



ESCOLA DE APERFEIÇOAMENTO DE OFICIAIS DA AERONÁUTICA
CURSO DE APERFEIÇOAMENTO DE OFICIAIS 2/2023

GRAZIELLE DE OLIVEIRA **GRANDO**, Cap Int

Controles Internos no processo de pagamento de despesas

Rio de Janeiro

2023

ESCOLA DE APERFEIÇOAMENTO DE OFICIAIS DA AERONÁUTICA
CURSO DE APERFEIÇOAMENTO DE OFICIAIS 2/2023

GRAZIELLE DE OLIVEIRA **GRANDO**, Cap Int

Controles Internos no processo de pagamento de despesas

Trabalho de conclusão de curso apresentado no Curso de Aperfeiçoamento de Oficiais da Aeronáutica como requisito parcial para aprovação no Curso de Pós-graduação *Lato Sensu* em Liderança com Ênfase em Gestão no COMAER.

Linha de Pesquisa: Gestão Institucional

Orientador: Raphael Coutinho Stauffer, Maj Int

Rio de Janeiro

2023

GRAZIELLE DE OLIVEIRA **GRANDO**, Cap Int

Controles Internos no processo de pagamento de despesas

Trabalho de conclusão de curso apresentado
no Curso de Aperfeiçoamento de Oficiais da
Aeronáutica.

Aprovado por:

Raphael Coutinho **Stauffer**, Maj Int
EAOAR

Edivaldo Pires de **Figueiredo**, Ten Cel Esp Sup
EAOAR

Rio de Janeiro

2023

RESUMO

No Comando da Aeronáutica, o processo de pagamento de despesas comuns segue um fluxo que envolve três etapas de conferência pelo setor de Controle Interno. Esse processo de pagamento apresenta etapas redundantes de conferência, o que leva à falta de agilidade e burocracia excessiva, resultando em perdas e gastos desnecessários. Com isso, esse ensaio defende a redução de etapas de conferência do processo de pagamento de despesas estruturadas no Sistema Integrado de Logística de Material e de Serviços (SILOMS) a fim de garantir uma adequada gestão de riscos. Mesmo com a supressão de etapas realizadas pelos conferentes, é possível garantir uma adequada gestão de riscos tendo em vista que será mantida a segregação de funções, o que estabelece um ciclo de fiscalização e controle administrativo. Além disso, será mantida a primeira linha de defesa ao processo conforme modelo das três linhas de defesa, com clara definição de responsabilidades que facilitam o gerenciamento de riscos. Por fim, essa abordagem pode ser estendida aos demais processos administrativos de gestão, tanto em atividades de apoio quanto finalísticas, a fim de permitir a alocação mais eficiente dos recursos da Força Aérea Brasileira (FAB) na manutenção do poder aeroespacial.

Palavras-chave: Controle Interno. Fases da Despesa. Segregação de Função. Gestão de Risco.

1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Os controles internos são mecanismos estabelecidos por escrito que têm como objetivo não apenas reduzir os riscos operacionais e de conformidade, mas também garantir que os relatórios e registros contábeis e financeiros retratem de forma precisa as atividades e operações da organização. Nesse contexto, a implementação de controles para riscos de baixo impacto e baixa probabilidade de ocorrência pode resultar em uma dinâmica organizacional desnecessariamente burocrática e lenta (BARRETO; VIEIRA, 2019).

Conforme o fluxo de faturas com contrato estabelecido no Módulo Aquisição (MAC) do Sistema Integrado de Logística de Material e de Serviços (SILOMS), sistema desenvolvido pelo Comando da Aeronáutica (COMAER), o processo de pagamento de despesas comuns possui três etapas de conferência pelo setor de Controle Interno, além das etapas realizadas por comissão de recebimento ou fiscal de contrato, gestor de material, gestor de finanças e ordenador de despesas. No entanto, esse processo de pagamento apresenta etapas redundantes de conferência, o que leva à falta de agilidade e burocracia excessiva, resultando em perdas e gastos desnecessários.

A implementação de mecanismos de controle é essencial para garantir respostas adequadas e tempestivas aos riscos. Para isso, é fundamental dimensionar os controles internos de acordo com as necessidades reais da organização (BARRETO; VIEIRA, 2019). Diante de tais benefícios, esse ensaio defende a redução de etapas de conferência do processo de pagamento de despesas estruturadas no SILOMS a fim de garantir uma adequada gestão de riscos.

Dois argumentos são importantes para esse ensaio. O primeiro aborda que mesmo com a supressão de etapas realizadas pelos conferentes, é possível garantir uma adequada gestão de riscos, tendo em vista que será mantida a segregação de funções. Essa prática estabelece um ciclo de fiscalização e controle administrativo ao envolver diferentes pessoas nas etapas do processo de pagamento de despesas, possibilitando que cada uma exerça controle sobre as demais. E o segundo coloca que será mantida a primeira linha de defesa ao processo conforme modelo das três linhas de defesa, com clara definição de responsabilidades que facilitam o gerenciamento de riscos. Nesse sentido, os gestores envolvidos no processo de pagamento de despesas atuam como parte dessa primeira linha de defesa, sendo responsáveis pela condução do processo.

