

ADVOCACIA-GERAL DA UNIÃO - AGU
ESCOLA DA AGU

CÂMARA DOS DEPUTADOS - CD
CENTRO DE FORMAÇÃO, TREINAMENTO E APERFEIÇOAMENTO - Cefor

CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO - CGU
SECRETARIA FEDERAL DE CONTROLE INTERNO - SFC

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU
INSTITUTO SERZEDELLO CORRÊA - ISC

Aline Rodrigues Ferreira

**A AVALIAÇÃO DE RISCOS PARA A SELEÇÃO DE FISCALIZAÇÕES NO
TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU**

Brasília

2009

Aline Rodrigues Ferreira

**A Avaliação de Riscos para a Seleção de Fiscalizações no Tribunal de Contas da
União - TCU**

Trabalho de Conclusão de Curso - TCC apresentado para aprovação no curso de Especialização em Auditoria Interna e Controle Governamental do Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União.

Orientador: Luciano dos Santos Danni

Brasília

2009

Autorização

Autorizo a divulgação do texto completo no sítio da Câmara dos Deputados, do TCU, da AGU e da CGU, a reprodução total ou parcial, exclusivamente, para fins acadêmicos e científicos.

Assinatura: _____

Data 16/12/2009

Ferreira, Aline Rodrigues.

A avaliação de riscos para seleção de fiscalizações no Tribunal de Contas da União, TCU [manuscrito] / Aline Rodrigues Ferreira. -- 2009.
49 f.

Orientador: Luciano dos Santos Danni

Impresso por computador.

Monografia (especialização) – Escola da AGU, da Advocacia-Geral da União, Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento (Cefor), da Câmara dos Deputados, Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), da Controladoria Geral da União e Instituto Serzedello Corrêa (ISC), do Tribunal de Contas da União, Curso de Especialização em Auditoria Interna e Controle Governamental, 2009.

1. Brasil. Tribunal de Contas da União (TCU). 2. Auditoria, Brasil. 3. Controle externo, Brasil. 4. Análise de risco, Brasil. 5. Fiscalização financeira e orçamentária, Brasil. I. Título.

CDU 336.126.55(81)

**A Avaliação de Riscos para a Seleção de Fiscalizações no Tribunal de Contas da
União - TCU**

Trabalho de Conclusão do Curso - TCC de
Especialização em Auditoria Interna e
Controle Governamental.

Aluna: Aline Rodrigues Ferreira

Banca Examinadora:

Luciano dos Santos Danni

Marcelo Luiz Souza da Eira

Brasília, 16 de dezembro de 2009

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, pelo caminho iluminado que Ele escolheu para mim.

Agradeço todo o apoio recebido da minha família, aos meus pais, pelo exemplo de determinação, e ao meu marido, André Luiz, pela compreensão e carinho.

Agradeço, também, o companheirismo dos colegas de sala de aula, e a dedicação dos professores que construíram conosco um ambiente extremamente propício ao debate e ao conhecimento.

Agradeço a todos os auditores, secretários, diretores e assessores que me receberam para as entrevistas e contribuíram enormemente para o meu trabalho.

Devo mencionar, ainda, a dedicação e o entusiasmo do meu orientador Luciano Danni, que me auxiliou de maneira significativa na construção desse trabalho.

EPIGRAFE

“Quando há humildade, você gosta de entender o coração dos outros”.

Asas da Alma, Dadi Janki

RESUMO

A evolução da administração pública para a concepção moderna de um modelo gerencial voltado ao atendimento das demandas dos cidadãos redefiniu o papel da rígida burocracia estatal. A partir da Reforma do Aparelho do Estado, preconizada no governo de Fernando Henrique Cardoso, a administração pública deveria se voltar a resultados e desempenho, pois o Brasil passava por uma crise de governança, isto é, uma incapacidade de implementar políticas públicas de forma eficiente. Nesse sentido, os controles estão redefinindo suas atribuições, evoluindo de um papel meramente formal e legalista para controles voltados a resultados, sob a ótica do risco. Várias normas de referência internacional rediscutiram o papel do controle, demonstrando a importância, para as organizações em geral, do gerenciamento e da avaliação de riscos realizada de maneira sistemática. Avaliando esse novo enfoque, o TCU observou as diretrizes dessas normas para inserir elementos de riscos em suas fiscalizações, no entanto, essa iniciativa não está sistematizada para o corpo técnico, pois, percebe-se que ainda há carência de orientações normatizadas para a execução dos trabalhos de auditoria.

Palavras-chave: Auditoria, normas, gerenciamento de riscos, avaliação de riscos, planos de fiscalização, controle externo.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
METODOLOGIA	10
CAPÍTULO 1 - A Moderna Administração Pública e os Controles voltados para Resultados	11
1.1 A Administração Pública Gerencial	11
1.2 Controles voltados para Resultados.....	12
1.2.1 A Evolução do Conceito dos Controles Internos.....	12
1.2.2 O que é o Gerenciamento de Riscos	14
1.2.3 Benefícios do Gerenciamento de Riscos	15
1.2.4 Como o Gerenciamento de Riscos é implementado	15
1.2.5 Quem implementa a Gestão de Riscos - Funções e Responsabilidades	20
1.2.6 Como mensurar os Riscos.....	21
CAPÍTULO 2 - Como o Tribunal de Contas da União está se inserindo no Contexto de Riscos	25
2.1 O Controle Externo voltado para Resultados.....	25
2.1.1 Atribuições Constitucionais do TCU.....	25
2.1.2 Definição do Plano de Fiscalização segundo Regimento Interno.....	27
2.1.3 Histórico dos Planos de Fiscalização.....	27
2.1.4 O Plano de Fiscalização- Resolução do TCU nº 185	29
2.1.5 Evolução dos Planos de Fiscalização.....	30
2.1.6 Matriz de Risco Adfis	31
2.1.7 Matriz de Risco Seprog.....	33
2.2 Levantamentos do TMS - Assistência Social, Educação e Reforma Agrária	37
2.2.1 TMS - Assistência Social.....	37
2.2.2 TMS - Educação	39
2.2.3 TMS - Reforma Agrária.....	41
2.3 Levantamento de Riscos nas Agências Reguladoras realizado pela Secretaria de Fiscalização de Desestatização - Sefid	42
CONSIDERAÇÕES FINAIS	45
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	48

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Cubo do Coso	17
Figura 2 - Avaliação de Riscos conforme o Impacto e a Probabilidade	23
Figura 3 - Evolução do Plano de Fiscalização ao Longo dos Anos	30

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Processos autuados no TCU - acumulado 2008	26
Gráfico 2 - Processos autuados no TCU - acumulado 2009	26

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Critérios para Avaliação de Riscos	24
Quadro 2 - Matriz de Risco - Secex, Sede e Estados	32
Quadro 3 - Avaliação de Riscos - Matriz de Risco Adfis	33
Quadro 4 – Matriz de Risco Seprog	34
Quadro 5 – Avaliação de Riscos – Matriz de Risco Seprog	36
Quadro 6 – Avaliação de Riscos – TMS Assistência Social	39
Quadro 7 – Avaliação de Riscos – TMS Educação	41
Quadro 8 – Avaliação de Riscos – TMS Reforma Agrária	42
Quadro 9 – Avaliação de Riscos – Análise de Riscos nas Agências Reguladoras	44
Quadro 10 - Consolidação dos Trabalhos analisados quanto aos Critérios de Riscos	46

INTRODUÇÃO

Organizações cada vez mais complexas e especializadas, alinhadas a restrições de recursos, induziram a necessidade de se criar modelos para uma gestão mais eficiente. O mesmo aconteceu com a administração pública, que passou a descentralizar e delegar muitas de suas ações, com objetivos voltados a resultados e desempenho.

