendam os requisitos jurídico-fiscal e financeiro.
	R5. Celebração de convênios com o objeto divergente das metas e atribuições do concedente.
	R6. Incapacidade de mensurar os resultados dos convênios devido à falta de precisão/ objetividade no Plano de Trabalho.
	R7. Aplicação indevida dos recursos financeiros do convênio por parte da entidade convenente.
	R8. Celebração de convênios sem previsão orçamentária.
	R11. Desembolso para serviços não realizados ou realizados em desacordo com o objeto e cronograma físico do convênio.
	R12. Ausência de atesto ou atesto incorreto dos serviços realizados.
	R13. Liberação de parcelas para entidades irregulares.
MÉDIO	R3. Tomada de decisão com base em informações incorretas, incompletas e/ ou desatualizadas.*
	R9. Informações incorretas, incompletas ou redundantes registradas em sistema, quando do cadastro da Intenção de Gasto (IG) e Convênio.*
	R10. Morosidade no processo de formalização em função da ausência de integração entre os sistemas utilizados no processo.*

* Mitigado a partir da implantação/ sistematização do processo.

Fonte: CGE.

5.1.3 Avaliação de riscos

De acordo com a Figura 8, os riscos identificados foram devidamente avaliados quanto ao impacto e quanto à probabilidade de ocorrência (COSO II, 2007; Castro, 2013), e classificados em dois níveis: alto e médio, em que *alto* é considerado para os riscos que tornam o processo mais vulnerável e com maior impacto no que concerne à irregularidade dos recursos públicos.

A pesquisa de campo buscou analisar os riscos do mapa inicial da CGE, através do produto “probabilidade x impacto”, que resultou em um ranking para a avaliação quanto aos níveis (alto e médio), de acordo com a Tabela 9 e o Gráfico 5.

Tabela 9 – Análise dos riscos

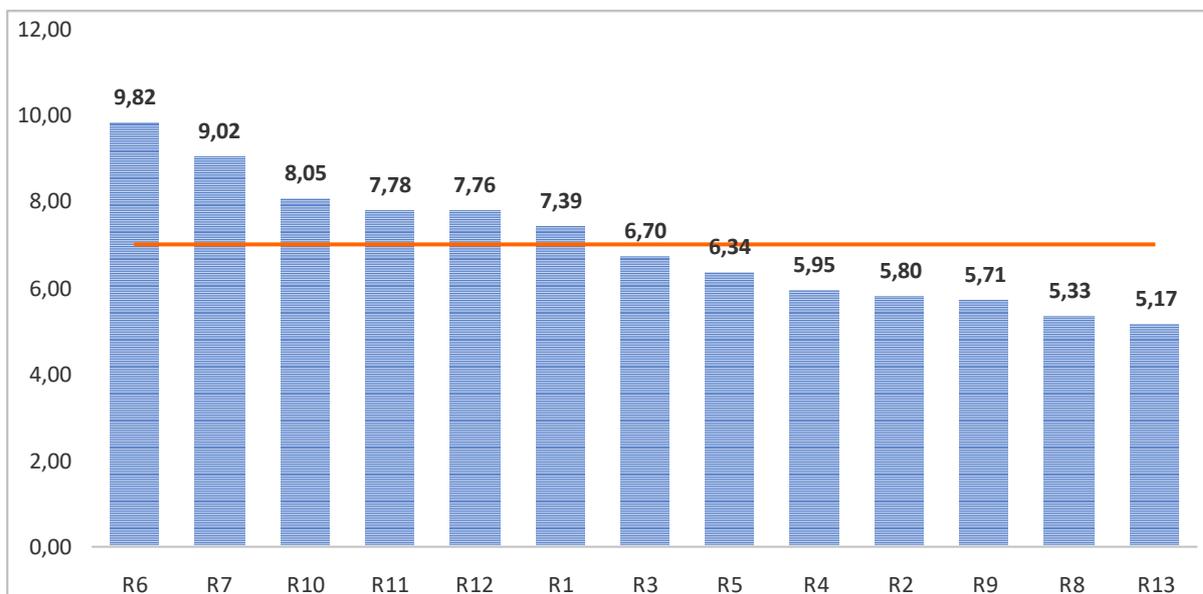
Risco	Probabilidade*	Impacto**	Probabilidade x Impacto***
R6	2,66	3,69	9,82
R7	2,41	3,74	9,02
R10	2,49	3,24	8,05
R11	2,20	3,54	7,78
R12	2,25	3,45	7,76
R1	2,15	3,44	7,39
R3	2,00	3,35	6,70
R5	1,84	3,45	6,34
R4	1,70	3,50	5,95
R2	1,69	3,44	5,80
R9	1,75	3,26	5,71
R8	1,55	3,44	5,33
R13	1,53	3,39	5,17
Média Ponderada	2,02	3,45	6,99

Fonte: Dados da pesquisa.

* O resultado ponderado da probabilidade para cada risco foi obtido, através do produto frequência das respostas x grau da escala utilizada (1 – NUNCA; 2 – RARAMENTE; 3 - ÀS VEZES; 4 - MUITAS VEZES; 5 – SEMPRE). A média ponderada foi obtida pelo somatório dos valores ponderados dos riscos dividido pelo total da frequência (80 respostas).

** O resultado ponderado do impacto para cada risco foi obtido, através do produto frequência das respostas x grau da escala utilizada (1 – IRRELEVANTE; 2 – POUCO RELEVANTE; 3 – RELEVANTE; 4 – MUITO RELEVANTE; 5 – ALTAMENTE RELEVANTE). A média ponderada foi obtida pelo somatório dos valores ponderados dos riscos dividido pelo total da frequência (80 respostas).

*** O resultado final da análise de cada risco, foi obtido pelo produto probabilidade x impacto, e disposto em ordem decrescente.

Gráfico 5 – Análise dos riscos

Fonte: Dados da pesquisa.

A pesquisa de campo revelou uma variação quanto ao nível alto e médio dos riscos, inicialmente definidos, conforme o Quadro 13:

Quadro 13 – Variação do nível dos riscos

Risco	Nível mapa inicial	Análise do risco	Probabilidade x Impacto
R1	Alto	R6	9,82
R2		R7	9,02
R4		R10	8,05
R5		R11	7,78
R6		R12	7,76
R7		R1	7,39
R8		R3	6,70
R11		R5	6,34
R12		R4	5,95
R13		R2	5,80
R3		Médio	R9
R9	R8		5,33
R10	R13		5,17
		Média Ponderada	6,99

Fonte: Dados da pesquisa.

O R10 (morosidade no processo de formalização em função da ausência de integração entre os sistemas utilizados no processo), antes considerado de nível médio, elevou sua posição no ranking, bem acima da média. Esse fato reflete a adaptação à nova ferramenta tecnológica implementada que viabiliza a execução do atual processo, e a utilização paralela de outros sistemas corporativos ainda vigentes. Dessa forma, é necessário que se adotem medidas para reverter à posição inicial desse risco, ou mitigá-lo para o nível baixo, pois a tecnologia da informação visa fornecer mais agilidade ao processo.

O R3 (tomada de decisão com base em informações incorretas, incompletas e/ou desatualizadas), antes considerado de nível médio, também elevou sua posição, se aproximando da média. Essa avaliação sinaliza que as medidas preventivas para o tratamento desses riscos também devem ser revistas no processo. Na medida em que as etapas e ferramentas do processo se consolidam, as informações para a tomada de decisões tendem a ser mais consistentes e confiáveis.

A posição dos riscos R8 (celebração de convênios sem previsão orçamentária) e R13 (liberação de parcelas para entidades irregulares), agora se situam ao final do ranking, demonstrando que as medidas preventivas, para esses casos, mostraram-se eficientes. O fato decorre, principalmente, da nova legislação que prevê normas mais rígidas a serem observadas durante o processo, as quais se operacionalizam através da ferramenta de tecnologia da informação implementada, que assegura o cumprimento legal. Da forma como se apresentam as etapas do

atual processo, é praticamente improvável incorrer no R8 e R13.

Em relação aos demais riscos inicialmente considerados de nível alto, a maioria manteve o mesmo nível, com variação na posição do ranking. Vale ressaltar as primeiras posições, o R6 (incapacidade de mensurar os resultados dos convênios devido à falta de precisão/objetividade do Plano de Trabalho) e o R7 (aplicação indevida dos recursos financeiros do convênio por parte da entidade conveniente), que são fragilidades recorrentes, onde o atual processo busca minimizar a ocorrência. Conforme exposto adiante, para o R6, a CGE desenvolve orientação e capacitação, além das previsões legais e rotinas nos sistemas. Para o R7, a legislação prevê uma série de atribuições para os atores responsáveis, e prazos para o exercício do monitoramento contínuo e da fiscalização dos instrumentos.

A nova posição dos riscos R2 (alteração indevida e/ou não autorizada das informações registradas no sistema), R4 (celebração de convênios com entidades que não atendam os requisitos jurídico-fiscal e financeiro) e R5 (celebração de convênios com objeto divergente das metas e atribuições do concedente), demonstra eficiência das medidas preventivas, considerando as rotinas previstas na legislação e na ferramenta tecnológica, que mitigam a ocorrências dessas situações.

De toda forma, uma avaliação posterior deve verificar a posição dos riscos definidos. Além disso, a pesquisa de campo captou outras situações de risco que não foram previstas no mapa inicial, de acordo com o Quadro 14:

Quadro 14 – Novas situações de risco

Risco	Grau de relevância
Objeto da parceria de natureza contratual (e não de parceria)	5 – altamente relevante
Utilização do recurso do instrumento para pagamento de um único fornecedor, caracterizando a subcontratação	4 – muito relevante
Pagamentos ao próprio conveniente através de Ordem Bancária de Transferência (OBT)	4 – muito relevante
Celebração de Convênios com entidades sem estrutura física minimamente adequada	4 – muito relevante
Fragilidade em firmar parceria com pessoa física	3 – relevante

Fonte: Dados da pesquisa.

5.1.4 Resposta ao risco

A pesquisa documental não verificou registros sobre as respostas aos demais riscos, de onde resultariam as políticas e os procedimentos de controle. Embora se almeje que os riscos sejam sempre evitados, reduzidos ou até

eliminados, as respostas não devem se limitar exclusivamente à sua redução, mas também devem ser verificadas novas oportunidades para o processo (COSO II, 2007).

De posse dos dados de probabilidade e impacto, a CGE deve selecionar as respostas para cada risco para obter mais elementos na adoção de um portfólio de riscos, a fim de aperfeiçoar o processo das transferências. Por outro lado, é necessário que se estabeleçam as atividades de controle para assegurar que as respostas aos riscos sejam bem executadas. Em determinadas situações, as próprias atividades de controle são respostas aos riscos (COSO II, 2007).

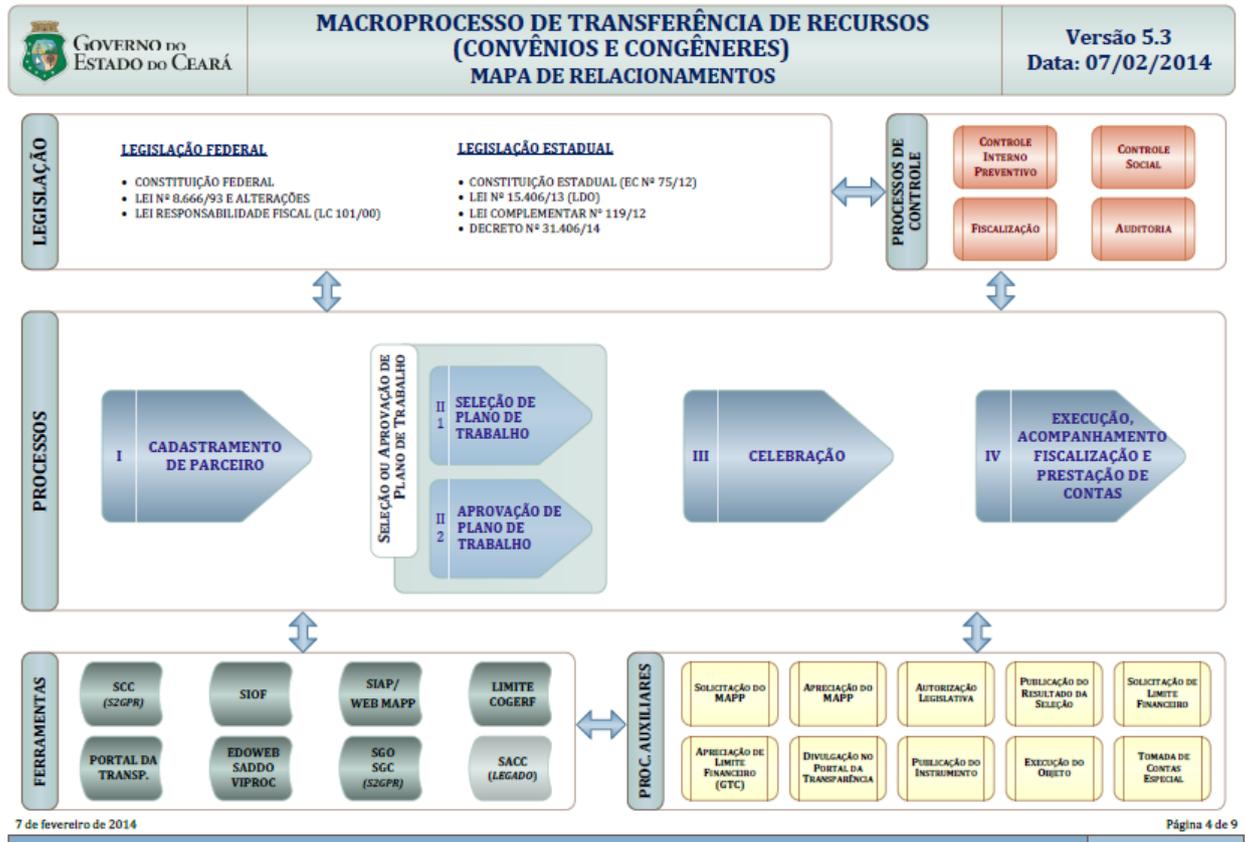
5.2 ATIVIDADES DE CONTROLE

Para a análise dessa categoria, utilizar-se-ão os desdobramentos: descentralização; visão sistêmica; pontos de controle e procedimentos de controle.

5.2.1 Descentralização

Com base no mapeamento dos riscos, o grupo de trabalho elaborou o macroprocesso de transferências de recursos financeiros, para o exercício do controle de forma descentralizada, integrado ao processo de gestão (GLOCK, 2015), de forma que as etapas e os procedimentos sejam utilizados por todas as secretarias de Governo, conforme o Fluxograma 1:

Fluxograma 1 – Macroprocesso das transferências voluntárias financeiras

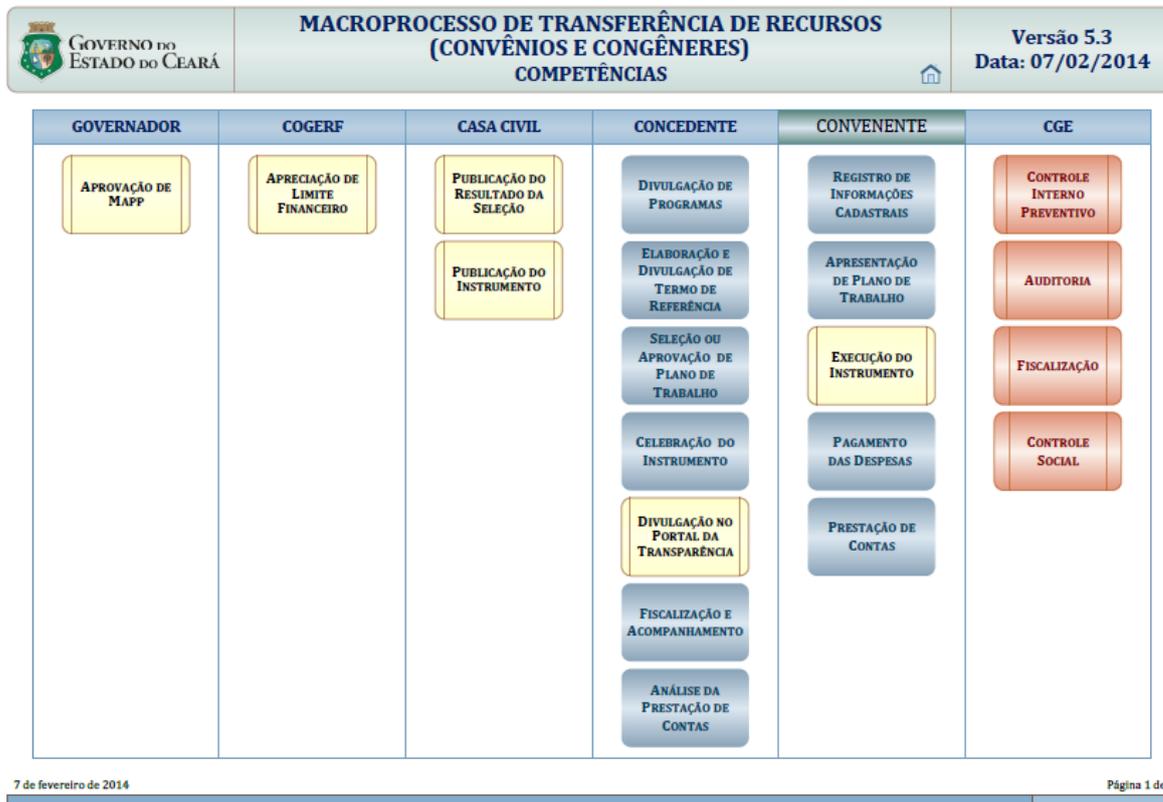


Fonte: CGE.

O macroprocesso ocorre através de quatro processos (ou etapas): I – Cadastramento de Parceiro; II – Seleção/Aprovação de Plano de Trabalho; III – Celebração e; IV – Execução, Acompanhamento, Fiscalização e Prestação de Contas. Além disso, utiliza o apoio de dez processos auxiliares, quatro processos de controle, oito sistemas corporativos do Governo do Estado, e amparo legal na legislação federal e estadual.

Os processos, os processos auxiliares e os processos de controle são realizados de acordo com o mapa de relacionamento da Figura 9, que indica as competências dos atores: Governador, Conselho de Gestão por Resultados e Gestão Fiscal (COGERF), Casa Civil, Concedente, Conveniente e CGE. Dessa forma, a distribuição e a responsabilidade das competências viabilizam o controle e o monitoramento pela CGE, pois recai sobre as diversas unidades da estrutura organizacional (GLOCK, 2015).

Figura 9 – Mapa de relacionamento



Fonte: CGE.

Dessa forma, a pesquisa documental revelou que a revisão do processo atende à perspectiva do COSO I (2013), em que as atividades de controle interno serão desempenhadas em todos os níveis da entidade, em vários estágios, inseridas nos processos corporativos e no ambiente tecnológico, com natureza preventiva ou de detecção.