2 PROCESSO DE PAGAMENTO DE DESPESAS

Gestão de riscos consiste em um conjunto de atividades coordenadas que englobam a identificação, análise, avaliação, tratamento e monitoramento de riscos. Seu propósito é garantir uma segurança razoável em relação ao alcance dos objetivos estabelecidos (BRASIL, 2018). Uma implementação adequada da gestão de riscos e aplicada de forma ordenada, organizada e apropriada, proporciona informações que servem como base para as decisões de alocação e uso efetivo dos recursos, além de potencializar o desempenho organizacional (JUNIOR *et al.*, 2023).

Dessa forma, a gestão de riscos pode contribuir para os esforços de aprimoramento do desempenho da administração pública e dos resultados entregues à sociedade (BRASIL, 2018).

2.1 Segregação de funções

O Regulamento de Administração da Aeronáutica (BRASIL, 2021), descreve que o princípio da segregação busca identificar e preservar os diferentes segmentos da administração responsáveis pela execução, controle, coordenação e gerenciamento das atividades atribuídas a uma Organização Militar (OM). Esse princípio de controle interno, conhecido como segregação de função, é fundamental para garantir a efetividade do sistema, uma vez que envolve a separação de atribuições e responsabilidades entre indivíduos distintos.

A Lei nº 4.320/1964 reforça a preocupação da administração pública com a gestão dos gastos públicos ao dividir as fases da despesa em empenho, liquidação e pagamento (BRASIL, 1964). Essa estrutura possibilita a aplicação da segregação de função em cada uma dessas etapas, visando assegurar uma maior transparência e controle sobre os recursos públicos.

Quanto ao processo de pagamento de despesas, pode-se verificar que, no recebimento de um material ou serviço, uma comissão ou agente designado tem a responsabilidade de averiguar *in loco* se o que foi especificado, em termo de referência e empenho, foi realmente entregue. Além de uma comissão, ou agente designado, ter que atestar os documentos comprobatórios de recebimento, como por exemplo a nota fiscal, o SILOMS foi projetado numa sequência a fim de exigir uma

etapa do conferente do controle interno, para que posteriormente possa seguir para a emissão de documento contábil pelo gestor de material.

Além dessa primeira conferência realizada no setor de controle interno, também há no fluxo do SILOMS mais duas conferências: após a emissão de documento contábil no Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) pelo gestor de material, e após a emissão de ordem bancária pelo gestor de finanças. Entretanto, o SIAFI, sistema de execução financeira do Governo Federal e utilizado em paralelo ao SILOMS, não possui etapas de conferência por setor de controle interno para a emissão da ordem de pagamento, e não há regramento legal para essas etapas criadas no SILOMS.

Assim, é possível a simplificação das etapas de verificação do pagamento de despesas no sistema SILOMS, podendo ser suprimidas ao passar essa função para as etapas realizadas na comissão de recebimento, gestor de material e gestor finanças, os quais são os proprietários dos riscos.

Mesmo com a eliminação de etapas executadas pelos conferentes, é viável manter uma gestão de risco adequada, uma vez que se pode aplicar o princípio da segregação de funções no controle processual. A etapa realizada pela comissão de recebimento pode ser verificada pelo gestor de material, assim como os procedimentos realizados pelo gestor de material também podem ser verificados pelo gestor de finanças, antes da emissão de ordem bancária.

De acordo com Silva (2013), a segregação de função cria um ciclo virtuoso de monitoramento, fiscalização e controle administrativo, resultando em benefícios concretos em termos de eficiência, transparência e controle nas ações executadas. Além disso, o autor relata que a separação de funções tem como consequência reduzir riscos de omissões, erros, fraudes e corrupção.

Na prática, verifica-se uma redundância na conferência realizada pelos conferentes do controle interno e a conferência do gestor de material quanto aos trabalhos realizados pela comissão de recebimento. Da mesma forma, também pode-se verificar repetição na etapa realizada pelo gestor de finanças, tendo em vista que o processo é sequencial e todos os envolvidos possuem responsabilidade quanto à conformidade do processo. Além disso, etapas excessivas de conferência no processo podem resultar em atrasos no pagamento de notas fiscais, contradizendo o propósito dos controles internos, que é mitigar riscos em vez de criar um risco a ser evitado.