Nesse contexto, os controles evoluíram de aspectos meramente formais e contábeis para uma visão mais gerencial, de controles alinhados aos objetivos organizacionais, relacionados aos riscos que podem comprometer o alcance desses objetivos.

Normas de referência internacional, como o Coso, ISO e Intosai, enfatizam a necessidade de se implementar uma gestão voltada para riscos. Conforme as diretrizes dessas normas, a ação de controle deve voltar-se aos riscos identificados e avaliados pela organização.

Assim, os controles voltados para resultados exigem uma atuação sistematizada e mais eficiente dos órgãos de controle em geral, por isso, a avaliação de riscos é uma ferramenta importante para direcionar as ações de controle em áreas e processos críticos das organizações.

O objetivo deste trabalho é avaliar a evolução recente dos planos de fiscalização do Tribunal de Contas da União - TCU e identificar se os elementos centrais de análise de risco, preconizados nos padrões e nas normas de referência mundial, vêm sendo incorporados em algumas instâncias. Logo, a finalidade desta análise é identificar como os elementos de risco estão sendo incorporados para a escolha das fiscalizações realizadas pelo TCU.

O trabalho foi dividido em dois capítulos. O primeiro analisou o modelo de administração pública gerencial voltada para resultados e os documentos de referência mundial¹ sobre gerenciamento de riscos, com intuito de demonstrar a atual dimensão desse modelo de gestão para o alcance dos objetivos almejados pela administração pública e interface com os controles. Após a definição de conceitos, para identificar elementos de riscos incorporados pelas fiscalizações realizadas pelo Tribunal, foi construída uma matriz com critérios definidos pelas normas analisadas.

No segundo capítulo, foram analisados alguns trabalhos realizados pelo TCU que buscaram estabelecer a análise de riscos para priorizar as ações de fiscalização, com o objetivo de identificar como está sendo inserida nestes trabalhos.

¹ Chamaremos aqui de “modelos de referência” o que também é conhecido mundialmente como padrões, estruturas conceituais ou *frameworks* de controle interno. (TCU, 2009, p. 9)

METODOLOGIA

O desenvolvimento do trabalho ocorreu em duas etapas. Na primeira, foram estabelecidos conceitos sobre avaliação e gerenciamento de riscos, por meio de pesquisa documental, para construir uma matriz conforme os critérios estabelecidos nas normas analisadas.

Na segunda etapa, realizaram-se entrevistas com auditores responsáveis pela elaboração do plano de fiscalização do TCU e com as equipes de auditoria que efetuaram os trabalhos.

A limitação de tempo e de recursos não permitiu que fossem analisadas todas as fiscalizações relacionadas com o tema. Foi utilizada a presença de um viés de risco como critério para a seleção dos trabalhos estudados.

CAPÍTULO 1 - A Moderna Administração Pública e os Controles voltados para Resultados

Neste capítulo, serão analisados o modelo de administração pública gerencial voltada para resultados e os documentos de referência mundial² sobre gerenciamento de riscos, visando a demonstrar a atual dimensão desse modelo de gestão para o alcance dos objetivos almejados pela administração pública e a interface com os controles.

Após a definição de conceitos, para identificar elementos de riscos incorporados pelas fiscalizações realizadas pelo Tribunal, foi construída uma matriz com critérios definidos pelas normas analisadas.

1.1 A Administração Pública Gerencial

O Plano Diretor da Reforma do Estado, publicado em 1995, durante o governo do presidente Fernando Henrique Cardoso, tratou da necessidade de profundas alterações na administração pública brasileira, redefinindo o papel do Estado e da burocracia para atender as demandas dos cidadãos de forma eficiente.

Na década de 90, a redefinição do papel do Estado foi um tema universal. No Brasil, a crise do Estado intervencionista tornou-se evidente a partir da metade dos anos 80, devido à crise fiscal e ao esgotamento da estratégia de substituição de importações. Essa necessidade de redefinição de papéis alcança, também, a burocracia estatal, pois no modelo intervencionista, ela é concentrada e centralizada, sendo caracterizada pela rigidez de procedimentos, e pelo excesso de normas e regulamentos.

Nesse sentido, o Plano Diretor da Reforma realizou o diagnóstico da crise do estado brasileiro e constatou a necessidade de reformas voltadas para o ajustamento fiscal das contas públicas; reformas econômicas orientadas para o mercado; reformas na previdência social; implantação de inovações dos instrumentos de política social; e, por fim, a reforma do aparelho do estado³, que passava por uma crise de governança, isto é, uma baixa capacidade de implementar políticas públicas de forma eficiente.

² Chamaremos aqui de “modelos de referência” o que também é conhecido mundialmente como padrões, estruturas conceituais ou *frameworks* de controle interno. (TCU, 2009, p. 9)

³ “Entende-se por aparelho do Estado a administração pública em sentido amplo, ou seja, a estrutura organizacional do Estado, em seus três Poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) e três níveis (União, Estados-membros e Municípios). O aparelho do Estado é constituído pelo governo, isto é, pela cúpula dirigente nos três Poderes, por um corpo de funcionários, e pela força militar. O Estado, por sua vez, é mais abrangente que o aparelho, porque compreende adicionalmente o sistema constitucional-legal, que regula a população nos limites de um território. O Estado é a organização burocrática que tem o monopólio da violência legal, é o aparelho que tem o poder de legislar e tributar a população de um determinado território” (Plano Diretor da Reforma do Estado, 1995)

Então, redefinir o papel do Estado ocasionou, como consequência, uma redefinição de diversos setores e agentes, afetando, principalmente, a administração pública. A necessidade da transição de um estado intervencionista, provedor direto do desenvolvimento econômico e das políticas sociais, para um estado promotor e regulador desse desenvolvimento, exigia uma administração pública voltada para esse contexto.

Conclui-se que o Brasil não apresentava uma crise de governabilidade e, sim, de governança. Nesse sentido, tornou-se necessário fortalecer a governança, e, para isso, uma administração pública burocrática rígida e ineficiente, não se coadunava com os interesses de um estado promotor e regulador. Dessa forma, era imprescindível a transição da administração pública burocrática para uma administração pública gerencial, flexível e eficiente, voltada para o atendimento ao cidadão.

A evolução para o modelo de administração pública gerencial determinou a necessidade de focalizar as políticas governamentais em resultados e desempenho, minimizando o enfoque essencialmente legalista. As ações governamentais deveriam ser planejadas, e, principalmente, avaliadas quanto à qualidade, eficiência e eficácia.

Esse novo enfoque, conseqüentemente, afeta o trabalho dos auditores, que deveria ser aprimorado para acompanhar a tendência de ações voltadas aos resultados. Assim, cria-se uma pressão para que os controles, que eram meramente formais, com ênfase nos processos e atos legais, passem a buscar resultados.

Diversas normas de referência internacional estabeleceram diretrizes para controles eficientes, voltados a resultados e desempenho. Essas diretrizes redefiniram conceitos e atribuições e agregaram os controles à gestão, como será analisado a seguir.

1.2 Controles voltados para Resultados

1.2.1 A Evolução do Conceito dos Controles Internos

A *National Commission on Fraudulent Financial Reporting*, também conhecida como *Treadway Commission*, criada em 1985, para estudar as causas da ocorrência de fraudes em relatórios financeiros, era composta por representantes das principais associações de classe com interesses ligados ao tema. Essa comissão identificou como oportuno a necessidade de se integrar os diversos conceitos de controle interno e desenvolver um referencial comum, iniciativa estabelecida por meio da criação do *Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* - COSO (Comitê das Organizações Patrocinadoras).

Segundo o Tribunal de Contas da União (2009, p. 11):

O modelo Coso I tornou-se referência mundial, pelo fato de: uniformizar definições de controle interno; definir componentes, objetivos e objetos do controle interno em um modelo integrado; delinear papéis e responsabilidades da administração; estabelecer padrões para implementação e validação; criar um meio para monitorar, avaliar e reportar controles internos.