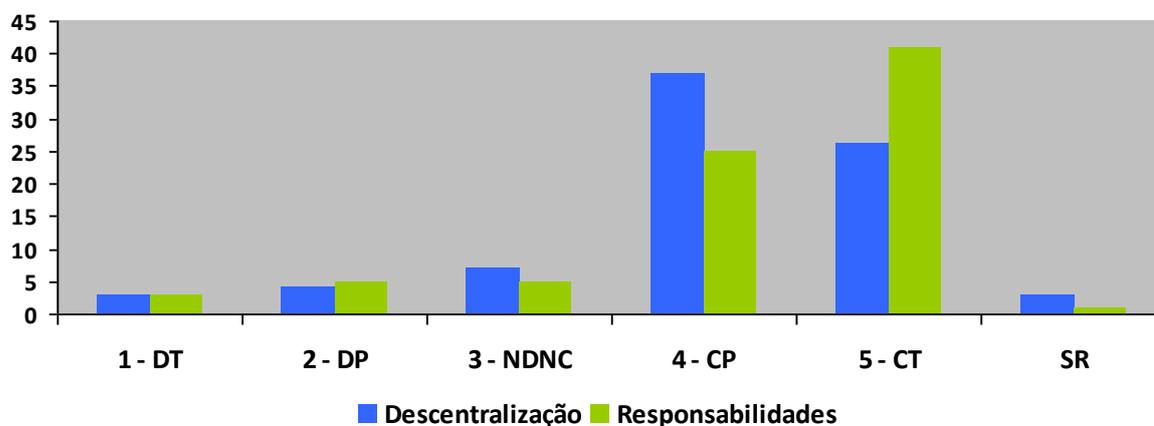
A pesquisa de campo (Parte II, afirmativas 36 e 37 do questionário), revelou, conforme a Tabela 10 e o Gráfico 6, as notas ponderadas de 3,88 e 4,16, respectivamente, para o aspecto da descentralização das atividades, e definição das responsabilidades e competências. Os valores são fatores que aumentam o grau da eficiência pois elevam a média final de 3,77. Além disso, o número de concordância supera o nível de discordância.

Tabela 10 – Descentralização do processo, responsabilidades e atribuições

O novo processo descentralizou as atribuições e responsabilidades dos atores envolvidos							
Escala (1)	1 – DT	2 – DP	3 – NDNC	4 – CP	5 – CT	SR	Total
Frequência absoluta (2)	3	4	7	37	26	3	80
Frequência relativa (%)	3,75	5,00	8,75	46,25	32,50	3,75	100,00
Frequência relativa acumulada (%)	3,75	8,75	17,50	63,75	96,25	100,00	-
Valor ponderado (1x2)	3	8	21	148	130	0,00	310
Média Ponderada (Total valor ponderado/total frequência)							3,88
O novo processo ampliou as responsabilidades e atribuições dos atores envolvidos							
Escala (1)	1 – DT	2 – DP	3 – NDNC	4 – CP	5 – CT	SR	Total
Frequência absoluta (2)	3	5	5	25	41	1	80
Frequência relativa (%)	3,75	6,25	6,25	31,25	51,25	1,25	100,00
Frequência relativa acumulada (%)	3,75	10,00	16,25	47,50	98,75	100,00	-
Valor ponderado (1x2)	3	10	15	100	205	0,00	333
Média Ponderada (Total valor ponderado/total frequência)							4,16

Fonte: Dados da pesquisa.

* 1 – DISCORDO TOTALMENTE (DT); 2 – DISCORDO PARCIALMENTE (DP); 3 – NEM DISCORDO NEM CONCORDO (NDNC); CONCORDO PARCIALMENTE (CP); CONCORDO TOTALMENTE (CT); SEM RESPOSTA (SR).

Gráfico 6 – Descentralização do processo, responsabilidades e atribuições

Fonte: Dados da pesquisa.

5.2.2 Visão sistêmica

O macroprocesso tem suas regras definidas na legislação de sorte a garantir-lhe maior estabilidade. Por força do art. 190-C da EC Estadual n.º 75/12, as regras para as transferências de recursos por meio de convênios e instrumentos congêneres, no âmbito do Poder Executivo Estadual, devem ser estabelecidas através de Lei Complementar (LC). Ademais, a referida emenda já prevê regramento geral para a boa e regular aplicação desses recursos:

Art.190-B. Os entes e entidades públicas, as pessoas jurídicas do setor privado e as pessoas físicas que recebam recursos para execução de projetos em parceria com a Administração Pública Estadual, mediante convênios e quaisquer instrumentos congêneres, deverão comprovar a boa e regular aplicação, na forma de lei complementar.

Parágrafo único. A inobservância do disposto no caput implicará a proibição de celebrar novos convênios e instrumentos congêneres, inclusive termos aditivos de valor, na forma de lei complementar (CEARÁ, 2012).

Ademais, as condições que versam sobre as transferências de recursos pelos poderes e órgãos da administração pública, para pessoas jurídicas do setor privado e para pessoas físicas passaram a ser estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), com a previsão de dispositivos específicos.

Dessa forma, foi editada a Lei Complementar n.º 119, de 28/12/12, que dispõe sobre as regras para a transferência de recursos financeiros pelos órgãos e entidades do Poder Executivo estadual por meio de convênios e instrumentos congêneres. A operacionalização desse dispositivo está disposta nos Decretos n.º 31.406, de 29/01/14 e n.º 31.621, de 07/11/14. O primeiro decreto regulamenta os processos: I – Cadastramento de Parceiros; II – Seleção/Aprovação de Plano de Trabalho e; III – Celebração. Já o segundo decreto regulamenta a etapa IV, que compreende Execução, Acompanhamento, Fiscalização e Prestação de Contas.

O arcabouço legal também abrange os decretos que dispõem sobre a transferência de recursos durante o período eleitoral (com base na Lei Federal n.º 9.504, de 30/9/97) e a legislação federal pertinente à temática (Lei n.º 8.666/93 e LRF). Com o advento do MROSC, através da Lei n.º 13.019/14 e do Decreto n.º 8.726/16, a CGE encontra-se em processo de adaptação ao regramento, para dar cumprimento às novas regras das parcerias com o Poder Público Estadual.

Para melhor compreensão do macroprocesso, o Quadro 15 reúne as principais definições, dispostas no art. 2º, da LC n.º 119/12, que versam sobre a temática.

Quadro 15 – Principais definições da LC n.º 119/12

Transferência Voluntária	Entrega de recursos financeiros a outro ente ou entidade pública, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde
Convênio	Instrumento que, independente da terminologia estabelecida na legislação, disciplina a transferência de recursos públicos pelos órgãos e entidades estaduais, para ente ou entidade pública, pessoa jurídica de direito privado ou pessoa física, visando à execução de ações em regime de parceria
Instrumento Congênere	Instrumento que, independente da terminologia estabelecida na legislação, disciplina a transferência de recursos públicos pelos órgãos e entidades estaduais, para ente ou entidade pública, pessoa jurídica de direito privado ou pessoa física, visando à execução de ações em regime de parceria

Fonte: CEARÁ (2012). Elaborado pela autora.

Com isso, a pesquisa documental identificou na legislação pertinente todas as regras do processo que devem ser observadas, as quais foram definidas para viabilizar a prevenção de ocorrência de erros, e possibilitar que todas as unidades envolvidas exerçam os controles necessários. Ressalte-se que a descentralização e a visão sistêmica do processo não prescindem da coordenação da (UCCI), a qual, em conjunto com as unidades, identificará os pontos de controle, com a definição dos respectivos procedimentos de controle (GLOCK, 2015).

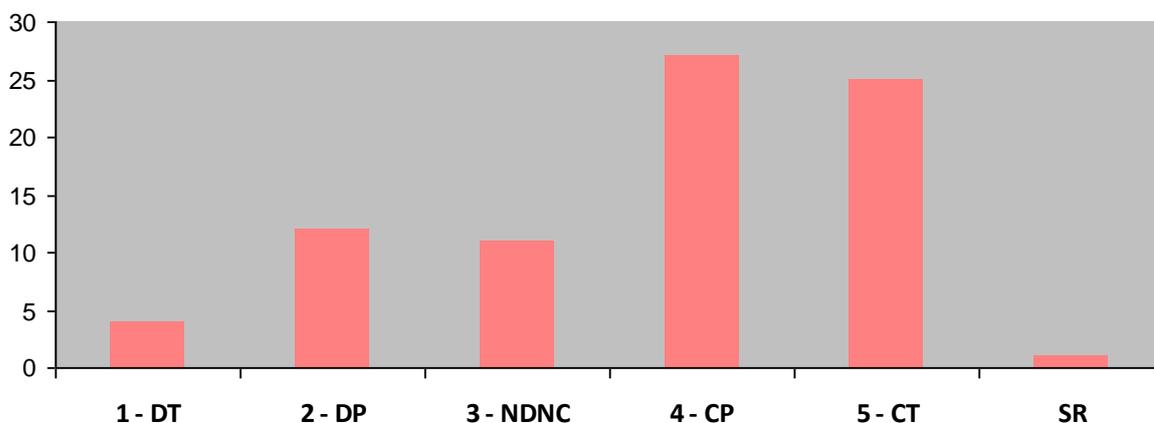
A pesquisa de campo (Parte II, afirmativa 38) apresentou maior nível de concordância parcial, com uma nota ponderada 3,68, onde os níveis 2 e 3 (discordância parcial e neutro, respectivamente) reduzem o valor abaixo da nota final (3,77). Porém, o nível de concordância supera o nível de discordância, de acordo com a Tabela 11 e o Gráfico 7:

Tabela 11 – Visão sistêmica com padronização do processo

A padronização do processo reduziu os erros/fraudes relacionados aos convênios							
Escala (1)	1 – DT	2 – DP	3 – NDNC	4 – CP	5 – CT	SR	Total
Frequência absoluta (2)	4	12	11	27	25	1	80
Frequência relativa (%)	5,00	15,00	13,75	33,75	31,25	1,25	100,00
Frequência relativa acumulada (%)	5,00	20,00	33,75	67,50	98,75	100,00	-
Valor ponderado (1x2)	4	24	33	108	125	0,00	294
Média Ponderada (Total valor ponderado/total frequência)							3,68

Fonte: Dados da pesquisa.

* 1 – DISCORDO TOTALMENTE (DT); 2 – DISCORDO PARCIALMENTE (DP); 3 – NEM DISCORDO NEM CONCORDO (NDNC); CONCORDO PARCIALMENTE (CP); CONCORDO TOTALMENTE (CT); SEM RESPOSTA (SR).

Gráfico 7 – Visão sistêmica com padronização do processo

Fonte: Dados da pesquisa.

5.2.3 Pontos de controle e procedimentos de controle

O macroprocesso está detalhado em quatro processos, os quais se dividem em outros subprocessos:

- I – Cadastramento de Parceiro;
- II – Seleção/Aprovação de Plano de Trabalho;
- III – Celebração e;
- IV – Execução, Acompanhamento, Fiscalização e Prestação de Contas.

Conforme os fluxos seguintes, os pontos de controle estão localizados onde há a indicação de risco no processo. Em determinados casos, alguns subprocessos são o próprio procedimento de controle adotado. Para melhor compreensão, detalha-se a seguir cada fluxo, relacionando os riscos com os procedimentos de controle, que são identificados e numerados (PCn).

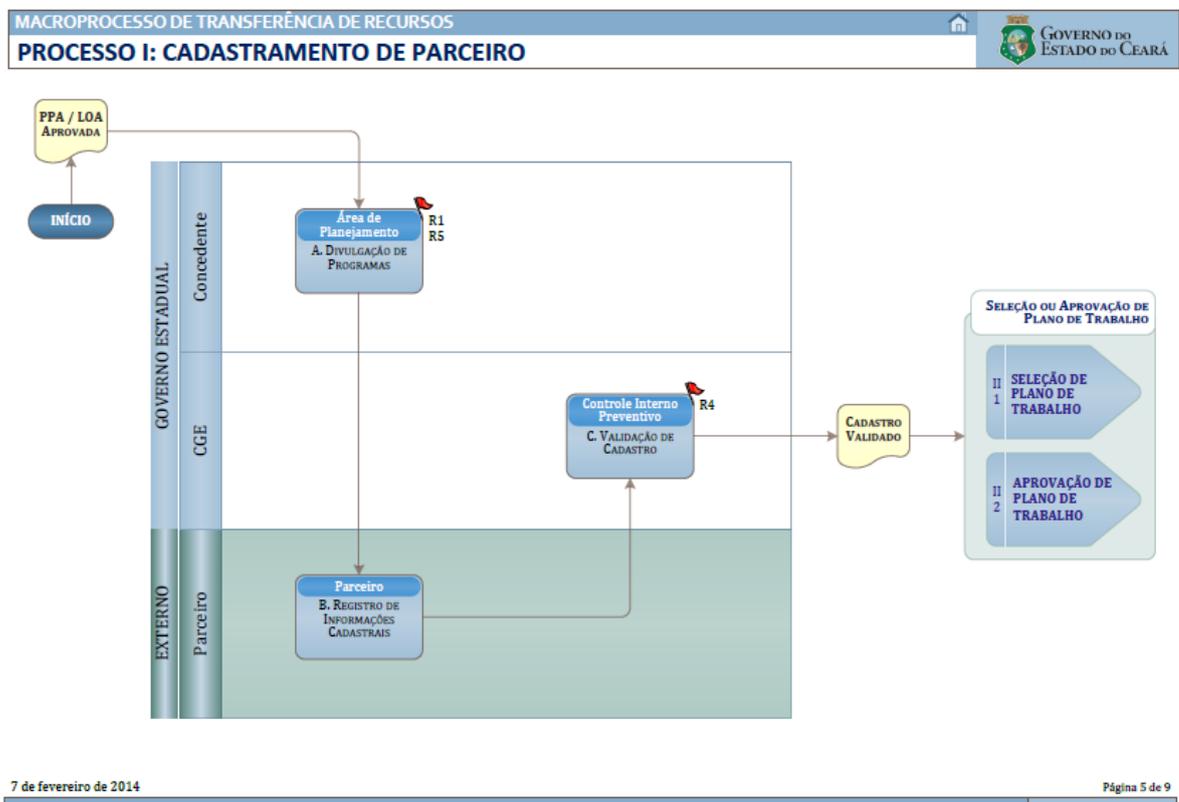
A) Processo I: Cadastramento de Parceiro

De acordo com o Decreto n.º 31.406/14, art. 2.º, o Fluxograma 2 se inicia com a divulgação dos programas orçamentários que serão executados em regime de parceria por meio de convênios ou instrumentos congêneres, pelo órgão ou entidade concedente, mediante a publicação nos sítios institucionais, no prazo de até trinta dias após a publicação da Lei Orçamentária Anual (LOA). Após a divulgação, os parceiros devem se cadastrar no SICONV-CE.

São considerados parceiros os entes ou entidades públicas, entidades empresariais, entidades com fins econômicos e, pessoas físicas. Nesse momento, as informações cadastradas com a documentação comprobatória, de responsabilidade do parceiro, serão analisadas e validadas no âmbito da COINP/CGE, que verifica, também, a situação de adimplência perante o Estado.

Em consulta no dia 30/12/16, o SICONV-CE registrou 3.667 parceiros cadastrados, sendo 1.518 pessoas jurídicas e 2.149 pessoas físicas.

Fluxograma 2 – Processo I: Cadastramento de parceiro



Fonte: CGE.

A inclusão do subprocesso A fornece transparência sobre os recursos orçamentários que serão executados por meio de parcerias. Esse procedimento de controle visa minimizar, em um primeiro momento, os riscos R1 (atividades executadas em desacordo com os objetivos do Governo) e R5 (celebração de convênios com o objeto divergente das metas e atribuições do concedente).

O subprocesso C, que complementa o subprocesso B, visa mitigar o R4 (celebração de convênios com entidades que não atendam os requisitos jurídico-

fiscal e financeiro), pois as informações cadastradas, serão validadas ou invalidadas, no âmbito da COINP/CGE. Ressalte-se que o cadastro é etapa obrigatória para firmar convênios, e a sua condição de irregularidade e inadimplência é fator impeditivo para a aprovação ou seleção do Plano de Trabalho; celebração de novos convênios, inclusive seus aditivos e; liberação dos recursos na conta bancária específica, nos termos do art. 7.º, § 3.º e incisos do Decreto n.º 31.406/14.

A pesquisa de campo revelou como risco relevante nessa etapa, as parcerias firmadas com pessoa física, que pode ser classificado como R14. Dessa forma, utilizando a matriz simplificada para avaliação de riscos sugerida por Glock (2015), a CGE pode relacionar os elementos na forma do Quadro 16.

Quadro 16 – Matriz simplificada para avaliação de riscos (Processo I)

Riscos	Probabilidade	Procedimentos de controle (PCn)	Momento do Processo (ponto de controle)
R1 – Atividades executadas em desacordo com os objetivos do governo	Provável	PC1 – Divulgação de Programas nos sítios institucionais, no prazo de até trinta dias após a publicação da LOA	A. Divulgação de Programas
R5 – Celebração de convênios com o objeto divergente das metas e atribuições do concedente			
R4 – Celebração de Convênios com entidades que não atendam os requisitos jurídico-fiscal e financeiro	Improvável	PC2 – Validação de Cadastro de Parceiros pela COINP/CGE	C. Validação de Cadastro
R14 – Firmar parceria com pessoa física	Improvável	PC3 – Vedação expressa na legislação	Inviabilização de inserir CPF no pré-cadastro do SICONV-CE

Fonte: CGE. Elaborado pela autora.

Sobre o R14, os dados do sistema SACC, em 9/3/17, revelam que do total pago em convênios e congêneres, de 1994 a 2016, R\$ 5.366.007.447,74 se referem aos repasses para pessoas físicas. Esse valor representa 0,53% do total de repasses através de convênios e congêneres. Diante dessa representatividade, a CGE deve verificar junto às setoriais envolvidas, os custos e os benefícios para manter o controle desses recursos, sempre com foco na eficiência do processo.

B) Processo II: Seleção/Aprovação de Plano de Trabalho

Esse processo é o momento em que o concedente analisa o mérito do Plano de Trabalho apresentado pelo parceiro devidamente cadastrado, em consonância com os programas governamentais divulgados e com as diretrizes da LDO vigente.

De acordo com o Decreto n.º 31.406/14, art. 22, para a aprovação ou seleção, o Plano de Trabalho deverá conter, no mínimo:

- I - identificação do parceiro interessado;
- II - identificação do interveniente, quando houver, indicando se o mesmo será o executor;
- III - identificação do objeto a ser executado;
- IV - metas a serem atingidas;
- V - etapas ou fases de execução;
- VI - plano de aplicação dos recursos financeiros;
- VII - cronograma de desembolso, incluindo os recursos de contrapartida quando houver, indicando a meta física, o mês e o exercício financeiro;
- VIII - previsão de início e fim da execução do objeto, bem assim, da conclusão das etapas programadas;
- IX - valor global do Plano de Trabalho;
- X - valor da contrapartida financeira, quando houver;
- XI - valor da contrapartida de bens e serviços, quando houver (CEARÁ, 2014).

As pessoas jurídicas de direito privado, cujos Planos de Trabalho tenham sido aprovados ou selecionados, serão submetidas, ainda, à vistoria física, para comprovação do seu regular funcionamento (art. 28, Decreto n.º 31.406/14). A nota de vistoria emitida para formalizar a ação tem validade anual (art. 28, §§ 1.º e 2.º, Decreto n.º 31.406/14).

