



RENATA KELLY CARDOSO DE REZENDE

TÍTULO: Avaliação dos elementos de análise de riscos (padrão Coso) para seleção e delimitação das ações de controle da SFC/CGU

Brasília
2011



RENATA KELLY CARDOSO DE REZENDE

TÍTULO: Avaliação dos elementos de análise de riscos (padrão Coso) para seleção e delimitação das ações de controle da SFC/CGU

Trabalho de conclusão de curso de Pós-graduação apresentado à Escola de Administração Fazendária, como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Finanças Públicas – Ênfase em Administração Orçamentário-Financeira.

Orientador: Romilson Rodrigues Pereira, msc.

Brasília
2011

Rezende, Renata Kelly Cardoso.

Avaliação dos elementos de análise de riscos (padrão Coso) para seleção e delimitação das ações de controle da SFC/CGU / Renata Kelly Cardoso de Rezende. – 2011.

76f. : il. color.

Orientador: Romilson Rodrigues Pereira.

Trabalho de conclusão de curso (especialização) – Escola de Administração Fazendária (ESAF), Curso de Especialização em Finanças Públicas, 2011.

1. Brasil. Controladoria Geral da União (CGU). Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). 2. Comitê das Organizações Patrocinadoras. 3. Programa de governo, avaliação, Brasil. 4. Controle interno, Brasil. I. Título.

RENATA KELLY CARDOSO DE REZENDE

**Avaliação dos elementos de análise de riscos (padrão Coso) para seleção e delimitação
das ações de controle da SFC/CGU**

Este trabalho de conclusão de curso foi julgado adequado como requisito parcial para obtenção do título de Especialista do Curso de Especialização em Finanças Públicas – Ênfase em Administração Orçamentário -Financeira da Escola de Administração Fazendária – ESAF, pela seguinte banca examinadora:

Prof. Romilson Rodrigues Pereira, Msc

Prof. Maria Abadia da Silva Alves, PhD
Examinador

Prof. Romildo Araújo da Silva, Msc
Examinador

Brasília

11/2011

Dedico a meus pais, meu
namorado, minha irmã, minha avó
Isaura e à minha amada tia Roseli
(*in memoriam*).

AGRADECIMENTOS

À Deus, por tudo.

Aos meus amigos, meu namorado Vitor Hugo e à minha família pelo apoio, paciência e compreensão pela minha ausência.

Ao Prof. Romilson, meu orientador, pelas discussões que contribuíram para a conclusão deste trabalho.

Aos amigos de turma, especialmente Arthur, Diego e Diogo, pelo apoio, risadas e por toda paciência e amizade durante todo o período do curso.

Ao meu chefe, Paulo Cavendish, por entender os momentos “TCC” durante o expediente.

Aos companheiros de trabalho Michele e Pacelli, pela ajuda prestimosa.

À Secretaria Federal de Controle Interno, pelo apoio na realização deste curso.

Além das pessoas aqui citadas, diversas outras foram de fundamental importância. Não há como mencionar todos, no entanto fica registrado o meu muito obrigado.

RESUMO

Os controles internos vêm passando por mudanças profundas nas últimas décadas, que envolvem não apenas alterações no instrumental e na metodologia, como também na sua própria função. Questões relacionadas à minimização, mitigação e administração dos riscos fazem parte dos assuntos mais debatidos da atualidade. Organismos de referência internacional, como o *Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (Coso) e *International Organization of Supreme Audit Institutions* (Intosai), enfatizam que a ação de controle deve voltar-se aos riscos identificados e avaliados pela organização. Deste modo, o objetivo deste trabalho é identificar de que forma a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) aborda a avaliação de riscos, analisando-se os critérios utilizados para priorização e definição do escopo das auditorias, comparando-os com os padrões determinados pelo Coso e Intosai. Trata-se de um estudo de caso exploratório e descritivo. Para isso, utilizou-se a pesquisa bibliográfica e documental, bem como entrevistas com servidores, coordenadores e diretores das áreas finalísticas da SFC. As análises documentais realizadas constataram que embora existam diversas possibilidades de melhorias nas metodologias analisadas, há razoável nível de harmonização entre os procedimentos, metodologias e práticas emitidas pela Secretaria Federal de Controle Interno e as diretrizes definidas por organismos como o Coso e a Intosai. Por meio das entrevistas, evidenciou-se, ainda, que a introdução de elementos de análise de risco nas auditorias da Secretaria Federal de Controle Interno propiciou ganhos de qualidade e eficiência nos trabalhos do órgão, notadamente nos trabalhos de Acompanhamento Permanente de Gastos e Auditoria Anual de Contas.

Palavras-chave: Secretaria Federal de Controle Interno. Riscos. Coso. Intosai.

ABSTRACT

Internal controls are undergoing profound changes in recent decades, involving not only changes in the instrumental and methodology, but also in its own function. Issues related to mitigation and management of risks are part of today's most debated issues. International reference bodies such as Committees of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Coso) and International Organization of Supreme Audit Institutions (Intosai), emphasize that the control action must turn to the risks identified and assessed by the organization. Thus, the objective of this study is to identify how the Federal Office of Internal Control (SFC) addresses risk assessment, analyzing the criteria used for prioritizing and defining the scope of the audits, comparing them with the standards set by Coso and Intosai. This is an exploratory and descriptive case study. For this, we used the literature and documentary, as well as interviews with servers, coordinators and directors of the SFC. The desk reviews conducted found that although there are several possibilities for improvements in the methodologies analyzed, there is a reasonable level of harmonization between the procedures, methodologies and practices issued by the Federal Internal Control and the guidelines set by organizations such as Coso and Intosai. Through the interviews, was also found that the introduction of elements of risk analysis audits of the Federal Office of Internal Control led gains in quality and efficiency in the work of the body, notably in the work of Permanent Monitoring and Annual Audit Costs of Auditors.

Keywords: Federal Office of Internal Control. Risks. Coso. Intosai.

LISTA DE FIGURAS

Figura 01 – Cubo Coso II	19
Figura 02 - Categorias de estratégias ao risco	23
Figura 03 - Organograma da CGU	30
Figura 04 – Auditoria Contínua e Coso	41

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 01 – Experiência profissional na SFC	58
Gráfico 02 – Perfil de acordo com as funções gratificadas	59
Gráfico 03 – Nível de escolaridade	59
Gráfico 04 – APG e melhoria da qualidade e eficiência dos trabalhos	60
Gráfico 05 – Metodologia de planejamento e riscos	61
Gráfico 06 – Matriz de Risco e melhoria da qualidade e eficiência dos trabalhos	62
Gráfico 07 – Atuação da CGU na avaliação de riscos	63
Gráfico 08 – CGU e o foco em riscos-chave da organização	64
Gráfico 09 - Relação entre os documentos emitidos pelo Coso e Intosai e as atividades desenvolvidas pela SFC	65
Gráfico 10 – Avaliação da atuação da CGU de acordo com os padrões do Coso e Intosai...	65
Gráfico 11 – Papel da CGU na gestão do risco	66

LISTA DE TABELAS

Tabela 01 – Macroprocessos	32
Tabela 02 – Tipos de irregularidades monitoradas na área de licitações	40
Tabela 03 – Análise do sistema de controle interno da UJ	51
Tabela 04 – Aderência ao modelo Coso II	53
Tabela 05 - Consolidação das respostas – questionamento “aberto”	67

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AEPG	Avaliação da Execução dos Programas de Governo
APG	Acompanhamento Permanente dos Gastos
BID	Banco Interamericano de Desenvolvimento
CGU	Controladoria Geral da União
Coso	Committe Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
DNIT	Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes
IFAC	International Federation of Accountants
IIA	Instituto dos Auditores Internos
INEP	Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
Intosai	International Organization of Supreme Audit Institutions
MDIC	Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior
MPA	Ministério da Pesca e Aquicultura
ODP	Observatório da Despesa Pública
PE	Plano Estratégico
PO	Plano Operacional
PPA	Plano Plurianual
PPP	Plano de Providências Permanente
RS	Relatório de Situação
SFC	Secretaria Federal de Controle Interno
Sigplan	Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento
SPCI	Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas
TCU	Tribunal de Contas da União
TI	Tecnologia da Informação
UJ	Unidade Jurisdicionada

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	12
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E RELEVÂNCIA DO PROBLEMA	12
1.2 OBJETIVOS	13
1.2.1 <i>Objetivo geral</i>	13
1.2.2 <i>Objetivos específicos</i>	13
1.3 DELIMITAÇÃO	13
1.4 RESULTADOS ESPERADOS	14
1.5 METODOLOGIA	14
1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO	15
2 REFERENCIAL TEÓRICO	16
2.1 ORIGEM DO CONTROLE INTERNO	16
2.2 A EVOLUÇÃO DO CONCEITO DE CONTROLE INTERNO E A ÊNFASE EM RISCO	17
2.3 COMPONENTES DO COSO II:	20
2.3.1 <i>Ambiente interno</i>	21
2.3.2 <i>Fixação de objetivos</i>	21
2.3.3 <i>Identificação de eventos</i>	22
2.3.4 <i>Avaliação do Risco</i>	23
2.3.5 <i>Resposta ao Risco</i>	23
2.3.6 <i>Atividades de Controle</i>	24
2.3.7 <i>Informação e comunicação</i>	24
2.3.8 <i>Monitoramento</i>	25
2.4 CONCEITO E BENEFÍCIOS DO GERENCIAMENTO DE RISCOS	26
2.5 MATRIZ DE RISCO	27
3. ESTUDO DE CASO	29
3.1 ESTRUTURA E ATRIBUIÇÕES DA CGU E DA SFC	29
3.2 METODOLOGIAS APLICADAS À SFC	31
3.2.1 <i>Auditoria Anual de Contas</i>	31
3.2.2 <i>Avaliação da Execução dos Programas de Governo (AEPG)</i>	31
3.2.3 <i>Acompanhamento Permanente dos Gastos</i>	36
3.2.4 <i>Auditorias de Acompanhamento da Gestão</i>	37
3.2.5 <i>Auditorias Assistêmáticas</i>	37
4. RESULTADOS	39
4.1 RESULTADOS DAS ANÁLISES DOCUMENTAIS REALIZADAS E SUGESTÕES DE APRIMORAMENTO	39
4.1.1 <i>Acompanhamento Permanente de Gastos</i>	39
4.1.2 <i>Acompanhamento Sistemático da Execução de Programas de Governo</i>	42
4.1.3 <i>Avaliação dos sistemas de controle interno</i>	50
4.1.4 <i>Utilização de Matriz de Risco para direcionamento dos trabalhos das Auditorias Anuais de Contas</i>	55
4.2 RESULTADOS DAS ENTREVISTAS REALIZADAS	57
4.2.1 <i>Metodologia das entrevistas</i>	57
4.2.2 <i>Análise dos Resultados</i>	57
5. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES FINAIS	69
REFERÊNCIAS	72

1. INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização e relevância do problema

Os controles internos vêm passando por mudanças profundas nas últimas décadas, que envolvem não apenas alterações no instrumental e na metodologia, como também na sua própria função. Questões relacionadas ao aprimoramento dos controles, à minimização, mitigação e administração dos riscos fazem parte dos assuntos mais debatidos da atualidade.

Nesse contexto, os controles evoluíram de verificações meramente formais, legais e contábeis para uma visão alinhada aos objetivos organizacionais, relacionada aos riscos que podem comprometer o alcance desses objetivos.

Segundo a Codificação de Normas para a Prática da Função de Auditoria Interna, do Instituto dos Auditores Internos – IIA (2008), a ação eficaz de controle deve se basear na utilização de processos de avaliação de riscos.

Organismos de referência internacional, como o *Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Coso)* e *International Organization of Supreme Audit Institutions (Intosai)*, enfatizam a necessidade de se implementar uma gestão voltada para riscos. Conforme as diretrizes dessas organizações, a ação de controle deve voltar-se aos riscos identificados e avaliados pela organização.

Este estudo pretende examinar as metodologias, estratégias e práticas da Controladoria Geral da União (CGU), com o objetivo de verificar em que medida suas auditorias são planejadas e executadas tendo como base a análise de riscos.

Assim como nas organizações privadas, as organizações públicas estão também, ou talvez até mais, sujeitas a eventos que podem afetar o alcance efetivo e eficiente dos seus objetivos, tais como: fraude, corrupção e aplicação ineficiente de recursos públicos.

A escolha do tema justifica-se em função da importância dos controles internos para a boa e regular gestão dos recursos públicos e da possibilidade de aprimoramento do processo de planejamento das auditorias realizadas no setor público brasileiro.

Importa destacar que o trabalho proposto é relevante para a Administração Pública, na medida em que pretende contribuir para o fortalecimento da atuação institucional da CGU. Do ponto de vista social, a avaliação e a melhoria dos controles podem resultar na execução de políticas públicas de forma mais eficiente e efetiva, melhorando a qualidade de vida da população.

Dessa forma, o estudo pretende responder ao seguinte problema de pesquisa: em que medida a utilização de elementos de análise de risco para delimitação do plano das auditorias realizadas pela Controladoria Geral da União propiciou ganhos de qualidade e eficiência nos trabalhos desenvolvidos?

As hipóteses a serem testadas para dar tratamento ao problema retrocitado são as seguintes:

- Não há elevado nível de harmonização entre os procedimentos, metodologias e práticas emitidas pela Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) e as diretrizes definidas por organismos como o Coso e a Intosai.
- A introdução de elementos de análise de risco nas auditorias da SFC acarretou ganhos de qualidade e eficiência nos trabalhos do órgão.

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo geral

O objetivo deste trabalho é identificar de que forma a Secretaria Federal de Controle Interno da CGU aborda a avaliação de riscos, analisando-se os critérios utilizados para priorização e definição do plano das auditorias, comparando-os com os modernos elementos utilizados mundialmente, segundo os padrões determinados pelo Coso e Intosai.

1.2.2 Objetivos específicos

1. Verificar a abordagem e a utilização, por parte da SFC, de elementos de análise de riscos, tendo como parâmetros o modelo Coso II e normas da Intosai.
2. Contribuir para a compreensão de como elementos de análise de riscos podem ser melhor incorporados às rotinas de trabalho da Controladoria Geral da União.
3. Compreender como as práticas utilizadas atualmente pela CGU podem ser aprimoradas para garantir qualidade e eficiência no planejamento dos trabalhos de auditoria.

1.3 Delimitação

A pesquisa ficará restrita à Controladoria-Geral da União (CGU), que é o órgão do Governo Federal responsável por assistir direta e imediatamente ao Presidente da República

quanto aos assuntos que, no âmbito do Poder Executivo, sejam relativos à defesa do patrimônio público e ao incremento da transparência da gestão, por meio das atividades de controle interno, auditoria pública, correição, prevenção e combate à corrupção e ouvidoria.

As auditorias e fiscalizações são exercidas pela CGU por meio da sua Secretaria Federal de Controle Interno - SFC, área responsável por avaliar a execução dos orçamentos da União, fiscalizar a implementação dos programas de governo e fazer auditorias sobre a gestão dos recursos públicos federais sob a responsabilidade de órgãos e entidades públicos e privados, entre outras funções.

1.4 Resultados esperados

Com esta pesquisa, espera-se aprimorar o trabalho de delimitação e seleção das auditorias da Controladoria Geral da União e fortalecer o conhecimento sobre as melhores práticas de gestão de riscos, com ênfase em identificação e mitigação. Tendo em vista as restrições apresentadas pela CGU relacionadas a fatores como tempo, orçamento e recursos humanos disponíveis, espera-se contribuir para a máxima eficiência do órgão.

1.5 Metodologia

A estratégia metodológica escolhida é o estudo de caso. A escolha deste método se justifica em razão do estudo de caso permitir a análise de fenômenos em profundidade dentro de seu contexto.

Quanto aos procedimentos sistemáticos para a descrição e explicação dos fenômenos, o estudo se desenvolveu num ambiente que preconiza a abordagem qualitativa. Trata-se de pesquisa descritiva - descreve um fenômeno ou situação, mediante um estudo realizado em determinado espaço-tempo, além de ser exploratória, utilizando-se de fontes primárias e secundárias, com abordagem hipotética dedutiva.

Preliminarmente, a coleta de informações realizou-se por meio de pesquisa bibliográfica e documental já que, num primeiro momento, a fundamentação teórica e legal compõe a base da pesquisa em questão.

A elaboração dos parâmetros se fundamentou em levantamentos de doutrinas, normas de auditoria, marcos conceituais consagrados e na avaliação de modelos adotados na prática de atividades de controle interno e externo por diversas organizações públicas, privadas, nacionais e estrangeiras. Foram pesquisadas organizações relacionadas a auditoria e controle,

como o Tribunal de Contas da União (TCU), a *International Federation of Accountants* (IFAC), *Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission* (Coso) e *International Organization of Supreme Audit Institutions* (Intosai), buscando levantar metodologias, normas, regimentos, atribuições, manuais de entidades e disposições legais sobre o tema. Também foram pesquisados artigos científicos, teses e dissertações, buscando a contextualização conceitual e teórica geral do tema.

Posteriormente, realizou-se um levantamento de informações acerca da atual situação da CGU, identificando as metodologias e os processos que tanto sistematicamente como assistematicamente se utilizam de elementos de análise de risco.

Com o fito de se verificar a harmonia conceitual e os ganhos obtidos com a introdução de elementos de análise de risco, foram estabelecidas as articulações existentes entre os dados tomados como referências, Coso e Intosai, com os dados pesquisados no âmbito da Controladoria Geral da União. Nessa etapa, buscou-se verificar se os conceitos, elementos e práticas seguidas pela SFC/CGU se harmonizam ou não às normas internacionais e se a adoção pelo órgão dessas diretrizes propiciaram mudanças e ganhos de eficácia e eficiência.

Por fim, analisou-se, por meio de entrevistas telemáticas com os servidores, coordenadores e diretores da Secretaria Federal de Controle (SFC), a visão quanto ao atual cenário, além de consolidar sugestões para obter ganhos de desempenho e qualidade dos trabalhos da CGU.

1.6 Estrutura do trabalho

O trabalho será estruturado da seguinte forma:

No **Capítulo 1** será apresentada uma introdução ao tema proposto, contendo a contextualização e relevância do problema, objetivos gerais e específicos da pesquisa e a coerência do problema com os objetivos estabelecidos.

No **Capítulo 2** serão identificados os conceitos relevantes ao trabalho, mediante revisão bibliográfica e documental.

O **Capítulo 3** apresentará um diagnóstico da atual estrutura da CGU e descreverá as metodologias aplicadas à Secretaria Federal de Controle Interno.