O modelo Coso II foi definido devido a novas crises no mundo corporativo, em que se entendeu oportuno estabelecer melhorias na governança e no gerenciamento de riscos.

Além disso, segundo o TCU, os documentos sobre controle interno elaborados pelo Coso foram adotados por muitas entidades, inclusive entidades ligadas ao setor público, como o BID, o Banco Mundial e a Intosai⁴. Sendo que a Intosai reformulou suas diretrizes para padrões de controles internos do setor público, conforme estruturas e processos de controles internos com base no gerenciamento de riscos e modelos de governança corporativa, para incorporar conceitos trazidos pelo modelo Coso II.

Nesse sentido, a Intosai (2007, p. 19) definiu controle interno como:

Controle Interno⁵: 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.

Conforme o conceito mencionado, o controle interno deve mitigar riscos. Essa concepção ampliou a abrangência do controle, e redefiniu papéis e funções dentro do sistema de controle interno de uma organização. Ocasionando, inclusive, uma evolução do papel do auditor interno, conforme a afirmação de Bergamini Junior (2005, p. 165) de que:

[...] 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.

⁴ Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores - Intosai (nomenclatura em inglês)

⁵ “A **auditoria interna**, que não deve ser confundida com controle interno ou com unidade de ou do controle interno, é um controle da própria gestão que tem por atribuição medir e avaliar a eficiência e eficácia de outros controles. Importa destacar que não cabe à auditoria interna estabelecer estratégias para gerenciamento de riscos ou controles internos para mitigá-los, pois estas são atividades próprias dos gestores. Cabe-lhe avaliar a qualidade desses processos. A auditoria interna de um órgão ou entidade do Poder Executivo Federal integra, por força do que dispõe o decreto 3.591/2000, o sistema de controle interno desse Poder, mas não se confunde, ressalte-se mais uma vez, com o controle interno da própria entidade.” (TCU, 2009, p. 8)

Segundo a metodologia Coso, o controle interno é parte integrante do gerenciamento de riscos corporativos, sendo considerado uma ferramenta de gestão.

1.2.2 O que é o Gerenciamento de Riscos

Neste item, serão descritos conceitos definidos sobre gerenciamento de riscos.

Segundo o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa- IBGC (2007, p. 12):

O modelo de gerenciamento de riscos corporativos é um instrumento de tomada de decisão da alta administração que visa melhorar o desempenho da organização pela identificação de oportunidades de ganhos e de redução de probabilidade e/ou impacto de perdas, indo além do cumprimento de demandas regulatórias.

Para o Coso (2006, p. 10):

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

Então, segundo o Coso, essa definição reflete certos conceitos fundamentais para o entendimento e a aplicação desse modelo, sendo assim, importante observar que o gerenciamento de risco é um processo contínuo, conduzido por profissionais em todos os níveis da organização, deve ser aplicado em toda a organização (em todos os níveis e unidades) e compatível com as estratégias definidas. Além disso, é necessário estabelecer a visão de portfólio de todos os riscos a que a organização está exposta, de forma a garantir uma segurança razoável de que foram identificados, para o conselho de administração e diretoria executiva, os eventos em potencial que podem afetar a organização, o risco tolerado e o tratamento para os riscos.

A estrutura para gerenciar riscos é orientada a alcançar objetivos de uma organização que podem ser classificados em quatro categorias: estratégicos, que são as metas gerais, alinhadas com a missão; operacionais, que representam a utilização eficaz e eficiente dos recursos; de comunicação e confiabilidade de relatórios; e de conformidade, que se traduz no cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis.

1.2.3 Benefícios do Gerenciamento de Riscos

Os benefícios do gerenciamento de riscos são diversos, observa-se que eles ultrapassam as instituições nas quais a gestão de riscos é implementada, pois propiciam uma linguagem clara dos objetivos da organização e os riscos por ela assumidos. É um instrumento essencial para estabelecer transparência e *accountability* e viabiliza um comportamento proativo diante dos riscos identificados.

Segundo o IBGC, a implantação do gerenciamento de riscos traz vários benefícios para a organização, preserva e aumenta o seu valor, no momento em que se reduz a probabilidade e impacto dos eventos de perdas; promove maior transparência, pois informa a quais riscos a organização está exposta; e melhora padrões de governança, pois permite alinhar o perfil de riscos adotados com o posicionamento do conselho de administração e acionistas.

Para o Coso, a finalidade do gerenciamento de riscos corporativos é alinhar o apetite a riscos com a estratégia adotada pela organização, fortalecer as decisões em resposta aos riscos, reduzir as surpresas e prejuízos operacionais, identificar e administrar riscos múltiplos e entre empreendimentos, aproveitar oportunidades e otimizar capital. Assim, o gerenciamento de riscos corporativos ajuda a organização a alcançar seus objetivos e a evitar perigos e surpresas em seu percurso.

A ISO (2009) considera como benefícios de uma gestão de riscos eficaz: uma maior probabilidade de alcançar objetivos; estabelecer uma gestão proativa; implantar a necessidade de identificar e tratar os riscos em toda a organização; melhorar a governança, por meio do estabelecimento de uma maior confiança entre as partes interessadas; melhorar controles; estabelecer uma base confiável para a tomada de decisão e o planejamento; além de aperfeiçoar a alocação de recursos para o tratamento de riscos.

1.2.4 Como o Gerenciamento de Riscos é implementado

Segundo o documento Coso II, o gerenciamento de risco é composto por oito componentes inter-relacionados, esses componentes estão integrados com o processo de gestão, sendo assim descritos:

Ambiente interno: compreende o tom de uma organização e fornece a base pela qual os riscos são identificados e abordados pelo seu pessoal, inclusive a filosofia de

gerenciamento de riscos, o apetite a risco⁶, a integridade e os valores éticos, além do ambiente em que estes estão.

Fixação de objetivos: os objetivos devem existir antes que a administração possa identificar os eventos em potencial que poderão afetar a sua realização. O gerenciamento de riscos corporativos assegura que a administração disponha de um processo implementado para estabelecer os objetivos que propiciem suporte e estejam alinhados com a missão da organização e sejam compatíveis com o seu apetite a risco.

Identificação de eventos: os eventos internos e externos que influenciam o cumprimento dos objetivos de uma organização devem ser identificados e classificados entre riscos e oportunidades. Essas oportunidades são canalizadas para os processos de estabelecimento de estratégias da administração ou de seus objetivos.

Avaliação de riscos: os riscos são analisados, considerando-se a sua probabilidade e o impacto como base para determinar o modo pelo qual deverão ser administrados. Esses riscos são avaliados quanto à sua condição de inerentes e residuais.

Resposta a riscos: a administração escolhe as repostas aos riscos, evitando, aceitando, reduzindo ou compartilhando, desenvolvendo uma série de medidas para alinhar os riscos com a tolerância e com o apetite a risco.

Atividades de controle: políticas e procedimentos são estabelecidos e implementados para assegurar que as respostas aos riscos sejam executadas com eficácia.

Informações e Comunicação: as informações relevantes são identificadas, colhidas e comunicadas de forma e no prazo que permitam o cumprimento das responsabilidades definidas. A comunicação eficaz também ocorre em um sentido mais amplo, fluindo em todos os níveis da organização.

Monitoramento: a integridade da gestão de riscos corporativos é monitorada e são feitas as modificações necessárias. O monitoramento é realizado por meio de atividades gerenciais contínuas ou avaliações independentes ou de ambas as formas.