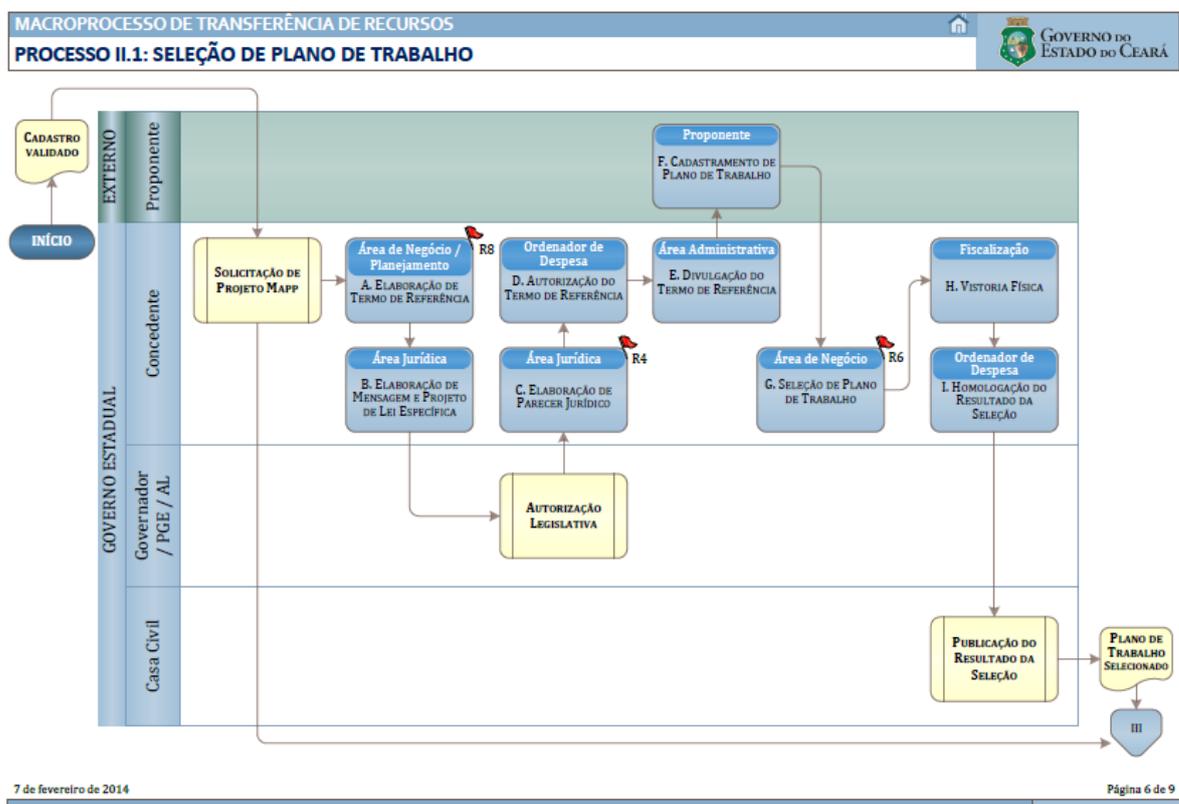
B.1) Processo II.1: Seleção de Plano de Trabalho

Nos termos do Decreto n.º 31.406/14, art. 10, a seleção do Fluxograma 3 (obrigatória para as pessoas jurídicas do setor privado, inclusive as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), e pessoas físicas) deverá ser precedida de autorização legislativa por meio de Lei Específica. Para entes ou entidades públicas, a seleção é facultada, salvo nos casos em que lei específica dispuser em contrário (art. 10, § 2.º, Decreto n.º 31.406/14).

As regras do processo de seleção devem estar previstas nos Termos de

Referência (Decreto n.º 31.406/14, art. 13), elaborados pela área responsável pelo objeto da seleção, mediante ampla divulgação através da publicação de Aviso de Solicitação de Manifestação de Interesse (art. 20, Decreto n.º 31.406/14). A análise técnica dos Planos de Trabalho deverá ser realizada através de Matriz de Avaliação para fins de verificação do atendimento dos critérios de seleção e dos requisitos de qualificação técnica e capacidade operacional estabelecidos no Termo de Referência (art. 26, I, Decreto n.º 31.406/14).

Fluxograma 3 – Processo II.1: Seleção de Plano de Trabalho



Fonte: CGE.

O subprocesso A visa mitigar o R8 (celebração de convênios sem previsão orçamentária), pois o Termo de Referência, de acordo com a determinação legal, deve conter as informações mínimas relativas à programação orçamentária e financeira (programa orçamentário; classificação orçamentária; ação ou projeto prioritário, através do Monitoramento de Ações e Projetos Prioritários – MAPP). O subprocesso C reforça o controle PC2, da seção anterior, ao mitigar o risco R4 (celebração de convênios com entidades que não atendam os requisitos jurídico-

fiscal e financeiro), em que os cadastros serão novamente verificados quanto ao aspecto da regularidade e adimplência. A análise de riscos na pesquisa de campo revelou que o R8 está controlado.

Embora o subprocesso F se refira ao cadastramento do plano de trabalho, a determinação da atual legislação é que o parceiro elabore e apresente o seu plano de trabalho (art. 21, do Decreto n.º 31.406/14). Somente os planos de trabalhos selecionados serão cadastrados em sistema de informação.

O subprocesso G é primordial na verificação do risco R6 (incapacidade de mensurar os resultados dos convênios devido à falta de precisão/objetividade no Plano de Trabalho), no qual todas as falhas, atecnias ou irregularidades contidas nos planos de trabalho, devem ser verificadas, no âmbito das secretarias de Governo. A previsão legal das informações mínimas para o Plano de Trabalho, além do modelo disponibilizado no sítio institucional da CGE, permite que o R6 seja mitigado. Vale ressaltar que a pesquisa de campo apontou o R6 no topo do ranking na análise dos riscos.

Para o subprocesso H, não foi indicado nenhum risco. No entanto, essa verificação realizada com as pessoas jurídicas de direito privado, cujos Planos de Trabalho tenham sido selecionados, é fundamental para a verificação do seu regular funcionamento e da estrutura física minimamente adequada para executar uma parceria pública com o Estado (art. 28 do Decreto n.º 31.406/14). A pesquisa de campo revelou como situação de risco a celebração de convênios com entidades sem estrutura física minimamente adequada, embora esteja previsto na legislação a vistoria física com respectivo registro no SICONV-CE. Dessa forma, verifica-se no processo H um ponto de controle, indicado pelo R15.

Quadro 17 – Matriz simplificada para avaliação de riscos (Processo II.1)

Riscos	Probabilidade	Procedimentos de controle	Momento do Processo (ponto de controle)
R8 – Celebração de convênios sem previsão orçamentária	Improvável	PC4 – Elaboração de Termo de Referência para Seleção;	A. Elaboração de Termo de Referência
R4 – Celebração de Convênios com entidades que não atendam os requisitos jurídico-fiscal e financeiro	Improvável	PC5 – Elaboração de Parecer Jurídico da Seleção, com verificação da regularidade e adimplência;	C. Elaboração de Parecer Jurídico
R6 – Incapacidade de mensurar os resultados dos convênios devido à falta de precisão/objetividade no Plano de Trabalho	Provável	PC6 – Análise e Seleção de Plano de Trabalho através de matriz de avaliação	G. Seleção de Plano de Trabalho
R15 – Celebração de Convênios com entidades sem estrutura física minimamente adequada	Provável	PC7 – Vistoria Física dos parceiros selecionados	H. Vistoria Física

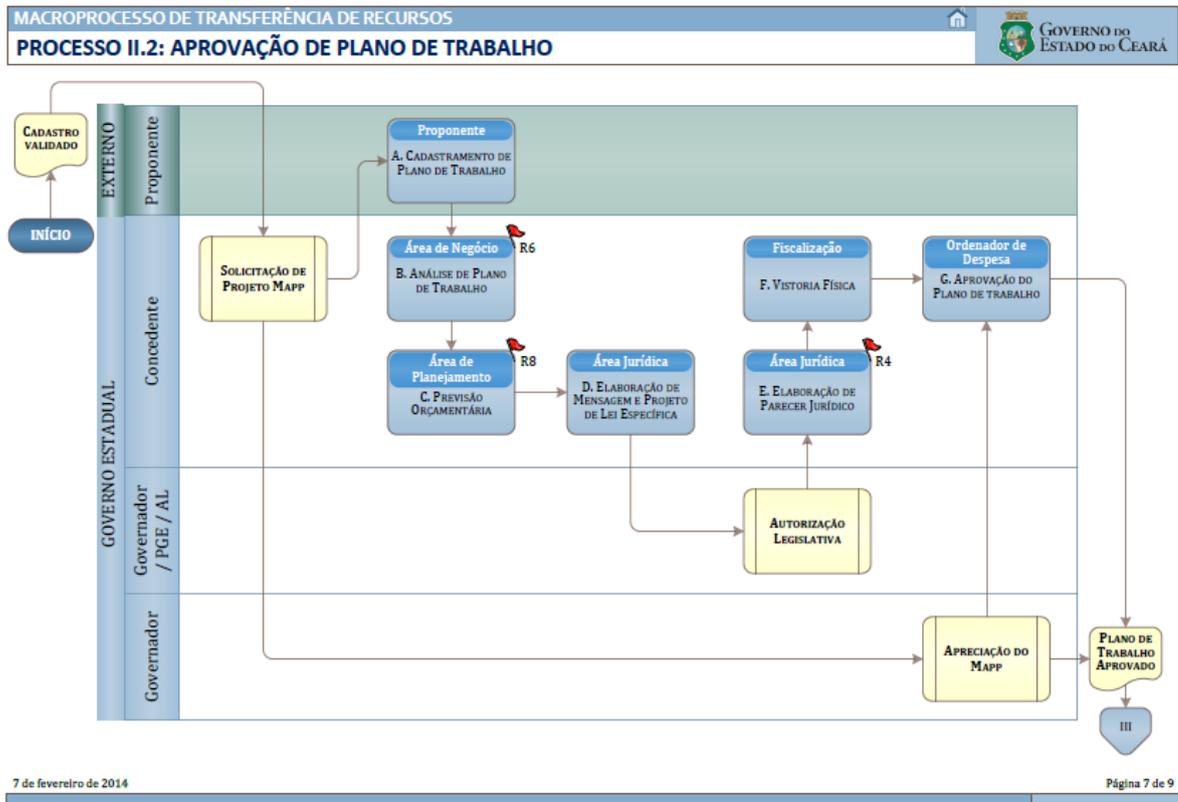
Fonte: CGE. Elaborado pela autora.

B.2) Processo II.2: Aprovação de Plano de Trabalho:

Nos termos do Decreto n.º 31.406/14, art. 11, a aprovação do Fluxograma 4 aplica-se, basicamente, a entes e entidades públicas e, empresas públicas e sociedades de economia mista em que o Estado, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto, não integrantes do orçamento fiscal. A legislação prevê, ainda, outras situações específicas.

O Plano de Trabalho será aprovado pelo Ordenador de Despesa do Órgão ou entidade concedente, mediante a análise técnica e vistoria física favoráveis, condicionado às regras da LDO vigente (art. 30, Decreto n.º 31.406/14).

Fluxograma 4 – Processo II.2: Aprovação de Plano de Trabalho



Fonte: CGE.

Da mesma forma como ocorre no Processo II.1, o subprocesso A não se refere ao cadastramento do plano de trabalho, mas, sim, à apresentação do plano de trabalho pelo parceiro (art. 30, do Decreto n.º 31.406/14). Somente os planos de trabalho aprovados serão cadastrados em sistema de informação.

O subprocesso B é primordial na verificação do risco R6 (incapacidade de mensurar os resultados dos convênios devido à falta de precisão/objetividade no Plano de Trabalho), em que todas as falhas, atecnias ou irregularidades contidas nos planos de trabalho, devem ser verificadas, no âmbito das secretarias de Governo. A previsão legal das informações mínimas para o Plano de Trabalho, além do modelo disponibilizado no sítio institucional da CGE, permite que o R6 seja mitigado.

O subprocesso C mitiga o R8 (celebração de convênios sem previsão orçamentária), pois condiciona a aprovação do plano de trabalho à previsão de recursos orçamentários para o exercício financeiro corrente, programa orçamentário, classificação da ação e grupo de fonte, observados os conceitos da LDO vigente

(art. 30, § 1.º, do Decreto n.º 31.406/14). O subprocesso E reforça o controle PC2, já apresentado, ao mitigar o risco R4 (celebração de convênios com entidades que não atendam os requisitos jurídico-fiscal e financeiro), em que os cadastros serão novamente verificados quanto ao aspecto da regularidade e adimplência.

Da mesma forma como apresentado o Processo II.1, o subprocesso F não guarda relação com nenhum risco. No entanto, a mesma verificação deve ser realizada com as pessoas jurídicas de direito privado, cujos planos de trabalho tenham sido analisados, depois de verificada a previsão orçamentária, para que se comprove o seu regular funcionamento e da estrutura física minimamente adequada para executar uma parceria pública com o Estado (art. 28 do Decreto n.º 31.406/14).

Dessa forma, verifica-se, no subprocesso H, um ponto de controle, indicado pelo R15 (celebração de Convênios com entidades sem estrutura física minimamente adequada), apontado na pesquisa de campo. Com isso, o Quadro 18 demonstra o relacionamento entre os procedimentos de controle e os riscos do Processo II.2:

Quadro 18 – Matriz simplificada para avaliação de riscos (Processo II.2)

Riscos	Probabilidade	Procedimentos de controle	Momento do Processo (ponto de controle)
R6 – Incapacidade de mensurar os resultados dos convênios devido à falta de precisão/objetividade no Plano de Trabalho	Provável	PC8 – Análise e apreciação de Plano de Trabalho pelo Concedente	B. Análise de Plano de Trabalho
R8 – Celebração de convênios sem previsão orçamentária	Improvável	PC9 – Verificação de previsão orçamentária da aprovação	C. Previsão Orçamentária
R4 – Celebração de Convênios com entidades que não atendam os requisitos jurídico-fiscal e financeiro		PC10 – Elaboração de Parecer Jurídico da Aprovação, com verificação da regularidade e adimplência	E. Elaboração de Parecer Jurídico
R15 – Celebração de Convênios com entidades sem estrutura física minimamente adequada	Provável	PC11 – Vistoria Física dos parceiros aprovados	H. Vistoria Física

Fonte: CGE. Elaborado pela autora.

C) Processo III: Celebração

Na etapa do Fluxograma 5, os partícipes formalizam os instrumentos mediante assinatura (art. 41, Decreto n.º 31.406/14) entre o concedente – órgão ou

entidade do Poder Executivo Estadual responsável pela transferência de recursos financeiros (art. 2.º, XI, LC 119/12) e, o conveniente – o parceiro selecionado para a execução de ações em parceria (art. 2.º, XII, LC 119/12).

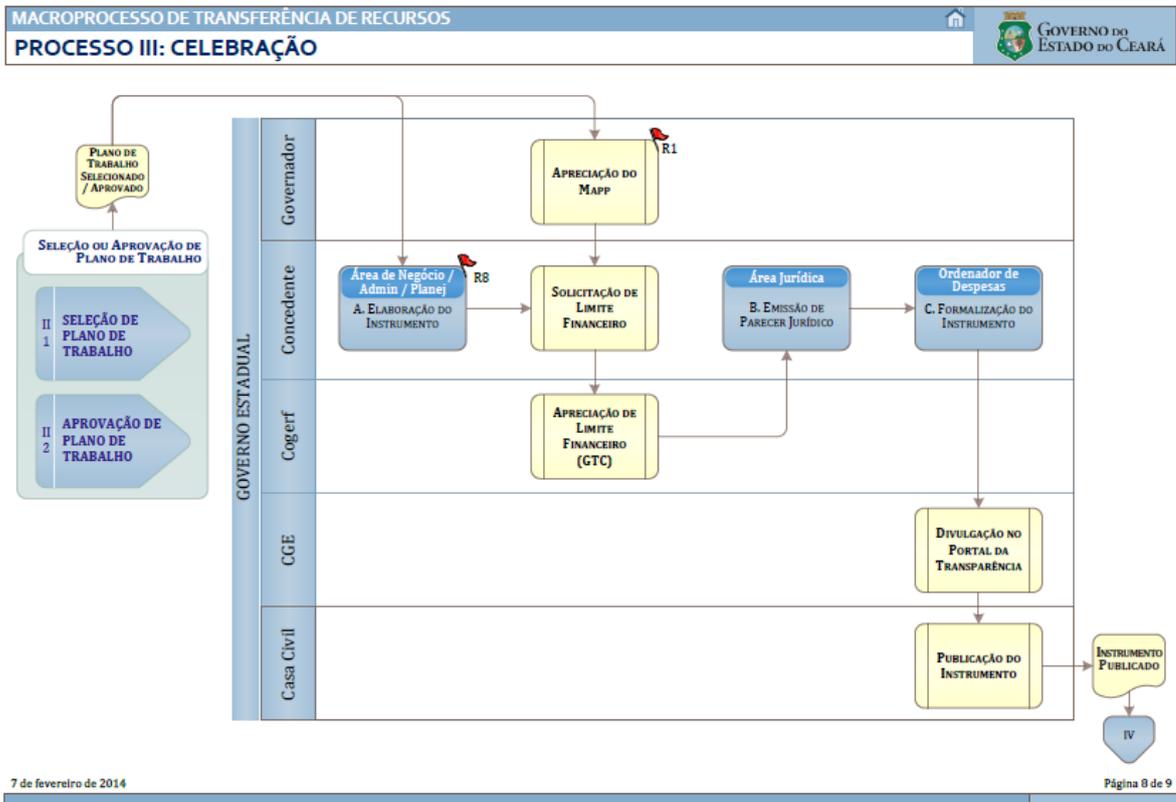
No momento da celebração será exigida a regularidade e a adimplência do conveniente (art. 32, Decreto n.º 31.406/14), prevista no Processo I. Essa etapa também prevê a publicação dos instrumentos na íntegra no Portal da Transparência, o que já lhes confere eficácia para fins de liberação de recurso, e na imprensa oficial (art. 51, §1.º e §2.º, do Decreto n.º 31.406/14).

O art. 31, § 1.º, do Decreto n.º 31.406/14, considera como instrumentos congêneres:

- I - Termo de Ajuste celebrado com prefeitura municipal no âmbito do Programa de Cooperação Federativa instituído pelo Decreto nº 28.841/2007;
- II - Termo de Parceria firmado com Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP);
- III - Termo de Responsabilidade firmado com prefeitura municipal para ações de transporte escolar de que trata a Lei nº 14.025/2007;
- IV - Termo de Cooperação firmado com empresa pública e sociedade de economia mista em que o Estado, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto, não integrantes do orçamento fiscal (CEARÁ, 2014).

Outros instrumentos congêneres poderão ser instituídos pelos órgãos e entidades concedentes, desde que sejam submetidos à aprovação da CGE (art. 31, § 2.º, do Decreto n.º 31.406/14).

Fluxograma 5 – Processo III: Celebração



Fonte: CGE.

O subprocesso A reforça a mitigação do risco R8 (celebração de convênios sem previsão orçamentária), pois a classificação orçamentária da despesa é cláusula obrigatória do instrumento. O processo auxiliar 'Apreciação do MAPP' previne que as parcerias sejam executadas em desacordo com os objetivos do governo, conforme o risco R1 (atividades executadas em desacordo com os objetivos do Governo).

Embora o subprocesso B não se relacione a algum risco, ressalte-se que também deve ser verificada a condição de regularidade e adimplência do parceiro, conforme o risco R4 (celebração de convênios com entidades que não atendam os requisitos jurídico-fiscal e financeiro). Dessa forma, o Quadro 19 apresenta o relacionamento entre os riscos e os procedimentos de controle previstos para o Processo III:

Quadro 19 – Matriz simplificada para avaliação de riscos (Processo III)

Riscos	Probabilidade	Procedimentos de controle	Momento do Processo (ponto de controle)
R8 – Celebração de convênios sem previsão orçamentária	Improvável	PC12 – Elaboração do Instrumento, com as cláusulas mínimas obrigatórias	A. Elaboração do Instrumento
		PC13 – Emissão Parecer Jurídico dos instrumentos celebrados, com verificação da regularidade e adimplência	
R1 – Atividades executadas em desacordo com os objetivos do governo	Possível	PC14 – Apreciação do MAPP	Apreciação do MAPP (processo auxiliar)
R4 – Celebração de Convênios com entidades que não atendam os requisitos jurídico-fiscal e financeiro	Possível	PC13	B. Emissão de parecer jurídico

Fonte: CGE. Elaborado pela autora.