O **Capítulo 4** apresentará os resultados das análises documentais e das entrevistas realizadas, de acordo com a sistemática proposta no trabalho e incluirá recomendações de aprimoramento.

O **Capítulo 5** trará, por fim, as conclusões e as recomendações finais da autora.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo, a partir da revisão da literatura existente, são identificados os conceitos relevantes ao trabalho, abordando os seguintes tópicos:

2.1 Origem do Controle Interno

A palavra “controle”, do latim fiscal medieval (*contra-rolum*), indicava uma espécie de catálogo contendo a relação dos contribuintes dos tributos, que servia de base para a operação do exator.

Segundo Teixeira (2006), posteriormente, com a tradução do termo para o francês – *contre-rôle*, o uso passou a ter significados diversos conforme o idioma. Na língua inglesa, “controle” tem sentido de dominação. Em alemão: fiscalização, vistoria, revisão e inspeção. Em português, trata-se de um neologismo que sofreu influência de diversas origens e, por isso, possui diversos significados, sendo os mais usuais: verificação, fiscalização, dominação, regulação e restrição.

O controle das contas públicas no Brasil, segundo Bugarin, Vieira e Garcia (2003), remonta ao Brasil-Colônia, com as primeiras ações disciplinares relativas ao tombamento de bens públicos, à arrecadação de dízimos, ao registro de receita e despesa, além de exigências de prestação de contas anuais por parte dos provedores das Capitânicas Hereditárias e aplicação de penalidades em casos de falta.

De acordo com os referidos autores, no Brasil-Império, com a Proclamação da Independência, foi instituído o Tesouro Nacional com características de Tribunal.

No Brasil-República, por sua vez, ocorreram importantes transformações no controle das contas públicas. Em 1890, foi criado o Tribunal de Contas com competências relacionadas ao exame, revisão e julgamento de todas as operações que envolviam receita e a despesa da União.

Na Era Vargas, em 1930, com o fechamento do Congresso, o registro prévio foi eliminado e o Executivo não prestou contas ao Parlamento por três anos. Na Constituição de 1934, o registro prévio e as prestações de contas anuais do Presidente da República foram restabelecidos.

A publicação da Lei 4320/64, que representa o embrião da técnica orçamentária denominada “orçamento-programa”, separou os controles da execução orçamentária em

externo, a cargo do Tribunal de Contas, e interno, a cargo de órgãos específicos dentro de cada Poder.

Adicionalmente, o Decreto-Lei 200/67 dispôs sobre o controle financeiro sob uma perspectiva mais administrativa que contemplava controle pela chefia competente sobre a execução dos programas e observância de normas, controle da aplicação do dinheiro público e guarda dos bens da União e racionalização dos trabalhos por meio da simplificação dos processos. Este Decreto, entretanto, ao instituir o sistema de controle interno, não definiu explicitamente o sentido da função controle, tendo reduzido seus alcances ao associar a palavra controle ao termo financeiro.

A Constituição Federal de 1988 é o principal marco regulatório do Controle Interno, ao estabelecer, no artigo 74, as seguintes finalidades:

- 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.

Com a publicação da Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal, buscou-se garantir o ajuste fiscal do País através da adoção de políticas mais responsáveis e conscientes de gestão fiscal.

Especificamente no tocante ao controle, o seu artigo 59 define que:

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.

A Controladoria-Geral da União (CGU), por meio da Secretaria Federal de Controle Interno, exerce o papel de órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. A CGU foi criada em 2001, pela Medida Provisória nº 2.143-31, inicialmente denominada Corregedoria-Geral da União, vinculada à estrutura da Presidência da República. Em 2003, a Lei nº 10.683/2003 alterou ao seu titular a denominação de Ministro de Estado do Controle e da Transparência.

2.2 A evolução do conceito de controle interno e a ênfase em risco

Em 1985, foi criada, nos Estados Unidos, a *National Commission on Fraudulent Financial Reporting* (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros), também conhecida como *Treadway Commission*, composta por representantes das principais associações de classe ligadas à questão, para estudar as causas da ocorrência de fraudes em relatórios financeiros/contábeis e fazer recomendações para a redução de sua incidência. A *Treadway Commission* apontou a necessidade das organizações patrocinadoras de integrar os diversos conceitos de controle interno e desenvolver um referencial comum. Nesse sentido, criou-se o Coso (Comitê das Organizações Patrocinadoras).

O Coso é uma entidade sem fins lucrativos, voltada para o aperfeiçoamento da qualidade dos relatórios financeiros através da ética profissional, governança corporativa e implementação de controle interno.

O modelo apresentado em julho de 1992, denominado *Internal Control – Integrated Framework*, atualmente conhecido como **Coso I**, se tornou referência mundial para o estudo e aplicação dos controles internos.

No entanto, a intensificação da preocupação com riscos, em função de uma série de escândalos de grande repercussão, fez com que o Coso desenvolvesse uma estratégia de fácil utilização pelas organizações para avaliar e melhorar o próprio gerenciamento de riscos. O resultado foi a publicação, em 2004, do modelo *Enterprise Risk Management – Integrated Framework* (Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada), também conhecida como Coso ERM ou **Coso II**.

Segundo o TCU (2009), essa obra amplia ainda mais o alcance dos controles internos, agregando técnicas de gerenciamento integrado de riscos, sem abandonar, mas incorporando o Coso I:

[...] o modelo, ao definir **risco** como a **possibilidade que um evento ocorra e afete de modo adverso o alcance dos objetivos da entidade**, introduziu a noção de que controles internos devem ser ferramentas de gestão e monitoração de riscos em relação ao alcance de objetivos e não mais devem ser dirigidos apenas para riscos de origem financeira ou vinculados a resultados escriturais. O papel do controle interno foi, assim, ampliado e reconhecido como um instrumento de gerenciamento de riscos indispensável à governança corporativa.

Os documentos sobre controle interno elaborados pelo Coso foram adotados por muitas entidades, inclusive entidades ligadas ao setor público, como o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), o Banco Mundial e a Intosai.

A Intosai ampliou suas diretrizes para incorporar conceitos trazidos pelo modelo Coso II, conforme estruturas e processos de controles internos com base no gerenciamento de riscos e modelos de governança corporativa:

“Controle Interno é um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários, e é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade os seguintes objetivos gerais serão alcançados: execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz 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. Traduzido pelo Tribunal de Contas da Bahia em 2007, p. 19).

Com a abrangência do referencial de controle, englobando elementos novos de análise e gerenciamento de riscos, houve também uma evolução do papel do auditor interno, conforme expõe Bergamini Junior (2005, p. 165):

“[...] as atribuições do auditor interno são bem conhecidas, contudo seu papel vem evoluindo, inicialmente, sua função estava ancorada na análise das transações visando inibir fraudes; a seguir esteve focada na avaliação de controles internos, de forma abrangente, com o objetivo genérico de reduzir erros; a abordagem atual está centrada na avaliação de controles internos sob a ótica do risco com a finalidade de otimizar o processo de gestão.”

Em relação aos controles internos, é necessário fazer uma diferenciação em relação à auditoria interna, uma vez que a confusão entre os conceitos é comum. A auditoria interna é apenas um dos componentes do sistema de controle e que muito contribui para o alcance dos resultados almejados pelo sistema de controle interno.

A tendência mundial é a adoção de padrões de controles internos fortemente calcados no gerenciamento de riscos e em modelos de governança corporativa, como, inclusive, recomenda a Intosai.

O Coso elaborou um modelo, representado por uma matriz tridimensional, demonstrando a integração dos elementos que o compõem, conforme Figura 01 abaixo:

Figura 01 – Cubo Coso II
Fonte: Coso ERM (2007)



Pela análise do CUBO verifica-se que a face superior apresenta os objetivos que devem ser objeto do gerenciamento de risco; a face frontal representa os componentes do gerenciamento de riscos, ou, o que é necessário fazer para atingir os objetivos; a face lateral representa os níveis da organização objetos da gestão de riscos. A visão integrada dos elementos do modelo demonstra o contexto das ações da direção ao gerenciar os riscos da organização. Pode-se, assim, vislumbrar essa gestão tanto ao nível da entidade como um todo, como para cada parte que a compõe:

- objetivos, riscos e controles da organização como um todo;
- objetivos, riscos e controles de uma divisão, unidade de negócio, departamento ou seção da organização;
- objetivos, riscos e controles de um macroprocesso, processo ou de uma atividade.

Essa estrutura estabelece quatro categorias de objetivos para a organização:

- Estratégicos – referem-se às metas no nível mais elevado. Alinham-se e fornecem apoio à missão/visão da organização.
- Operações – têm como meta a utilização eficaz e eficiente dos recursos.
- Comunicação – relacionados à confiabilidade dos relatórios. Incluem relatórios internos e externos e podem, ainda, conter informações financeiras e não financeiras.
- Conformidade – fundamentam-se no cumprimento das leis e dos regulamentos pertinentes.

Os objetivos são fixados no âmbito estratégico, estabelecendo uma base para os objetivos operacionais, de comunicação e de conformidade. A fixação de objetivos é uma pré-condição à identificação de evento, à avaliação de riscos e às respostas aos riscos.

2.3 Componentes do Coso II:

Existe um relacionamento direto entre os objetivos que uma organização se empenha em alcançar e os componentes do gerenciamento de riscos corporativos, que representam aquilo que é necessário para o seu alcance. Segundo o documento Coso II, o gerenciamento de riscos é composto por oito componentes inter-relacionados e integrados com o processo de gestão, sendo assim descritos:

2.3.1 Ambiente interno

O ambiente interno determina os conceitos básicos sobre a forma como os riscos e os controles serão vistos e abordados pelos empregados da organização. Abrange a história e a cultura da organização, o ambiente em que atuam e descreve a cultura de riscos, incluindo, a integridade, os valores éticos e as competências pessoais dos empregados.

Representa a forma como a gerência atribui autoridade e responsabilidade, organiza e desenvolve seu pessoal e se relaciona diretamente ao comprometimento da alta direção da organização.

São elementos do componente ambiente interno:

- a) Filosofia de gerenciamento de riscos: representa as convicções e as atitudes compartilhadas, o que caracteriza a maneira pela qual essa organização considera o risco em todas as suas atividades.
- b) Apetite a riscos: corresponde à definição dos níveis de risco que uma organização está disposta a aceitar.
- c) Conselho de administração: fornece supervisão ao gerenciamento de riscos corporativos, está ciente e concorda com o apetite a riscos da organização.
- d) Integridade e valores éticos: correspondem aos padrões de comportamento da organização.
- e) Compromisso com a competência: reflete o conhecimento e as habilidades necessárias para a execução das tarefas designadas.
- f) Estrutura organizacional: fornece a base para o planejamento, execução, controle e monitoração das atividades de uma entidade.
- g) Atribuição de autoridade e responsabilidade: cada indivíduo sabe como as suas ações se relacionam e contribuem para a realização dos objetivos.
- h) Políticas de recursos humanos: conduzem os níveis previstos de integridade, de comportamento ético e de competência. As medidas disciplinares transmitem a mensagem de que infrações não serão toleradas.

2.3.2 Fixação de objetivos

A fixação de objetivos é pré-condição para identificar, avaliar e responder ao risco, pois os objetivos devem existir antes que a administração identifique os riscos que poderão afetar a realização destes. O gerenciamento de riscos corporativos assegura que a

administração adote um processo para estabelecer objetivos e que os escolhidos propiciem suporte, alinhem-se com a missão da organização e sejam compatíveis com o apetite a risco.

2.3.3 Identificação de eventos

Incidentes ou ocorrências, internas ou externas, que podem afetar a implementação da estratégia ou a realização de objetivos. O processo de identificação de eventos deve abranger tanto eventos negativos, tidos como riscos, que podem comprometer a realização dos objetivos, como os eventos positivos, vislumbrados como oportunidades, que devem ser aproveitados da forma mais eficiente possível pela alta administração. Os seguintes elementos compõem o componente identificação de eventos:

- a) **Fatores influenciadores:** Uma infinidade de fatores externos e internos impulsiona os eventos que afetam a implementação da estratégia e o cumprimento dos objetivos. Como parte do gerenciamento de riscos corporativos, a administração reconhece a importância de compreender esses fatores e o tipo de evento que pode emanar deles, como por exemplo: eventos econômicos, políticos, sociais, de infraestrutura, de meio ambiente, de pessoal, etc.
- b) **Técnicas de identificação de eventos:** A metodologia de identificação de eventos de uma organização poderá empregar uma combinação de técnicas com ferramentas de apoio. Exemplos: inventário de eventos, análise interna; alçadas e limites, entrevistas e seminários com facilitadores; análise de fluxo de processo; indicadores preventivos.
- c) **Interdependência de eventos:** Geralmente, os eventos não ocorrem de forma isolada. Um evento poderá desencadear outro, e ocorrer concomitantemente. Para identificar os eventos, a administração deve entender o modo pelo qual eles se inter-relacionam. A avaliação dos relacionamentos permite determinar em que pontos os esforços da gestão de riscos estarão bem direcionados.
- d) **Categorias de eventos:** Pode ser útil agrupar os eventos em potencial em categorias. Ao agregar os eventos horizontalmente em uma organização e verticalmente nas unidades operacionais, a administração desenvolverá a compreensão do relacionamento entre os eventos e poderá adquirir melhores informações para formar uma base para avaliar riscos.
- e) **Diferenciação de riscos e oportunidades:** Se um evento ocorre, ele terá um impacto negativo, ou positivo, ou, até mesmo, ambos. Os eventos cujo impacto é negativo

representam riscos que exigem avaliação e resposta da administração. Da mesma forma, o risco é a possibilidade de que um evento ocorra e prejudique a realização dos objetivos. Os eventos cujo impacto é positivo representam oportunidades ou contrabalançam os impactos negativos dos riscos. Oportunidade é a possibilidade de que um evento ocorra e influencie favoravelmente na realização dos objetivos, apoiando, desse modo, a criação de valor.

2.3.4 Avaliação do Risco

Avaliar riscos significa identificar eventos que possam impactar os objetivos da entidade, mensurar a probabilidade e o impacto de sua ocorrência e o tratamento ou resposta adequada a esses riscos. Ao avaliar o impacto, a administração deve aplicar a mesma unidade de medida utilizada para o objetivo. Desse modo, o horizonte de tempo deve ter estreita relação com o horizonte de tempo da estratégia a ele relacionada.

Trata-se de uma atividade contínua e interativa. As técnicas de avaliação dão suporte ao desenvolvimento de uma avaliação combinada de riscos e, geralmente, emprega-se uma combinação de técnicas qualitativas e quantitativas.

2.3.5 Resposta ao Risco

É o processo de desenvolver e determinar estratégias para gerenciar os riscos identificados. O modelo identifica quatro categorias de estratégias ao risco: **evitar**, **reduzir**, **compartilhar** e **assumir**, cuja escolha dependerá do nível de exposição a riscos previamente estabelecidos pela organização em confronto com a avaliação que se fez dos riscos, conforme Figura 02:

Figura 02 - Categorias de estratégias ao risco
Fonte: Intosai (2004)



As respostas são avaliadas com a finalidade de se alinhar o risco residual às tolerâncias aos riscos. Ao avaliar as respostas, a administração considera seus efeitos sobre a probabilidade e o impacto, bem como os custos em relação aos benefícios e às novas oportunidades e os riscos adicionais que podem surgir de uma resposta.

2.3.6 Atividades de Controle

São as políticas e procedimentos que contribuem para assegurar se os objetivos estão sendo alcançados, as diretrizes administrativas estão sendo cumpridas e se as ações necessárias para gerenciar os riscos com vistas à consecução dos objetivos da organização estão sendo realizadas. Incluem uma gama de procedimentos de controle de detecção e prevenção diversos como, por exemplo:

- (1) procedimentos de autorização e aprovação;
- (2) segregação de funções (autorização, execução, registro, controle);
- (3) controles de acesso a recursos e registros;
- (4) verificações;
- (5) conciliações;
- (6) avaliação de desempenho operacional;
- (7) avaliação das operações, processos e atividades;
- (8) supervisão (alocação, revisão e aprovação, orientação e capacitação).

As condições identificadas em decorrência do procedimento são investigadas, e medidas corretivas apropriadas são adotadas.

Segundo o Tribunal de Contas da União - TCU (2009), também denominadas de procedimentos de controle, as atividades de controle não devem ser confundidas com o próprio sistema de controle interno, pois este, além de abarcar todos os demais componentes do modelo, abrange todas as demais formas de resposta a riscos.

2.3.7 Informação e comunicação

A informação e a comunicação são essenciais para a realização de todos os objetivos do controle interno. A infraestrutura de informações converte os dados puros em informações pertinentes. Um conjunto de informações pertinentes, confiáveis e relevantes deve ser identificado, capturado e comunicado, na forma e em um período de tempo que permita o cumprimento dos controles internos.

A informação é a base da comunicação, a qual deve satisfazer as expectativas de grupos e indivíduos, permitindo-lhes desempenhar suas atividades de forma efetiva. A comunicação deve seguir por todas as direções, fluindo para baixo, através e para cima, abrangendo todos os componentes e toda a estrutura organizacional.

Sob o aspecto do gerenciamento de riscos, é essencial comunicar a tolerância ao risco da entidade e permitir que o pessoal tenha consciência sobre o seu papel e responsabilidade ao realizar e apoiar os componentes do controle interno.

Deve haver, ainda, uma comunicação eficaz com terceiros, como clientes, fornecedores, órgãos reguladores e acionistas. No caso da administração pública, os clientes são os cidadãos, que devem exercer o controle social por meio da análise dos atos e fatos da gestão pública.

2.3.8 Monitoramento

O monitoramento visa atestar o cumprimento da missão da entidade e avaliar se os objetivos gerais do controle interno estão sendo alcançados. Pode ser realizado por meio do monitoramento contínuo, avaliações específicas ou pela combinação de ambas.

a) Monitoramento contínuo

O monitoramento contínuo do controle interno é realizado nas operações normais e de natureza contínua da entidade. Ele inclui a administração e as atividades de supervisão e outras ações que o corpo técnico executa ao cumprir com suas obrigações. As atividades de monitoramento contínuo abrangem cada um dos componentes do controle interno e envolvem ações contra os sistemas de controle interno irregulares, antiéticos, antieconômicos, ineficientes e ineficazes.

b) Avaliações específicas

A abrangência e a frequência das avaliações específicas dependerão, em primeiro lugar, da avaliação de risco e da eficácia dos procedimentos permanentes de monitoramento.