Esses oito componentes do gerenciamento de riscos representam o que é necessário para o alcance dos objetivos da organização. Então, gerenciar riscos é sistematizar e identificar um caminho para o alcance dos objetivos. Sendo assim, esse processo é voltado para resultados, por meio da mitigação de riscos. O cubo, definido pelo Coso, representa esse relacionamento entre objetivos e componentes. Dessa forma, para o Coso, a eficácia do

⁶ “O apetite a risco é a quantidade de riscos, no sentido mais amplo, que uma organização está disposta a aceitar em sua busca para agregar valor”. “Muitas organizações consideram esse apetite de forma qualitativa, categorizando-o como elevado, moderado ou baixo, enquanto outras organizações abordam uma abordagem quantitativa que reflete e equilibra as metas de crescimento, retorno e riscos”. “O apetite a risco orienta a alocação de recursos entre unidades de negócios e as iniciativas, levando em consideração os riscos e o plano da unidade para gerar o retorno desejado dos recursos investidos”. (Coso, 2006, p. 26)

gerenciamento de riscos depende da presença e do bom resultado dos oito componentes, sendo esses os critérios definidos pelo documento para verificar o grau de eficácia do gerenciamento de riscos corporativos de uma organização. (Figura 1)

Figura 1 - Cubo do Coso



Cabe ressaltar que a metodologia Coso apresenta algumas limitações como: possíveis falhas de julgamento humano no processo decisório; a implementação dos controles dependem da análise de custos e benefícios; possibilidade de existência de conluio entre pessoas que anulem o efeito dos controle definidos e de recusa da administração em implementar as decisões oriundas do processo de gestão de riscos.

A identificação de eventos consiste em elencar incidentes ou ocorrências oriundas de fontes internas ou externas que afetam a implementação da estratégia ou a realização dos objetivos. Sendo que esses eventos podem provocar impactos positivos, negativos ou ambos.

Então, para a metodologia Coso, os riscos são eventos que podem afetar negativamente o alcance dos objetivos de uma organização.

Os riscos são classificados em inerentes e residuais, “o risco inerente é o risco que uma organização terá de enfrentar na falta de medidas que a administração possa adotar para alterar a probabilidade ou o impacto dos eventos. Risco residual é aquele que ainda permanece após a resposta da administração”. (COSO, 2006, p. 60)

Após a identificação desses eventos, tanto positivos quanto negativos, deve-se avaliar o seu impacto e a sua probabilidade de ocorrência. A probabilidade representa a possibilidade de que um determinado evento ocorrerá, enquanto o impacto representa o efeito desse evento. Essa análise possibilita à administração priorizar os eventos que mais impactam o alcance dos objetivos da organização e com a maior probabilidade de ocorrer.

As técnicas de avaliação podem ser quantitativas ou qualitativas, e dependem da fonte de dados que a organização detém. Os eventos passados observáveis garantem uma base de informações mais objetiva do que estimativas inteiramente subjetivas.

Segundo as normas da ISO, apesar da prática de gestão de riscos estar sendo desenvolvida ao longo do tempo e utilizada em diversos setores para atender finalidades distintas, a adoção de um processo mais consistente e sistematizado assegura que o risco seja gerenciado de forma eficaz, eficiente e coerentemente ao longo de uma organização. Isto é, identificar os riscos para tomar uma decisão é uma prática comum, mas o que essa norma estabelece são princípios e diretrizes para gerenciar o risco de maneira sistemática, transparente e confiável, de forma a garantir uma maior segurança para a tomada de decisão.

Para a ISO, devido às particularidades de cada organização, é importante estabelecer, no início do processo de gestão de riscos, o contexto em que a organização está inserida. Ou seja, identificar os objetivos da organização, o ambiente, as partes interessadas e a diversidade de critérios de risco⁷.

A gestão de riscos é uma das responsabilidades da administração devendo ser observada durante o processo de tomada de decisão; tem de atender as especificidades de cada organização, além de ser um processo dinâmico, interativo e capaz de reagir a mudanças.

O bom resultado da gestão de riscos depende da eficácia da estrutura de riscos, sendo assim, antes de se estabelecer o processo de avaliação de riscos, deve-se construir uma estrutura de riscos, conforme os seguintes componentes:

O primeiro componente que o documento estabelece é o mandato e comprometimento da entidade, pois para implementar uma gestão de riscos é necessário o empenho da administração, alinhado a um planejamento estratégico que oriente toda a organização, em todos os níveis, aos compromissos assumidos. A concepção da estrutura para gerenciar riscos inclui o entendimento da organização e seu contexto; estabelecimento da política de gestão de riscos, que compreende a definição de objetivos claros e comprometimento de toda a organização; responsabilização, com a finalidade de definir a

⁷ Critérios de Risco: “Termos de referência contra qual o significado de um risco é avaliado, os critérios de risco são baseados nos objetivos organizacionais e no contexto interno e externo. Os critérios de risco podem ser derivados de normas, leis, políticas e outros requisitos”. (ISO, 2009, p. 213)

autoridade e competência para gerenciar riscos; integração da gestão de riscos nos processos organizacionais; recursos apropriados; e estabelecimento de mecanismos de comunicação de reportes internos e externos.

Ainda, segundo a ISO, o processo, para implementar a gestão de riscos, compreende as seguintes atividades: comunicação e consulta, sendo essa atividade necessária em todas as fases do processo, que consiste na consulta às partes interessadas com o interesse de buscar diferentes percepções sobre os riscos da entidade; estabelecimento do contexto do processo de gestão de riscos, como objetivos, estratégias e parâmetros; e, por fim, a definição dos critérios de riscos, etapa na qual serão definidos os princípios a serem utilizados para avaliar a significância do risco.

O processo de avaliação de riscos engloba a identificação, análise e avaliação de riscos. Sendo assim definidos:

- **Identificação de riscos:** identificar eventos que possam criar, aumentar, evitar, reduzir, acelerar ou atrasar a realização dos objetivos.
- **Análise de riscos:** o risco é analisado determinando-se as consequências e sua probabilidade, e outros atributos do risco. É necessário estabelecer a forma como as consequências e a probabilidade serão combinadas com a finalidade de se avaliar o nível dos riscos.
- **Avaliação de riscos:** de acordo com a análise de riscos, são definidos quais riscos necessitam de tratamento e a prioridade para implementação do tratamento. Assim, a avaliação de risco envolve comparar o nível de risco encontrado durante o processo de análise com os critérios de risco estabelecidos quando o contexto foi considerado. Com base nesta comparação, a necessidade do tratamento pode ser considerada.
- **Tratamento de riscos:** Consiste na seleção de opções para modificar os riscos. Sendo essas opções as seguintes: evitar; aumentar, quando for identificada oportunidade; remover; alterar a probabilidade ou consequência, compartilhar ou reter os riscos.
- **Monitoramento e análise crítica.**

A ISO, também menciona a necessidade de que as atividades de gestão de riscos sejam rastreáveis, por isso, deve-se registrar todo o processo de gestão de riscos.

Segundo o documento da Intosai (2007), sobre diretrizes para as normas de controles internos, os componentes do controle internos são: ambiente de controle, avaliação de riscos; procedimentos de controles; informação e comunicação.

Como o Coso, a Intosai afirma que existe uma relação entre os objetivos e os componentes do controle interno. Sendo assim, os objetivos gerais representam o que uma entidade busca, e os componentes representam o que é necessário para alcançar esses objetivos.

Para a Intosai, a fixação de objetivos não é um componente, porém, é, também, uma fase imprescindível para o estabelecimento da gestão de riscos. Para avaliar riscos, primeiramente, deve-se identificá-los; mensurá-los, por meio da estimativa da importância do risco e da avaliação da probabilidade de ocorrência; avaliar e estabelecer o grau de tolerância da organização ao risco; e, por fim, desenvolver respostas para tratar os riscos identificados, que podem ser: transferir, tolerar, tratar ou eliminá-los.