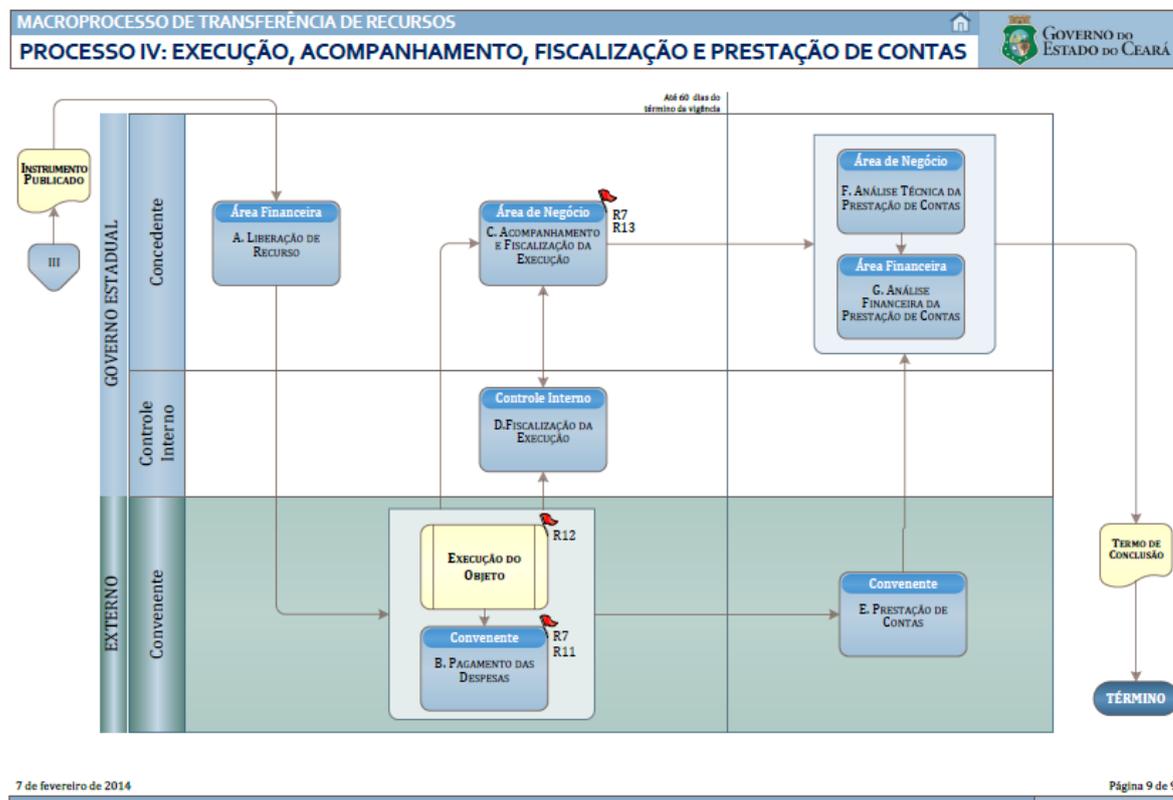
D) Processo IV: Execução, Acompanhamento, Fiscalização e Prestação de Contas

A etapa da Execução é o momento que a concedente libera os recursos financeiros para que o convenente realize as suas aquisições e contratações de bens e serviços, com vistas a cumprir o objeto do convênio, de acordo com os cronogramas físico e de desembolso previstos no plano de trabalho, aprovado ou selecionado.

O Acompanhamento e a Fiscalização são etapas nas quais os órgãos concedentes verificam o andamento da execução do objeto do plano de trabalho, através de verificações periódicas, regularidade dos pagamentos e visitas ao local, com vistas a garantir a regularidade dos atos e sua adequação ao cronograma físico e de desembolso do plano de trabalho, aprovado ou selecionado.

Por sua vez, a Prestação de Contas é a etapa final do processo na qual o convenente comprova a boa e regular aplicação dos recursos financeiros recebidos para o cumprimento das ações previstas no plano de trabalho.

Fluxograma 6 – Processo IV: Execução, Acompanhamento, Fiscalização e Prestação de Contas



Fonte: CGE.

Os riscos R7 (aplicação indevida dos recursos financeiros do convênio por parte da entidade conveniente) e R11 (desembolso para serviços não realizados ou realizados em desacordo com o objeto e cronograma físico do convênio) são tratados no subprocesso B, com o auxílio do SICONV-CE. A pesquisa de campo revelou que esses riscos são de nível alto. Os recursos financeiros, que são depositados em conta bancária específica para os fins da parceria, são movimentados, exclusivamente, por meio de Ordem Bancária de Transferência (OBT), gerada no SICONV-CE, de acordo com o art. 19, § 2.º do Decreto n.º 31.621/14. Ou seja, ao proibir qualquer outro tipo de movimentação financeira (saque automático, saque no caixa, emissão de cheque, Transferência Eletrônica Disponível – TED etc), os pagamentos são realizados diretamente aos fornecedores, que também têm seus dados bancários cadastrados no sistema.

A pesquisa de campo relatou outros riscos no momento do Subprocesso B: o pagamento a um único fornecedor, caracterizando subcontratação e; o

pagamento ao próprio conveniente através de OBT, que podem ser classificados como R16 e R17, respectivamente. O R16 pode ser prevenido através de mecanismos no SICONV-CE que impeçam o pagamento (ou o cadastramento) a um único fornecedor e o R17, através de vedação expressa na legislação.

O processo auxiliar 'Execução do Objeto', a cargo do conveniente, está relacionado ao risco R12 (ausência de atesto ou atesto incorreto dos serviços realizados), pois a execução, agora, está sob sua responsabilidade. Os subprocessos C e D, que se complementam, estão relacionados aos riscos R7 e R13 (liberação de parcelas para entidades irregulares). O risco R7, nessa etapa, está diretamente relacionado ao não cumprimento do objeto previsto no Plano de Trabalho, que acarreta desvio de finalidade e, portanto, de recursos públicos. O Decreto n.º 31.621/14 também prevê no art. 24, as despesas vedadas. A pesquisa de campo revelou o R7 na segunda posição do ranking da análise dos riscos e apontou o R13 (liberação de parcelas para entidades irregulares) como mitigado.

Dessa forma, a legislação prevê uma série de procedimentos de controle, a serem aplicados tempestivamente, de acordo com o art. 28, do Decreto n.º 31.621/14, desde a suspensão da liberação dos recursos financeiros, do pagamento de despesas e glosa dos valores irregulares, ao registro de inadimplência do conveniente, rescisão do instrumento e instauração de processo de Tomada de Contas Especial.

Os subprocessos E, F e G tratam da análise final dos aspectos financeiros e técnicos que envolvem o convênio ou congêneres, no momento da prestação final de contas. O macroprocesso não relacionou nenhum risco nesse momento, porque direcionou atenção especial às fases de acompanhamento e fiscalização, nas quais os controles internos devem atuar com altivez sob o aspecto preventivo. Assim, os relacionamentos são os dos quadros 20 e 21:

Quadro 20 – Matriz simplificada para avaliação de riscos (Processo IV - Execução)

Riscos	Probabilidade	Procedimentos de controle	Momento do Processo (ponto de controle)
R7 – Aplicação indevida de recursos financeiros do convênio por parte da entidade convenente	Provável	PC15 – Pagamento das Despesas através de OBT, mediante comprovação de documentação inserida no SICONV-CE	B. Pagamento das Despesas
R11 – Desembolso para serviços não realizados ou realizados em desacordo com o objeto e cronograma físico do convênio		PC 16 – Acompanhamento e fiscalização	
R16 – pagamento a um único fornecedor, caracterizando subcontratação		PC17 – Medidas do art. 28, do Decreto n.º 31.621/14 (suspensão da liberação dos recursos financeiros ou pagamento de despesas; glosa dos valores irregulares; registro de inadimplência; rescisão do instrumento; instauração de processo de Tomada de Contas Especial)	
R17 – pagamento ao próprio convenente através de OBT	Improvável	PC18 – Mecanismo de bloqueio no SICONV-CE	
R12 – Ausência de atesto ou atesto incorreto dos serviços realizados.	Provável	PC19 – Vedação expressa na legislação	Execução do Objeto (processo auxiliar)

Fonte: CGE. Elaborado pela autora.

Quadro 21 – Matriz simplificada para avaliação de riscos (Processo IV – Acompanhamento, Fiscalização e Prestação de Contas)

Riscos	Probabilidade	Procedimentos de controle	Momento do Processo (ponto de controle)
R7 – Aplicação indevida de recursos financeiros do convênio por parte da entidade convenente	Provável	PC16	C. Acompanhamento e Execução da Fiscalização
R13 – Liberação de parcelas para entidades irregulares	Improvável	PC17	

Fonte: CGE. Elaborado pela autora.

Outros procedimentos de controle poderiam ser incluídos, inclusive, nas medidas administrativas do art. 28, do Decreto n.º 31.621/14, a exemplo da previsão legal de descredenciamento dos parceiros com situações recorrentes de inadimplência ou, a assinatura de documento de compromisso de mudança de conduta.

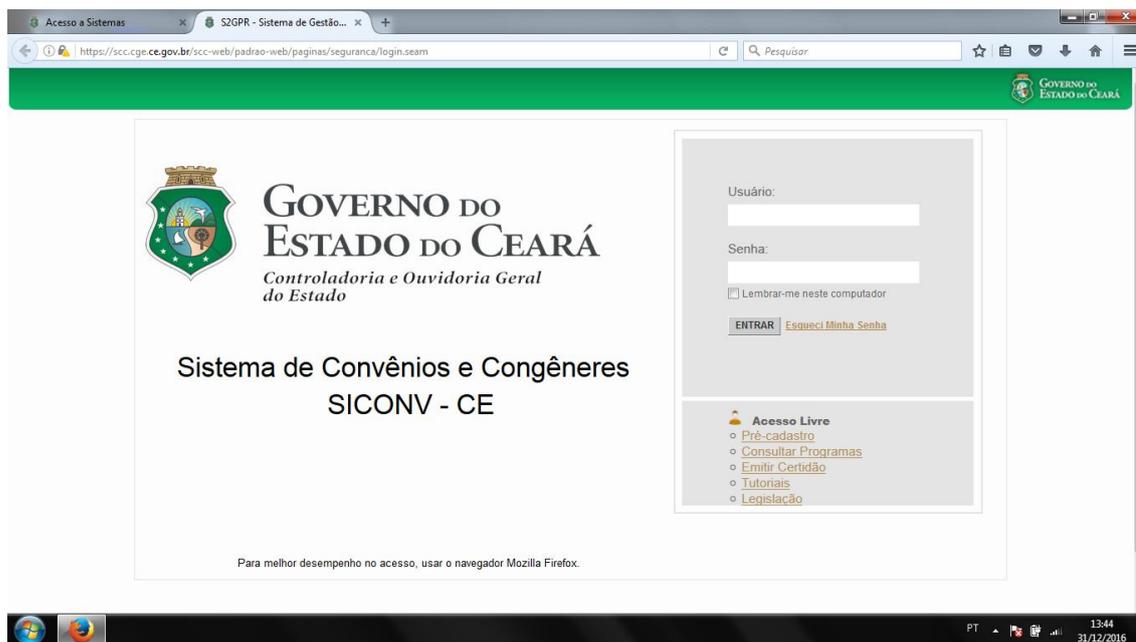
Assim, a pesquisa documental identificou que as atividades de controle estão inseridas no fluxo do processo padronizado e descentralizado. Os fluxos das etapas indicam os pontos de controle, embora mencionem os riscos. No entanto, foram previstos os procedimentos de controle, identificados a partir da avaliação de riscos e inseridos nas rotinas do processo, mediante especificação na legislação (GLOCK, p. 139), sendo possível o relacionamento através da matriz de risco.

Até o momento, foram verificadas atividades sugeridas pelo COSO II (2007), a exemplo das revisões da alta direção (revisão do processo); segregação de funções, com a divisão de atribuições entre agentes diferentes, com a finalidade de reduzir o risco de erro ou fraude e o processamento da informação, com o desenvolvimento de um novo sistema, o SICONV-CE.

A definição do macroprocesso, que conduziu a atualização da legislação, também fundamentou o desenvolvimento da ferramenta de tecnologia da informação, o SICONV-CE (Figura 10), um sistema corporativo que oferece suporte aos órgãos concedentes e aos convenientes, e o gerenciamento online da execução das parcerias que envolvam transferências de recursos financeiros.

O sistema foi desenvolvido em linguagem JAVA, banco de dados PostgreSQL e se encontra abrigado no sítio institucional da CGE, com sua plataforma hospedada nos servidores da Empresa de Tecnologia da Informação do Ceará (ETICE), a qual assegura o backup dos dados, a operação dos servidores, a conectividade da rede por meio do Cinturão Digital do Ceará (CDC) e as medidas necessárias para a manutenção da plataforma.

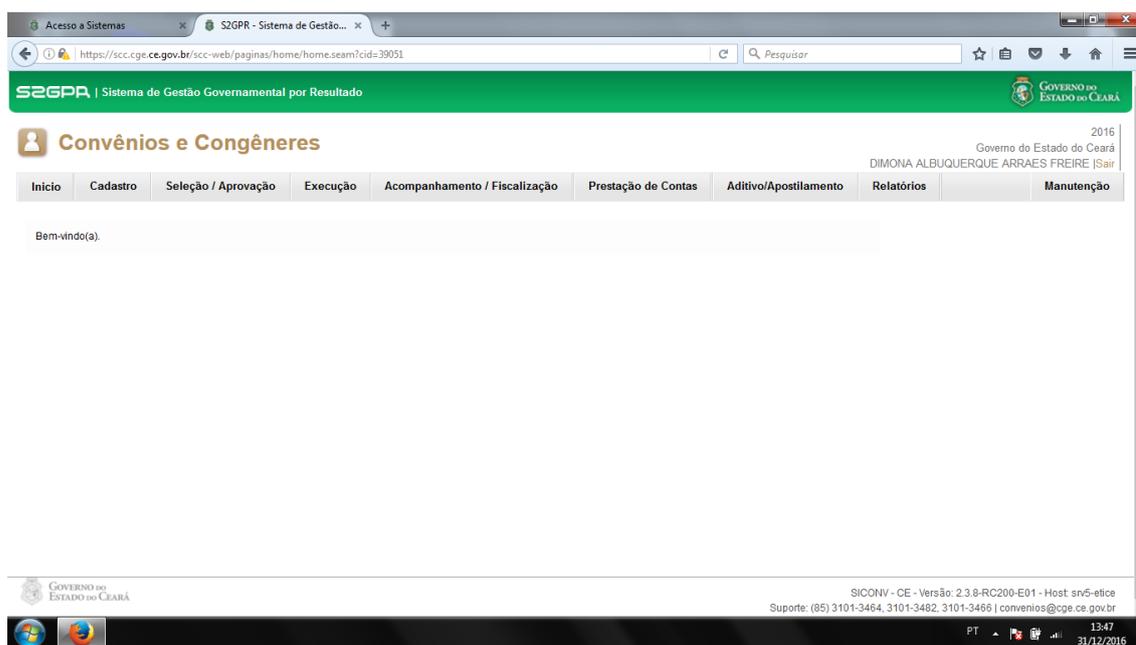
Figura 10 – Tela inicial do SICONV-CE



Fonte: <https://scc.cge.ce.gov.br/scc-web/padrao-web/paginas/seguranca/login.seam>.

O SICONV-CE foi instituído pela LC n.º 119/12, e, portanto, de uso obrigatório por todos os gestores de recursos públicos executados na forma de convênios (concedentes e convenentes). A ferramenta viabiliza o processo, com os registros realizados de forma informatizada, o que permite a sua rastreabilidade. Com isso, auxilia a gestão das parcerias, confere maior segurança, agilidade e desburocratização ao processo e facilita a apresentação da documentação exigida nas etapas, a qual é apresentada, em sua maioria, por meio eletrônico. O sistema também está integrado a outros sistemas corporativos do Governo do Estado, tais como o SACC e o Portal da Transparência.

Figura 11 – Tela de navegação do SICONV-CE



Fonte: <https://scc.cge.ce.gov.br/scc-web/paginas/home/home.seam?cid=1521>.

O sistema reúne todas as informações e documentação necessária às etapas do macroprocesso (cadastro, seleção/aprovação, execução, acompanhamento/fiscalização e prestação de contas), com os destaques do Quadro 22.

Quadro 22 – Destaques informativos do SICONV-CE

Dados cadastrais do parceiro (pessoa física ou jurídica) com documentação anexa
Planos de trabalho com cronogramas de execução física e cronograma de desembolso
Cadastro de fornecedores
Dados e documentação anexa referente à etapa da execução (pesquisas de preço, licitações, certidões negativas dos fornecedores, notas fiscais, recibos, faturas etc)
Relatórios de acompanhamento da execução do objeto; de fiscalização e prestação de contas
Status das OBT's
Emails informativos aos usuários
Perfis de acesso de convênio de acordo a segregação de atribuições dos usuários no processo
Prestação de contas online

Fonte: CGE. Elaborado pela autora.

Uma das principais funcionalidades do SICONV-CE é a realização de pagamentos aos fornecedores exclusivamente através de OBT. Para tanto, a CGE firmou convênio de cooperação técnica com a Caixa Econômica Federal (CEF), para viabilizar a operacionalização da movimentação desses recursos financeiros, o que permite maior nível de automação das transações tornando o processo mais ágil e seguro. Outras características relevantes são ilustradas na Figura 12.

Figura 12 – Características do SICONV-CE



Fonte: CGE.

Em 30/12/16, o SICONV-CE apresentou 7.145 fornecedores cadastrados, sendo 4.429 pessoas físicas e 2.716 pessoas jurídicas. Os pagamentos através de OBT's no SICONV-CE iniciaram em 2014, no total de R\$ 2.104.259,72. Em 2015, foi efetivado o total de R\$ 37.592.047,45 e, R\$ 226.974.380,80 em 2016. Os recursos que por alguma razão não foram utilizados, e que, legalmente, devem ser devolvidos aos cofres públicos, são realizados através de uma OBT específica “[...] para devolução de recursos para a conta do tesouro”. Em 2015 foram devolvidos ao Tesouro Estadual R\$ 156.611,68 através do SICONV-CE. Em 2016, registrou-se a devolução de R\$ 4.002.338,31.