Todas as deficiências encontradas durante o monitoramento contínuo ou por meio das avaliações pontuais devem ser comunicadas aos responsáveis para adotar as medidas corretivas adequadas.

O monitoramento pode ser realizado pela unidade de auditoria interna, pelas entidades de fiscalização superior, por órgão responsável pelo controle interno ou por auditores externos e inclui políticas que garantam que os achados de auditoria serão tratados adequada e oportunamente.

2.4 Conceito e benefícios do gerenciamento de riscos

Para a *International Federation of Accountants* (IFAC), o gerenciamento de risco é definido como um processo para entender os objetivos organizacionais, identificar os riscos associados ao alcance desses objetivos, em uma base contínua, de forma a poder reagir a mudanças de maneira oportuna, estimar os riscos, em termos da probabilidade de algo acontecer e o seu potencial impacto, estabelecer políticas apropriadas e procedimentos para gerenciá-las e monitorar e avaliar os riscos e os programas ou procedimentos utilizados para tratá-los.

A IFAC recomenda que haja uma gestão de riscos estabelecida na estrutura de controle interno da entidade e que haja procedimentos para identificar e avaliar os riscos internos e as oportunidades oriundas de fatores externos.

O Coso (2004, p. 4) considera que Gestão de Risco é:

Um processo desenvolvido pela administração, gestão e outras pessoas, aplicado na definição estratégica ao longo da organização, desenhado para identificar potenciais eventos que podem afetar a entidade, e gerir os riscos para níveis aceitáveis, fornecendo uma garantia razoável de que os objetivos da organização serão alcançados.

O controle interno está situado no centro e é parte integrante do gerenciamento de riscos corporativos. A referida estrutura de gestão de riscos corporativos abrange o controle interno, originando uma conceituação e uma ferramenta de gestão mais robusta, focada no risco. Torna-se imprescindível, porém, que se avalie o custo/benefício dos controle internos. Nesse caso, o benefício pode ser medido pelo grau em que o risco de não se alcançar determinado objetivo é reduzido.

Acerca do benefício do método Coso, Crawford (2006) afirma que ao abordar aspectos relacionados ao risco, o Coso amplia o universo de auditoria, exige escolhas de profissionais de auditoria com habilidade em risco, propõe mudanças no planejamento da auditoria e requer diferentes abordagens de auditoria.

Bergamini Junior (2005, p.160), destaca que a administração do risco deve ser implantada nas organizações, tendo em vista que “risco é uma opção, não é destino”, portanto devem ser assumidos, minimizados (alocados, controlados, compartilhados ou financiados) ou, simplesmente, evitados.

Importante frisar que controles internos, mesmo quando eficientes, não são capazes de eliminar totalmente os riscos dentro de uma organização. Quando eficazes, proporcionam aos

gestores apenas garantias razoáveis – não absolutas – quanto ao cumprimento dos objetivos organizacionais. A administração deve reconhecer a existência de riscos inerentes às atividades da organização e os fatores que estão fora do seu controle, mas que podem afetar a realização dos objetivos da entidade.

2.5 Matriz de Risco

Segundo MARSHALL (2002), a mensuração qualitativa de riscos pode ser gerada através de uma matriz, em que o nível de risco é definido pela composição das variáveis frequência (probabilidade) e severidade (impacto), associadas aos eventos de perda (fatores de risco) inerentes ao processo avaliado.

Benjamim Junior (2005), afirma que a tabulação dos riscos em uma matriz permite a clara e ordenada identificação dos riscos que podem afetar as organizações, tanto em termos de frequência quanto a impactos. Em geral, adota-se uma classificação qualitativa para os níveis de frequência e de impacto, que poderá variar em função do processo avaliado, da cultura organizacional entre outros fatores.

Segundo Paula (2000), pode-se destacar seis fatores de risco que assim são definidos:

- **risco operacional:** medida que avalia a possibilidade de a entidade não alcançar seus objetivos por não poder identificar e manejar os riscos de modo a dotar de integridade, eficácia e eficiência as suas operações e preservar os seus ativos;
- **risco financeiro:** fato que pode gerar perda financeira para a entidade;
- **risco de tecnologia da informação:** possibilidade de a tecnologia da informação, com que se conta, não funcionar segundo o previsto e vir a comprometer a disponibilidade, integridade e segurança da informação;
- **risco de informação para a tomada de decisões:** possibilidade de a informação, destinada a respaldar as decisões institucionais, ser incompleta, antiquada, inexata, tardia, não guardar relação com o processo de tomada de decisão e não comunicar adequadamente, interna ou externamente;
- **risco de recursos humanos:** possibilidade de existir falta de valores éticos, de uma adequada estrutura organizacional, de competência profissional e de responsabilidade formal por parte da administração ou dos servidores de uma entidade;
- **risco contextual:** possibilidade de existirem fatores externos que possam impactar a entidade ou modificar significativamente as diretrizes básicas que orientam os seus objetivos e estratégias globais, repercutindo sobre sua capacidade de alcançar seus objetivos.

Os fatores de riscos devem ser demonstrados de forma discriminada a fim de que se conheça a sua importância relativa no panorama geral dos riscos.

Do ponto de vista do controle, a matriz de risco representa um direcionador de futuras auditorias que possibilita aos órgãos de controle ordenar seus jurisdicionados, processos,

ações e atividades em posição de risco, demonstrando os possíveis auditados ou áreas de atuação por ordem de prioridade.

3. ESTUDO DE CASO

3.1 Estrutura e atribuições da CGU e da SFC

A Lei 10.180/01 organiza e disciplina o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, que compreende as atividades de avaliação do cumprimento das metas previstas no plano plurianual, da execução dos programas de governo e dos orçamentos da União e de avaliação da gestão dos administradores públicos federais, utilizando como instrumentos a auditoria e a fiscalização.

A Controladoria-Geral da União, como órgão central do sistema, é incumbida da orientação normativa e da supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema. É vinculada diretamente à Presidência da República, e seu titular tem a denominação de Ministro de Estado do Controle e da Transparência.

Embora a CGU exerça o papel de órgão central, as entidades da Administração Pública Federal indireta contam com unidades de auditoria interna, que devem auxiliar as organizações a atingirem suas metas por meio de uma abordagem sistemática e estruturada para avaliar e melhorar a eficácia da gestão de riscos, dos controles internos e dos processos de governança.

Na Administração direta, os Assessores Especiais de Controle Interno, dentre outras atividades, apoiam o ministro de Estado nos assuntos de competência do controle interno, auxiliam nos trabalhos de elaboração da prestação de contas anual do Presidente da República e acompanham a implementação das recomendações do Controle Interno e do Tribunal de Contas da União.

Segundo a Sessão II – Auditoria - da Instrução Normativa nº 01/2001 da Secretaria Federal de Controle, cabe ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, por intermédio da técnica de auditoria, dentre outras atividades:

- I. realizar auditoria sobre a gestão dos recursos públicos federais sob a responsabilidade dos órgãos públicos e privados, inclusive nos projetos de cooperação técnica junto a Organismos Internacionais e multilaterais de crédito;
- II. apurar os atos e fatos inquinados de ilegais ou de irregulares, praticados por agentes públicos ou privados, na utilização de recursos públicos federais e, quando for o caso, comunicar à unidade responsável pela contabilidade para as providências cabíveis;
- III. realizar auditorias nos sistemas contábil, financeiro, de pessoal e demais sistemas administrativos e operacionais;
- IV. examinar a regularidade e avaliar a eficiência e eficácia da gestão administrativa e dos resultados alcançados nas Ações de governo;
- V. realizar auditoria nos processos de Tomada de Contas Especial; e

VI. apresentar subsídios para o aperfeiçoamento dos procedimentos administrativos e gerenciais e dos controles internos administrativos dos órgãos da Administração Direta e entidades da Administração Indireta Federal.

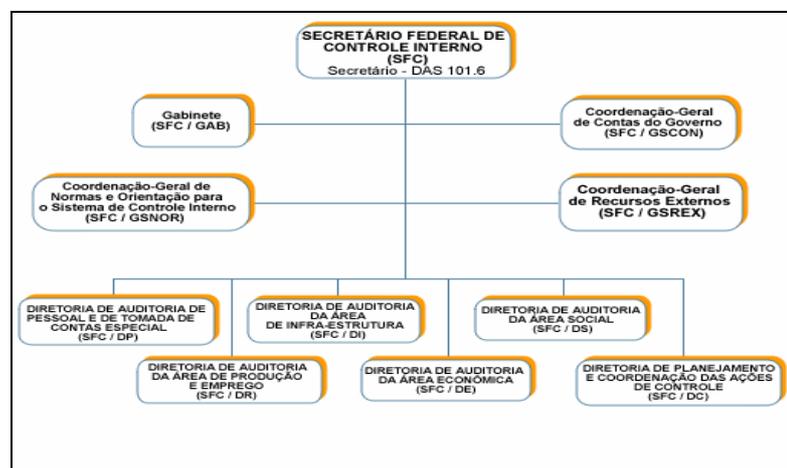
O Decreto nº 5.683/2006 dispõe sobre a estrutura regimental, atribuições e competências da Controladoria-Geral da União. Integram a sua estrutura a Secretaria Federal de Controle Interno, a Ouvidoria-Geral da União, a Corregedoria-Geral da União e a Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas (SPCI).

No que concerne ao controle interno, a Secretaria Federal de Controle Interno é a área da CGU responsável por avaliar a execução dos orçamentos da União, efetuar ações de controle com vistas a verificar a efetividade dos programas do governo federal e da gestão dos recursos públicos federais sob a responsabilidade de órgãos e entidades públicos e privados.

Portanto, à Secretaria Federal de Controle Interno compete executar as atividades específicas de fiscalização e auditoria nas entidades sob área de atuação da CGU, que abrange todos os órgãos do Poder Executivo Federal, exceto aqueles que integram a estrutura do Ministério das Relações Exteriores, do Ministério da Defesa, da Advocacia-Geral da União e da Casa Civil.

A SFC está estruturada em seis diretorias, de acordo com a área de atuação. As coordenações-gerais, vinculadas às diretorias, são responsáveis pelo planejamento, supervisão técnica e execução das auditorias e fiscalizações, compreendendo atividades como a elaboração de procedimentos específicos e emissão e execução de ordens de serviço. A referida SFC, no que tange à estruturação dentro do órgão, é, atualmente, dividida conforme o organograma contido na Figura 03 - Organograma da CGU - abaixo:

Figura 03 – Organograma da CGU
Fonte: CGU (2011)



3.2 Metodologias aplicadas à SFC

Atualmente, os principais trabalhos realizados no âmbito da SFC são os seguintes:

3.2.1 Auditoria Anual de Contas

Trata-se de ação de controle conduzida pelo órgão de controle interno sobre as peças produzidas pelas unidades jurisdicionadas cujos responsáveis terão as contas julgadas pelo TCU, com vistas à verificação da conformidade e dos resultados da atuação da unidade no exercício a que se referem as contas. Durante a realização das Auditorias Anuais de Contas, a CGU avalia, dentre outros itens, os sistemas de controle interno das unidades.

As Auditorias Anuais de Contas visam instrumentalizar o Tribunal de Contas da União para o julgamento das contas dos administradores públicos. O desenvolvimento deste trabalho também permite à CGU acompanhar e avaliar a gestão dos administradores públicos federais, por meio do acompanhamento do Plano de Providências Permanente, contribuindo para a melhoria da gestão pública.

3.2.2 Avaliação da Execução dos Programas de Governo (AEPG)

A metodologia para o Acompanhamento Sistemático da Execução dos Programas de Governo é voltada a permitir que o sistema de controle interno cumpra sua competência constitucional relacionada diretamente à avaliação do cumprimento das metas do Plano Plurianual (PPA), da execução dos programas de governo e dos orçamentos da União e outras atribuições com forte interação com a execução dos programas, da forma mais otimizada e eficiente possível, levando em conta os recursos disponíveis para tanto.

O acompanhamento sistemático da execução de programas de governo é composto por cinco macroprocessos: (i) **Tomada de Decisão**; (ii) **Planejamento**; (iii) **Execução das Ações de Controle**; (iv) **Monitoramento** e (v) **Avaliação**, conforme Tabela 01 – Macroprocessos - abaixo:

Tabela 01 – Macroprocessos

Fonte: a autora

Macroprocesso	Atividade
Tomada de Decisão	<ul style="list-style-type: none"> ⇒ Mapeamento das políticas públicas em cada organização pública, identificando macro-objetivos, recursos e responsabilidades dos agentes para avaliar a importância estratégica de cada política. ⇒ Hierarquização das políticas públicas a partir de critérios de materialidade, relevância e criticidade, estabelecendo a importância relativa de cada uma. Com a hierarquização, os programas e programações são classificados em ESSENCIAIS, RELEVANTES e COADJUVANTES; ⇒ Priorização das políticas públicas e das suas ações integrantes que serão objeto de ações de controle, a partir da importância relativa estabelecida na hierarquização, considerando, ainda, as prioridades institucionais, a capacidade operacional existente e a oportunidade da atuação;
Planejamento	<ul style="list-style-type: none"> ⇒ Elaboração da documentação básica (Relatório de Situação, Plano Estratégico e Plano Operacional), dos procedimentos e, ainda, da ação de controle-piloto;
Execução das Ações de Controle	<ul style="list-style-type: none"> ⇒ Compreende o planejamento, a realização e a relatoria das ações de controle executadas. Consiste na execução das ações de controle e na elaboração de seus produtos, como relatórios, notas técnicas, etc.
Monitoramento	<ul style="list-style-type: none"> ⇒ Acompanhamento da execução das ações e das recomendações emitidas.
Avaliação	<ul style="list-style-type: none"> ⇒ Geração de informes e elaboração do relatório de avaliação sobre a execução das ações governamentais. Os informes contêm dados sobre a ação governamental e a estratégia utilizada para seu acompanhamento, além das principais constatações decorrentes do teste de hipóteses, das recomendações encaminhadas ao gestor e das providências adotadas. Para cada programa de governo acompanhado sistematicamente e que a Coordenação-Geral considere ser possível a publicação dos resultados, será elaborado, com base no Informe Final, o Relatório de Avaliação da Execução de Programa de Governo.

Conforme exposto, a “documentação básica” é constituída por três elementos ou conjuntos de informações: Relatório de Situação (RS), Plano Estratégico (PE) e Plano Operacional (PO), que apresentam tópicos voltados a propiciar o conhecimento das ações governamentais e retratar aspectos do planejamento da atuação da CGU.

a) Relatório de Situação

Segundo o Manual SFC (2010), a composição do Relatório de Situação envolve o levantamento amplo de dados, de forma a dar condições à Coordenação-Geral de Auditoria de conhecer a **ação governamental** (ou **módulo-tipo**), sua estrutura de funcionamento, suas normas e mecanismos de planejamento, gerenciamento, execução e controle, assim como seu histórico recente de desempenho, restrições e avaliações, destacando os aspectos considerados fundamentais ao olhar do planejador, sob a forma de tópicos específicos.

O Relatório de Situação divide-se em três partes: a) 1ª parte: descrição sumária, que apresenta informações sobre características básicas e sobre o fluxo operacional da ação/módulo-tipo de governo, dentre outras; b) 2ª parte: exercício anterior; que deve trazer, dentre outras informações relacionadas ao exercício anterior, a execução da ação/módulo-tipo em relação ao planejado e problemas detectados pela CGU. Tais informações podem trazer indicativos fundamentais para auxiliar na estratégia de atuação, podendo até redirecionar o foco da CGU de um exercício para outro; e c) 3ª parte: exercício atual, que deve trazer informações do exercício atual, detalhando aspectos de execução que podem condicionar, por exemplo, o momento ou a forma de se promover os exames que venham a ser definidos. As informações relacionadas com os resultados e consequências devem ser mantidas permanentemente atualizadas, servindo como fonte de consulta a qualquer tempo da situação de acompanhamento por parte da CGU de cada ação de governo.

Sobre a 1º parte do Relatório, a descrição sumária busca responder a questionamentos básicos para conhecimento da ação: **O que, para que, porque, para quem, quem, e como** a ação é implementada. Aborda, ainda, outros aspectos comuns a determinadas ações de governo e que merecem destaque e atenção do planejador. O Manual enumera alguns itens para composição da descrição sumária:

- **objetivos:** Refere-se ao que se pretende alcançar com a execução da ação/módulo-tipo (responde à pergunta: para que é feito?). Tal informação pode ser obtida no cadastro de ações (<http://www.planejamento.gov.br/>), no SIGPlan ou originalmente na exposição de motivos, propositiva da ação.
- **metas segundo a LOA:** Dados relacionados à quantidade de produto ou serviço a ser ofertado (meta física) e à correspondente estimativa de recursos que custeará a ação (meta financeira). No caso de ação orçamentária, devem ser extraídos diretamente da LOA, considerando suas revisões. No caso de recursos não orçamentários, a definição das metas deverá ser extraída de outros documentos oficiais de estimativas e planificação da política pública em questão, explicitando-se a origem da informação.
- **metas segundo o gestor:** Informação recolhida junto ao gestor acerca da sua expectativa frente ao estipulado na LOA ou em outros documentos oficiais (no caso de recursos não orçamentários). A experiência tem demonstrado que pode ser diferente daquela inicialmente fixada, em função de ajustes orçamentários ou outros fatores, devendo, neste caso, ser apresentada a justificativa.

- **órgãos federais responsáveis:** Refere-se aos diferentes órgãos e entidades federais encarregados de cada uma das fases do processo de formulação, planejamento, implementação e controle da ação/módulo-tipo, devendo expressar os nomes dos órgãos ou entidades, as siglas, os códigos (SIAFI), as descrições sucintas de suas responsabilidades nas diversas fases do processo e eventualmente as suas unidades administrativas encarregadas.
- **listagem da documentação obtida e que sustenta a implantação da ação:** É o rol das leis, decretos, portarias, exposições de motivos, estudos, manuais, diagnósticos e outros que regem a implementação da ação/módulo-tipo, com respectivas ementas.
- **resumo das razões de implantação da ação:** Refere-se ao porquê da implantação da ação/módulo-tipo, abordando o diagnóstico da situação-problema, suas consequências e as causas a serem atacadas a partir da ação. Pode, inclusive, ser contextualizado pelos índices dos indicadores do respectivo programa antes da sua implantação e demais dados estatísticos relacionados. Tais informações devem estar disponíveis na justificativa para a criação do programa incluso no PPA, registrada no SIGPlan, na exposição de motivos de apresentação de projeto de lei relacionado à instituição da política e/ou outros documentos oficiais relacionados à ação/programa.
- **resumo das formas de execução da ação (divisões, formas, mecanismos, normas e procedimentos de implementação):** Contém a descrição dos processos gerenciais e operacionais relacionados às etapas de desenvolvimento da ação de governo em exame, compreendendo as responsabilidades dos agentes, as regras, os critérios etc.
- **clientela (demais atores no processo):** Representa os demais agentes responsáveis pelas diferentes etapas da implementação das ações (apenas aquelas não realizadas diretamente pelos órgãos federais responsáveis), devendo conter rápida descrição das respectivas responsabilidades.
- **público-alvo:** Representa o segmento social e beneficiário final (pessoas, comunidades, categorias da sociedade, instituições, setores etc.) atingido diretamente com os resultados esperados pela execução da ação.
- **recursos externos:** Refere-se à definição da existência, ou não, de fontes externas utilizadas para orçamentação da ação, sejam financiamentos ou doações, assim como contratos de cooperação técnica com organismos internacionais, devendo ser informados o contrato, o organismo internacional envolvido e a finalidade específica de destinação dos recursos, quando não abranger todo o universo da ação.