As entidades governamentais devem gerenciar os riscos com a maior probabilidade de impactar na prestação de serviços e no alcance dos resultados desejados. Dessa forma, a mensuração do risco deve avaliar a importância deste risco e a probabilidade de que ele venha a ocorrer, sendo que o uso sistemático de critérios de avaliação de riscos minimizará a subjetividade do processo. Assim, segundo a Intosai, um dos propósitos dessa avaliação é informar sobre áreas de riscos, nas quais a administração precisa atuar e o grau de prioridade.

1.2.5 Quem implementa a Gestão de Riscos - Funções e Responsabilidades

Segundo o Documento Coso, todos os membros de uma organização possuem alguma responsabilidade pelo gerenciamento de riscos corporativos. Mas, a alta administração, principalmente, deve assumir a responsabilidade da elaboração, implementação de todos os processos e recursos necessários para garantir a viabilidade do projeto. Inclusive assumindo a titularidade do gerenciamento de riscos, pois o fato de um agente externo contribuir para o alcance dos objetivos de uma organização não o torna responsável por esse processo, cuja titularidade é da administração.

O Coso define como a principal função dos auditores internos a avaliação da eficácia do gerenciamento de riscos, logo, não é atribuição dessa unidade elaborar e implementar o processo de gestão de risco. As normas estabelecidas pelo *Institute of Internal Auditor* no Brasil estipulam que o alcance da auditoria interna deve incluir o gerenciamento de riscos e os sistemas de controles internos. Estabelece, também, outros critérios necessários para a eficácia das ações e recomendações da auditoria interna, como um canal de comunicação com uma autoridade que possa avaliar e implementar as recomendações propostas.

Auditoria externa possibilita à administração uma visão independente e objetiva sobre a atuação da organização. Os legisladores e reguladores podem influenciar o gerenciamento de riscos corporativos de duas formas, por meio de normas que incentivem a organização a instituir e manter a gestão de riscos; e por meio de inspeções que identifiquem melhorias para a gestão de riscos da organização. Por fim, para o Coso, também é importante considerar a opinião de analistas financeiros, agência de *rating* e mídia jornalística.

Segundo a Intosai (2007, p. 66):

Entidades de Fiscalização Superiores (EFS) fortalecem e apóiam a implantação do controle interno eficaz na administração pública. A avaliação do controle interno é essencial para as auditorias de conformidade, contábeis e operacionais das EFS. Elas transmitem seus achados e recomendações aos *stakeholders* interessados.

Então, as EFS e auditores externos devem avaliar o funcionamento do sistema de controle interno e comunicar os achados à gerência. A avaliação do auditor sobre o controle interno da organização deve envolver os seguintes aspectos (INTOSAI, 2007, p. 68):

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 as avaliações do controle interno e discutir as ações corretivas necessárias.

Então, segundo a Intosai, não cabe às EFS planejar, implementar, manter ou documentar o controle interno da organização, e, sim, avaliá-lo. Ainda, ressalta a necessidade de se buscar unidades de auditoria interna sólidas, sendo essa uma fonte de informação para determinar a extensão dos trabalhos de auditoria. As EFS devem, ainda, exercer um papel de liderança diante do setor público, com o intuito de estabelecer parâmetros para a eficácia dos controles internos das organizações, conforma as diretrizes determinadas por esta Norma.

1.2.6 Como mensurar os Riscos

As normas estudadas apresentam as diretrizes para elaborar um gerenciamento de riscos eficaz. Conforme citado, para a Intosai, as EFS devem fortalecer e apoiar a implantação de controle interno eficaz na administração pública. Conclui-se, assim, que a responsabilidade de implementar a gestão de riscos é da própria administração.

No entanto, o TCU⁸ deve avaliar a coerência dos riscos e os controles dirigidos para mitigá-los. Para isso, é necessário implementar uma sistemática para avaliar riscos na administração pública, que possibilite a priorização das ações de fiscalização em pontos críticos.

Buscou-se, nas normas analisadas, o processo descrito para avaliar riscos. Não se pretende construir um modelo, sabe-se que existe uma subjetividade na construção desses critérios, que será aos poucos minimizada com a sistematização dessas avaliações ao longo do tempo. No entanto, as normas de referência estabelecem diretrizes básicas que devem ser consideradas para avaliar e priorizar os riscos, assim, pretende-se estabelecer esses critérios para identificar como eles estão sendo utilizados nos trabalhos realizados pelo TCU.

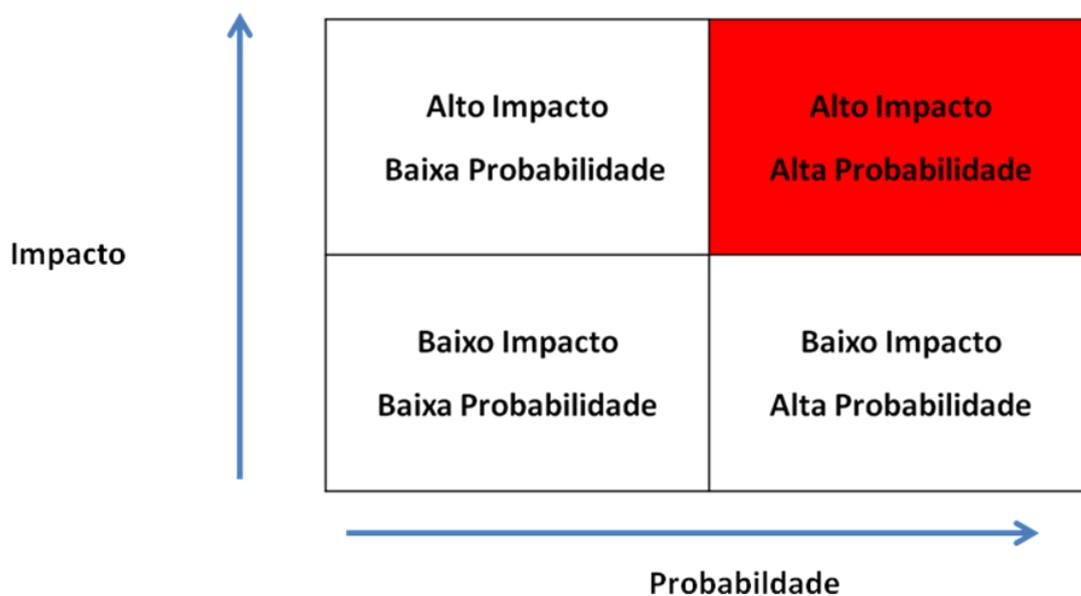
Segundo o Coso, como anteriormente citado, os riscos são eventos que podem afetar negativamente o alcance dos objetivos de uma organização; são avaliados sob a perspectiva da probabilidade e do impacto. “A probabilidade representa a possibilidade de que um determinado evento ocorrerá, enquanto o impacto representa o seu efeito”. (COSO, 2006, p. 60)

As outras normas citadas vão ao encontro dessa definição, podem mudar a nomenclatura, mas o sentido é o mesmo, pois, como já citado, algumas normas, a exemplo do documento da Intosai, foram revistas para acrescentar conceitos definidos pelo documento Coso II.

Assim, segundo a ISO (2009), esse processo é denominado análise de riscos, que envolve a apreciação das causas e fontes de risco, suas consequências positivas e negativas e a probabilidade de que essas consequências possam ocorrer. Dessa forma, os riscos devem ser analisados por meio de seus efeitos e probabilidade, além de outros atributos. A ISO também considera relevante analisar a eficácia e eficiência dos controles existentes.

Por fim, são estabelecidos parâmetros para combinar esses dois aspectos (a probabilidade e o impacto) com o intuito de identificar os eventos que possuem a maior probabilidade de ocorrer e maior impacto, e, assim, priorizar as ações de fiscalização nessas áreas. Esse tipo de análise estabelecerá as áreas mais críticas, que precisam ter atividades de controle específicas para mitigar riscos, e prover uma segurança razoável do alcance dos objetivos almejados. Conforme a Figura 2.