Conforme destacado por Calixto e Velasquez (2005), é fundamental que o controle não exerça cogestão, pois tal prática prejudicaria a eficiência da gestão. O papel do controle é auxiliar na execução dessas tarefas de maneira segura e ágil, sem interferir no processo de gestão. Além disso, o controle interno abrange o plano de organização e um conjunto coordenado de métodos e medidas adotados pela instituição, com o intuito de proteger seu patrimônio, analisar a exatidão e confiabilidade de seus dados contábeis, promover eficiência operacional e incentivar a adesão às políticas estabelecidas pela administração. Nesse contexto, os autores ressaltam que o plano de organização deve prever uma segregação adequada das responsabilidades funcionais.

Dessa forma, constata-se que a redução de etapas de conferência do processo de pagamento de despesas estruturadas no SILOMS garantirá uma adequada gestão de riscos, pois será mantida a segregação de funções como medida de controle interno.

2.2 Primeira linha de defesa

Em 2016, o Tribunal de Contas da União (TCU) lançou o "Referencial para Avaliação da Governança do Centro de Governo". No mesmo ano, foi redigida a Instrução Normativa Conjunta da Controladoria-Geral da União (CGU) e do Ministério do Planejamento (IN conjunta CGU/MP) nº 001, que estabeleceu a obrigatoriedade da implementação da gestão de riscos pela administração pública federal. Essa gestão de riscos deve abranger uma análise dos processos, os quais devem ser previamente compreendidos e mapeados (BRASIL, 2019).

A gestão de riscos desempenha um papel estratégico na governança das organizações, sendo uma ferramenta para apoiar os gestores em suas responsabilidades de gerar, preservar e entregar valor público para sociedade. Tem como uma das principais vantagens instituir mecanismos para proteger a reputação e garantir o alcance do propósito institucional (BARRETO; VIEIRA, 2019).

Conforme a Diretriz do Comando da Aeronáutica 16-2 (BRASIL, 2022), foi adotado o modelo da gestão de riscos pelas três linhas de defesa, definido pelo Instituto Internacional de Auditores Internos (IIA), estabelecendo que as ações dos gestores da organização militar são a primeira linha de defesa no gerenciamento de

riscos. A supervisão da conformidade é conduzida pelas Assessorias de Governança dos Órgãos de Direção Setorial e de Assistência Direta e Imediata ao Comandante da Aeronáutica (ODSA), configurando a segunda linha de defesa. Já o Centro de Controle Interno da Aeronáutica (CENCIAR), órgão de auditoria interna do COMAER, desempenha o papel de terceira linha de defesa. Esse modelo demonstra que a primeira linha é responsável pela execução; a segunda realiza a supervisão e o monitoramento; e, por fim, a terceira linha efetua a avaliação.

Conforme Araújo, Santos e Xavier (2019) a primeira linha de defesa é composta pelos controles internos de defesa implementados nas organizações públicas, e esses controles são executados por todos os agentes públicos encarregados de realizar atividades e tarefas relacionadas aos processos principais e de apoio dos órgãos e entidades. Nessa concepção, verifica-se que na primeira linha de defesa são exercidas as funções que gerenciam e têm propriedade de riscos (BRASIL, 2018). Assim, os gestores envolvidos no processo de pagamento de despesas fazem parte da primeira linha de defesa, e os controles são operados por esses agentes públicos responsáveis pela condução de atividades e tarefas.

De forma a complementar, Nunes, Perini e Pinto (2021) argumentam que a relevância desse modelo de gestão de risco reside na capacidade de reavaliar os riscos de diferentes perspectivas e em momentos distintos, garantindo que as atividades e objetivos estejam alinhados com a criação de valor público e a maximização de resultados. Por sua vez, a primeira linha, responsável pela gestão, poderia realizar a avaliação de riscos de um determinado escopo com foco no resultado. Além disso, os autores destacam que a atuação do Estado, baseada exclusivamente na estrita conformidade com as normas vigentes, pode levar ao fracasso nas políticas públicas, aumentando a burocracia nos processos administrativos.

Pode-se afirmar que o aperfeiçoamento do processo de pagamento de despesas é central na gestão de riscos. Uma administração baseada em processos bem dimensionados será capaz de prevenir a concretização de riscos que impliquem no desperdício ou desvio de dinheiro público, bem como de preservar a imagem institucional.

Sob esse ponto de vista, verifica-se a viabilidade da redução de etapas de conferência do processo de pagamento de despesas estruturadas no SILOMS, a fim de garantir uma adequada gestão de riscos, pois será mantida a primeira linha de

defesa ao processo conforme o modelo das três linhas de defesa que facilitam uma forte governança e gerenciamento de riscos.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A avaliação dos fluxos, identificação de problemas e oportunidades de melhoria são essenciais para evitar tarefas repetitivas e desperdícios na gestão de riscos. No caso do processo de pagamento de despesas, é possível reduzir as etapas de verificação por conferentes do setor de controle interno, consolidando e atribuindo responsabilidade aos proprietários dos riscos, como a comissão de recebimento, o gestor de material e o gestor de finanças. Dessa forma, mantém-se um controle interno adequado, aplicando o princípio da segregação de funções, e cria-se um ciclo virtuoso de monitoramento, fiscalização e controle administrativo.