- **critérios para a seleção de beneficiários:** Refere-se aos critérios de elegibilidade que serão aplicados para a escolha dos beneficiários/público-alvo da ação/módulo-tipo de governo. Trata-se de descrever a forma pela qual o público-alvo é delimitado e como são selecionadas partes da população total (pessoas, comunidades, categorias da sociedade, instituições, setores etc), ou seja, representa o rol de atributos, necessidades ou potencialidades que o público-alvo deve possuir e que direciona sua escolha e, ainda, dentre esses, como é feita a priorização para o atendimento nos casos de escassez de meios e recursos.
- **critérios, formas e veículos de divulgação:** A divulgação deve propiciar à sociedade um conhecimento não só da existência da ação/módulo-tipo, como também das possibilidades e formas de acesso à mesma. Assim, os critérios, formas e veículos de divulgação devem ser informados e alcançar todos os segmentos que preenchem as condições de elegibilidade, a fim de que possam se tornar beneficiários do projeto.
- **informe sobre os mecanismos de controle (inclusive social):** Refere-se à identificação, à análise e ao registro dos mecanismos, sistemas e métodos institucionalizados e destinados ao acompanhamento e avaliação da execução das ações/módulo-tipo. Deve ser destacado se o mecanismo, o sistema ou o método é interno (pertinente ao próprio gestor responsável pela execução) ou externo, neste último incluindo as organizações não governamentais e os controles sociais. A identificação, a composição e o registro dos mecanismos, dos sistemas e dos processos de monitoramento constituem excepcional material de referência para o planejamento das ações de controle.

b) Planejamento Estratégico (PE)

O PE é constituído basicamente de duas partes: **abordagem da CGU** e **pontos críticos**, com seus respectivos procedimentos.

A **abordagem da CGU** deve apresentar um panorama da lógica de atuação definida, os focos, os objetivos gerais e as restrições às opções adotadas. Esclarece-se qual o universo de dados a serem previamente trabalhados para definição das unidades de verificação e a necessidade de utilização do método estatístico para composição de amostras. Informa-se, ainda, como a ação governamental será segmentada em um primeiro nível para viabilizar a estruturação operacional da atuação da CGU e, conseqüentemente, da avaliação pretendida. (MANUAL SFC, 2010)

Os **pontos críticos** são aqueles entendidos como cruciais na trajetória de desenvolvimento da ação, essenciais à viabilização das atividades e atingimento dos objetivos esperados e que, portanto, merecem ser elencados como focos potenciais dos exames por parte da CGU. Assim, para definição dos pontos críticos, deve-se trabalhar sobre o fluxograma construído quando da elaboração do Relatório de Situação (item ‘resumo das formas de execução das ações – divisões, formas, mecanismos, normas e procedimentos de implementação’), que identifica os processos, os agentes e as interações entre eles.

c) Planejamento Operacional (PO)

O Plano Operacional é elaborado para cada uma das divisões da ação/módulo-tipo de governo arbitradas e descritas na abordagem do Plano Estratégico. Em função dos fluxos de desenvolvimento, dos vários agentes e da possível complexidade das ações de governo, está previsto mais um nível de desagregação, são as “Etapas do Plano Operacional”.

Desse modo, para cada etapa deve haver a previsão de ao menos uma ação de controle específica, seja auditoria ou fiscalização. De acordo com o Manual SFC, a regra a ser observada é a de garantir que a cada etapa correspondam responsabilidades e, conseqüentemente, resultados e produtos da ação de governo bem definidos, preferencialmente mensuráveis, a fim de que se possa formar juízo sobre os mesmos, seus processos e agentes, a partir das respectivas ações de controle a serem realizadas.

Finalmente, em resumo, para cada ação governamental priorizada, desenvolve-se estudo acerca de suas formas de execução e definem-se as questões estratégicas que serão respondidas ao longo da avaliação. Após o detalhamento da abordagem de avaliação, as verificações *in loco* são realizadas, e ocorre a consolidação e a análise das verificações, viabilizando a elaboração e a apresentação aos gestores federais de relatórios de acompanhamento que contêm recomendações discutidas em conjunto com os responsáveis pela execução das ações de governo avaliadas. Por fim, inicia-se o ciclo de monitoramento e avaliação das providências adotadas.

3.2.3 Acompanhamento Permanente dos Gastos

O Acompanhamento Permanente dos Gastos (APG) é uma sistemática de trabalho que permite acompanhar a execução das Políticas Públicas por intermédio do orçamento e da execução financeira da Unidade, bem como do conhecimento acumulado de atos de gestão sempre com foco na missão e no monitoramento dos Programas e Ações de Governo e das Unidades Jurisdicionadas (UJ).

Ademais, por meio do APG é possível aprofundar questões específicas (alertas) por meio de auditorias ou fiscalizações; enfatizar verificações que podem ser feitas nos Sistemas Corporativos, cruzamento de base de dados e informações fornecidas na mídia eletrônica; fornecer informações para a Auditoria Anual de Contas; demandar interlocução com a UJ; e garantir a constante atenção na atualização do conhecimento sobre a UJ durante qualquer ação de controle, seguido de registros de informações e análises como atividade específica.

Dentre os principais objetivos do APG, podemos citar: levantar informações de maneira ágil e tempestiva sobre programas e ações de governo, de forma a subsidiar o acompanhamento sistemático, além de outras ações de controle, tanto no Órgão Central como nas Regionais; possibilitar o conhecimento pormenorizado e atualizado de uma UJ e sua gestão, monitorando fatos, eventos e gastos que a envolvam; e permitir a identificação de forma oportuna, na gestão de uma UJ, dos pontos para os quais sejam necessárias análises mais aprofundadas e intervenções preventivas ou corretivas.

A execução do APG gera vários produtos informativos sobre as UJ acompanhadas, que são de grande importância como subsídios para outras ações de controle, assim como para a tomada de decisões da CGU. Entre os principais produtos, podemos citar:

- a) Pasta Permanente de Trabalho;
- b) Registro de Execução dos Procedimentos e Questionários no Sistema próprio da SFC – Novo Ativa;
- c) Nota de Auditoria;
- d) Relato gerencial;
- e) Relatório de Auditoria do sistema NovoAtiva, tendo como clientes a Unidade Jurisdicionada e a UCI Demandante;
- f) Memória das reuniões com gestores de apoio à elaboração do Relatório de Gestão.

3.2.4 Auditorias de Acompanhamento da Gestão

As auditorias de acompanhamento da gestão são realizadas ao longo dos processos de gestão, com o objetivo de se atuar em tempo real sobre os atos efetivos e os efeitos potenciais positivos e negativos de uma unidade ou entidade federal, evidenciando melhorias e economias existentes no processo ou prevenindo gargalos ao desempenho da sua missão institucional.

3.2.5 Auditorias Assistêmáticas

Auditorias assistemáticas são aquelas realizadas em função de demanda externa. A CGU, como órgão atuante na política da integração dos órgãos federais encarregados da defesa do patrimônio público, mantém termos de parceria, atende a solicitações e realiza operações conjuntas com diversos órgãos federais, a exemplo do Ministério Público, Polícia Federal e TCU. Além desta atividade, a CGU apura denúncias apresentadas por entidades da sociedade civil, organização ou diretamente por cidadão.

4. RESULTADOS

4.1 Resultados das análises documentais realizadas e sugestões de aprimoramento

Os princípios e conceitos fundamentais do modelo Coso II e diretrizes formuladas pela Intosai serão utilizados como *benchmarking* para avaliação das seguintes metodologias e práticas adotadas na SFC:

- Acompanhamento Permanente de Gastos;
- Avaliação da Execução de Programas de Governo;
- Avaliação, no âmbito das Auditorias Anuais de Contas, dos sistemas de controle interno das Unidades Jurisdicionadas;
- Utilização de Matriz de Risco para direcionamento das Auditorias Anuais de Contas.

Cabe ressaltar, entretanto, que há outros trabalhos relacionados com o tema, que não foram abordados devido às limitações de tempo e recurso.

4.1.1 Acompanhamento Permanente de Gastos

O Acompanhamento Permanente dos Gastos (APG) é uma ação de controle continuada e progressiva, na qual o servidor monitora uma Unidade Jurisdicionada (UJ) específica, por meio de levantamento de dados, análise e consolidação de informações. Permite a detecção e atuação tempestiva em eventos e fatos ocorridos nas UJ que necessitem de aprofundamento e/ou orientação aos gestores para melhoria dos processos internos. Sua execução é cumulativa, dinâmica e realizada de forma simples e em curto espaço de tempo.

Em 2010, a CGU monitorou 902 unidades. Por meio da execução das Ordens de Serviço de Acompanhamento Permanente dos Gastos, diversas atividades foram alvo de monitoramento contínuo, tais como: acompanhamento do plano de providências, determinações do TCU, análise preventiva de editais, análise de trilhas do Observatório da Despesa Pública (ODP), análise dos convênios e contratos celebrados, dentre outras e que subsidiaram a realização de 337 auditorias de aprofundamento dos diagnósticos obtidos.

Segundo o Relatório de Gestão da CGU 2010, a adoção desta metodologia resultou, entre outras medidas, na redução e redefinição da quantidade de unidades auditadas por ocasião das Auditorias Anuais de Contas, com o devido aprofundamento dos trabalhos naquelas unidades em que exista essa necessidade, ao longo do exercício. Assim, as

verificações são discutidas e tratadas tempestivamente, evitando a continuidade dos problemas com a definição compartilhada das medidas a serem adotadas.

Como exemplo deste tipo de monitoramento, a CGU utiliza trilhas do ODP que contemplam 22 tipologias de irregularidades em licitações. Algumas delas estão expostas na Tabela 02 – Tipos de irregularidades monitoradas na área de licitações - abaixo:

Tabela 02 – Tipos de irregularidades monitoradas na área de licitações
Fonte: CGU (2011)

Tipos de irregularidades monitoradas na área de licitações	
Título	Descrição
Vínculo societário entre licitantes	Identifica ligações societárias entre participantes de determinada licitação
Fracionamento para dispensar	Compras realizadas dentro de uma mesma semana, com dispensa de licitação justificada pelo valor (inciso I ou II do art. 24 da Lei de Licitações), com o mesmo material adquirido, com valores individuais menores que R\$ 8.000,00 ou R\$ 15.000,00 cuja soma supere esse valor.
Aditivos – Limite Excedido	Contratos aditados acima do limite de 25% (regra geral) ou 50% (reforma de equipamento ou edifício).
Mais de um Fornecedor "Exclusivo"	Compras diretas, justificadas pela exclusividade do fornecedor, porém realizadas em um mesmo município beneficiando fornecedores diferentes
Vínculo entre licitante e servidor	Ligações societárias entre servidores da UG e participantes de uma licitação
Empresas recém-criadas	Licitações expressivas ganhas por empresas abertas com menos de 60 dias da data do edital.
Valores ilegais	Compras cujo valor exceda o limite da modalidade.
Pregões onde a melhor proposta não ganhou	Casos em que a melhor proposta não é a vencedora (empresas melhores colocadas desistem após o pregão).
Pregão Eletrônico para serviços de engenharia	Pregões eletrônicos para contratação de serviços de engenharia, o que é vedado pela lei.

O Observatório da Despesa Pública - ODP - foi construído para aplicar metodologia científica apoiada em tecnologia da informação, na produção de conhecimentos para subsidiar e acelerar a tomada de decisões estratégicas, por meio do monitoramento contínuo dos gastos públicos.

O Observatório consolida e analisa informações a partir de um esforço integrado de todos os órgãos da CGU, que dentro de suas especializações transformam dados em conhecimento de alto valor agregado, colaborando para uma melhor gestão dos recursos públicos.

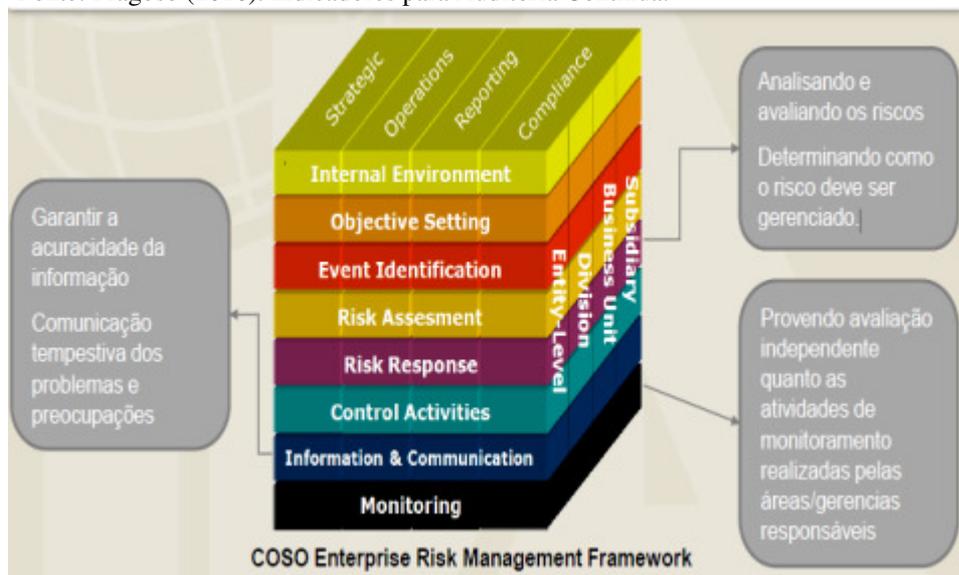
A metodologia de Acompanhamento Permanente de Gastos utilizada pela CGU abarca uma nova modalidade de auditoria, conhecida como Auditoria Contínua. Segundo essa metodologia, a auditoria deve focar nos objetivos e estratégias das organizações, no gerenciamento dos riscos e nas atividades de controle críticas.

A Auditoria Contínua surge como um instrumento de melhoria da eficiência das operações na organização, identificando e avaliando riscos de maneira tempestiva e provendo rapidamente informações críticas a Alta Administração para uma melhor tomada de decisão.

Segundo a Intosai (2004), “o monitoramento contínuo do controle interno ocorre no curso normal das operações rotineiras de uma organização. É executado continuamente e em tempo real, reage dinamicamente às mudanças nas condições e é parte integrante da engrenagem das operações de uma entidade. Como resultado, é mais eficaz que as avaliações específicas e suas ações corretivas são potencialmente menos onerosas.”

A Figura 04 – Auditoria Contínua e Coso - demonstra como a Auditoria Contínua auxilia as unidades a focar determinado componentes do Coso:

Figura 04 – Auditoria Contínua e Coso
Fonte: Frago (2010). Indicadores para Auditoria Contínua.



Deste modo, a metodologia de Acompanhamento Permanente de Gastos, convergindo com o componente “informação e comunicação” proposto pelo modelo Coso II, permite à CGU garantir a acuracidade da informação, transformar dados puros em potenciais conhecimentos de agregado valor, efetuar ações de controle específicas nas áreas críticas e comunicar tempestivamente aos gestores os problemas e preocupações identificados. De acordo com o proposto no componente resposta a risco, a CGU emite recomendações aos

gestores, que os auxiliam na determinação de melhores formas de gerenciamento e mitigação dos riscos organizacionais. Finalmente, convergindo com o componente monitoramento a CGU provê, por meio do instrumento monitoramento contínuo, avaliações quanto aos sistemas de controle interno das unidades auditadas.

Conforme exposto, a adoção da Metodologia de Acompanhamento Permanente de Gastos pela CGU, tendo por base os princípios de Auditoria Contínua, tem estreita harmonização com os padrões definidos nas normas internacionais, como o Coso e Intosai.

Entretanto, identificam-se alguns desafios para a Controladoria Geral da União, a saber: diversidade dos bancos de dados; alto custo no desenvolvimento; grande volume de análises para classificar as exceções; falta de integração ou limitações das ferramentas; disponibilidade de dados dos Sistemas Corporativos; bancos de dados precários; definição de áreas a serem testadas; disponibilidade da área de Tecnologia da Informação (TI) no projeto; tratamento dos alertas; qualificação dos profissionais envolvidos; e contribuição efetiva para a melhoria da gestão.

A partir da adoção de medidas com vistas a vencer os desafios apontados, a CGU poderá aprimorar seus mecanismos de tratamento e análise de informações e controle dos gastos públicos.

4.1.2 Acompanhamento Sistemático da Execução de Programas de Governo

A Constituição Federal prevê, em seu artigo 74, a avaliação da execução dos programas de governo e dos orçamentos da União pelo sistema de controle interno, cujo órgão central é a SFC. A SFC cumpre esta obrigação constitucional por meio do Acompanhamento Sistemático da Execução de Programas de Governo.

Em relação ao Manual de 2009, a SFC inovou, em dezembro de 2010, ao incorporar dois novos macroprocessos: “Monitoramento” e “Avaliação”.

De acordo com o novo Manual para o Acompanhamento Sistemático da Execução de Programas de Governo (SFC, 2010), como a avaliação prescrita pelo mando constitucional relaciona-se intrinsecamente com a atividade de monitoramento, especial ênfase é dada a este item, sobretudo em virtude da publicação da Portaria n° 1.253/SFC, de 01/07/2010, que aborda o assunto.