⁸ O Tribunal de Contas da União é uma Entidade de Fiscalização Superior-EFS, membro da Intosai.

Figura 2 - Avaliação de Riscos conforme o Impacto e a Probabilidade

As 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.

Conforme as normas estudadas, para identificar os elementos de avaliação de riscos incorporados nos planos de fiscalização e outros trabalhos do TCU associados a riscos, a análise será dividida em três grandes dimensões: impacto, probabilidade e visão sistêmica. Dentro dessas dimensões, serão consideradas diversas subdimensões comumente utilizadas para analisar riscos.

A visão sistêmica, na verdade, é pressuposto para uma avaliação de riscos eficaz. Considerando que avaliação de riscos possui como base o contexto e os objetivos da organização, uma análise isolada pode promover distorções sobre o real impacto de um determinado risco. Além disso, pode ocasionar retrabalho, pois o mesmo objeto pode estar sendo auditado por diferentes órgãos e secretarias. Sendo assim, 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.

Nesse sentido, a visão sistêmica dependerá do sistema, contexto analisado, isto é, em relação a essa dimensão estudada, quanto mais abrangente o sistema analisado, mais eficaz será a identificação e avaliação de riscos.

Acrescentou-se, conforme recomendação das normas da ISO, a eficácia dos controles internos existentes, considerando inclusive a qualidade da auditoria interna. Reforçando, assim, a orientação da Intosai de que as EFS devem garantir a existência de unidades de auditorias internas sólidas.

O Quadro 1 representa as dimensões (impacto, probabilidade e visão sistêmica) apresentadas pelas normas estudadas para avaliar riscos. As subdimensões são os critérios utilizados para analisar cada dimensão definida. Assim, o impacto é analisado por meio do levantamento da materialidade e relevância do objeto estudado; a probabilidade de ocorrência de um risco é mensurada por meio da eficácia dos controles internos e qualidade da auditoria interna; e a visão sistêmica depende de como a análise considerou o sistema no qual o objeto está inserido.

Quadro 1 - Critérios para Avaliação de Riscos

Avaliação de Riscos	
Impacto	
<i>Subdimensões⁹</i>	
Materialidade	
Relevância	
Probabilidade	
<i>Subdimensões</i>	
Eficácia dos controles internos	
Qualidade da auditoria interna	
Visão sistêmica	

⁹ As subdimensões podem variar, de acordo com as características da organização.

CAPITULO 2 - Como o Tribunal de Contas da União está se inserindo no Contexto de Riscos

Neste capítulo, serão analisados alguns trabalhos realizados pelo TCU que buscaram estabelecer a análise de riscos para priorizar as ações de fiscalização. Cabe ressaltar, novamente, que há outros trabalhos relacionados com o tema que não foram abordados devido às limitações já expostas, de tempo e recurso. O objetivo dessa análise é identificar como a análise de riscos está sendo inserida nos trabalhos realizados, partindo como pressuposto, de que os trabalhos mencionados já são boas práticas em relação ao tema estudado.

2.1 O Controle Externo voltado para Resultados

2.1.1 Atribuições Constitucionais do TCU

A Constituição Federal estabeleceu diversas competências para o controle externo. Segundo o art. 70, cabe ao Congresso Nacional, mediante o controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada órgão, a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncias de receitas.

Essa fiscalização abrange qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiro, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.

Na Constituição Federal, estão definidas como competências do controle externo: a apreciação das contas prestadas, anualmente, pelo Presidente da República; julgamento de contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, e valores públicos da administração direta e indireta; apreciação da legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta; a realização, por iniciativa própria ou do Congresso Nacional, de inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial.

Fiscalização de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio; prestação das informações solicitadas pelo Congresso Nacional, sobre fiscalizações, auditorias e inspeções realizadas. Além das representações e denúncias, pois qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima, na forma da lei, para denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.

Diante do rol de atribuições definidas para o TCU, evidenciam-se a grande demanda de trabalho e a extensão de sua jurisdição, que abrange inclusive estados e municípios, mediante os recursos descentralizados. Após definir todas essas atribuições constitucionais, cabe ressaltar que os planos de fiscalização incluem apenas auditorias, acompanhamentos e monitoramentos que podem ser realizados por iniciativa própria do TCU.

Sendo assim, a maioria dos trabalhos realizados pelo Tribunal está direcionada para demandas externas, ocupando uma grande parte dos recursos do órgão. De acordo com o Relatório de Atividades do TCU¹⁰, observa-se que do total de processos autuados no Tribunal em 2008 e 2009, os processos relativos a auditorias, inspeções e levantamentos representam, respectivamente, 5% e 7,8%, conforme demonstrado nos Gráficos 1 e 2. Cabe ressaltar que na classe de “Outros processos” também são realizadas fiscalizações.

Gráfico 1 - Processos autuados no TCU - acumulado 2008

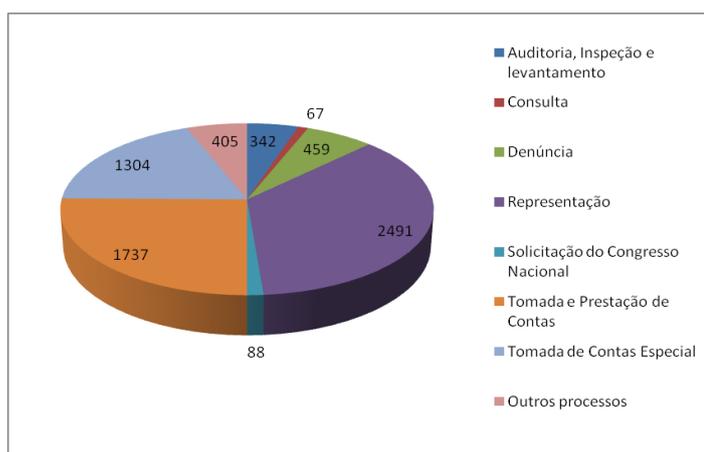
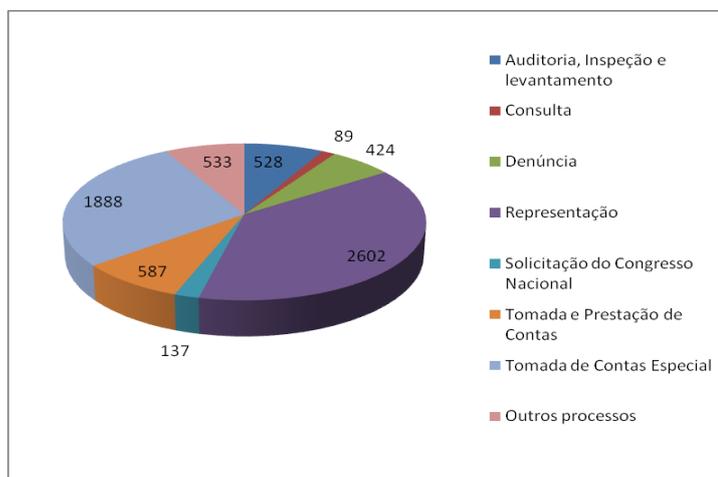


Gráfico 2 - Processos autuados no TCU - acumulado 2009



¹⁰ Relatório de atividades de 2008 e 2009.

Cabe ainda ressaltar que das fiscalizações concluídas no segundo trimestre de 2009, 49,66% foram solicitadas pelo Congresso Nacional e 50,34 % foram de iniciativa do próprio Tribunal.