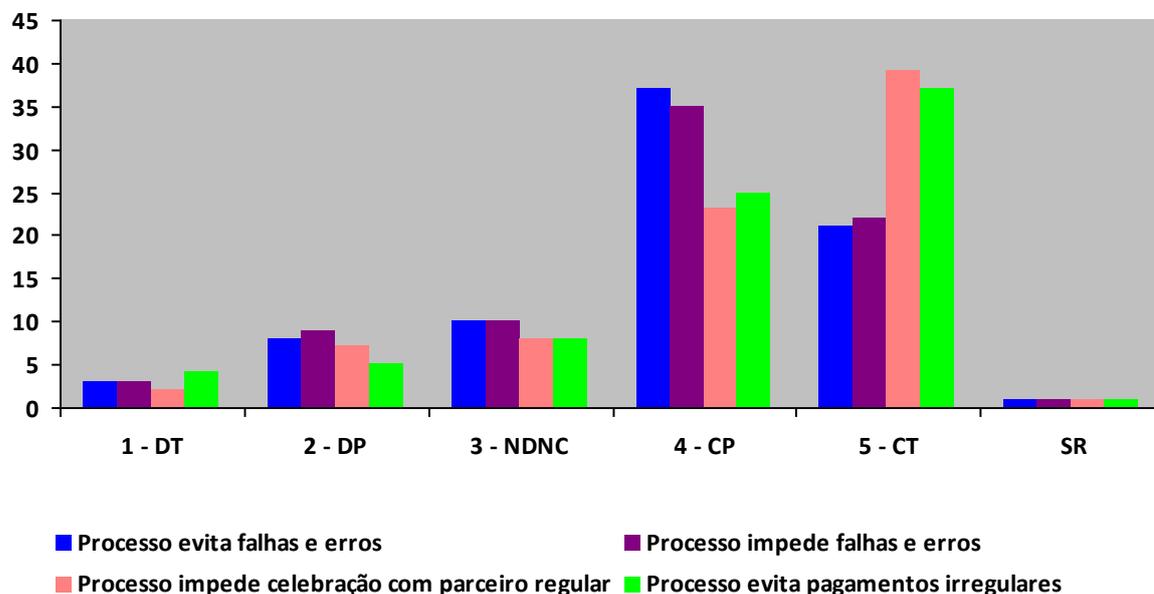
A pesquisa de campo (Parte II, afirmativas 39 a 42) revelou maior número de concordância parcial, nas primeiras afirmativas da Tabela 12 (notas 3,78 e 3,76, respectivamente) e maior número de concordância total, nas duas últimas afirmativas da tabela, resultando em maiores notas (4,09 e 4,04, respectivamente). Observe-se que as notas revelam aspectos que elevam o grau de eficiência (3,77):

Tabela 12 – Atividades de controle

O novo processo contribui para a detecção de falhas/erros dos convênios rapidamente							
Escala (1)	1 – DT	2 – DP	3 – NDNC	4 – CP	5 – CT	SR	Total
Frequência absoluta (2)	3	8	10	37	21	1	80
Frequência relativa (%)	3,75	10	12,50	46,25	26,25	1,25	100,00
Frequência relativa acumulada (%)	3,75	13,75	26,25	72,50	98,75	100,00	-
Valor ponderado (1x2)	3	16	30	148	105	0,00	302
Média Ponderada (Total valor ponderado/total frequência)							3,78
O novo processo contribui para evitar ou impedir os erros/fraudes relacionados aos convênios							
Escala (1)	1 – DT	2 – DP	3 – NDNC	4 – CP	5 – CT	SR	Total
Frequência absoluta (2)	3	9	10	35	22	1	80
Frequência relativa (%)	3,75	11,25	12,50	43,75	27,50	1,25	100,00
Frequência relativa acumulada (%)	3,75	15,00	27,50	71,25	98,75	100,00	-
Valor ponderado (1x2)	3	18	30	140	110	0,00	301
Média Ponderada (Total valor ponderado/total frequência)							3,76
O novo processo evita que seja celebrado convênio com parceiro irregular e inadimplente							
Escala (1)	1 – DT	2 – DP	3 – NDNC	4 – CP	5 – CT	SR	Total
Frequência absoluta (2)	2	7	8	23	39	1	80
Frequência relativa (%)	2,50	8,75	10,00	28,75	48,75	1,25	100,00
Frequência relativa acumulada (%)	2,50	11,25	21,25	50,00	98,75	100,00	-
Valor ponderado (1x2)	2	14	24	92	195	0,00	327
Média Ponderada (Total valor ponderado/total frequência)							4,09
O novo processo evita a liberação de recurso em situações irregulares							
Escala (1)	1 – DT	2 – DP	3 – NDNC	4 – CP	5 – CT	SR	Total
Frequência absoluta (2)	4	5	8	25	37	1	80
Frequência relativa (%)	5,00	6,25	10,00	31,25	46,25	1,25	100,00
Frequência relativa acumulada (%)	5,00	11,25	21,25	52,50	98,75	100,00	-
Valor ponderado (1x2)	4	10	24	100	185	0,00	323
Média Ponderada (Total valor ponderado/total frequência)							4,04

Fonte: Dados da pesquisa.

* 1 – DISCORDO TOTALMENTE (DT); 2 – DISCORDO PARCIALMENTE (DP); 3 – NEM DISCORDO NEM CONCORDO (NDNC); CONCORDO PARCIALMENTE (CP); CONCORDO TOTALMENTE (CT); SEM RESPOSTA (SR).

Gráfico 8 – Atividades de controle

Fonte: Dados da pesquisa.

Além das atividades de controle já implementadas, a pesquisa relatou outras medidas que possam ser inseridas no processo, de acordo com o Quadro 23:

Quadro 23 – Medidas preventivas relatadas

Revisão e aprimoramento da legislação
Tornar público os registros do SICONV-CE, visando maior transparência e controle social, que permita maior competitividade aos fornecedores de bens e serviços aos convenentes
Definir tabela de custos relacionados aos objetos dos convênios
Formar quadro efetivo de servidores para fiscalizar os convênios
Evitar o repasse de recurso no último mês de mandato de prefeitos municipais que concorrem à reeleição, com previsão na legislação
Implementar rotinas de auditorias em convênios realizadas pela CGE
Adotar bloqueios efetivos para que as contas sejam movimentadas exclusivamente através de OBT's

Fonte: Dados da pesquisa.

A pesquisa também revelou os fatores limitantes à eficiência do processo, na prevenção dos riscos, conforme apresentados no Quadro 24.

Quadro 24 – Fatores limitantes ao processo

Carência de servidores efetivos e capacitados para o monitoramento e fiscalização
Ausência de tabela de custos dos objetos dos convênios, inviabilizando um maior controle
Ausência de integração entre as áreas da CGE sobre a gestão dos convênios
Prazos curtos para a análise dos convênios por parte da Secretaria
Ausência de recursos para a fiscalização (pessoal, veículo, gasolina)

Prazos inatingíveis para a publicação na imprensa oficial
Necessidade de elaboração de dois pareceres jurídicos para a celebração
Gestão superior dos órgãos não está engajada com o novo processo

Fonte: Dados da pesquisa.

Finalmente, a pesquisa capturou alguns resultados que já podem ser verificados com a implantação do novo processo:

Quadro 25 – Resultados relatados

Maior efetividade nas políticas públicas
Maior transparência dos recursos envolvidos
Maior responsabilização dos atores envolvidos
A padronização do processo aumenta o controle na liberação de recursos, no acompanhamento e na prestação de contas
Maior agilidade no processo
Maior envolvimento das áreas correlatas
Rapidez na entrega e análise da prestação de contas, que agora é on line no SICONV-CE
Os atores das áreas envolvidas no processo estão mais atentos à legislação e, portanto, mais zelosos
Mais segurança em identificar parceiros irregulares e inadimplentes
Viabiliza o monitoramento tempestivo
O processo é capaz de inibir operações não autorizadas
A ferramenta SICONV-CE contribuiu para todos os benefícios relatados
Maior efetividade nas políticas públicas
Maior transparência dos recursos envolvidos
Maior responsabilização dos atores envolvidos
A padronização do processo aumenta o controle na liberação de recursos, no acompanhamento e na prestação de contas
Maior agilidade no processo
Maior envolvimento das áreas correlatas
Rapidez na entrega e análise da prestação de contas, que agora é on line no SICONV-CE
Os atores das áreas envolvidas no processo estão mais atentos à legislação e, portanto, mais zelosos
Mais segurança em identificar parceiros irregulares e inadimplentes
Viabiliza o monitoramento tempestivo
O processo é capaz de inibir operações não autorizadas
A ferramenta SICONV-CE contribuiu para todos os benefícios relatados

Fonte: Dados da pesquisa.

5.3 ORIENTAÇÕES DO CONTROLE INTERNO

Para a análise dessa categoria utilizam-se os seus desdobramentos: informações e comunicações.

5.3.1 Informações

De acordo com o COSO II (2007) as informações devem ser coletadas e informadas tempestivamente, a fim de que os envolvidos cumpram as suas

responsabilidades, em todos os níveis da organização. Para essa categoria, os sistemas de informação desempenham relevante papel, pois “[...] melhora a capacidade de mensurar e monitorar o desempenho, bem como apresentar informações analíticas no âmbito de toda a organização” (COSO II, 2007).

A pesquisa documental verificou no SICONV-CE uma ferramenta com alto poder informacional e gerencial que contempla todas as etapas do processo, cujos dados e funcionalidades já possuem um caráter orientativo e informativo acerca da situação dos convênios que “[...] melhora a capacidade de mensurar e monitorar o desempenho, bem como apresentar informações analíticas no âmbito de toda a organização” (COSO II, 2007). Além disso, o sistema se reveste de conteúdo apropriado (nível de detalhamento adequado); oportunidade (disponíveis quando necessário); atualização (sempre as mais recentes) e; acessibilidade (fácil obtenção) (COSO II, 2007).

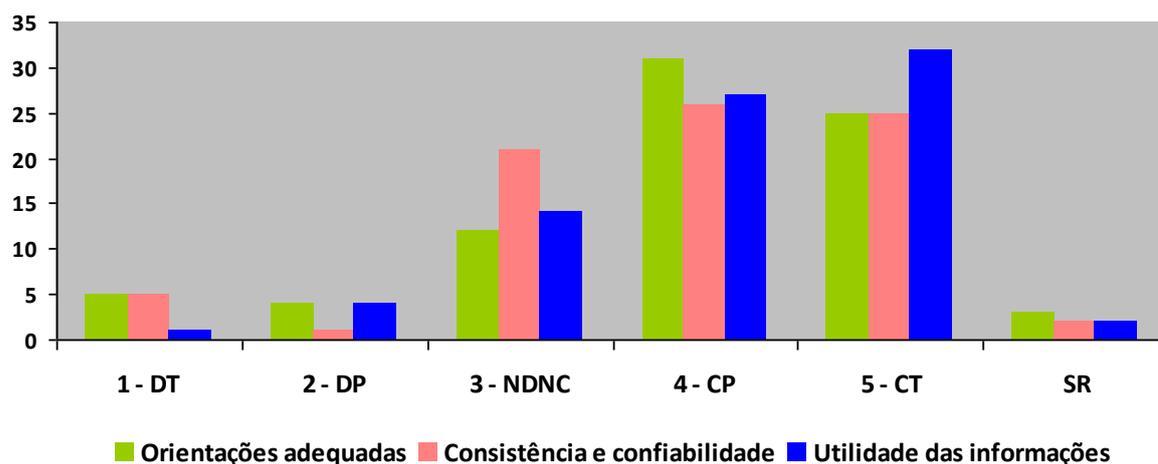
Por sua vez, a pesquisa de campo (Parte II, questões 59, 60 e 61) revelou maior concordância parcial, nas primeiras afirmativas, e maior nível de concordância total na última afirmativa, ainda assim o nível de concordância superou os níveis de discordância, de acordo com a Tabela 13 e Gráfico 9. Os valores abaixo da nota final (3,77) são indicativos de melhorias no sistema:

Tabela 13 – Informações do controle interno

As informações fornecidas pelo SICONV-CE orientam as etapas do processo							
Escala (1)	1 – DT	2 – DP	3 – NDNC	4 – CP	5 – CT	SR	Total
Frequência absoluta (2)	5	4	12	31	25	3	80
Frequência relativa (%)	6,25	5,00	15,00	38,75	31,25	3,75	100,00
Frequência relativa acumulada (%)	6,25	11,25	26,25	65,00	96,25	100,00	-
Valor ponderado (1x2)	5	8	36	124	125	0,00	298
Média Ponderada (Total valor ponderado/total frequência)							3,73
As informações fornecidas pelo SICONV-CE são consistentes e confiáveis							
Escala (1)	1 – DT	2 – DP	3 – NDNC	4 – CP	5 – CT	SR	Total
Frequência absoluta (2)	5	1	21	26	25	2	80
Frequência relativa (%)	6,25	1,25	26,25	32,50	31,25	2,50	100,00
Frequência relativa acumulada (%)	6,25	7,50	33,75	66,25	97,50	100,00	-
Valor ponderado (1x2)	5	2	63	104	125	0,00	299
Média Ponderada (Total valor ponderado/total frequência)							3,74
As informações fornecidas pelo SICONV-CE são úteis para o exercício de minhas atividades							
Escala (1)	1 – DT	2 – DP	3 – NDNC	4 – CP	5 – CT	SR	Total
Frequência absoluta (2)	1	4	14	27	32	2	80
Frequência relativa (%)	1,25	5,00	17,50	33,75	40,00	2,50	100,00
Frequência relativa acumulada (%)	1,25	6,25	23,75	57,50	97,50	100,00	-
Valor ponderado (1x2)	1	8	42	108	160	0,00	319
Média Ponderada (Total valor ponderado/total frequência)							3,99

Fonte: Dados da pesquisa.

* 1 – DISCORDO TOTALMENTE (DT); 2 – DISCORDO PARCIALMENTE (DP); 3 – NEM DISCORDO NEM CONCORDO (NDNC); CONCORDO PARCIALMENTE (CP); CONCORDO TOTALMENTE (CT); SEM RESPOSTA (SR).

Gráfico 9 – Informações do controle interno

Fonte: Dados da pesquisa.

5.3.2 Comunicações

A pesquisa documental identificou manuais de utilização para as etapas do macroprocesso, que correspondem aos menus no SICONV-CE, disponibilizados

no sítio da CGE para consulta ou download. Também são disponibilizadas todas as informações necessárias sobre o novo processo, tais como modelos de documentos necessários ao cumprimento da legislação, a legislação pertinente, além de apresentações realizadas e o fluxo do processo.

Figura 13 – Informações sobre as novas regras de convênios e congêneres



Fonte: CGE.

Conforme já mencionado, a construção e desenvolvimento do macroprocesso ocorreram de forma compartilhada entre a CGE e as setoriais do Poder Executivo. Entre 2011 e 2014, a CGE promoveu sete fóruns permanentes de controle interno direcionados aos responsáveis das áreas envolvidas (administração, finanças, jurídica, planejamento), com vistas a discutir assuntos relacionados e prestar orientações. Nos anos de 2012 e 2013, foram realizadas duas palestras e duas reuniões técnicas com as setoriais envolvidas, para apresentar o novo fluxo do macroprocesso de convênios e congêneres e as principais mudanças da legislação.

A CGE também realizou treinamentos para as setoriais e para os convenentes, sobre a legislação do macroprocesso e o SICONV-CE, de acordo com a Tabela 14:

Tabela 14 – Capacitações realizadas

Público-alvo	2015	2016	Total
Convenientes	6	17	24
Concedente	6	4	10
Total	12	21	34

Fonte: Escola de Gestão Pública (EGP). Elaborada pela autora.

Outrossim, para dar suporte à implementação das etapas do macroprocesso, a CGE lotou colaboradores que atuam no controle preventivo nas secretarias que possuem maior volume de celebração de convênios e instrumentos congêneres – SECULT, SDA, SESA, SEDUC, CASA CIVIL, Secretaria do Esporte do Estado do Ceará (SESPORTE), STDS, DER – para auxiliar no monitoramento e prestar orientações. Com isso, a pesquisa documental revelou que as informações e comunicações têm se mostrado eficazes para os terceiros (COSO II, 2007, p. 75), que são as Secretarias de Estado.

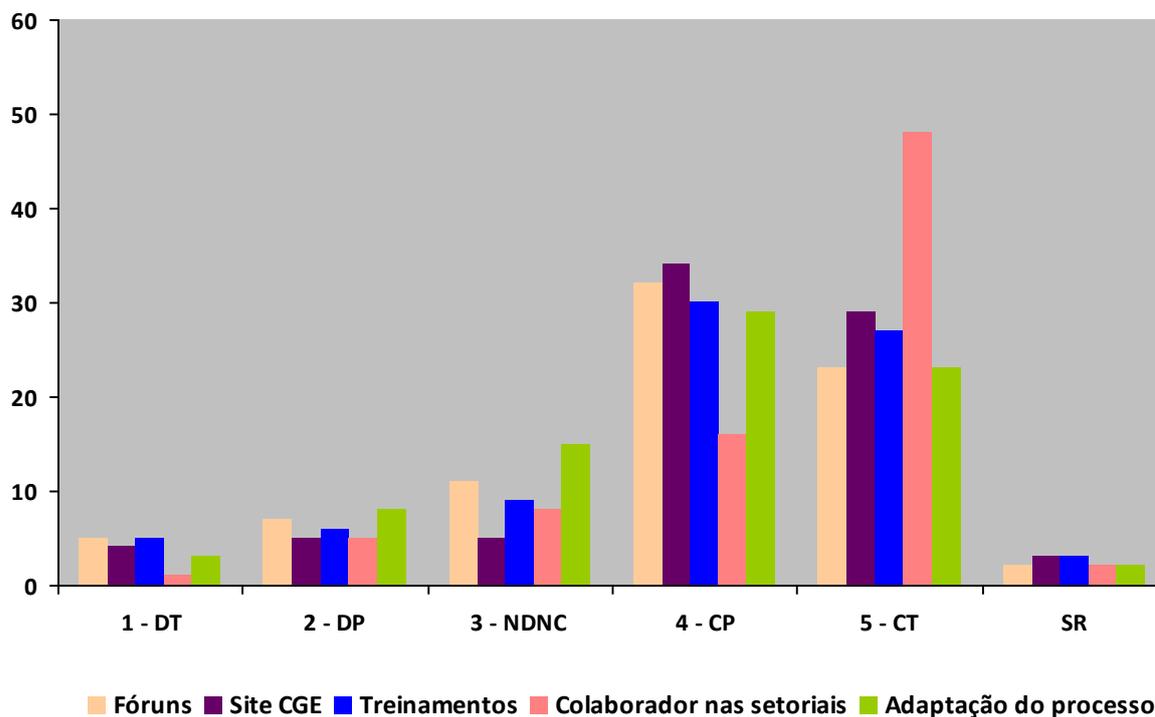
A pesquisa de campo (Parte II, questões 54 a 58) revelou prevalência de concordância parcial em todas as afirmativas, exceto quanto à relevância da presença do articulador da CGE, que apresentou maior nível de concordância, e também maior (4,24), conforme a Tabela 15 e o Gráfico 10. No geral, os níveis de concordância superam os níveis de discordância, em todas as afirmativas. Observe-se ainda, as notas acima do valor final (3,77) que elevam o grau de eficiência no processo:

Tabela 15 – Comunicações do controle interno

Os fóruns de controle interno promovidos pela CGE orientam sobre o novo processo							
Escala (1)	1 – DT	2 – DP	3 – NDNC	4 – CP	5 – CT	SR	Total
Frequência absoluta (2)	5	7	11	32	23	2	80
Frequência relativa (%)	6,25	8,75	13,75	40,00	28,75	2,50	100,00
Frequência relativa acumulada (%)	6,25	15,00	28,75	68,75	97,50	100,00	-
Valor ponderado (1x2)	5	14	33	128	115	0,00	295
Média Ponderada (Total valor ponderado/total frequência)							3,69
As informações disponibilizadas no site da CGE orientam sobre o novo processo							
Escala (1)	1 – DT	2 – DP	3 – NDNC	4 – CP	5 – CT	SR	Total
Frequência absoluta (2)	4	5	5	34	29	3	80
Frequência relativa (%)	5,00	6,25	6,25	42,50	36,25	3,75	100,00
Frequência relativa acumulada (%)	5,00	11,25	17,50	60,00	96,25	100,00	-
Valor ponderado (1x2)	4	10	15	136	145	0,00	310
Média Ponderada (Total valor ponderado/total frequência)							3,88
Os treinamentos realizados são adequados para orientar sobre o novo processo							
Escala (1)	1 – DT	2 – DP	3 – NDNC	4 – CP	5 – CT	SR	Total
Frequência absoluta (2)	5	6	9	30	27	3	80
Frequência relativa (%)	6,25	7,50	11,25	37,50	33,75	3,75	100,00
Frequência relativa acumulada (%)	6,25	13,75	25,00	62,50	96,25	100,00	-
Valor ponderado (1x2)	5	12	27	120	135	0,00	299
Média Ponderada (Total valor ponderado/total frequência)							3,74
É necessário o colaborador da CGE na Secretaria para orientar o novo processo							
Escala (1)	1 – DT	2 – DP	3 – NDNC	4 – CP	5 – CT	SR	Total
Frequência absoluta (2)	1	5	8	16	48	2	80
Frequência relativa (%)	1,25	6,25	10,00	20,00	60,00	2,50	100,00
Frequência relativa acumulada (%)	1,25	7,50	17,50	37,50	97,50	100,00	-
Valor ponderado (1x2)	1	10	24	64	240	0,00	339
Média Ponderada (Total valor ponderado/total frequência)							4,24
A CGE tem adaptado o processo às especificidades e demandas da Secretaria							
Escala (1)	1 – DT	2 – DP	3 – NDNC	4 – CP	5 – CT	SR	Total
Frequência absoluta (2)	3	8	15	29	23	2	80
Frequência relativa (%)	3,75	10,00	18,75	36,25	28,75	2,50	100,00
Frequência relativa acumulada (%)	3,75	13,75	32,50	68,75	97,50	100,00	-
Valor ponderado (1x2)	3	16	45	116	115	0,00	295
Média Ponderada (Total valor ponderado/total frequência)							3,69

Fonte: Dados da pesquisa.