Os resultados da aderência da metodologia de planejamento utilizada pela CGU com os oito componentes do modelo Coso, utilizado como *benchmarking*, serão expostos a seguir:

Componente Ambiente Interno:

“O ambiente interno abrange a cultura de uma organização, a influência sobre a consciência de risco de seu pessoal, sendo a base para todos os outros componentes do gerenciamento de riscos corporativos, possibilita disciplina e a estrutura. Os fatores do ambiente interno compreendem a filosofia administrativa de uma organização no que diz respeito aos riscos; seu apetite a risco; a supervisão do conselho de administração; a integridade, os valores éticos e a competência do pessoal da organização; e a forma pela qual a administração atribui alçadas e responsabilidades, bem como organiza e desenvolve o seu pessoal.” (Coso, 2007, p. 27)

Em consonância com o estabelecido pelo Coso, o ambiente interno e seus subcomponentes são abordados pela Secretaria Federal de Controle Interno durante o macroprocesso de “Planejamento”, por meio da elaboração do Relatório de Situação.

Um dos itens que integram o citado Relatório traz o resumo das formas de execução da ação (divisões, formas, mecanismos, normas e procedimentos de implementação), que contém a descrição dos processos gerenciais e operacionais relacionados às etapas de desenvolvimento da ação de governo em exame, compreendendo as responsabilidades dos agentes, as regras, os critérios, etc. Para facilitar o entendimento das relações entre as etapas, a SFC utiliza a representação dos processos em fluxos gráficos.

Ainda, em sintonia com este componente, o Relatório discrimina os órgãos federais responsáveis e a clientela, que representa os demais agentes responsáveis pelas diferentes etapas da implementação das ações (apenas aquelas não realizadas diretamente pelos órgãos federais responsáveis), devendo conter rápida descrição das respectivas responsabilidades.

Os valores éticos e os recursos humanos são avaliados indiretamente pela CGU durante o processo de hierarquização dos programas. Alguns dos critérios de criticidade utilizados, por exemplo, se referem a áreas e objetos sujeitos à corrupção (tendo em vista referências históricas e/ou estatísticas) e composição dos recursos humanos.

Embora em sintonia com o proposto pelo modelo Coso, analisando-se o processo de elaboração do Relatório de Situação, verificou-se que a SFC não conta com o apoio dos gestores responsáveis pela implementação da ação, o que prejudica a efetividade deste instrumento.

Nesse sentido, consta no Manual que “a equipe responsável pela elaboração do RS deverá validar, com o gestor, as informações constantes do documento elaborado, especialmente os fluxos gráficos que descrevem os processos gerenciais e operacionais relacionados às etapas de desenvolvimento da ação/módulo-tipo, compreendendo as responsabilidades dos agentes, as regras, os critérios etc”. Desse modo, seria mais efetivo se ao invés de validar, o gestor fosse convidado a participar desta etapa do planejamento.

Acerca da elaboração dos fluxos gráficos, cruciais na etapa de planejamento, o Manual elaborado pela SFC não especifica como devem ser elaborados, o que permite diversas variações entre as coordenações. Sugere-se que a SFC estipule e padronize a utilização de técnicas como mapeamento de processos e mapeamento de produtos para elaboração dos fluxos, a fim de se identificar, além dos processos e produtos finais, os subprocessos e os produtos intermediários da ação. Nesse sentido, é indispensável a participação dos agentes e diversos responsáveis pelas ações de governo avaliadas.

Componente Fixação de Objetivos:

“Os objetivos são fixados no âmbito estratégico, estabelecendo uma base para os objetivos operacionais, de comunicação e o cumprimento de normas. Toda organização enfrenta uma variedade de riscos oriundos de fontes externas e internas, sendo a fixação de objetivos um pré-requisito à identificação eficaz de eventos, à avaliação de riscos e à resposta a risco.” (Coso, 2007, p. 37)

Em sintonia com este componente, os objetivos da ação governamental são identificados quando da elaboração da 1ª parte do Relatório de Situação (descrição sumária das ações/ módulo-tipo). A descrição sumária contempla os objetivos e metas das ações de governo, que referem-se ao que se pretende alcançar com a execução da ação (finalidade).

Segundo o Manual, os objetivos podem ser verificados no cadastro de ações (<http://www.planejamento.gov.br/>), no SIGPLAN (Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento) ou originalmente na exposição de motivos, propositiva da ação.

Dentre as fragilidades verificadas, não se identificou na metodologia analisada a previsão de análise da relação dos objetivos da ação priorizada com outras ações do próprio programa ou de outros programas, o que fragiliza a visão sistêmica da efetividade de uma política pública que integra diversas ações e programas governamentais.

A visão sistêmica é pressuposto para uma avaliação de riscos eficaz. Dado que a avaliação de riscos possui como base os objetivos da organização. Uma análise isolada pode promover distorções sobre o real impacto de um determinado risco. Segundo Ferreira (2009), “a visão sistêmica é primordial para o planejamento de trabalhos, a médio e longo prazos, pois estabelece uma coordenação das fiscalizações e identifica as áreas críticas por meio de uma análise global das políticas governamentais.”

Componente Identificação de Eventos:

“Os eventos internos e externos que influenciam o cumprimento dos objetivos de uma organização devem ser identificados e classificados entre riscos e oportunidades.” (Coso, 2007, p. 6)

Ao identificar, quando da elaboração do Planejamento Estratégico, os pontos críticos da ação governamental, a CGU aborda este componente. Importante lembrar que os pontos críticos são aqueles entendidos como cruciais na trajetória de desenvolvimento da ação, essenciais à viabilização das atividades e atingimento dos objetivos esperados e que, portanto, merecem ser elencados como focos potenciais dos exames por parte da CGU. Assim, para definição dos pontos críticos, deve-se trabalhar sobre o fluxograma construído quando da elaboração do Relatório de Situação.

Os pontos críticos podem representar ou não fragilidades no processo. Dessa forma, os eventos são classificados em riscos e oportunidades, como preceitua o Coso. Caso representem fragilidades, são tidos como riscos, que podem comprometer o alcance dos objetivos da ação de governo. Portanto, identificá-los e desenvolver hipóteses de teste são atividades fundamentais para a definição e planejamento das ações de controle. Por outro lado, as oportunidades serão avaliadas, considerando-se que é necessário aproveitá-las forma mais eficiente possível.

Verificou-se que não há uma devida integração entre as diversas coordenações-gerais da CGU. Esta situação pode prejudicar o processo de avaliação do risco e identificação de eventos, ocasionando retrabalho, pois o mesmo objeto pode estar sendo auditado por diferentes coordenações. Dessa forma, deve-se implantar na CGU uma gestão efetiva dos conhecimentos produzidos, evitando tanto o retrabalho como o negligenciamento de informações críticas.

Componente Avaliação do Risco:

“Os riscos são analisados considerando-se sua probabilidade e o impacto como base para determinar o modo pelo qual deverão ser administrados. Esses riscos são avaliados quanto à sua condição de inerentes ou residuais.” (Coso, 2007, p. 6)

Sob a ótica de Avaliação do Risco, o Manual para o Acompanhamento Sistemático da Execução de Programas de Governo (SFC, 2010) estabelece que o planejamento das ações de controle deve, entre outros procedimentos, promover a hierarquização dos programas e programações governamentais com base em critérios políticos e estratégicos definidos, bem como em fatores de risco fundamentados em materialidade, relevância e criticidade:

Materialidade:

Como critério relacionado à variável materialidade, tem-se utilizado o montante de recursos de cada programa ou programação potencialmente controlável em um determinado exercício, representado pela dotação orçamentária ou estimativa similar. As políticas públicas são, então, pontuadas observando faixas de valores definidas no âmbito de cada área setorial, recebendo pontuação máxima o maior valor do programa ou programação no órgão e pontuações proporcionais a cada respectiva faixa os demais valores. A utilização de faixas visa a minimizar distorções que uma ponderação diretamente proporcional produz em universos de valores muito discrepantes.

Relevância:

Os critérios relacionados à variável relevância têm sido definidos a partir da sinalização, por documentos oficiais, da importância nos contextos político, social, econômico e estratégico de determinadas políticas públicas ou de planos específicos que as agrupam.

Tradicionalmente, são utilizadas as mensagens presidenciais de encaminhamento dos planos plurianuais ou das leis orçamentárias anuais, documentos contendo orientações estratégicas gerais do governo e/ou setoriais, documentos definidores de prioridades e metas da administração pública contidos nas leis de diretrizes orçamentárias, documentos de adesão a prioridades e metas internacionais etc.

Criticidade:

Os critérios relacionados à variável criticidade têm sido associados a aspectos e mecanismos que podem sinalizar risco potencial ou efetivo aos programas e programações: desempenho das metas e indicadores; incidência, confirmação e gravidade de denúncias; suficiência/validade dos controles administrativos da gestão; suficiência e validade dos mecanismos de avaliação de desempenho; certificação das contas anuais; áreas e objetos sujeitos à corrupção (tendo em vista referências históricas e/ou estatísticas); transferências de recursos e/ou responsabilidades; composição dos recursos humanos; atuação do controle social; atuação do controle interno etc.

Trata-se de uma primeira seleção das Ações de Governo a ser alvo de ações de controle. Posteriormente, na fase de “Planejamento Estratégico”, a CGU identifica os pontos críticos, dentro do fluxo a qual pertence a Ação de Governo priorizada, que merecem ações de controle específicas. Dessa forma, a CGU é capaz de estimar os riscos a que estão expostas determinadas Ações de Governo, avaliando conseqüentemente suas probabilidades e impactos, conforme determina o Coso.

Componente Resposta ao Risco

“Após ter conduzido uma avaliação dos riscos pertinentes, a administração determina como responderá aos riscos. As respostas incluem evitar, reduzir, compartilhar ou aceitar os riscos. Ao considerar a própria resposta, a administração avalia o efeito sobre a probabilidade de ocorrência e o impacto do risco, assim como os custos e benefícios, selecionando, dessa forma, uma resposta que mantenha os riscos residuais dentro das tolerâncias a risco desejadas. A administração identifica as oportunidades que possam existir e obtém, assim, uma visão dos riscos em toda organização ou de portfólio, determinando se os riscos residuais gerais são compatíveis com o apetite a riscos da organização.” (Coso, 2007, p. 61)

Definidos os pontos críticos e as hipóteses de problema, são criadas ações de controle específicas para avaliá-los. Para cada uma dessas ações, a CGU cria procedimentos de controle que auxiliarão os auditores na realização dos trabalhos.

A resposta ao risco se materializa por meio da elaboração dos relatórios, notas técnicas e qualquer outro instrumento que traga as recomendações do órgão de controle interno. Segundo Carneiro (2009), as recomendações formuladas pela SFC guardam sintonia com as opções de mitigação de riscos contidas na estrutura conceitual do Coso. A partir das recomendações, o gestor reavaliará sua estratégia de atuação.

Componente Atividades de Controle:

As atividades de controle são as políticas e os procedimentos que contribuem para assegurar que as respostas aos riscos sejam executadas. Essas atividades ocorrem em toda a organização, em todos os níveis e em todas as funções, pois compreendem uma série de atividades – tão diversas, como aprovação, autorização, verificação, reconciliação e revisão do desempenho operacional, da segurança dos bens e da segregação de responsabilidades.” (Coso, 2007, p. 67)

Em sintonia com este componente, as atividades de controle são identificadas quando da elaboração da 1ª parte do Relatório de Situação (descrição sumária das ações/ módulo-tipo). A descrição sumária contempla os mecanismos de controle – inclusive de controle social: refere-se à identificação, à análise e ao registro dos mecanismos, sistemas e métodos institucionalizados e destinados ao acompanhamento e avaliação da execução das ações.

Ademais, no processo de hierarquização das ações, um dos critérios de criticidade utilizados pela CGU corresponde à suficiência/validade dos controles administrativos da gestão.

Componente Informação e Comunicação:

“As informações pertinentes são identificadas, coletadas e comunicadas de forma coerente e no prazo, a fim de permitir que as pessoas cumpram as suas responsabilidades. Os sistemas de informática geralmente 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. A comunicação eficaz também ocorre ao fluir em todos os níveis da organização. Todo o pessoal recebe uma mensagem clara da alta administração, alertando que as responsabilidades do gerenciamento de riscos corporativos devem ser levadas a sério. Cada um entende a sua própria função no gerenciamento de riscos corporativos, assim como as atividades individuais que se relacionam com o trabalho dos demais. As pessoas deverão ter uma forma de comunicar informações significativas dos escalões inferiores aos superiores. Deve haver, também, uma comunicação eficaz com terceiros, como clientes, fornecedores, órgãos reguladores e acionistas.” (Coso, 2007, p. 75)

Não foram identificados, na metodologia analisada, aspectos que guardam sintonia direta com os meios de identificação, coleta e comunicação das informações da ação entre os agentes responsáveis pela ação e dentro da própria organização, a fim de permitir que as pessoas cumpram as suas responsabilidades.

Entretanto, em consonância parcial com este componente proposto na estrutura conceitual do Coso, a CGU, quando da elaboração da 1º parte do Relatório de Situação, avalia os **critérios, formas e veículos de divulgação da ação**. A divulgação deve propiciar à sociedade um conhecimento não só da existência da ação, como também das possibilidades e formas de acesso à mesma. Assim, os critérios, formas e veículos de divulgação devem ser informados e alcançar todos os segmentos que preencham as condições de elegibilidade, a fim de que possam se tornar beneficiários do projeto.

Componente Monitoramento:

“A integridade da gestão de riscos corporativos é monitorada e são feitas as modificações necessárias. O monitoramento é realizado através de atividades gerenciais contínuas ou avaliações independentes ou de ambas as formas.”
(Coso, 2007, p. 6)

A CGU, ao aprimorar o Manual de Planejamento em 2010, incorporou os macroprocessos “Monitoramento” e “Avaliação”. O primeiro compreende o acompanhamento da execução das ações de controle, bem como o monitoramento de suas recomendações. Conforme preceitua o Coso, “o monitoramento visa atestar o cumprimento da missão da entidade e avaliar se os objetivos gerais do controle interno estão sendo alcançados.”

Já o macroprocesso de avaliação compreende a geração de informes e a elaboração do relatório de avaliação sobre a execução das ações governamentais. Segundo a Intosai, “um dos propósitos da avaliação é informar sobre áreas de riscos, nas quais a administração precisa atuar e o grau de prioridade”.

Antes da atualização do Manual, o componente monitoramento, segundo padrões conceituais estabelecidos pelo Coso, se restringia à análise durante a elaboração do Relatório de Situação, especificamente no item “Informações sobre o exercício anterior”, das informações da execução da ação em relação ao planejado e problemas detectados pela CGU.

Com a nova metodologia, o sistema Monitor Web e o Plano de Providências Permanente (PPP) complementam essa abordagem. As recomendações são inseridas no Monitor Web para acompanhamento das providências adotadas pelo gestor. As Coordenações-Gerais, em conjunto com os Gestores, realizam reunião do balanço do Plano de

Providências Permanente a cada seis meses e atualizam o Monitor Web com os status das recomendações.

Para cada programa de governo acompanhado sistematicamente para o qual a Coordenação-Geral considere que seja possível a publicação dos resultados, será elaborado “Relatório de avaliação da execução de programa de governo” com o intuito de divulgar ao público externo o resultado dos trabalhos na avaliação da execução de programas de governo.(SFC, 2010)

O Relatório vai ao encontro das diretrizes definidas pelo Coso: “todas as deficiências encontradas durante o monitoramento contínuo ou por meio das avaliações pontuais devem ser comunicadas aos responsáveis para adotar as medidas corretivas adequadas”.

Tal relatório deve ter uma linguagem simples e clara, apresentando inicialmente o contexto em que aquela política pública ocorre, descrição de seu funcionamento (dados levantados no RS), os avanços que tem obtido seguida da apresentação da estratégia para avaliação, o diagnóstico do controle interno, as recomendações acordadas com o gestor e, principalmente, as melhorias implementadas pelo gestor que evidenciam a efetividade dos nossos trabalhos. (SFC, 2010)

Segundo padrões definidos pela Intosai, compete aos órgãos de controle interno, avaliar os sistemas de controle interno e recomendar aprimoramentos, se necessário. Dessa forma, para apoiar o gestor na revisão do Plano de Providências Permanente, cabe ao órgão de controle interno realizar de forma contínua o monitoramento da execução desse plano, buscando auxiliá-lo na resolução das questões pertinentes, assim como na identificação tempestiva das informações relevantes que impactaram a gestão e que irão constar do Relatório de Gestão do exercício, seja como avanços conquistados ou retrocessos necessários diante de fatos ou situações ocorridas.

Conclusão parcial

Dessa forma, conclui-se que a convergência teórica com o modelo Coso está parcialmente adequada, tendo em vista que não foram identificados na metodologia analisada aspectos que guardam sintonia direta o componente “informação e comunicação”. Ainda, por meio da análise da metodologia, foram identificados e expostos gargalos que, caso não sejam tratados adequadamente, podem comprometer a efetividade e a eficácia da ação desenvolvida pela CGU.

4.1.3 Avaliação dos sistemas de controle interno

A avaliação dos sistemas de controle interno é o processo pelo qual se procura avaliar a eficácia do sistema de controle interno de uma entidade no sentido de mitigar os riscos que possam impactar negativamente o alcance dos objetivos estabelecidos.

A avaliação do auditor sobre o controle interno da organização deve envolver os seguintes aspectos (Intosai, 2007):

“Determinar a importância e o grau de sensibilidade aos riscos ao qual os controles estão sendo dirigidos; avaliar a suscetibilidade do mal uso de recursos, as deficiências no alcance dos objetivos relacionados à ética, economia, eficiência e eficácia ou falhas na prestação de contas (*accountability*) e o descumprimento de leis e regulamentos; identificar e compreender os controles relevantes; determinar o que já se conhece sobre a eficácia do controle; avaliar a adequação do planejamento do controle; determinar, através de provas, se os controles são eficazes; relatar sobre avaliações do controle interno e discutir as ações corretivas necessárias.”

A CGU, por meio da Auditoria Anual de Contas, avalia o funcionamento do sistema de controle interno das unidades auditadas, contemplando os seguintes aspectos:

- Ambiente de controle;
- Avaliação de Risco;
- Procedimentos de Controle;
- Informação e Comunicação;e
- Monitoramento.

Na Auditoria Anual de Contas, as ações de controle visam à apreciação da gestão com foco em suas realizações no exercício, e como essas realizações atingiram os objetivos institucionais e resultados finalísticos definidos, sem perder de vista os controles internos adotados.