Por isso, é importante para a eficácia do controle externo a necessidade de se priorizar ações de fiscalização em pontos e processos críticos da administração pública, pois ela é pouco representativa diante de todo o universo de atividades do Tribunal, no entanto, é fundamental para a efetividade dos trabalhos. Auditar o que é importante e relevante para a sociedade é essencial para aplicar as diretrizes das normas estudadas no primeiro capítulo e garantir a proatividade das ações de controle.

2.1.2 Definição do Plano de Fiscalização segundo Regimento Interno

Conforme o Regimento Interno do TCU (TCU, 1992), art. 244:

As auditorias, acompanhamentos e monitoramento obedecerão a plano de fiscalização elaborado pela Presidência, em consulta dos relatores das listas de unidades jurisdicionadas, e aprovado pelo Plenário em sessão de caráter reservado.
§ 1. A periodicidade do plano de fiscalização, bem como os critérios e procedimentos para sua elaboração, serão estabelecidos em ato próprio do Tribunal.
§ 2. Os levantamentos e inspeções serão realizados por determinação do Plenário, da câmara, do relator [...]

O levantamento é a etapa na qual se pode identificar objetos e instrumentos de fiscalização e avaliar a viabilidade da realização de fiscalizações; a auditoria é utilizada para avaliar a legalidade e legitimidade dos atos de gestão e o desempenho dos órgãos e entidades jurisdicionadas quanto aos aspectos de eficiência, economicidade e eficácia dos atos praticados; acompanhamentos permitem avaliar, ao longo de um período predeterminado, o desempenho de órgãos e entidades; e o monitoramento é o instrumento utilizado pelo TCU para verificar o cumprimento de suas deliberações e resultados delas advindos.

2.1.3 Histórico dos Planos de Fiscalização

O TC 012.275/2005-6 (TCU, 2005) propôs a alteração da Instrução Normativa 09/95, de 16/2/1995, e apresentou uma proposta para emissão de resolução para embasar o plano de fiscalização do TCU, conforme normativos sobre auditoria expedidos pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores- Intosai.

Esse trabalho apresentou o histórico dos planos de fiscalização, desde seu início, em 1998, quando eram elaborados pela Secretaria de Auditoria e Inspeção- Saudi. Em 1994, o ministro relator, Fernando Gonçalves, propôs a definição de um calendário para a elaboração dos planos. O calendário definiu prazos para: a consulta prévia aos relatores de listas de unidades jurisdicionadas - LUJ, submissão das propostas de fiscalização das unidades aos relatores de LUJ; consolidação das propostas aprovadas pelos relatores; e encaminhamento à presidência para sorteio do relator do plano.

A IN 09/95 definiu a periodicidade semestral para o plano. O plano de 2000/2 introduziu a matriz de risco simplificada para a escolha das fiscalizações de livre iniciativa das Secex¹¹.

No plano de 2001/2, a Adfis¹² buscou modernizar a metodologia de planejamento das ações de controle, com o fomento da utilização do conceito de risco. Para isso, incrementou o uso da matriz de risco e desenvolveu um novo sistema informatizado de elaboração de planos, o Fiscalis, em conjunto com o sistema Priori¹³. O sistema Priori visava a hierarquizar as atividades a cargo de cada unidade. Durante esse plano, foram realizados os primeiros levantamentos de análise de riscos, com o objetivo de definir principais áreas ou temas para as fiscalizações do TCU.

No plano de 2002/2, verificou-se o início sistemático de execução de trabalhos de abrangência nacional, por meio das fiscalizações de orientação centralizada - FOC. O Plano de Diretrizes do TCU de 2003, que determinou incremento da qualidade nas fiscalizações, estabeleceu a necessidade das fiscalizações priorizarem áreas de maior significância.

Nesse sentido, o despacho do ministro-relator do plano 2003/2, Walton Alencar Rodrigues, enfatizou a importância da coordenação das atividades de fiscalização, instrução de processos e treinamento, de forma a estabelecer não apenas um plano de fiscalização, mas um plano de controle externo, definindo, assim, um planejamento integrado.

Nos planos de 2003, foram priorizadas áreas de maior significância, por meio de estudos da Adfis e propostas dos ministros-relatores. Os trabalhos definidos possuíam abrangência nacional, a exemplo dos trabalhos escolhidos no plano de 2003/1: transferências voluntárias; assistência social; segurança pública e bens e serviços de informática.

Para o plano de 2005/2, foram propostas alterações que buscavam estabelecer uma nova metodologia para o plano das fiscalizações. As fiscalizações seriam determinadas pelos

¹¹ Secretaria de Controle Externo

¹² Secretaria Adjunta de Fiscalização

¹³ Verificou-se ocorrência de falhas no sistema priori, que estão sendo corrigidas pela Seplan e pela Setec.

colegiados, as unidades técnicas incluiriam no sistema Fiscalis, apenas, as fiscalizações passíveis de serem realizadas no semestre, de acordo com a capacidade operacional da unidade. Devendo propor o cancelamento daquelas que perderam o objeto, ou propor um plano de ação para o cumprimento das fiscalizações, que não foram realizadas, em outro período determinado.

Também, seriam realizados testes para implantação do sistema corporativo Fiscalis Execução para automatizar a elaboração de todas as matrizes utilizadas durante a fiscalização, inclusive a elaboração do próprio relatório, definindo, assim, uma padronização desses instrumentos.

Estabeleceu-se, também, a autorização para que a Segecex¹⁴ mantivesse contato com o Ministério Público Federal e outros órgãos de controle, com o intuito de trocar informações e evitar a duplicidade de trabalhos.

2.1.4 O Plano de Fiscalização - Resolução-TCU n° 185

Em 13 de dezembro de 2005, foi aprovada a Resolução - TCU n° 185, que dispõe sobre o Plano de Fiscalização previsto no art. 244 do Regimento Interno do TCU. O embasamento dessa Resolução foi o já mencionado processo TC 012.275/2005-6.

Segundo essa Resolução, o Plano de Fiscalização passa a ter periodicidade anual, e será compatível com os Planos Estratégicos e de Diretrizes do TCU, além de observar as diretrizes aprovadas para subsidiar o exame das Contas do Governo da República. Os temas de maior significância representam aqueles identificados em função de fatores de risco, materialidade, relevância e oportunidade, e devem estar em consonância com o Plano de Diretrizes do Tribunal.

Durante a elaboração dos Planos de Fiscalização, as informações constantes de planos semelhantes do sistema de controle interno e demais órgãos de controle e fiscalização da administração pública serão observadas sempre que possível. A elaboração das propostas de fiscalização deve observar os mesmos critérios de risco, materialidade, relevância e oportunidade.

De acordo com essa Resolução, toda a proposta de fiscalização receberá parecer prévio da Segecex, de acordo com a conveniência de sua realização, observando a disponibilidade de recursos humanos e materiais necessários, bem como ao enquadramento em um dos temas de maior significância. Além disso, a Segecex avaliará o plano quanto aos critérios de economicidade, eficiência e efetividade.