* 1 – DISCORDO TOTALMENTE (DT); 2 – DISCORDO PARCIALMENTE (DP); 3 – NEM DISCORDO NEM CONCORDO (NDNC); CONCORDO PARCIALMENTE (CP); CONCORDO TOTALMENTE (CT); SEM RESPOSTA (SR).

Gráfico 10 – Comunicações do controle interno

Fonte: Dados da pesquisa.

5.4 MONITORAMENTO

A análise desta categoria utilizará os desdobramentos: monitoramento contínuo; avaliação independente e indicadores.

5.4.1 Monitoramento contínuo

As avaliações contínuas verificam o funcionamento dos componentes de controle interno e geram informações oportunas (COSO I, 2013). A forma como o processo das transferências está estruturada permite esse monitoramento, pois está incorporado, intrínseco às atividades normais, aos fluxos de processos, e é conduzido em tempo real, fornecendo respostas dinâmicas às mudanças e identificando os problemas com mais rapidez (COSO II, 2007, p. 84).

O processo viabiliza algumas formas de monitoramento, sugeridas pelo COSO II (2007): análise de relatórios operacionais emitidos pelo SICONV-CE, do Menu “relatórios”; comunicações oriundas dos clientes externos (setoriais), que comprovam informações ou indicam problemas; fornecimento de informações

periódicas por meio de auditoria interna (no âmbito da CGE) ou externa (pelos tribunais de contas), visando o fortalecimento do gerenciamento de riscos; e seminários de treinamento e reuniões.

A pesquisa de campo revelou (Parte II, afirmativas 46 a 48 e, 50 e 51), maior nota (4,05) de concordância total sobre o novo processo que viabiliza o monitoramento. Sobre o aspecto da fiscalização, as notas se distribuem nos níveis de concordância (nota 3,83). Sobre o monitoramento dos resultados dos convênios e o papel do SICONV-CE nessa ação, observou maior nível de concordância parcial (notas 3,48 e 3,59, respectivamente), conforme a Tabela 16 e o gráfico 11.

A menor nota (3,13) se refere às informações fornecidas pela CGE aos órgãos, a respeito das atividades monitoradas, onde os níveis de concordância e discordância se aproximam.

Tabela 16 – Monitoramento contínuo

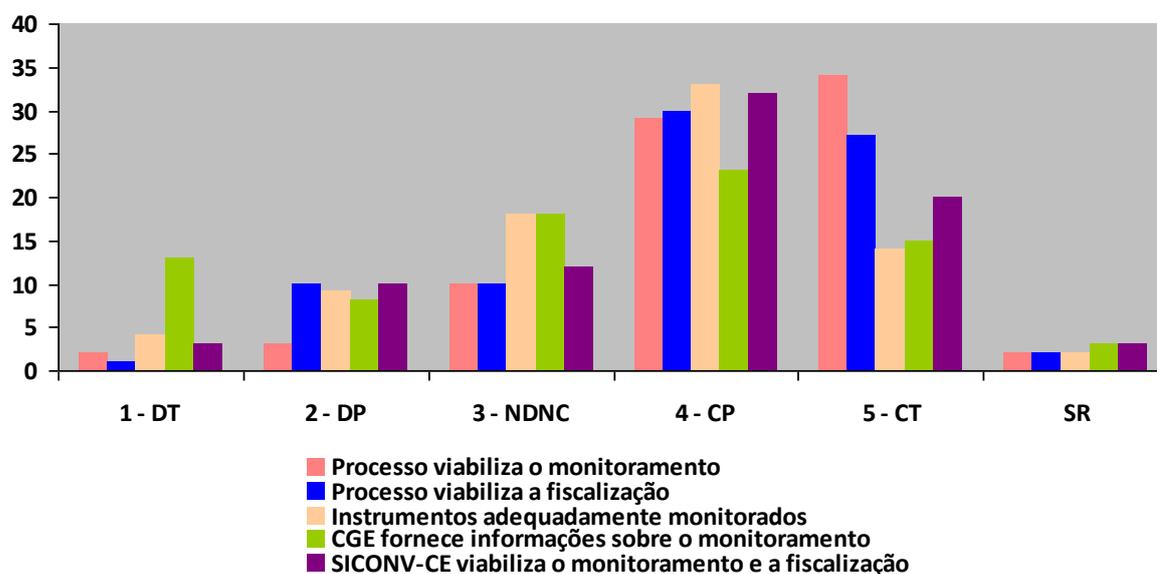
O novo processo viabiliza o acompanhamento financeiro e físico dos convênios							
Escala (1)	1 – DT	2 – DP	3 – NDNC	4 – CP	5 – CT	SR	Total
Frequência absoluta (2)	2	3	10	29	34	2	80
Frequência relativa (%)	2,50	3,75	12,50	36,25	42,50	2,50	100,00
Frequência relativa acumulada (%)	2,50	6,25	18,75	55,00	97,50	100,00	-
Valor ponderado (1x2)	2	6	30	116	170	0,00	324
Média Ponderada (Total valor ponderado/total frequência)							4,05
O novo processo permite a fiscalização do objeto do convênio, durante a sua execução							
Escala (1)	1 – DT	2 – DP	3 – NDNC	4 – CP	5 – CT	SR	Total
Frequência absoluta (2)	1	10	10	30	27	2	80
Frequência relativa (%)	1,25	12,50	12,50	37,50	33,75	2,50	100,00
Frequência relativa acumulada (%)	1,25	13,75	26,25	63,75	97,50	100,00	-
Valor ponderado (1x2)	1	20	30	120	135	0,00	306
Média Ponderada (Total valor ponderado/total frequência)							3,83
Os resultados do convênio, nos aspectos financeiro e técnico, têm sido acompanhados							
Escala (1)	1 – DT	2 – DP	3 – NDNC	4 – CP	5 – CT	SR	Total
Frequência absoluta (2)	4	9	18	33	14	2	80
Frequência relativa (%)	5,00	11,25	22,50	41,25	17,50	2,50	100,00
Frequência relativa acumulada (%)	5,00	16,25	38,75	80,00	97,50	100,00	-
Valor ponderado (1x2)	4	18	54	132	70	0,00	278
Média Ponderada (Total valor ponderado/total frequência)							3,48
A CGE fornece informações sobre o monitoramento dos convênios							
Escala (1)	1 – DT	2 – DP	3 – NDNC	4 – CP	5 – CT	SR	Total
Frequência absoluta (2)	13	8	18	23	15	3	80
Frequência relativa (%)	16,25	10,00	22,50	28,75	18,75	3,75	100,00
Frequência relativa acumulada (%)	16,25	26,25	48,75	77,50	96,25	100,00	-
Valor ponderado (1x2)	13	16	54	92	75	0,00	250
Média Ponderada (Total valor ponderado/total frequência)							3,13
O SICONV-CE fornece meios para o acompanhamento e fiscalização dos convênios							
Escala (1)	1 – DT	2 – DP	3 – NDNC	4 – CP	5 – CT	SR	Total

Frequência absoluta (2)	3	10	12	32	20	3	80
Frequência relativa (%)	3,75	12,50	15,00	40,00	25,00	3,75	100,00
Frequência relativa acumulada (%)	3,75	16,25	31,25	71,25	96,25	100,00	-
Valor ponderado (1x2)	3	20	36	128	100	0,00	287
Média Ponderada (Total valor ponderado/total frequência)							3,59

Fonte: Dados da pesquisa.

* 1 – DISCORDO TOTALMENTE (DT); 2 – DISCORDO PARCIALMENTE (DP); 3 – NEM DISCORDO NEM CONCORDO (NDNC); CONCORDO PARCIALMENTE (CP); CONCORDO TOTALMENTE (CT); SEM RESPOSTA (SR).

Gráfico 11 – Monitoramento contínuo



Fonte: Dados da pesquisa.

5.4.2 Avaliação independente

Quanto maior o alcance do monitoramento contínuo, menor a necessidade de avaliações independentes, as quais analisam as deficiências no processo e ocorrem, geralmente, após a constatação de algum fato relevante (COSO II, 2007). A pesquisa documental verificou a implementação das fases do processo desde 2011, e não coletou elementos indicativos que justificassem as avaliações independentes. Ademais, o monitoramento encontra-se em fase de aperfeiçoamento.

5.4.3 Indicadores

Os indicadores mensuram o grau de adesão aos procedimentos de controle e são gerados a partir dos registros efetuados durante a execução do processo, destinados à aferição da eficácia desses procedimentos, ou sua readequação (GLOCK, 2015). A pesquisa documental identificou dois indicadores relacionados ao processo dos convênios e congêneres:

Quadro 26 – Indicadores do processo das transferências voluntárias financeiras

1. Percentual de Pontos de Controle Eficazes no Processo de Convênios e Congêneres
Objetivo: Assegurar a eficácia dos pontos de controle estabelecidos no processo de convênios e congêneres.
Conceito: O indicador representa o nível de eficácia dos pontos de controle estabelecidos no processo de convênios e congêneres. É obtido por meio do monitoramento dos pontos de controle definidos no processo de convênios e congêneres. Tendência de Comportamento Esperada: Aumento do Indicador.
Fórmula: $(\text{Pontos de controle eficazes} / \text{Total de pontos de controle implantados}) \times 100$.
Periodicidade de medição: Trimestral.
2. Percentual de Prestação de Contas de Convênio Aprovadas
Objetivo: Aumentar a quantidade de Prestação de Contas de Convênio Aprovadas.
Conceito: O indicador representa o percentual de prestações de contas de convênios e congêneres que foram aprovadas durante o ano. É obtido por meio da extração de dados do SICONV-CE. Tendência de Comportamento Esperada: Aumento do Indicador.
Fórmula: $(\text{Quantidade de Prestações de Contas aprovadas} / \text{Quantidade de Prestações de Contas a serem analisadas}) \times 100$.
Periodicidade de medição: Anual.

Fonte: CGE.

O indicador 1 foi formulado em 2014 e estabelecida uma meta de 70% de pontos de controle eficazes. Porém, devido a não conclusão da implantação do processo nesse ano, não foi possível apresentar o resultado deste indicador. A pesquisa documental também não registrou resultado do indicador em 2015 e 2016. O indicador 2 foi formulado em 2016 e estabelecida uma meta de 92% de alcance. Em 2016, o indicador alcançou 58,05% de prestação de contas aprovadas, ou seja, ainda há registros de inadimplência nesse processo.

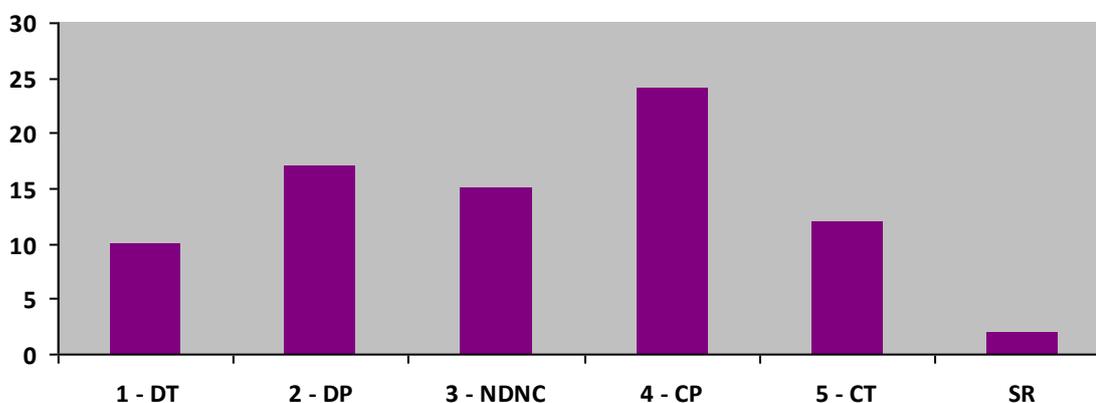
Sobre a utilização de indicadores adequados no monitoramento, a pesquisa de campo (Parte II, afirmativa 49), apresentou a menor nota para essa afirmativa (3,06), em relação à média final (3,77), onde os níveis de concordância e discordância se aproximam, conforme a Tabela 17 e o Gráfico 12:

Tabela 17 – Indicadores

O acompanhamento é realizado através de indicadores adequados							
Escala (1)	1 – DT	2 – DP	3 – NDNC	4 – CP	5 – CT	SR	Total
Frequência absoluta (2)	10	17	15	24	12	2	80
Frequência relativa (%)	12,50	21,25	18,75	30,00	15,00	2,50	100,00
Frequência relativa acumulada (%)	12,50	33,75	52,50	82,50	97,50	100,00	-
Valor ponderado (1x2)	10	34	45	96	60	0,00	245
Média Ponderada (Total valor ponderado/total frequência)							3,06

Fonte: Dados da pesquisa.

* 1 – DISCORDO TOTALMENTE (DT); 2 – DISCORDO PARCIALMENTE (DP); 3 – NEM DISCORDO NEM CONCORDO (NDNC); CONCORDO PARCIALMENTE (CP); CONCORDO TOTALMENTE (CT); SEM RESPOSTA (SR).

Gráfico 12 – Indicadores

Fonte: Dados da pesquisa.

O resultado da pesquisa de campo reflete os resultados da pesquisa documental, que demonstram a incipiência no monitoramento desse processo através de uso de indicadores, onde não se formou, ainda, uma série histórica, para a definição de levantamentos e análises complementares e a identificação de aspectos onde os controles preventivos devem ser fortalecidos ou readequados (GLOCK, 2015, p. 139).

Considerando que o processo concluiu a implementação de todas as suas etapas, a retomada do monitoramento através do indicador 1 fornecerá mais eficiência ao processo, pois visa mensurar o grau de adesão aos procedimentos de controle (GLOCK, 2015, p. 49).

O resultado da afirmativa do Gráfico 12 pode ser verificado em conjunto com a segunda menor nota (3,13) registrada na pesquisa de campo (Gráfico 2) sobre as informações fornecidas pela CGE aos órgãos, acerca das atividades monitoradas. Na medida em que a CGE consolide o uso de indicadores e forme

séries históricas, deverá disponibilizar essas informações, periodicamente, às partes interessadas.

Além disso, a pesquisa de campo relatou alguns fatores que limitam o monitoramento dos convênios, tais como a carência de servidores nas setoriais para exercer, principalmente, a atividade de fiscalização, mormente nos projetos que são realizados nos municípios, e a carência de recursos (veículos, diárias, gasolina etc). Outro fator se refere às demandas não atendidas pela CGE, que visam melhorias no SICONV-CE, as quais facilitariam a operacionalização do processo nas setoriais.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve por objetivo avaliar o nível de eficiência das medidas preventivas implementadas pelo controle interno do Ceará, no processo das transferências voluntárias financeiras. Para tal, foram resgatados, no referencial teórico sobre o tema, os fundamentos para a definição de categorias e subcategorias que conduziram a análise dos dados coletados na pesquisa documental e de campo, à luz do método da análise qualitativa de conteúdo.

A análise dos resultados destaca a análise de riscos, a revisão do macroprocesso das transferências voluntárias financeiras e da legislação, o SICONV-CE e o monitoramento do processo. A análise de riscos revelou um nível de concordância entre neutra e parcial de 3,74 sobre o ambiente favorável da CGE para o gerenciamento dos riscos nos processos, pouco abaixo da nota final obtida na pesquisa de campo (3,77). Na medida em que a CGE atue em outros processos da gestão, a filosofia do controle interno com foco na prevenção dos riscos será consolidada.

A avaliação dos riscos inicialmente mapeados reposicionou o nível de alguns riscos, a exemplo dos riscos de nível médio R10 e R3, agora considerados nível alto. Outros riscos potenciais (R2, R4, R8 e R13) se posicionam ao final do ranking, o que demonstra eficiência das medidas preventivas. Embora não tenham sido definidas as respostas aos riscos, a avaliação será profícua à gestão na revisão das atividades de controle adotadas.

A revisão das etapas do macroprocesso foi fundamental para a descentralização da gestão dos convênios nas setoriais do Estado, obtendo nota 3,88. O nível de concordância para a definição e ampliação de responsabilidades dos atores envolvidos resultou em 4,16. Ambos os aspectos permitem a visão sistêmica por parte do órgão central de controle interno e fortalecem o nível de eficiência no processo.

O macroprocesso está estruturado de forma que se visualizem os pontos de controle, sobre os quais recaem os procedimentos de controle. Alguns subprocessos definidos são os próprios procedimentos de controle. O relacionamento apresentado nas matrizes de riscos contribuirá para a revisão das medidas preventivas e no tratamento dos novos riscos que foram relatados na pesquisa de campo. Ressalte-se que o processo obteve maior nível de concordância

(4,09 e 4,04, respectivamente) para impedir riscos graves, tais como celebrar convênios com entidades irregulares ou inadimplentes, e liberar recursos financeiros, caso seja detectada outra situação irregular.

A revisão da legislação pertinente é outro destaque importante, pois prevê procedimentos de controle durante todas as fases do processo e cria condições para o monitoramento do processo, através de área específica na CGE para o tratamento dos riscos nos processos da gestão estadual – a COINP. Ressalte-se que esse é o primeiro processo de gestão que tem sido mapeado no âmbito da CGE/COINP, para o monitoramento, utilizando o gerenciamento de riscos. A previsão legal é atuação efetivada da CGE, de acordo com a visão sistêmica do controle preventivo, na revisão ou mapeamento, conforme o caso, dos demais processos de gestão.

Outro destaque é a ferramenta tecnológica SICONV-CE, na qual seus menus estão dispostos na mesma sequência do macroprocesso e da legislação. O sistema possui ampla informação sobre as etapas e algumas ações e comandos que se revestem de caráter preventivo, já durante o momento da execução e do monitoramento dos convênios. A pesquisa de campo revelou o potencial informacional do sistema e a sua utilidade no processo. Por outro lado, a gestão da CGE deverá reforçar as melhorias no sistema, principalmente sobre a consistência e confiabilidade das informações.

A pesquisa também evidenciou a relevância da disponibilização de todas as informações sobre o processo no site da CGE, e da forma participativa como foi conduzido o processo desde o início do levantamento de dados para a análise dos riscos, através de fóruns e reuniões técnicas que comunicaram o andamento dos trabalhos. Os treinamentos também foram imprescindíveis após a implantação das etapas. Ressalte-se que a atuação descentralizada do colaborador da CGE nas setoriais, é um fator que eleva o nível de eficiência do processo.