A Tabela 03 – Análise do sistema de controle interno da UJ - descreve os fundamentos que servem de base para os sistemas de controle interno das Unidades Jurisdicionadas auditadas e exemplifica as respectivas formas de verificação do seu cumprimento pela CGU, conforme preconizado no procedimento 010411.0003 – Avaliação do Sistema de Controle Interno:

Tabela 03 – Análise do sistema de controle interno da UJ

Fonte: Procedimento de controle 010411.003 - CGU (2011)

Análise do sistema de controle interno da UJ	
Ambiente de controle	
Fundamentos	Formas de verificação – CGU
1. Os altos dirigentes da UJ percebem os controles internos como essenciais à consecução dos objetivos da unidade e dão suporte adequado ao funcionamento	- Verificar se são utilizados mecanismos de divulgação e conscientização, a todos os níveis da Unidade, acerca da importância dos controles internos para a Unidade (Exemplo: cartilhas ou cartazes com procedimentos para salvaguarda de documentos; atenção quanto ao uso intransferível de senhas e restrições às instalações da Unidade.
2. Os mecanismos de controle instituídos pela UJ são percebidos por todos os servidores e funcionários nos diversos níveis da estrutura da unidade.	Não especificado.
3. A comunicação dentro da UJ é adequada e eficiente.	- Verificar se existe rede interna (intranet) para divulgação das principais políticas, notícias, diretrizes, normativos, etc.
4. Existe código formalizado de ética ou de conduta.	- Solicitar a apresentação do código de ética. - Verificar se a Unidade utiliza/utilizou mecanismos de divulgação do código para os servidores/empregados.
5. Os procedimentos e as instruções operacionais são padronizados e estão postos em documentos formais.	- Verificar se a Unidade possui manuais ou outros instrumentos com normas e procedimentos prevendo sistemas de autorizações e aprovações, linhas de autoridade claramente definidos e o estabelecimento de práticas operacionais e de rotinas.
6. Há mecanismos que garantem ou incentivam a participação dos funcionários e servidores dos diversos níveis da estrutura da UJ na elaboração dos procedimentos, das instruções operacionais ou código de ética ou conduta.	- Verificar se há previsão normativa (regimento interno) para participação dos servidores na instituição dos procedimentos, instruções operacionais ou código de ética. - Verificar se existem canais de comunicação instituídos para fomentar e receber as contribuições apresentadas pelos servidores para instituição de procedimentos, instruções operacionais, etc.
7. As delegações de autoridade e competência são acompanhadas de definições claras das responsabilidades.	- Verificar se a Unidade possui normativos atualizados que disponham sobre sua estrutura administrativa, incluindo a forma de hierarquia criada (secretarias, setores, departamentos), suas atribuições e responsabilidades.
8. Existe adequada segregação de funções nos processos de competência da UJ.	Não especificado.
9. Os controles internos adotados contribuem para a consecução dos resultados planejados pela UJ.	Não especificado.
Avaliação de risco	
Princípios	Formas de verificação
10. Os objetivos e metas da unidade jurisdicionada estão formalizados.	- Solicitar a apresentação do Plano Institucional da UJ, e avaliar se o mesmo contém as seguintes informações: - Objetivos e metas; - Processos críticos; - Diagnóstico, probabilidade e meios de mitigação de riscos; - Níveis de riscos operacionais; - Acompanhamento/atualização dos riscos
11. Há clara identificação dos processos críticos para a consecução dos objetivos e metas da unidade.	
12. É prática da unidade o diagnóstico dos riscos (de origem interna ou externa) envolvidos nos seus processos estratégicos, bem como a identificação da probabilidade de ocorrência desses riscos e a consequente adoção de medidas para mitigá-los.	

13. É prática da unidade a definição de níveis de riscos operacionais, de informações e de conformidade que podem ser assumidos pelos diversos níveis da gestão.	- identificados; - Mensuração e classificação dos riscos.
14. A avaliação de riscos é feita de forma contínua, de modo a identificar mudanças no perfil de risco da UJ, ocasionadas por transformações nos ambiente externo e interno.	
15. Os riscos identificados são mensurados e classificados de modo a serem tratados em uma escala de prioridades e a gerar informações úteis à tomada de decisão.	
16. Existe histórico de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos da unidade.	- Efetuar o levantamento de trabalhos anteriores realizados na Unidade em que foram relatadas fraudes e/ou perdas que poderiam ter sido evitadas caso a Unidade dispusesse de controles internos mais rígidos; - Com base no resultado do levantamento, verificar se foram instalados os devidos procedimentos para apuração de responsabilidade.
17. Na ocorrência de fraudes e desvios, é prática da unidade instaurar sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos.	
18. Há norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores de responsabilidade da unidade.	- Solicitar a apresentação do(s) normativos que tratam sobre o tema;
Informação e Comunicação	
Princípios	Formas de verificação
23. A informação relevante para UJ é devidamente identificada, documentada, armazenada e comunicada tempestivamente às pessoas adequadas.	- Verificar se existem instrumentos de comunicação institucional, tais como intranet e envio de informações e/ou orientações a todos os servidores/empregados via e-mail.
24. As informações consideradas relevantes pela UJ são dotadas de qualidade suficiente para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas.	
25. A informação disponível à UJ é apropriada, tempestiva, atual, precisa e acessível.	
26. A informação divulgada internamente atende às expectativas dos diversos grupos e indivíduos da UJ, contribuindo para a execução das responsabilidades de forma eficaz.	
27. A comunicação das informações perpassa todos os níveis hierárquicos da UJ, em todas as direções, por todos os seus componentes e por toda a sua estrutura.	
Monitoramento	
Princípios	Formas de verificação
28. O sistema de controle interno da UJ é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo.	- Verificar qual a sistemática de acompanhamento (monitoramento) dos controles implementados e solicitar os documentos/relatórios que o comprovem.
29. O sistema de controle interno da UJ tem sido considerado adequado e efetivo pelas avaliações sofridas.	- Verificar no documentos/relatórios de acompanhamento qual a avaliação recebida pelos controles monitorados.
30. O sistema de controle interno da UJ tem contribuído para a melhoria de seu desempenho.	- Verificar nos documentos/relatórios se há registros de melhorias em atividades/processos decorrentes da implementação e monitoramento dos controles internos da Unidade; - Com base em trabalhos anteriores realizados na Unidade, verificar se houve melhoria em atividades/processos após a implementação de controles internos.

As verificações propostas no procedimento acima têm por objetivo auxiliar as equipes nas avaliações dos controles internos, mas não possuem caráter exaustivo.

Essas verificações fazem parte da determinação contida no Item 9, do Anexo II da DN TCU nº 107/10, e orientações contidas no Quadro A.9.1 da Portaria TCU nº 277/10. A Portaria - TCU nº 277, de 07 de dezembro de 2010 dispõe sobre orientações às unidades jurisdicionadas ao Tribunal quanto ao preenchimento dos conteúdos dos relatórios de gestão referentes ao exercício de 2010, nos termos do art. 4º, § 3º da DN TCU nº 107/2010.

A aderência da verificação realizada pela CGU com os componentes do modelo utilizado como *benchmarking* está demonstrada na Tabela 04 – Aderência ao modelo Coso II - exposta abaixo:

Tabela 04 – Aderência ao modelo Coso II

Fonte: a autora

Componentes do Coso II	Aderência do procedimento ao modelo Coso II
1. Ambiente Interno	Total
2. Fixação de Objetivos	Total
3. Identificação de Eventos	Parcial
4. Avaliação de Riscos	Total
5. Resposta a Riscos	Parcial
6. Atividades de Controle	Mínima
7. Informação e Comunicação	Total
8. Monitoramento	Total

Convergindo com a proposta do Coso, o componente “Ambiente Interno” dos sistemas de controle interno das unidades jurisdicionadas foi avaliado por meio da verificação de princípios como filosofia de gerenciamento de riscos, valores éticos, competência e estrutura organizacional. O subcomponente “Recursos Humanos” foi alvo de avaliação em parte específica do Relatório de Auditoria Anual de Contas.

Da mesma forma, convergindo com o componente fixação de objetivos foi avaliado se as unidades determinam adequadamente seus objetivos estratégicos e correlatos, relacionando-os com o apetite e a tolerância aos riscos, conforme preconiza o modelo Coso II.

Quanto ao componente identificação de eventos, a CGU não avaliou se a unidade realiza a correta diferenciação entre riscos e oportunidades, o que permite concluir que a convergência com o modelo é parcial. Os demais aspectos relacionados a esse componente,

como identificação dos fatores influenciadores e técnicas de identificação de eventos, foram alvo de avaliação pela CGU.

Convergindo o com o componente avaliação de riscos, a CGU analisa como a unidade identifica e administra seus riscos inerentes e residuais, as técnicas de avaliação dos riscos, bem como se as estimativas de probabilidade e impacto são consideradas nesta análise.

Em relação ao componente resposta a riscos, a convergência é parcial, pois, embora a CGU busque identificar se a unidade avalia as possíveis respostas aos riscos identificados, de forma a mitigá-los, este órgão de controle interno não aborda aspectos relacionados a avaliação da relação custo/benefícios das respostas propostas.

O componente atividade de controle é abordado de forma superficial, pois apenas a segregação de funções é alvo de avaliação pela CGU, embora sem a delimitação de procedimentos de verificação específicos. As demais políticas e procedimentos de controle não se inserem nas verificações propostas no procedimento elaborado pela CGU.

Finalmente, os componentes informação e comunicação e monitoramento são alvos de avaliação pela CGU, cuja convergência com o modelo proposto é total.

Conclui-se, portanto, que embora haja um razoável nível de harmonização na sistematização das diretrizes, conceitos e componentes apresentados nas atividades de controle da SFC para avaliação dos sistemas de controle interno das suas unidades auditadas frente ao documento Coso II, essas ainda requerem alguma melhoria.

Recomenda-se a atualização do procedimento de controle utilizado pela CGU para avaliação dos sistemas de controle interno das unidades jurisdicionadas de forma a contemplar todos os componentes e subcomponentes preconizados pelo modelo Coso II.

Dentre as limitações às verificações realizadas pela CGU se encontra o tempo disponibilizado para realização das verificações expostas anteriormente. A Auditoria Anual de Contas engloba a verificação de várias outras áreas e processos da UJ jurisdicionada em um curto espaço de tempo.

Como recomendação, sugere-se que a avaliação dos sistemas de controle interno seja alvo de auditorias específicas, destinadas para esse fim, e se constitua de um elemento de planejamento dos trabalhos, como parte do processo de compreensão do objeto a ser auditado e determinação dos riscos.

O produto dos trabalhos dos auditores deve consistir em um relatório de avaliação do risco de controle, contendo opinião sobre a efetividade dos controles do processo avaliado.

Quanto mais fracos forem considerados os controles de uma organização ou de uma determinada área ou processo, maior será o risco, e por consequência, maior deverá ser a abrangência e o volume de testes aplicados pelos auditores.

4.1.4 Utilização de Matriz de Risco para direcionamento dos trabalhos das Auditorias Anuais de Contas

Em 2011, a Secretaria Federal de Controle Interno, dando sequência ao aprimoramento dos trabalhos de Auditoria Anual de Contas, inovou com a utilização da Matriz de Risco como um instrumento de melhoria do processo de planejamento e de comunicação dos trabalhos. A Matriz apresenta as áreas a serem auditadas, os procedimentos a serem utilizados, os riscos inerentes as estas áreas e as boas práticas recomendadas para a boa gestão dos recursos públicos envolvidos. O grande diferencial é o uso da Matriz de Risco como um instrumento eficaz de pré-auditoria e melhor explicitação dos objetivos do trabalho aos gestores.

A utilização de uma matriz de risco norteia o gerenciamento dos riscos da entidade, como meio de garantir que o exercício do controle seja efetivo. A consolidação da matriz direciona os esforços de fiscalização às matérias de maior relevância e aos jurisdicionados com maior movimentação de recursos públicos. Tal metodologia é indicada pelo Coso.

Dentre os benefícios esperados da utilização da Matriz de Risco estão: padronização, planejamento prévio/pré-auditoria, otimização do tempo, engajamento e sensibilização do gestor e aperfeiçoamento da gestão.

Neste trabalho, foram analisadas as matrizes de Risco disponíveis na intranet da CGU, quais sejam: Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes (DNIT), Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais (INEP) e Secretarias Executivas do Ministério da Pesca e Aquicultura (MPA) e do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC).

Constatou-se que das cinco matrizes avaliadas, duas não efetuaram a correta diferenciação entre risco e problema. Cabe destacar que o problema já ocorreu; o risco, por sua vez, é um evento futuro que, se ocorrer, pode ter um efeito negativo no sucesso dos resultados de um projeto. Os riscos se caracterizam por sua probabilidade de ocorrência e por seu potencial impacto sobre o sucesso dos resultados esperados.

Sobre o assunto, o direcionamento do trabalho da auditoria para o risco tende a melhorar a perspectiva preventiva dos trabalhos. Trata-se de mudanças em prol da gestão do

risco. Abandona o passado (fato) objetivando o futuro (risco). Se antes os procedimentos e execução dos testes de auditoria eram voltados para os controles existentes, agora, com foco no risco, entende-se que os benefícios são maiores e auditoria pode voltar-se aos respectivos controles minimizadores e mitigadores.

A matriz de risco utilizada no âmbito da SFC embora contribua para o aprimoramento dos trabalhos, não contempla aspectos importantes relacionados ao próprio conceito do risco, como informações acerca de probabilidades e impactos.

Diretrizes da Intosai recomendam que as entidades governamentais devem gerenciar riscos com a maior probabilidade de impactar a prestação de serviços e o alcance dos resultados desejados.

Em geral, pode-se considerar que a partir da mensuração dos riscos, os situados na região de alto risco seriam indicativos de necessidade de controles mais rígidos, enquanto que aqueles situados na região de baixo risco seriam um indicativo de controle adequado. Entretanto, esta leitura não pode ser generalizada a todos os tipos de riscos, dado que o nível de risco obtido a partir de uma matriz de risco não está diretamente associado à ausência ou excesso de controles.

Posteriormente, será apresentada neste trabalho a percepção dos servidores, coordenadores e diretores da SFC quanto à utilização da matriz como instrumento de melhoria da gestão.

Recomenda-se a efetiva utilização da Matriz de Risco por todas as áreas da Secretaria Federal de Controle Interno, promovendo uma melhor explicitação e capacitação do conceito de risco aos servidores e englobando aspectos essenciais desta metodologia como a mensuração do risco, por meio de análise de variáveis como probabilidade e impacto.

Para avaliar o impacto, deve-se levar em consideração aspectos como materialidade e relevância. A materialidade deve ser mensurada por meio da análise dos recursos orçamentários envolvidos direta ou indiretamente em programas, ações ou atividades. A relevância se refere à importância para o desenvolvimento da política governamental e o alcance dos objetivos predefinidos.

A probabilidade, por sua vez, pode ser mensurada por meio da avaliação da eficácia dos controles internos, por meio, por exemplo, de trabalhos anteriores da CGU e pela análise do Relatório de Gestão da unidade auditada.

Finalmente, todos os riscos devem ser avaliados sob uma visão sistêmica, pois uma análise de riscos isolada pode promover distorções sobre o real impacto de um determinado risco.

4.2 Resultados das entrevistas realizadas

4.2.1 Metodologia das entrevistas

No dia 21 de outubro de 2011, foram enviados e-mails para todos os servidores, coordenadores e diretores das áreas finalísticas e de planejamento da SFC, solicitando o preenchimento de um questionário sobre a percepção dos mesmos sobre a utilização de elementos de risco (padrão Coso) na seleção e delimitação das ações de controle no âmbito da Secretaria Federal de Controle Interno, até a data final de 28 de outubro de 2011.

Os questionários foram criados com o auxílio da ferramenta *Google Docs* (Google, 2011), que permite a criação de questionários (*Forms*) para serem respondidos *online*.

Para responder ao questionário, bastava o respondente clicar no endereço eletrônico enviado dentro da mensagem. Assim que o questionário fosse finalizado, as respostas eram automaticamente enviadas para uma planilha de consolidação de dados do *Google Docs*.

Inicialmente foi realizado o levantamento da lista dos servidores da SFC, tarefa que foi facilitada pelo grupo interno de e-mails "CGU PESSOAIS SFC", "CGU PESSOAIS COORDENADORES DA SFC" e "CGU PESSOAIS DIRETORES DA SFC", os quais reúnem os endereços de e-mail dos servidores, coordenadores e diretores da SFC, respectivamente.

Ressalta-se que, embora a autora desse trabalho também esteja atuando em uma unidade finalística, no caso a DP/DPPAS, não foi contabilizada no universo da pesquisa.

Os servidores, coordenadores e diretores foram convidados a responder ao questionário por meio de uma mensagem eletrônica enviada para seus endereços de e-mail funcional. Ao final do prazo estabelecido, foi enviado outro aviso alertando aqueles que ainda não tinham respondido sobre o fim do prazo para resposta.

5.2.2 Análise dos Resultados

Os resultados das pesquisas foram consolidados e deles foram extraídas informações e conclusões que serão aqui apresentadas. Entretanto, antes da apresentação dos resultados, algumas considerações importantes devem ser feitas:

- i. Dos 6 Diretores, 4 responderam ao questionário.
- ii. Dos 29 Coordenadores, 7 responderam ao questionário.

- iii. Do universo de 635 servidores lotados na SFC, conforme o grupo de e-mails "CGU PESSOAIS SFC", 96 responderam ao questionário.

Antes de se enunciarem os resultados deve-se constatar o ceticismo à colaboração com este tipo de estudo, o qual acredita-se estar relacionado com a própria cultura do serviço público. Não obstante, acredita-se que o número de respostas obtidas permite responder à interrogação inicialmente formulada.

A seguir, são apresentados os principais resultados da pesquisa.

4.2.2.1 Perfil dos respondentes

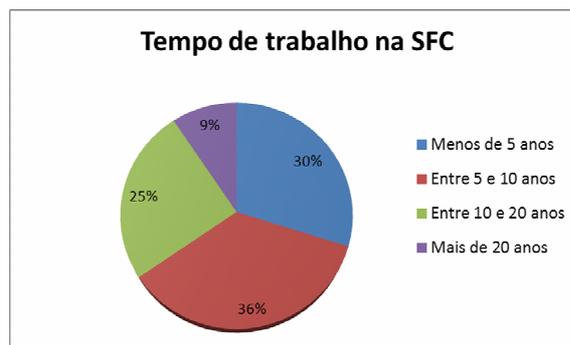
A fim de se identificar o perfil dos respondentes, foram feitas quatro perguntas iniciais relativas ao cargo ocupado, exercício de função gratificada, experiência profissional na SFC e nível de escolaridade.