O enfoque na gestão de riscos permite proteger a reputação e garantir o alcance do propósito institucional. Além disso, a adoção da primeira linha de defesa, com clara definição de responsabilidades, fortalece o gerenciamento de riscos.

Com base nessa discussão, ratifica-se a tese de que a redução de etapas de conferência do processo de pagamento de despesas estruturadas no SILOMS garantirá uma adequada gestão de riscos. Além disso, essa abordagem pode ser estendida a todos os processos administrativos de gestão, tanto em atividades de apoio quanto finalísticas, a fim de permitir a alocação mais eficiente dos recursos da Força Aérea Brasileira (FAB) na manutenção do poder aeroespacial. Isso, por sua vez, impulsionará a preparação da FAB para enfrentar os desafios futuros de maneira mais eficaz e produtiva.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Valter; SANTOS, Bruna; XAVIER, Leonardo. Compliance na administração pública brasileira. **A&C - Revista de Direito Administrativo & Constitucional**. Paraná, v.19, n.77, 2019. Disponível em: <http://www.revistaaec.com/index.php/revistaaec/article/view/1176>. Acesso em: 20 jun. 2023.

BARRETO, Rodrigo Tavares de Souza; VIEIRA, James Batista. **Governança, gestão de riscos e integridade**. Brasília, DF: Enap, 2019. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/4281>. Acesso em: 30 maio 2023.

BRASIL. Comando da Aeronáutica. Estado-Maior da Aeronáutica. Portaria nº 89/7SC, de 05 de dezembro de 2019. Aprova a edição da Diretriz de Gestão por Processos no Comando da Aeronáutica (DCA 16-5/2019). **Boletim do Comando da Aeronáutica**, Rio de Janeiro, n. 226, p. 18768, 11 dez. 2019. Disponível em: <http://www.cendoc.intraer>. Acesso em: 30 maio 2023.

BRASIL. Comando da Aeronáutica. Estado-Maior da Aeronáutica. Portaria nº 28/EGE1, de 31 de agosto de 2022. Aprova a reedição da Diretriz de Gestão de Riscos no Comando da Aeronáutica (DCA 16-2/2022). **Boletim do Comando da Aeronáutica**, Rio de Janeiro, n. 202, p. 15390, 27 out. 2022. Disponível em: <http://www.cendoc.intraer>. Acesso em: 30 maio 2023.

BRASIL. Comando da Aeronáutica. Gabinete do Comandante. Portaria nº 25/GC3, de 21 de janeiro de 2021. Aprova a edição do Regulamento de Administração da Aeronáutica, na forma eletrônica (RADA-e). **Boletim do Comando da Aeronáutica**, Rio de Janeiro, n. 017, p. 1084, 26 jan. 2021. Disponível em: <http://www.cendoc.intraer>. Acesso em: 15 jun. 2023.

BRASIL. Lei nº 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] República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 1964. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 19 jun. 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial básico de gestão de riscos**. Brasília, DF: TCU, 2018. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/referencial-basico-de-gestao-de-riscos.htm>. Acesso: 20 jun. 2023.

CALIXTO, Giniglei Eudes; VELASQUEZ, Maria Dolores Pohmann. Sistema de controle interno na administração pública federal. **Revista Eletrônica de Contabilidade**, v. 2, n. 3, p. 81-81, 2005. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/contabilidade/article/view/63>. Acesso em: 20 jun. 2023.

JUNIOR, Garcitylzo do Lago Silva *et al.* Gestão de risco no setor público. **Revista de Gestão e Secretariado (Management and Administrative Professional Review)**, v. 14, n. 6, p. 9232-9245, 2023. Disponível em: <https://ojs.revistagesec.org.br/secretariado/article/view/2297/1224>. Acesso em: 17 jul. 2023.

NUNES, Rafael Rabelo; PERINI, Marcela Teixeira Batista Sidrim; PINTO, Inácio Emiliano Melo Mourão. A gestão de riscos como instrumento para a aplicação efetiva do Princípio Constitucional da Eficiência. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, v. 11, n. 3, 2021. Disponível em: <https://www.publicacoes.uniceub.br/RBPP/article/view/7903>. Acesso em: 20 jun. 2023.

SILVA, Magno Antônio. O princípio da segregação de funções e sua aplicação no controle processual das despesas: uma abordagem analítica pela ótica das licitações públicas e das contratações administrativas. **Revista do TCU**, Brasília, DF, n. 128, p. 40-53, 2013. Disponível em:

<https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/68>. Acesso em: 15 jun. 2023.