Sobre o monitoramento, é importante ressaltar que a sequência das etapas, com os pressupostos determinados na legislação e auxiliados pela ferramenta SICONV-CE, já permite a sua condução durante todo o processo e a indicação tempestiva das situações que demandam algum tipo de ajuste preventivo ou, corretivo. Por outro lado, o monitoramento por ser incipiente, compromete a eficiência no processo, pois o indicador que mede o percentual de prestações de contas aprovadas teve sua primeira mensuração em 2016. Para a avaliação da eficiência, é necessário verificar, ou retomar o indicador que mensura o percentual

de pontos de controle eficazes no processo. Na medida em se obtém consistência e séries históricas dos indicadores, a CGE tem mais elementos para fornecer informações gerenciais para as setoriais sobre a situação monitorada.

Dessa forma, o resultado final da pesquisa de campo (3,77) que se aproxima de um nível de concordância parcial, indica que alguns aspectos devem ser verificados e melhorados, outros, mantidos, para que se alcance um nível de eficiência que se projete entre o nível 4 – concordância parcial e o nível 5 – concordância total. Provável que o resultado também tenha sido influenciado pelos fatores limitantes relatados: carência de recursos materiais e humanos para o monitoramento e fiscalização; ausência de integração entre as áreas da CGE sobre a gestão dos convênios, inclusive com a gestão superior da setorial.

Contudo, os resultados significativos já podem ser visualizados, tais quais identificados: maior efetividade nas políticas públicas; maior transparência dos recursos; maior zelo com a legislação e maior responsabilização dos atores envolvidos. Destaca-se também o SICONV-CE que trouxe mais agilidade no processo e condições para o monitoramento, em que pese a gestão necessite realizar novas avaliações e adaptações, e implementar algumas melhorias.

Dessa forma, avaliação do processo, de acordo com os critérios utilizados na metodologia, demonstrou que as medidas implementadas apresentaram um bom grau de eficiência, na prevenção de fraudes e detecção de erros. No entanto, a gestão deve observar e buscar manter os aspectos positivos da avaliação e implementar algumas melhorias para os aspectos que reduziram o grau de eficiência.

A contribuição deste estudo, nos âmbitos teórico e empírico, apresenta, entretanto, algumas limitações que necessitam ser mencionadas. A primeira se refere à mudança da natureza da amostra, a qual foi inicialmente calculada nos parâmetros formais da pesquisa científica e, em decorrência de ausência de respostas, utilizou-se a amostra acidental, usando as respostas que foram possíveis de se obter. Embora a pesquisa tenha utilizado o questionário eletrônico, com a finalidade de alcançar respostas de todo o universo definido, de forma rápida e profícua, não resultou na quantidade de respostas inicialmente imaginada. Dessa forma, ainda resta uma parcela de atores envolvidos no processo que poderão ser alvo de novas investigações sobre a temática.

Por outro lado, sobre a caracterização da amostra alcançada, o grupo

apresentou homogeneidade quanto ao gênero, idade, e área de atuação. O bom nível de escolaridade também foi revelado, assim como um número representativo de servidores técnicos de carreira. Porém, o número de respondentes se concentrou em duas setoriais do Estado (STDS e CGE), e 16,25% não identificou o local de trabalho.

Os resultados da pesquisa, a par de oferecer subsídios válidos para o aperfeiçoamento do controle, lançam bases teóricas, documentais e empíricas para o estudo de outros aspectos do controle interno. A respeito, registrem-se como sugestões de pesquisa, o potencial gerencial de informações do SICONV-CE para o monitoramento do processo; a eficácia (ou os impactos) do controle preventivo das transferências voluntárias financeiras nas políticas públicas executadas por meio de parcerias, ou ainda, o relacionamento da temática abordada à transparência e à prevenção ou combate à corrupção.

Sobre as implicações para a gestão pública, os achados desta pesquisa podem orientar os gestores nas melhorias do processo e do monitoramento dos riscos inerentes às atividades de controle de convênios, para a transferência de recursos públicos a parceiros do Governo. As medidas implementadas servirão também de fundamento prático para que a CGE prossiga no controle preventivo dos riscos em outros processos da gestão pública. Sob o aspecto acadêmico, este trabalho contribui por revelar medidas para a eficiência do monitoramento do uso dos escassos recursos públicos utilizados, através de terceiros, parceiros do Governo na implementação de políticas públicas.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, Ubiratan *et al.* **Convênios e tomadas de contas especiais**: manual prático. 3. ed. 1. reimp. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

ASSI, Marcos. **Controles internos e cultura organizacional**: como consolidar a confiança na gestão dos negócios. 2. ed. São Paulo: Saint Paul Editora, 2014.

BALBE, Ronald da Silva. **Controle interno e o foco nos resultados**. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

BEUREN, Ilse Maria; ZONATTO, Vinícius Costa da Silva. Perfil dos artigos sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais e internacionais. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 48, n. 5, p. 1.135-1.163, set./out. 2014. Bimestral. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/33340/32151>>. Acesso em: 03 jan. 2015.

BOBBIO, Norberto. **O futuro da democracia**. Tradução de Marco Aurélio Nogueira. 13. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2015.

BOBBIO, Norberto; MATEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. Tradução de Carmen C. Revisão geral de João Ferreira e Luis Guerreiro Pinto Caçais. **Dicionário de política**. 11. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1998.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de Fevereiro de 1891**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm>. Acesso em: 23 dez. 2015.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 24 de janeiro de 1967**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em: 23 dez. 2015.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 06 jan. 2016.

_____. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de Setembro de 1946**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm>. Acesso em: 23 dez. 2015.

_____. Decreto n.º 8.726, de 27 de abril de 2016. Regulamenta a Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014, para dispor sobre regras e procedimentos do regime jurídico das parcerias celebradas entre a administração pública federal e as organizações da sociedade civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 abr. 2016. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Decreto/D8726.htm>. Acesso em: 23 jul. 2016.

_____. Decreto-lei n.º 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 25 de fev. 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0200.htm>. Acesso em: 06 jan. 2016.

_____. Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 mar. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 08 jan. 2016.

_____. Lei n.º 8.666, de 21 de junho de 1993. **Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8666cons.htm>. Acesso em: 24 jun. 2016.

_____. Lei n.º 9.504, de 30 de setembro de 1997. **Estabelece normas para as eleições**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9504.htm>. Acesso em: 24 jun. 2016.

_____. Lei n.º 9.491, de 9 de setembro de 1997. **Altera procedimentos relativos ao Programa Nacional de Desestatização, revoga a Lei nº 8.031, de 12 de abril de 1990, e dá outras providências**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9504.htm>. Acesso em: 24 jul. 2016.

_____. Lei n.º 13.019, de 31 de julho de 2014. **Estabelece o regime jurídico das parcerias entre a administração pública e as organizações da sociedade civil, em regime de mútua cooperação, para a consecução de finalidades de interesse público e recíproco, mediante a execução de atividades ou de projetos previamente estabelecidos em planos de trabalho inseridos em termos de colaboração, em termos de fomento ou em acordos de cooperação; define diretrizes para a política de fomento, de colaboração e de cooperação com organizações da sociedade civil; e altera as Leis n.ºs 8.429, de 2 de junho de 1992, e 9.790, de 23 de março de 1999**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l13019.htm>. Acesso em: 24 jun. 2016.

_____. Lei n.º 13.204, de 14 de dezembro de 2015. **Altera a Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014, “[...] que estabelece o regime jurídico das parcerias voluntárias, envolvendo ou não transferências de recursos financeiros, entre a administração pública e as organizações da sociedade civil, em regime de mútua cooperação, para a consecução de finalidades de interesse público; define diretrizes para a política de fomento e de colaboração com organizações da sociedade civil; institui o termo de colaboração e o termo de fomento; e altera as Leis nos 8.429, de 2 de junho de 1992, e 9.790, de 23 de março de 1999”;** altera as Leis n.ºs 8.429, de 2 de junho de 1992, 9.790, de 23 de março

de 1999, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 12.101, de 27 de novembro de 2009, e 8.666, de 21 de junho de 1993; e revoga a Lei n.º 91, de 28 de agosto de 1935. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13204.htm#art1>. Acesso em: 24 jun. 2016.

_____. Lei Complementar n.º 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 05 maio 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 09 jan. 2016.

_____. Proposta de Emenda à Constituição n.º 45, de 2009. **Acrescenta o inciso XXIII ao art. 37 da Constituição Federal, dispondo sobre as atividades do sistema de controle interno**. Disponível em: <<http://www.senado.leg.br/atividade/rotinas/materia/getPDF.asp?t=67005&tp=1>>. Acesso em: 09 jun. 2016.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**: integração das áreas do ciclo da gestão: planejamento, orçamento, finanças, contabilidade e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. **Sistema de controle interno**: uma perspectiva do modelo de Gestão Pública Gerencial. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

CEARÁ. **Constituição do Estado do Ceará de 1989**. Disponível em: <<http://www.ceara.gov.br/simbolos-oficiais/constituicao-do-estado-do-ceara>>. Acesso em: 15 mai. 2016.

_____. Decreto n.º 30.047, de 30 de dezembro de 2009. Aprova o regulamento da Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado – CGE. **Diário Oficial do Estado**, Fortaleza, CE, 11 jan. 2010. Disponível em: <<http://imagens.seplag.ce.gov.br/PDF/20100111/do20100111p01.pdf>>. Acesso em: 02 mai. 2016.

_____. Decreto n.º 31.238, de 25 de junho de 2013. Altera a estrutura organizacional, aprova o regulamento e dispõe sobre a alocação e a denominação dos cargos de direção e assessoramento da Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado (CGE). **Diário Oficial do Estado**, Fortaleza, CE, 01 jul. 2013. Disponível em: <<http://imagens.seplag.ce.gov.br/PDF/20130701/do20130701p01.pdf>>. Acesso em: 02 mai. 2016.

_____. Decreto n.º 31.406, de 29 de janeiro de 2014. Regulamenta as etapas de I a IV do art. 3º da Lei Complementar nº 119, de 28 de dezembro de 2012, que dispõe sobre regras para a transferência de recursos financeiros por meio de convênios e instrumentos congêneres, e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado**, Fortaleza, CE, 30 jan. 2014. Disponível em:

<<http://imagens.seplag.ce.gov.br/PDF/20140130/do20140130p01.pdf>>. Acesso em: 02 mai. 2016.

_____. Decreto n.º 31.621, de 7 de novembro de 2014. Regulamenta as etapas de V e VI do art. 3º da Lei Complementar nº 119, de 28 de dezembro de 2012, que dispõe sobre regras para a transferência de recursos financeiros por meio de convênios e instrumentos congêneres, e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado**, Fortaleza, CE, 11 nov. 2014. Disponível em: <<http://imagens.seplag.ce.gov.br/PDF/20141111/do20141111p01.pdf>>. Acesso em: 02 mai. 2016.

_____. Decreto n.º 32.070, de 18 de outubro de 2016. Aprova o regulamento que altera a estrutura organizacional e dispõe sobre a alocação e a denominação dos cargos de direção e assessoramento da Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado (CGE). **Diário Oficial do Estado**, Fortaleza, CE, 10 out. 2016. Disponível em: <<http://imagens.seplag.ce.gov.br/PDF/20161020/do20161020p01.pdf>>. Acesso em: 02 nov. 2016.

_____. Lei n.º 12.509, 06 de dezembro de 1995. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado**, Fortaleza, CE, 06 dez. 1995. Disponível em: <<http://www.al.ce.gov.br/legislativo/legislacao5/leis95/12509.htm>>. Acesso em: 15 maio 2016.

_____. Lei n.º 13.297, 07 de março de 2003. Dispõe sobre o Modelo de Gestão do Poder Executivo, altera a Estrutura da Administração Estadual, promove a extinção e criação de Cargos de Direção e Assessoramento Superior e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado**, Fortaleza, CE, 07 mar. 2003. Disponível em: <<http://www.al.ce.gov.br/legislativo/legislacao5/leis2003/13297.htm>>. Acesso em: 15 mai. 2016.

_____. Lei n.º 13.875, 07 de fevereiro de 2007. Dispõe sobre o Modelo de Gestão do Poder Executivo, altera a Estrutura da Administração Estadual, promove a extinção e criação de Cargos de Direção e Assessoramento Superior, e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado**, Fortaleza, CE, 07 fev. 2007. Disponível em: <<http://www.al.ce.gov.br/legislativo/legislacao5/leis2007/13875.htm>>. Acesso em: 15 mai. 2016.

_____. Lei n.º 14.306, 02 de março de 2009. Altera dispositivos da Lei nº 13.875, de 7 de fevereiro de 2007 e alterações subsequentes e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado**, Fortaleza, CE, 05 mar. 2009. Disponível em: <<http://imagens.seplag.ce.gov.br/PDF/20090305/do20090305p01.pdf>>. Acesso em: 15 mai. 2016.

_____. Lei n.º 15.360, 04 de junho de 2013. Altera dispositivos da Lei nº 13.875, de 7 de fevereiro de 2007, que dispõe sobre o modelo de gestão do Poder Executivo. **Diário Oficial do Estado**, Fortaleza, CE, 10 jun. 2013. Disponível em: <<http://imagens.seplag.ce.gov.br/PDF/20130610/do20130610p01.pdf>>. Acesso em: 15 mai. 2016.

_____. Lei n.º 15.798, 01 de junho de 2015. Altera as leis n.º 13.875, de 7 de fevereiro de 2007, n.º 15.360, de 4 de junho de 2013 e n.º 13.743, de 29 de março de 2006. **Diário Oficial do Estado**, Fortaleza, CE, 03 jun. 2015. Disponível em: <<http://imagens.seplag.ce.gov.br/PDF/20150603/do20150603p01.pdf>>. Acesso em: 15 mai. 2016.

_____. Lei Complementar n.º 119, de 28 de dezembro de 2012. Dispõe sobre regras para a transferência de recursos financeiros pelos órgãos e entidades do Poder Executivo estadual por meio de convênios e instrumentos congêneres. **Diário Oficial do Estado**, Fortaleza, CE, 15 jan. 2013. Disponível em: <<http://imagens.seplag.ce.gov.br/PDF/20130115/do20130115p01.pdf>>. Acesso em: 15 mai. 2016.

_____. Portaria n.º 15, 10 de março de 2011. Designa grupo de trabalho para análise e modelagem do processo de gestão de contratos e convênios e instrumentos congêneres no âmbito do Poder Executivo do Estado do Ceará. **Diário Oficial do Estado**, Fortaleza, CE, 18 mar. 2011. Disponível em: <<http://imagens.seplag.ce.gov.br/PDF/20110318/do20110318p01.pdf>>. Acesso em: 15 mai. 2016.

_____. Portaria n.º 67, 03 de agosto de 2011. Redimensiona as atividades do grupo de trabalho de análise e modelagem do processo de gestão de contratos e convênios e instrumentos congêneres no âmbito do Poder Executivo do Estado do Ceará. **Diário Oficial do Estado**, Fortaleza, CE, 28 ago. 2011. Disponível em: <<http://imagens.seplag.ce.gov.br/PDF/20110829/do20110829p01.pdf>>. Acesso em: 15 mai. 2016.

CHAVES, Renato Santos. **Auditoria e controladoria no setor público: fortalecimento dos controles internos – com jurisprudência do TCU**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2011.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION – COSO. **Enterprise Risk Management – Integrated Framework**. United States of America: COSO, 2004. Disponível em <http://www.coso.org/documents/coso_erm_executivesummary.pdf>. Acesso em: 12 jan. 2016.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION – COSO. **Internal Control – Integrated Framework**. Executive Summary. United States of America: COSO, 2013. Disponível em <http://www.coso.org/documents/990025p_executive_summary_final_may20_e.pdf>. Acesso em: 21 jan. 2016.

CONSELHO NACIONAL DOS ÓRGÃOS DE CONTROLE INTERNO DOS ESTADOS BRASILEIROS E DO DISTRITO FEDERAL – CONACI. **Diretrizes para o controle no setor público**. Vitória: CONACI, 2010. Disponível em: <<http://conaci.org.br/wp-content/uploads/2012/05/DiretrizesparaControleInternonoSetorPublico.pdf>>. Acesso em: 15 fev. 2016.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO – CGU. **Manual da metodologia para avaliação da execução de programas de governo**. Brasília: CGU, 2015. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/auditoria-e-fiscalizacao/arquivos/manual_aepg.pdf>. Acesso em: 07 dez. 2015.

COSTA, Rogério da. Sociedade de controle. **São Paulo em Perspectiva**, São Paulo, v. 18, n. 1, p. 161-167, mar. 2004. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0102-88392004000100019&script=sci_arttext>. Acesso em: 20 dez. 2015.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Parcerias na administração pública: concessão, permissão, franquia, terceirização, parceria público-privada e outras formas**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

DROMI, Roberto. **El derecho público em la hipermodernidad: novación del poder y la soberanía; competitividad y tutela del consumo; gobierno y control no estatal**. México: Hispania Libros, 2005.

FOUCAULT, M. **Microfísica do poder**. Rio de Janeiro: Edições Graal, 1979.

FOUCAULT, M. **O sujeito e o poder**. In: DREYFUS, Hubert; RABINOW, Paul. Michel Foucault: uma trajetória filosófica. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

FOUCAULT, M. **Vigiar e punir: nascimento da prisão**. 40. ed. Petrópolis: Editora Vozes, 2012.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GIL, Antonio de Loureiro; ARIMA, Carlos Hideo; NAKAMURA, Wilson Toshiro. **Gestão: controle interno, risco e auditoria**. São Paulo: Saraiva, 2013.

GLOCK, José Osvaldo. **Sistema de controle interno na administração pública: Orientação técnica para a estruturação e operacionalização de controles internos preventivos, baseados em avaliação simplificada de riscos**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2015.

GUERRA, Evandro Martins. **Os controles externos e internos da administração pública**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

HOLANDA, Antonio Nilson Craveiro. **Avaliação de programas** (conceitos básicos sobre avaliação “ex post”). Rio de Janeiro – São Paulo – Fortaleza: ABC Editora, 2006.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS – INTOSAI. **Declaración de Lima sobre las líneas básicas de la fiscalización**. Viena: INTOSAI, 1998. Disponível em: <http://es.issai.org/media/14482/issai_1s.pdf>. Acesso em: 07 mar. 2016.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS – INTOSAI. **INTOSAI GOV 9100**: guidelines for internal control standards for the public sector, 2004. Disponível em: <<http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/intosai-gov-9100-guidelines-for-internal-control-standards-for-the-public-sector.html>>. Acesso em: 01 fev. 2016.

KOONTZ, Harold; O'DONNELL, Cyril. **Princípios de administração**: uma análise das funções administrativas. 13. ed. São Paulo: Livraria Pioneira Editora, 1982.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Carlos Estevam. Governabilidade e Controles. **Revista da Administração Pública**. 1989. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/9174/8276>>. Acesso em: 20 dez. 2015.

MEDAUAR, Odete. **Controle da administração pública**. 3. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 9. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 34. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

MONTAÑO, Carlos. **Terceiro setor e questão social**: crítica ao padrão emergente de intervenção social. 6. ed. São Paulo: Cortez, 2010.

MONTESQUIEU. **Do espírito das leis**. Tradução de Gabriela de Andrada Dias Barbosa. Rio de Janeiro: Tecnoprint, 1968.

MOREIRA, João Batista Gomes. **Direito administrativo**: da rigidez autoritária a flexibilidade democrática. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

NETO, Ruitá Leite de Lima. O momento de atuação do controle interno no âmbito do Poder Executivo Federal: reflexões acerca das propostas do anteprojeto de Lei Orgânica da Administração Pública Federal e entes de colaboração. In: BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo (Coord.). **Controle interno**: estudos e reflexões. Belo Horizonte: Fórum, 2013. p. 193-210. ISBN 978-85-7700-789-9.