Em relação ao cargo ocupado, a carreira está dividida entre técnicos, que exige nível médio de escolaridade e analistas de finanças de controle, cuja exigência é nível superior. A grande maioria dos respondentes, ou 89%, eram analistas de finanças e controles.

Quanto ao tempo de trabalho na SFC, o perfil dos respondentes se caracteriza, majoritariamente, por profissionais experientes, com mais de cinco anos de experiência na SFC, conforme Gráfico 01 abaixo:

Gráfico 01 – Experiência profissional na SFC

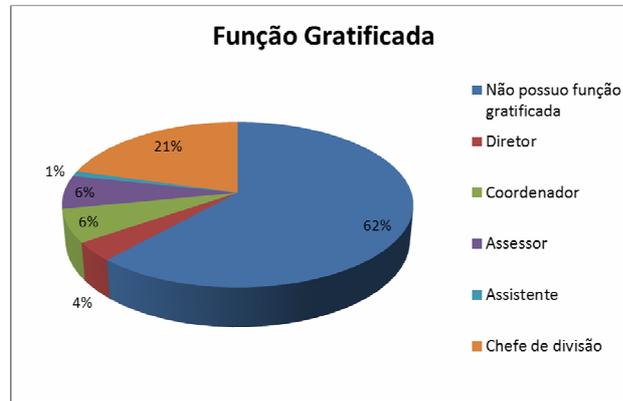
Fonte: a autora



Relativamente ao exercício de função gratificada, do total de respondentes, 62% afirmaram não possuir função gratificada, 4% são diretores, 6% são coordenadores, 6% são assessores, 1% são assistentes e 21% são chefes de divisão, conforme exposto no Gráfico 02:

Gráfico 02– Perfil de acordo com as funções gratificadas

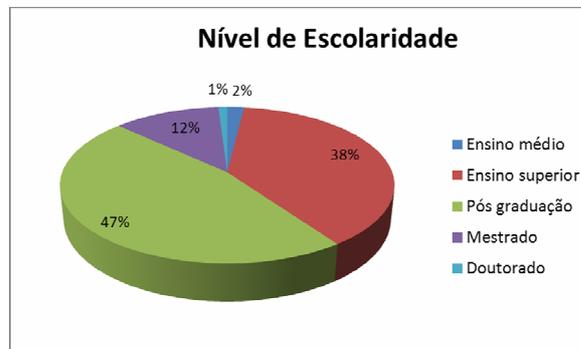
Fonte: a autora



A pergunta que finaliza a identificação dos respondentes se refere ao nível de escolaridade, cujos resultados estão expostos no Gráfico 03 abaixo:

Gráfico 03 – Nível de escolaridade

Fonte: a autora



4.2.2.2 Questões para análise das hipóteses formuladas

A fim de se confirmarem as hipóteses inicialmente formuladas, foram realizados dez questionamentos acerca do enquadramento das metodologias e procedimentos das auditorias da CGU com elementos de análise de risco, segundo o padrão Coso e dos ganhos de qualidade e eficiência nos trabalhos com a introdução das metodologias analisadas.

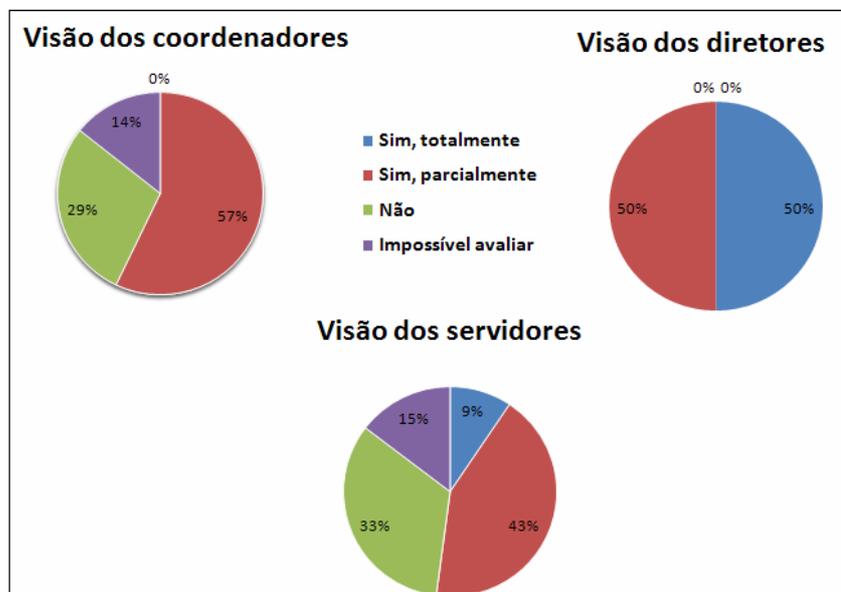
Registra-se que as opiniões dos coordenadores e dos diretores da SFC foram apartadas a fim de se avaliar as opiniões das hierarquias superiores da Secretaria.

a) Acompanhamento Permanente de Gastos

Arguidos se a metodologia de Acompanhamento Permanente de Gastos trouxe maior qualidade e eficiência nos trabalhos desenvolvidos pela Coordenação à qual eles se inserem, 43% dos servidores acreditam que sim, parcialmente, e 33% afirmaram que não. Sobre o assunto, os coordenadores divergem suas opiniões em relação aos diretores, 57% afirmaram que sim, parcialmente, e 29% que não. Dentre os diretores, 50% acreditam que sim, totalmente, e 50% acreditam que sim, parcialmente, conforme Gráfico 04 abaixo:

Gráfico 04 – APG e melhoria da qualidade e eficiência dos trabalhos

Fonte: a autora



Depreende-se dos resultados que para a maioria dos servidores, coordenadores e diretores da SFC a metodologia de Acompanhamento Permanente de Gastos trouxe maior qualidade e eficiência aos trabalhos, seja total ou parcialmente.

Entretanto, um percentual razoável de coordenadores (29%) e servidores (33%) discordam, o que pode indicar que a atual metodologia embora tenha contribuído para o aprimoramento dos trabalhos, ainda requer melhorias.

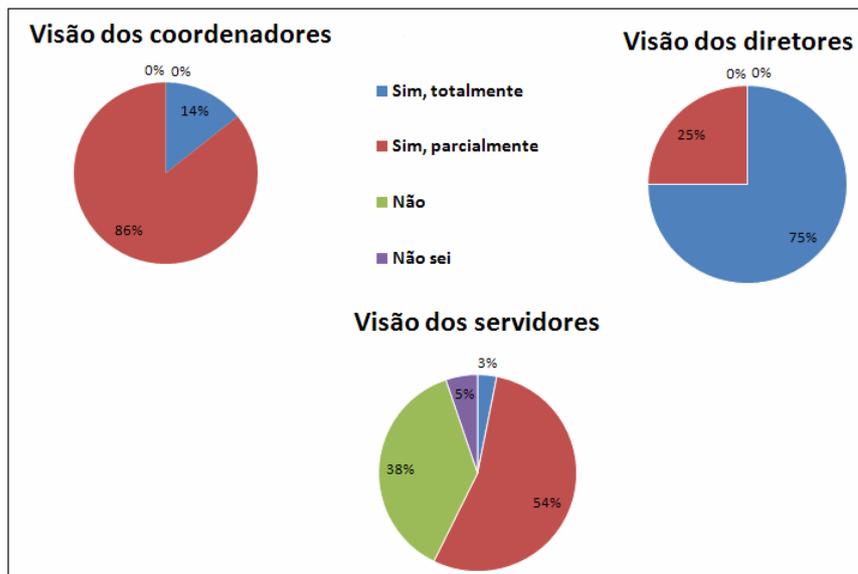
b) Acompanhamento Sistemático da Execução das Ações de Governo

Perguntados se a metodologia de planejamento utilizada no âmbito do Acompanhamento Sistemático das Ações de Governo, foca-se nos riscos efetivamente apresentados nas unidades auditadas e/ou Ações de Governo, 85,7% dos Coordenadores

afirmaram que sim, parcialmente. Dos diretores, 75% acreditam que sim, totalmente. Dos servidores, 54,2% concordam parcialmente, enquanto 37,5% acreditam que não. O resultado se encontra no Gráfico 05 a seguir:

Gráfico 05 – Metodologia de planejamento e riscos

Fonte: a autora



Depreende-se dos resultados que a maioria dos coordenadores e dos servidores da SFC concordam parcialmente com a existência de uma metodologia de planejamento focada nos riscos efetivamente apresentados pelas unidades auditadas e/ou Ações de Governo, enquanto 75% dos diretores assinalaram concordar totalmente.

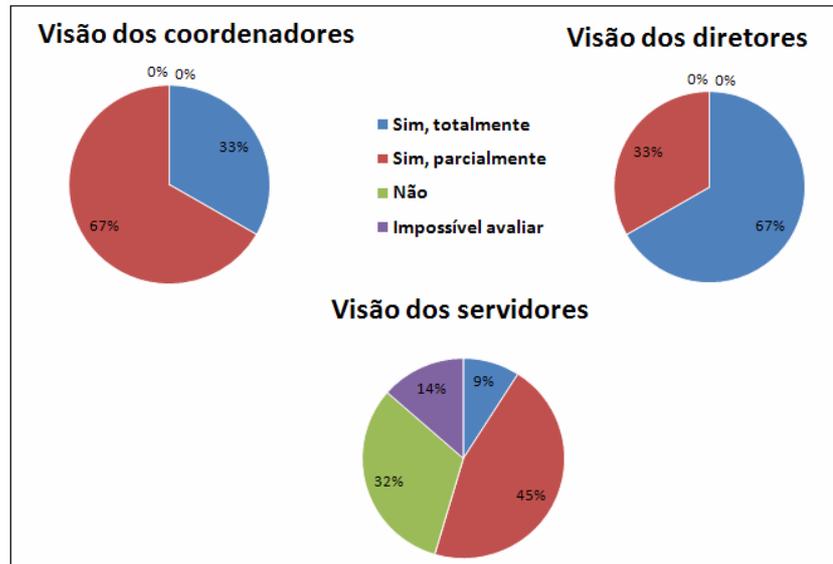
c) Matriz de Riscos

Perguntados sobre a utilização de Matriz de Riscos como instrumento de pré-auditoria quando da realização da Auditoria Anual de Contas em 2011, 23% dos servidores, 43% dos coordenadores e 75% dos diretores afirmaram que a utilizaram.

Posteriormente, quando questionados se o uso da Matriz de Riscos trouxe ganhos de qualidade e eficiência aos trabalhos realizados, 9% dos servidores que a utilizaram afirmaram que sim, totalmente, 45% que sim, parcialmente, enquanto 32% afirmaram que não, como demonstrado no Gráfico 06 abaixo:

Gráfico 06 – Matriz de Risco e melhoria da qualidade e eficiência dos trabalhos

Fonte: a autora



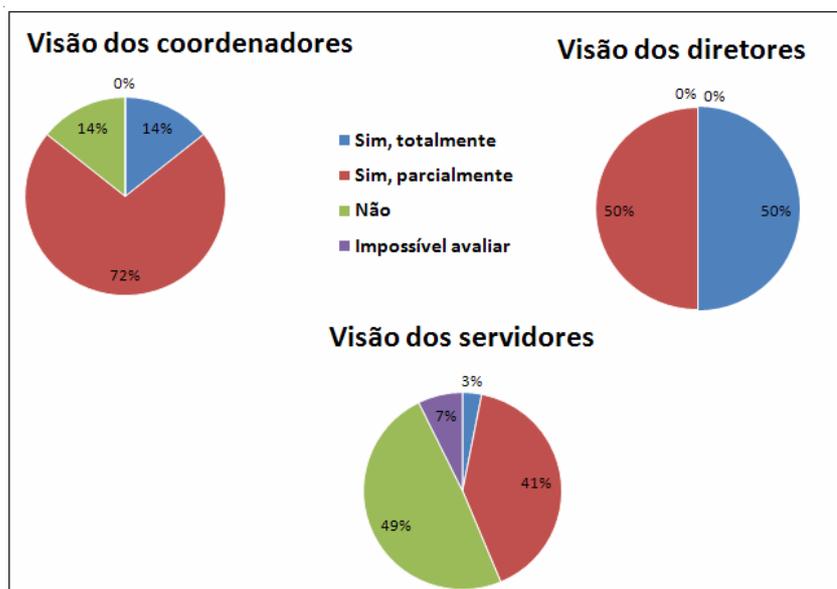
Depreende-se da análise dos gráficos acima que para a maioria dos servidores, coordenadores e diretores da SFC que utilizaram a Matriz de Risco como instrumento de pré-auditoria durante a Auditoria Anual de Contas, a utilização desse instrumento trouxe ganhos de qualidade e eficiência aos trabalhos realizados. Entretanto, um percentual razoável de servidores (32%) afirmaram que não, o que pode indicar que há espaços para aprimoramentos da metodologia.

d) Atuação da CGU

Questionados se a CGU auxilia as unidades auditadas no processo de avaliação de seus riscos, 41% dos servidores concordam parcialmente e 49% acreditam que não. Os resultados estão expostos no Gráfico 07:

Gráfico 07 – Atuação da CGU na avaliação de riscos

Fonte: a autora



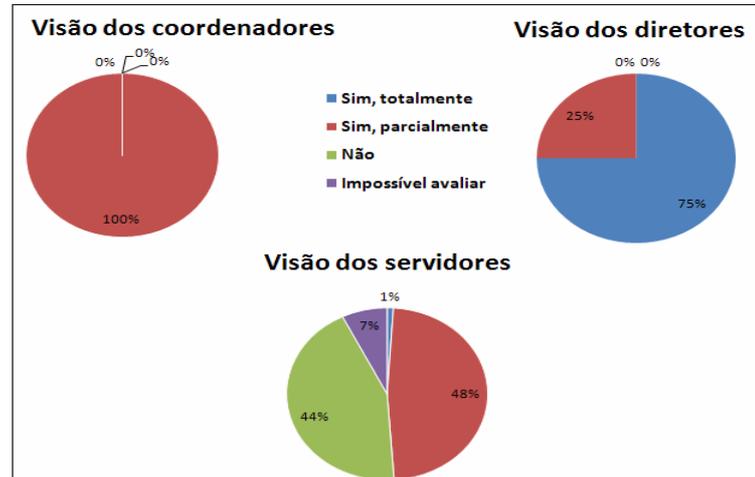
Depreende-se da análise dos gráficos acima que as visões dos coordenadores e dos diretores divergem da visão dos servidores neste aspecto. Enquanto a grande maioria dos coordenadores e diretores concordam com a afirmativa, seja total ou parcialmente, a maioria dos servidores discorda.

Nesse mesmo sentido, perguntados se os trabalhos da CGU focam em riscos-chave e áreas de atenção dentro das unidades, 48% acreditam que sim, parcialmente e 44% dos servidores acreditam que não.

Em relação aos coordenadores, 100% acreditam que sim, parcialmente, enquanto 75% dos diretores afirmaram que sim, totalmente. Os resultados encontram-se no Gráfico 08:

Gráfico 08 – CGU e o foco em riscos-chave da organização

Fonte: a autora



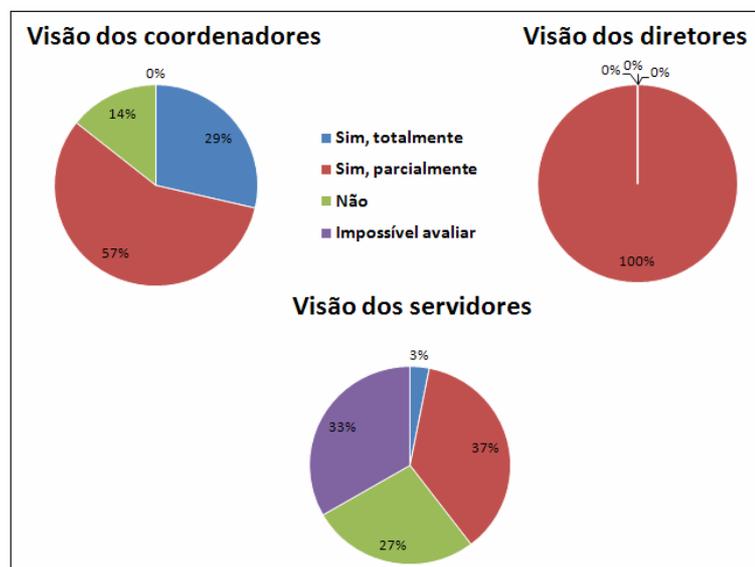
Conclui-se, portanto, que a visão dos servidores encontra-se fragmentada. Entretanto, coordenadores e diretores convergem em suas opiniões. Ambos acreditam que a CGU foca seus trabalhos em riscos chave e áreas de atenção dentro da organização, seja parcial ou totalmente.

e) Utilização das metodologias do Coso e Intosai pela CGU

Acerca da relação entre os documentos emitidos pelo Coso e Intosai e as atividades desenvolvidas pela SFC, 3% dos servidores acreditam que existe relação total, 37% que acreditam que exista uma relação parcial, 27% acreditam que não há relação e 33% não souberam informaram. Dos diretores, 100% acreditam haver uma relação parcial e dentre os coordenadores, 29% acreditam que existe relação total, 57% que esta relação é parcial e 14% consideram que não há relação, conforme Gráfico 09:

Gráfico 09 - Relação entre os documentos emitidos pelo Coso e Intosai e as atividades desenvolvidas pela SFC

Fonte: a autora

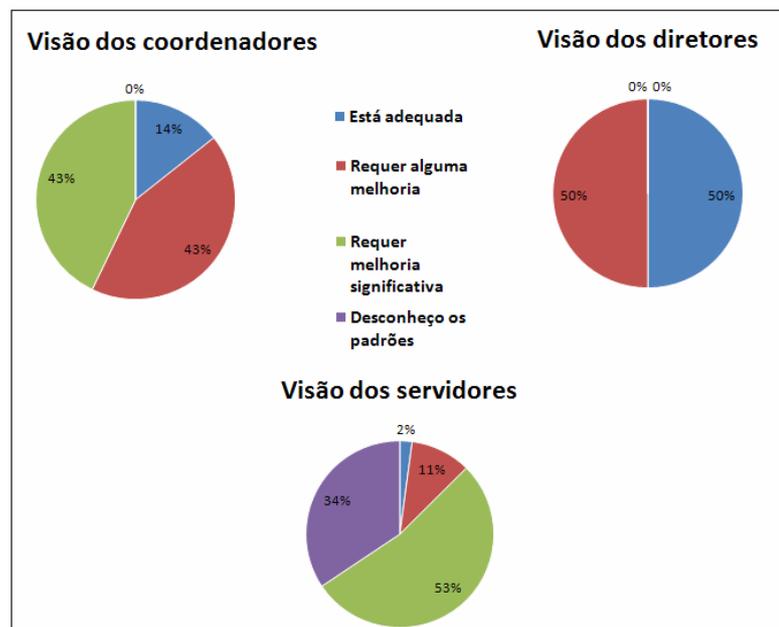


Conclui-se, portanto, que as hierarquias superiores da CGU vêm mais fortemente a relação entre os documentos emitidos pelo Coso e Intosai e as atividades desenvolvidas pela SFC.

Do mesmo modo, perguntados sobre a atuação da SFC de acordo com os padrões definidos internacionalmente (Coso e Intosai), apenas 2% dos servidores acreditam que está adequado, 11% acreditam que a atuação requer alguma melhoria e a grande maioria (53%) informou que requer melhoria significativa, conforme Gráfico 10:

Gráfico 10 – Avaliação da atuação da CGU de acordo com os padrões do Coso e Intosai

Fonte: a autora



Depreende-se dos resultados que enquanto 50% dos diretores e 14% dos coordenadores consideram a atuação da SFC adequada, apenas 2% dos servidores possuem essa percepção. Para a maioria dos servidores e para 43% dos coordenadores a atuação da CGU requer melhoria significativa.

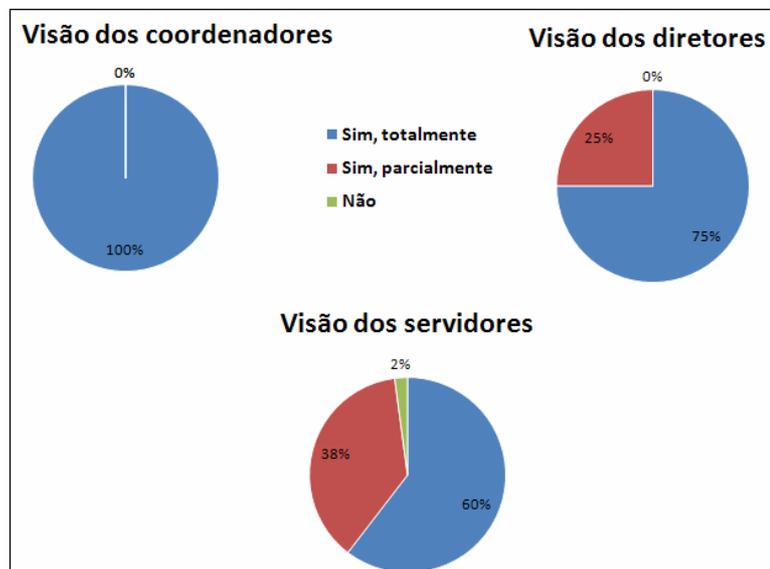
Destaca-se, também, o percentual razoável de servidores que desconhecem os padrões definidos pelo Coso e Intosai (34%), o que permite concluir que a CGU carece de capacitação nessa área.

f) Papel da CGU na gestão dos riscos

Questionados se a CGU deve interagir com a alta administração das unidades auditadas na gestão do risco, quer seja na identificação dos riscos em determinado processo, quer seja na avaliação das ações de controles utilizadas, 100% dos coordenadores, 75% dos diretores e 60% dos servidores afirmaram que sim, totalmente, conforme Gráfico 11 abaixo:

Gráfico 11 – Papel da CGU na gestão do risco

Fonte: a autora



Depreende-se dos resultados que neste caso há uma convergência de opiniões entre coordenadores, diretores e servidores. A maioria concorda plenamente que a CGU deve interagir com a alta administração das unidades auditadas na gestão do risco.

g) Questionamento aberto - Opinião dos respondentes

Para finalizar, houve um questionamento do tipo “aberto” sobre a opinião dos respondentes acerca de como a CGU pode obter ganhos de qualidade e eficiência no planejamento de suas auditorias e fiscalizações, sendo apresentado na Tabela 05 a seguir as principais respostas:

Tabela 05 – Consolidação das respostas – questionamento “aberto”

Fonte: a autora

Como a CGU pode obter ganhos de qualidade e eficiência no planejamento de suas auditorias e fiscalizações?
<ul style="list-style-type: none"> • Aperfeiçoando e intensificando o planejamento prévio dos trabalhos, em consonância com os padrões internacionais, com orientação adequada aos servidores em relação às auditorias e seus respectivos objetivos/focos, tornando claro o objetivo de cada trabalho a fim de se ter um produto (relatório) conclusivo; • Definindo temas transversais que embutem riscos comuns e conduzindo trabalhos horizontais no âmbito das unidades; • Aprimorando a avaliação e o monitoramento dos resultados das ações de controle, incluindo a definição de indicadores; • Implantando a Gestão do Conhecimento na SFC, de forma a disseminar as melhores práticas dentro da própria organização; • Implantando políticas de motivação dos servidores, incluindo as generalistas (atingem todos os servidores da mesma forma) e as de meritocracia; • Considerando a capacidade operacional no planejamento dos trabalhos; • Avaliando de forma mais objetiva as áreas e atividades dos gestores que devam ser objeto de análise, incluindo critérios de impacto social; • Promovendo maior interação com os órgãos auditados, incluindo visitas periódicas, para melhor absorção de conhecimento e informação sobre as respectivas áreas e com os Assessores Especiais de Controle Interno e Auditores Internos; • Promovendo maior interação entre as Unidades da CGU (SFC, SPCI e Regionais) de modo que as ações possam ser melhor articuladas; • Buscando uma atuação mais focada na verificação do atingimento dos objetivos propostos e execução do objeto, visando aferir se o público-alvo objeto da ação de governo está sendo realmente beneficiado; • Fomentando o planejamento estratégico na Administração Pública Federal; • Investindo em treinamentos e capacitações com vistas a disseminar boas práticas e técnicas de auditoria por todas as diretorias da SFC e a uniformizar os procedimentos adotados pelas equipes de auditoria da CGU durante seus trabalhos; • Capacitando os servidores nas áreas de técnicas de planejamento e análise de risco; • Mudando a cultura organizacional a fim de se dar relevância ao planejamento e à leitura e discussão da Documentação Básica antes da execução dos trabalhos; • Especializando o corpo técnico; • Planejando os trabalhos com base nos riscos que advém das estruturas de controles primários das Unidades Jurisdicionadas; • Utilizando-se, de forma contínua, de metodologias de avaliação e gestão de riscos no planejamento de suas ações; • Fomentando a implantação de um sistema de gerenciamento de riscos na administração pública; • Utilizando um maior número de especialistas em tecnologia da informação nas áreas de análises de dados e riscos; • Maximizando a integração e extração de dados dos diversos Sistemas Governamentais; • Aperfeiçoando os recursos estatísticos e de tecnologia da informação disponíveis; • Buscando a interoperacionalidade dos sistemas estruturantes em uso na CGU; • Promovendo maior proximidade da área de planejamento e dos supervisores dos trabalhos com instituições

Como a CGU pode obter ganhos de qualidade e eficiência no planejamento de suas auditorias e fiscalizações?

reconhecidas internacionalmente na área de controle interno (IIA, Audibra);

- Diminuindo o tempo gasto com atividades meramente burocráticas e sistemas ineficientes;
- Revendo a metodologia de Acompanhamento Sistemático, deixando-a mais célere e tempestiva.
- Aprimorando a metodologia de aferição de metas atualmente em uso no órgão;
- Promovendo maior participação das coordenações na definição dos procedimentos a serem aplicados;
- Garantindo maior autonomia das coordenações frente à Diretoria de Planejamento da SFC;

Embora várias sugestões de melhoria tenham sido propostas, a capacitação dos servidores, a dinamização dos recursos de TI e a maior integração entre as coordenações e as diversas unidades da CGU se destacaram como itens essenciais para o aperfeiçoamento do planejamento no âmbito da SFC, possibilitando maior qualidade e eficiência aos trabalhos.

5. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES FINAIS

As análises realizadas constataram que embora existam diversas possibilidades de melhorias nas metodologias analisadas, há razoável nível de harmonização entre os procedimentos, metodologias e práticas emitidas pela Secretaria Federal de Controle Interno e as diretrizes definidas por organismos como o Coso e a Intosai.

No entanto, não se pode considerar, ainda, a existência de uma sistemática de análise de risco disseminada no órgão, fato este que pode ter contribuído para que 53% dos servidores e 43% dos coordenadores que responderam à pesquisa percebam que deva existir uma melhoria significativa sobre a atuação da CGU de acordo com os padrões definidos internacionalmente (Coso e Intosai).

O *framework* proposto pelo Coso delimita os componentes que formam a estrutura de controles internos e fornece critérios a partir dos quais os sistemas de controle podem ser avaliados. Segundo o Coso, “a abrangência e a frequência das avaliações específicas dependerão, em primeiro lugar, da avaliação de risco e da eficácia dos procedimentos permanentes de monitoramento.”

Desse modo, a CGU deve atuar fortemente no componente monitoramento, auxiliando e monitorando o desempenho dos controles internos e contribuindo para aferir a conformidade dos controles com vistas ao alcance dos objetivos propostos. Há abordagens recentes que consideram que a auditoria interna tem um papel mais amplo, não apenas avaliando os controles existentes, mas apoiando a gestão de uma organização especialmente na definição de parâmetros e cenários que propiciem à organização estruturar-se adequadamente quanto ao componente "Avaliação de Riscos".

Nas entrevistas realizadas com os servidores, coordenadores e diretores da CGU, aproximadamente metade dos servidores acredita que a CGU não auxilia os gestores nos processos de avaliação dos riscos. Dentre os coordenadores, este percentual cai para 14%.

Por outro lado, quando questionados se a CGU deve interagir com a alta administração das unidades auditadas na gestão do risco, quer seja na identificação dos riscos em determinado processo, quer seja na avaliação das ações de controles utilizadas, a grande maioria dos servidores, coordenadores e diretores possuem a mesma percepção: 100% dos coordenadores, 75% dos diretores e 60% dos servidores afirmaram que sim, totalmente.

Quanto ao planejamento, a moderna abordagem da auditoria utiliza risco como principal fundamento para a atuação dos órgãos de controle, notadamente para a concepção de

seus planos de trabalho. Os riscos que orientam o planejamento de auditoria são primariamente derivados dos riscos que orientam as atividades de gestão das organizações. Desse modo, os planos de auditoria devem adotar e considerar os riscos-chave identificados e documentados pelas organizações, caso exista, nas unidades auditadas, uma estrutura de gestão de riscos consolidada. Se ocorrerem modificações no risco que fundamenta o planejamento, o próprio planejamento deve ser atualizado. E dessa tendência sobressai a prevalência de desenvolvimento de teorias e práticas de gerenciamento de risco fundamentadas na metodologia Coso.

Por conseguinte, a partir da abordagem de planejamento baseada em risco, espera-se, além da melhor alocação dos recursos humanos e orçamentários disponíveis, que as recomendações emitidas nos relatórios da CGU agreguem valor à organização, por tratar dos riscos que representam maior potencial de interferência nos objetivos da organização e das políticas públicas, resultando consequentemente na prestação de melhores serviços à população.

Por outro lado, caso as organizações não possuam estrutura de gerenciamento de riscos institucionalizada, cabe à CGU fomentar a sua implementação. Nesse sentido, atualmente, a CGU conta com um grupo de trabalho responsável por elaborar um modelo de gestão de riscos a ser disponibilizado aos órgãos públicos. Dessa forma, a partir da conclusão deste trabalho, a CGU contribuirá para que os órgãos públicos identifiquem os riscos que enfrentam e os gerenciem de forma a mitigá-los. Com o decorrer do tempo e à medida que a gestão de riscos se amadureça no cenário público, a CGU poderá dedicar-se à avaliação da efetividade das estratégias de gestão de riscos e das metodologias adotadas.

Finalmente, pela análise dos questionários aplicados, evidenciou-se que, segundo a opinião da maioria dos servidores, coordenadores e diretores que participaram da pesquisa, a introdução de elementos de análise de risco nas auditorias da Secretaria Federal de Controle Interno acarretou ganhos de qualidade e eficiência nos trabalhos do órgão, notadamente nos trabalhos de Acompanhamento Permanente de Gastos e Auditoria Anual de Contas.

Quanto ao planejamento das ações de governo que serão foco de atuação pela CGU durante o exercício, embora exista um manual institucionalizado e em aderência aos modelos propostos pelo Coso para o planejamento das ações de controle no âmbito da avaliação da execução das ações de governo, verifica-se que a estratégia utilizada é burocrática e restrita às chefias. Este fator pode ter contribuído para que 38% dos servidores considerem que a atual metodologia não foca nos riscos efetivamente apresentados nas unidades auditadas e/ou Ações de governo. Desse modo, segure-se uma maior participação dos diversos atores

envolvidos com a execução das ações de controle na etapa de planejamento. Deve-se, ainda, capacitar os servidores e dentre os temas centrais, que devem ser objeto de uma melhor capacitação da carreira, encontra-se principalmente o tema "análise de risco".

Concluindo, a CGU deve aprimorar suas metodologias, de acordo com as sugestões aqui expostas e fomentar uma cultura de avaliação de riscos na administração pública, implementando controles internos baseados no risco a fim de prestar garantia razoável de integridade nos órgãos públicos, contribuindo para que a gestão de riscos seja elemento-chave da responsabilidade gerencial, de modo a promover a integridade e prevenir a improbidade e a corrupção e desta forma propiciar uma gestão eficiente dos recursos públicos.

REFERÊNCIAS

ARMANDO, Raul Adriano Vilela. **A Inter-relação dos trabalhos realizados pela Secretaria de Controle Interno da Câmara dos Deputados com os componentes da metodologia utilizada pelo Committee of Sponsoring Organizations (Coso)**. Brasília, 2009.

BERGAMINI, Sebastião Júnior. **Controles Internos como um Instrumento de Governança Corporativa**. Revista do BNDES, Rio de Janeiro, v. 12, dez, 2005, p.149-188.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988.

_____. **Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública – Um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países**. Brasília. Tribunal de Contas da União. Diretoria de Normas e Procedimentos de Controle, 17/07/09. Disponível em <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/1250706.PDF>>. Acesso em: 24/05/2011.

_____. **Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/downloads/lei.../lc101_2000.pdf>. Acesso em: 24/05/2011.

_____. Secretaria Federal de Controle Interno. **Instrução Normativa nº 01, de 06 de abril de 2001. Brasília, 2001**. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/Legislacao/InstrucoesNormativas.asp>>. Acesso em: 24/05/2011.

BERGAMINI, Sebastião Júnior. **Controles Internos como um Instrumento de Governança Corporativa**. **Revista do BNDES**, Rio de Janeiro, v. 12, dez, 2005, p.149-188.

BUGARIN, Maurício Soares; VIEIRA, Laércio Mendes; GARCIA, Leice Maria. **Controle dos Gastos Públicos no Brasil: instituições oficiais, controle social e um mecanismo para ampliar o envolvimento da sociedade**. Rio de Janeiro: Konrad-Adenauer-Stiftung, 2003;

CARNEIRO, Carla Igina Oliveira. **Mapeamento das convergências entre a metodologia utilizada pela SFC/CGU na identificação de pontos críticos nos programas governamentais com a estrutura conceitual proposta pelo Coso**. Brasília, 2009.

COSO – **Committe Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Org.)**. **“Internal Control – Integrated Framework”**. Executive Summary. United States of America: Coso, 1992. Disponível em: <www.Coso.org/IC-IntegratedFramework-summary.htm>. Acesso em: 24/05/2011.

COSO – **Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission**. **“Enterprise Risk Management – Integrated Framework”**. United States of America: Coso, 2004.

CRAWFORD, David. **C.O.S.O. & Self Assessment**. The University of Texas System, 2006. Disponível em: < <http://www.Coso.org/articles.htm> >. Acesso em:24/05/2011.

FERREIRA, Aline Rodrigues. **A Avaliação de Riscos para a Seleção de Fiscalizações no Tribunal de Contas da União – TCU**. Brasília, 2009.

IIA – The Institute of Internal Auditors, (1978), “**Standards for the Professional Practice of Internal Auditing**”.

IIA – The Institute of Internal Auditors, (1999), “**A vision for the future: professional practices framework for internal auditing: report of the guidance task force to the IIA’s board of directors**”.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS – Intosai. **Guidelines for internal control standards for the public sector**. Bruxelas, 2004. Disponível em: <<http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1guicspubsece.pdf>>. Acesso em: 24/05/2011.

INTOSAI. **Guidelines for Internal Controls Standards for the Public Sector. Further Information on Entity Risk Management. PSC Subcommittee on Internal Control Standards**. 2007. Disponível em: <<http://psc.rigsrevisionen.dk/composite-218.htm>>. Acesso em: 24/05/2011.

INTOSAI. **Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público**. Tradução do Tribunal de Contas do Estado da Bahia. Disponível no site: http://www.tce.ba.gov.br/arquivos/publicacoes/intosai_diretrizes_p_controle_interno.pdf

MARSHALL, C. L. **Medindo e Gerenciando Riscos Operacionais em Instituições Financeiras**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2002.

MCNAMEE, David. **Risk Management Today and Tomorrow**. Wellington, New Zealand: State Services Commission, 1997.

MCNAMEE, David; SELIM, Georges M. **Risk Management: Changing the Internal Auditor’s Paradigm**. Institute of Internal Auditors Research Foundation, 1998.

PAULA, Maria Goreth Miranda Almeida. **Auditoria Baseada na Avaliação de Riscos - Banco do Brasil**, 2000.

SÁ, A. L. **Curso de Auditoria**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SALLES, Robertha Frederico. **O Controle Interno e a Auditoria Governamental como Instrumentos de Eficiência da Gestão Pública**. Juiz de Fora, 2005.

Sawyer, Lawrence B., (1988), “**Sawyer Internal Auditing**”. Altamonte Springs, Florida, The Institute of Internal Auditors, p.7.

Secretaria Federal de Controle Interno (2010) **Manual da Metodologia para o Acompanhamento Sistemático da Execução de Programas de Governo**.

_____ (2010) **Manual do Acompanhamento Permanente dos Gastos** (versão 20.10).

SILVA, Lia de Castro. **Controles Internos e Gestão de Riscos - Estudo de casos em órgãos de controle da administração pública brasileira**. Brasília, 2009.

TEIXERA, Maria de Fátima. **“O Contributo da Auditoria Interna para uma Gestão Eficaz”**. Coimbra, 2006.