OLIVIERI, Cecília. **A lógica política do controle interno**: o monitoramento das políticas públicas no presidencialismo brasileiro. São Paulo: Annablume, 2010.

PAREDES, Lorena Pinho Morbach. A evolução dos controles internos com uma ferramenta de gestão na Administração Pública. In: BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo (Coord.). **Controle interno**: estudos e reflexões. Belo Horizonte: Fórum, 2013. p. 193-210. ISBN 978-85-7700-789-9.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. **Reforma do Estado para a cidadania**: a reforma gerencial brasileira na perspectiva internacional. 34. ed. Brasília: ENAP, 1998.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. **Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado**. Brasília, 1995. Disponível em: <<http://www.bresserpereira.org.br/documents/mare/planodiretor/planodiretor.pdf>>. Acesso em: 25 dez. 2015.

RIBEIRO, Sheila Maria Reis. Controle interno e paradigma gerencial. Brasília: **ENAP**, jul. 1997. Disponível em: <<http://www.enap.gov.br/documents/586010/601535/17texto.pdf/06bc8100-c365-47b1-91e0-0e70be65ffc7>>. Acesso em: 10 dez. 2015.

RICHARDSON, Roberto Jarry; colaboradores PERES, José Augusto de Souza *et. al.* **Pesquisa social**: métodos e técnicas. São Paulo: Atlas, 1999.

SANTOS, Boaventura de Sousa. **A crítica da razão indolente**: contra o desperdício da experiência. 4. ed. São Paulo: Cortez, 2002.

SCHOENMAKER, Janaína. **Controle das parcerias entre o Estado e o Terceiro Setor** pelos Tribunais de Contas. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

SOUZA, Celina. Políticas públicas: uma revisão da literatura. **Sociologias**, Porto Alegre-RS, ano 8, p. 20-45, n. 16, jul./dez. 2006. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/soc/n16/a03n16>>. Acesso em: 10 nov. 15.

TÁCITO, Caio. O controle da administração e a nova Constituição do Brasil. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, out./dez. 1967. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFile/30641/29463>>. Acesso em: 05 jan. 2016.

VERGARA, Sylvia Constant. **Métodos de pesquisa em administração**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

VIOLIN, Tarso Cabral. **Terceiro setor e as parcerias com a administração pública**: uma análise crítica. Atualizado conforme a lei das OSC – Organizações da Sociedade Civil (Lei 13.019/2014) e a decisão do STF na ADIn sobre a Lei 9.637/98. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

WEBER, Max. **Ensaio de sociologia**. Tradução de Waltensir Dutra. 5. ed. Rio de Janeiro: LTC – Livros Técnicos e Científicos Editora S.A., 1982.

YIN, R. K. **Estudo de Caso – planejamento e métodos**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

APÉNDICE(S)

APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO



Governo do Estado do Ceará
Universidade Estadual do Ceará – UECE
Pró-Reitoria de Pós-Graduação e Pesquisa - ProPGPq
Centro de Estudos Sociais Aplicados - CESA
Mestrado Profissional em Planejamento e Políticas Públicas - MPPPP



Questionário de Pesquisa sobre as Medidas Preventivas de Controle Implementadas pela CGE

Prezado Respondente,

Este questionário faz parte de um trabalho acadêmico que visa analisar as medidas preventivas de controle implementadas pela CGE, adotadas no período de 2011 a 2016, através do novo processo dos convênios e congêneres.

Os respondentes da pesquisa não são identificados e as informações coletadas serão exclusivamente utilizadas para fins acadêmicos, em trabalho dissertativo da autora, no âmbito do Programa de Mestrado Profissional de Planejamento e Políticas Públicas, sob a orientação do Prof. Paulo Cesar de Sousa Batista, Ph.D.

Sua contribuição será de grande relevância para a conclusão da Dissertação e para o uso posterior dos seus resultados como contribuição à melhoria dos serviços públicos, objeto da pesquisa.

QUESTIONÁRIO
Data da realização: ____/____/____
PARTE I – CARACTERIZAÇÃO DO RESPONDENTE
MARQUE COM X A ALTERNATIVA ADEQUADA EM CADA UM DOS ITENS DESTA PARTE, OU PREENCHA A INFORMAÇÃO SOLICITADA
1. Sexo: 1. (<input type="checkbox"/>) Masculino; 2. (<input type="checkbox"/>) Feminino
2. Faixa etária: 1. (<input type="checkbox"/>) Menos de 20 anos; 2. (<input type="checkbox"/>) De 20 completos a 30 anos incompletos; 3. (<input type="checkbox"/>) De 30 completos a 40 anos incompletos; 4. (<input type="checkbox"/>) De 40 completos a 50 anos incompletos; 5. (<input type="checkbox"/>) De 50 completos a 60 anos incompletos; 6. (<input type="checkbox"/>) 60 anos completos ou mais
3. Maior nível de escolaridade: 1. (<input type="checkbox"/>) 1º grau incompleto ou completo; 2. (<input type="checkbox"/>) 2º grau incompleto ou completo; 3. (<input type="checkbox"/>) Nível superior completo; 4. (<input type="checkbox"/>) Pós-graduação completa em nível de especialização; 5. (<input type="checkbox"/>) Mestrado concluído; 6. (<input type="checkbox"/>) Doutorado concluído
4. Secretaria de atuação: _____
5. Tempo na instituição de atuação: 1. (<input type="checkbox"/>) Menos de 10 anos; 2. (<input type="checkbox"/>) De 10 até menos de 15 anos; 3. (<input type="checkbox"/>) De 15 até menos de 20 anos; 4. (<input type="checkbox"/>) De 20 até menos de 25 anos; 5. (<input type="checkbox"/>) De 25 anos e mais

6. Área de atuação: 1. () ADINS; 2. () ASJUR; 3. () COAFI; 4. () Outro: _____
7. Vínculo empregatício: 1. () Servidor Técnico; 2. () Servidor Comissionado; 3. () Terceirizado

PARTE II – FATORES RELACIONADOS AO NOVO PROCESSO DAS TRANSFERÊNCIAS VOLUNTÁRIAS (CONVÊNIOS)					
A) ANÁLISE DE RISCOS IDENTIFICADOS PELA CGE NA IMPLEMENTAÇÃO DO PROCESSO					
INDIQUE, MARCANDO COM O X, E SEGUNDO SUA PERCEPÇÃO, O GRAU DE OCORRÊNCIA DAS SITUAÇÕES DESCRITAS ABAIXO, CONFORME A SEGUINTE ESCALA:					
1 – NUNCA; 2 – RARAMENTE; 3 - ÀS VEZES; 4 - MUITAS VEZES; 5 – SEMPRE					
Riscos (Nível alto)	1	2	3	4	5
8. R1: Atividades executadas em desacordo com os objetivos do Governo.					
9. R2: Alteração indevida e/ou não autorizada das informações registradas no sistema SACC.					
10. R4: Celebração de convênios com entidades que não atendam os requisitos jurídico-fiscal e financeiro.					
11. R5: Celebração de convênios com o objeto divergente das metas e atribuições do Concedente.					
12. R6: Incapacidade de mensurar os resultados dos convênios devido à falta de precisão/objetividade no Plano de Trabalho.					
13. R7: Aplicação indevida dos recursos financeiros do convênio por parte da entidade conveniente.					
14. R8: Celebração de convênios sem previsão orçamentária.					
15. R11: Desembolso para serviços não realizados ou realizados em desacordo com o objeto e cronograma físico do convênio.					
16. R12: Ausência de atesto ou atesto incorreto dos serviços realizados.					
17. R13: Liberação de parcelas para entidades irregulares.					
Riscos (Nível médio)	1	2	3	4	5
18. R3: Tomada de decisão com base em informações incorretas, incompletas e/ ou desatualizadas.					
19. R9: Informações incorretas, incompletas ou redundantes registradas em sistema, quando do cadastro da Intenção de Gasto (IG) e Convênio.					
20. R10: Morosidade no processo de formalização em função da ausência de integração entre os sistemas utilizados no processo.					

INDIQUE, MARCANDO COM O X, E SEGUNDO SUA PERCEPÇÃO, O GRAU DE RELEVANCIA DAS SITUAÇÕES DESCRITAS ABAIXO, CONFORME A SEGUINTE ESCALA:

1 – IRRELEVANTE; 2 – POUCO RELEVANTE; 3 – RELEVANTE; 4 – MUITO RELEVANTE; 5 – ALTAMENTE RELEVANTE

Riscos (Nível alto)	1	2	3	4	5
21. R1: Atividades executadas em desacordo com os objetivos do Governo.					
22. R2: Alteração indevida e/ou não autorizada das informações registradas no sistema SACC.					
23. R4: Celebração de convênios com entidades que não atendam os requisitos jurídico-fiscal e financeiro.					
24. R5: Celebração de convênios com o objeto divergente das metas e atribuições do concedente.					
25. R6: Incapacidade de mensurar os resultados dos convênios devido à falta de precisão/objetividade no Plano de Trabalho.					
26. R7: Aplicação indevida dos recursos financeiros do convênio por parte da entidade convenente.					
27. R8: Celebração de convênios sem previsão orçamentária.					
28. R11: Desembolso para serviços não realizados ou realizados em desacordo com o objeto e cronograma físico do convênio.					
29. R12: Ausência de atesto ou atesto incorreto dos serviços realizados.					
30. R13: Liberação de parcelas para entidades irregulares.					
Riscos (Nível médio)	1	2	3	4	5
31. R3: Tomada de decisão com base em informações incorretas, incompletas e/ ou desatualizadas.					
32. R9: Informações incorretas, incompletas ou redundantes registradas em sistema, quando do cadastro da Intenção de Gasto (IG) e Convênio.					
33. R10: Morosidade no processo de formalização em função da ausência de integração entre os sistemas utilizados no processo.					

34. LISTE ABAIXO SITUAÇÕES DE RISCO NA IMPLEMENTAÇÃO DO NOVO PROCESSO DAS TRANSFERÊNCIAS VOLUNTÁRIAS (CONVÊNIOS), QUE SEJAM DE SEU CONHECIMENTO E QUE NÃO TENHAM SIDO LISTADAS ANTERIORMENTE NESTE QUESTIONÁRIO.

EM SEGUIDA, PARA CADA SITUAÇÃO ACRESCENTADA, MARQUE COM X, O GRAU DE RELEVÂNCIA DA SITUAÇÃO PARA A IMPLEMENTAÇÃO DO PROCESSO, DE ACORDO COM A ESCALA SEGUINTE.

1 – IRRELEVANTE; 2 – POUCO RELEVANTE; 3 – RELEVANTE; 4 – MUITO RELEVANTE; 5 – ALTAMENTE RELEVANTE

Situações ainda não identificadas (Marque com X de acordo com a escala)	1	2	3	4	5

B) NOVA SISTEMÁTICA DE CONVÊNIOS E CONGÊNERES

INDIQUE, MARCANDO COM X, DE ACORDO COM A ESCALA, O GRAU DE SUA CONCORDÂNCIA COM AS SEGUINTESS ASSERTIVAS, RELACIONADAS ÀS MUDANÇAS INTRODUZIDAS NO PROCESSO DOS CONVÊNIOS (NOVA LEGISLAÇÃO: LEI COMPLEMENTAR 119 E DECRETOS; SICONV-CE).

1 – DISCORDO TOTALMENTE; 2 – DISCORDO PARCIALMENTE; 3 – NEM DISCORDO NEM CONCORDO; 4 – CONCORDO PARCIALMENTE; 5 – CONCORDO TOTALMENTE.

	1	2	3	4	5
35. A CGE possui em sua estrutura (missão, valores, visão de futuro, planejamento estratégico e competências), ambiente favorável para a implementação de gerenciamento de riscos em relação aos recursos públicos.					
36. O novo processo descentralizou as atribuições e responsabilidades dos atores envolvidos (gestor, fiscal, colaborador jurídico/financeiro, conveniente etc).					
37. O novo processo ampliou as responsabilidades e atribuições dos atores envolvidos.					
38. A padronização do processo reduziu os erros/fraudes relacionados aos convênios.					
39. O novo processo contribui para que as falhas/erros dos convênios sejam rapidamente detectadas.					
40. O novo processo contribui para evitar ou impedir os erros/fraudes relacionados aos convênios.					
41. O novo processo evita que seja celebrado convênio com parceiro irregular e inadimplente.					
42. O novo processo evita a liberação de recurso, se alguma situação irregular for detectada.					

43. Que outras medidas a sua Secretaria, ou a CGE, deve adotar no processo para a prevenção de erros/fraudes nos convênios? (Utilize o verso, se o espaço a seguir for insuficiente).

44. Liste, se for o caso, fatores que estão limitando ou possam limitar o andamento do novo processo na sua Secretaria? (Utilize o verso, se o espaço a seguir for insuficiente).

45. Que resultados para a sua Secretaria você identifica com o novo processo? (Utilize o verso, se o espaço a seguir for insuficiente).

C) MONITORAMENTO

INDIQUE O GRAU DE SUA CONCORDÂNCIA COM AS SEGUINTESS ASSERTIVAS, RELACIONADAS AO MONITORAMENTO DO PROCESSO DOS CONVÊNIOS, DE ACORDO COM A SEGUINTE ESCALA:

1 – DISCORDO TOTALMENTE; 2 – DISCORDO PARCIALMENTE; 3 – NEM DISCORDO NEM CONCORDO; 4 – CONCORDO PARCIALMENTE; 5 – CONCORDO TOTALMENTE.

	1	2	3	4	5
46. O novo processo viabiliza o acompanhamento financeiro e físico dos convênios pela Secretaria.					
47. O novo processo permite a adequada fiscalização do objeto do convênio, durante a sua execução.					
48. Os resultados do objeto do convênio, nos aspectos financeiro e técnico, são adequadamente acompanhados.					
49. O acompanhamento é feito por indicadores adequados.					
50. A CGE fornece informações sobre o monitoramento dos convênios.					
51. O SICONV-CE fornece subsídios para o acompanhamento e fiscalização dos convênios.					

52. Indique, se houver, fatores que estejam ou possam limitar o monitoramento dos convênios (Utilize o verso se o espaço a seguir for insuficiente).

53. Indique, marcando com X, a frequência com que a Secretaria realiza monitoramento dos convênios.

a) () mensalmente; b) () semestralmente; c) () anualmente; d) () não realiza

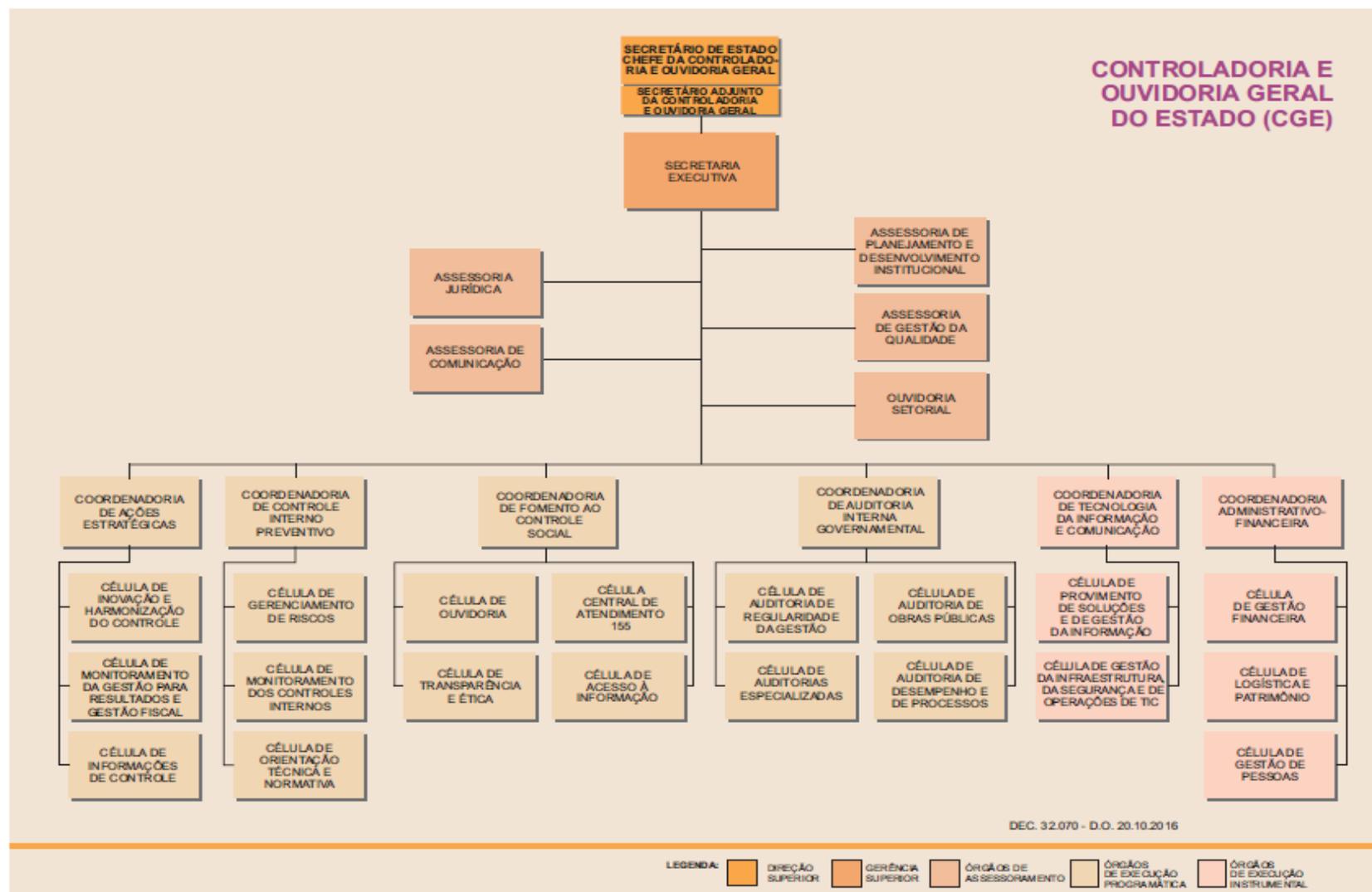
D) ORIENTAÇÕES DO CONTROLE INTERNO

INDIQUE O GRAU DE SUA CONCORDÂNCIA COM AS SEGUINTE ASSERTIVAS, RELACIONADAS AO MONITORAMENTO DO PROCESSO DOS CONVÊNIOS, DE ACORDO COM A SEGUINTE ESCALA:
1 – DISCORDO TOTALMENTE; 2 – DISCORDO PARCIALMENTE; 3 – NEM DISCORDO NEM CONCORDO; 4 – CONCORDO PARCIALMENTE; 5 – CONCORDO TOTALMENTE.

	1	2	3	4	5
54. Os fóruns de controle interno promovidos pela CGE orientam adequadamente sobre o novo processo de convênios.					
55. As informações disponibilizadas no site da CGE (legislação, manuais do SICONV-CE, modelos de documentos) orientam adequadamente o novo processo dos convênios.					
56. Os treinamentos realizados (legislação e SICONV-CE) são adequados para orientar sobre o novo processo dos convênios.					
57. A presença do colaborador da CGE na Secretaria é necessária para a orientação do novo processo dos convênios.					
58. A CGE tem adaptado o processo às especificidades e demandas da Secretaria.					
59. As informações fornecidas pelo SICONV-CE são orientações adequadas das etapas do processo.					
60. As informações fornecidas do SICONV-CE são consistentes e confiáveis.					
61. As informações fornecidas pelo SICONV-CE são úteis para o exercício de minhas atividades.					

ANEXO(S)

ANEXO A – ORGANOGRAMA CGE.



Fonte: CGE.