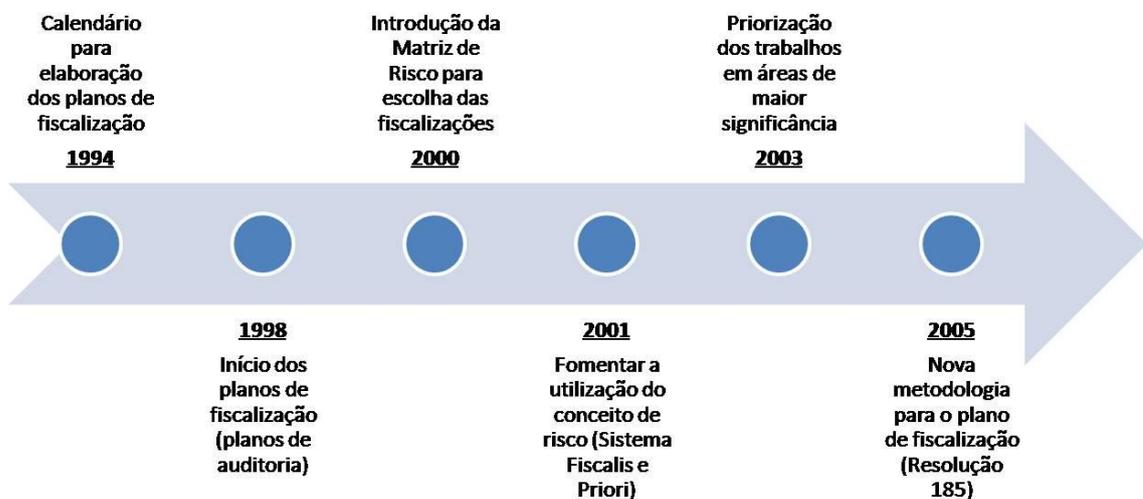
¹⁴ Secretaria Geral de Controle Externo

2.1.5 Evolução dos Planos de Fiscalização

Conforme o histórico dos planos de fiscalização citados, observa-se uma tendência de implementar critérios para priorizar as fiscalizações em áreas mais significativas.

A Figura 3 demonstra a evolução desses critérios ao longo dos planos de fiscalização, abordando os pontos fundamentais para garantir ações focadas em risco.

Figura 3 - Evolução do Plano de Fiscalização ao Longo dos Anos



A metodologia aprovada em 2005, Resolução-TCU nº 185, estipula a definição de temas de maior significância para o controle externo, com o intuito de direcionar as ações de controle em áreas mais críticas, proporcionando ao TCU agilidade e proatividade, além de direcionar os entes jurisdicionados a desenvolver sistemas de gerenciamento de riscos e aprimorar controles internos.

Então, a intenção dessa nova metodologia é estabelecer uma visão sistêmica para as ações de controle, por meio de uma unidade coordenadora, além de proporcionar o alinhamento dos Planos de Fiscalização com o Plano de Diretrizes do Tribunal e Plano Diretor da Segecex; estabelecer a cultura e o engajamento das unidades técnicas para fiscalizações que priorizem temas conforme a análise de materialidade, relevância, riscos e oportunidade; buscar o conhecimento e a interação entre unidades, de forma a estimular a aprendizagem organizacional e a experiência de cada unidade técnica de controle; definir a correta distribuição dos recursos materiais e humanos entre as diversas atividades do controle externo; e, por fim, manter uma rede de controle para troca de informações estratégicas.

Por esse motivo, conforme informações colhidas durante as entrevistas, nas escolhas dos temas, durante a elaboração dos planos de fiscalização, a rede de controle é consultada, Ministério Público Federal, Controladoria-Geral da União - CGU e outros parceiros. Depois da escolha dos temas, são definidas as secretarias que participarão dos trabalhos de acordo com a clientela, oportunidade e conveniência da realização da fiscalização, observando os recursos materiais e humanos disponíveis, além da complexidade do tema escolhido e capacidade técnica do TCU para realizá-lo.

Após definida etapa anterior, são realizados os levantamentos de riscos para a priorização das auditorias. Conforme a Resolução-TCU 185, as propostas de fiscalização devem levar em consideração critérios de materialidade, relevância, riscos e oportunidade. Dessa forma, os critérios descritos são considerados para a escolha dos temas de fiscalização, escopo mais amplo, e devem nortear também a escolha das auditorias, que estabelecem trabalhos mais específicos.

2.1.6 Matriz de Risco Adfis

Em 2001, o TCU desenvolveu uma matriz de risco considerando fatores de relevância, risco e materialidade. A finalidade era identificar órgãos e entidades fiscalizados pelo TCU¹⁵, conforme critérios objetivos que levavam em consideração os fatores citados.

O Quadro 2 apresenta a matriz de risco, que deve ser preenchida considerando as seguintes informações: relevância da unidade jurisdicionada - UJ, que consiste em identificar se as atividades exercidas pela UJ estão contempladas nos programas identificados como prioritários no PPA/LDO/LOA; interesse do Congresso Nacional pela atividade exercida pela UJ; benefícios sociais diretos decorrentes da atuação da UJ e divulgação na mídia de falhas e irregularidades na condução das atividades realizadas.

Ainda são analisados os seguintes fatores: a complexidade das atividades, por meio da avaliação do alto grau de especialização das operações e de sistemas, e a própria complexidade da estrutura organizacional; a materialidade dos recursos geridos; tempo decorrido desde a última auditoria; e irregularidades que ensejaram proposta de multa ou citação. Todos esses critérios estão descritos no Quadro 2.

¹⁵ Foram desenvolvidas também a Matriz de Risco para municípios, a Matriz de Risco para programas de governo e a Matriz de Risco para processos de pessoa.

Quadro 2 - Matriz de Risco - Secex, Sede e Estados

MATRIZ DE RISCO – SECEX, SEDE E ESTADOS			
INDICADORES	PONTOS	PESO	TOTAL
1- Relevância da Unidade Jurisdicionada (UJ)		25	25
1.1 Áreas/temas considerados prioritários na LDO	20		5
1.2 Áreas/temas de interesse do CN (inclusive CPIs)	30		7,5
1.3 Impacto social das atividades da UJ	30		7,5
1.4 Denúncias na mídia sobre a UJ	20		5
2-Complexidade das atividades		15	15
2.1 Grau de especialização das operações/sistemas envolvidos	50		7,5
2.2 Complexidade das estruturas organizacionais	50		7,5
3- Materialidade (recursos geridos pela UJ)		25	25
3.1 Intervalo 1	0		0
3.2 Intervalo 2	25		6,25
3.3 Intervalo 3	50		12,5
3.4 Intervalo 4	75		18,75
3.5 Intervalo 5	100		25
4- Tempo decorrido desde a última auditoria		15	15
4.1 Mais de 36 meses	100		15
4.2 De 24 a 36 meses	75		11,25
4.3 De 12 a 24 meses	50		7,5
4.4 De 0 a 12 meses	25		3,75
5-Irregularidades que ensejaram proposta de multa ou citação (limite=100 pontos)		20	20
5.1 cada proposta de multa/citação no último exercício	50		10
5.2 cada proposta de multa/citação no penúltimo exercício	35		7
5.3 cada proposta de multa/citação no antepenúltimo exercício	20		4

Um dos problemas apontados para descontinuidade da utilização da matriz de risco da Adfis foi o uso de critérios semelhantes para escolha das unidades jurisdicionadas, o que ocasionava a seleção das mesmas unidades de anos anteriores.

Além disso, mesmo escolhendo órgãos, entidades ou municípios que seriam auditados, essa ferramenta não possibilitava uma seleção de critérios de riscos para estabelecer o que de fato seria auditado. Por exemplo, a matriz de risco poderia determinar

que a Petrobras deveria ser fiscalizada, no entanto, não estabelecia quais atividades da empresa deveriam ser avaliadas.

Considerando que o objetivo da matriz de risco desenvolvida pela a Adfis era identificar órgãos e entidades fiscalizados pelo TCU, a visão sistêmica dessa metodologia estava inserida nesse contexto. Porém, a escolha por órgãos, entidades e municípios, conforme a divisão de clientela no TCU, não possibilitava uma visão das intervenções governamentais de modo abrangente, pois programas e políticas podem ser desenvolvidos por diversos órgãos executores, sendo esta uma visão segmentada da administração pública.

Conforme o Quadro 3, a matriz de risco desenvolvida pela Adfis avalia, de acordo com as subdimensões de materialidade e relevância, o impacto de riscos associados às atividades das UJ. Para avaliar probabilidade, buscaram-se informações sobre a eficácia dos controles internos. Essa metodologia apresentou uma visão sistêmica da administração pública, porém ainda segmentada.

Quadro 3 - Avaliação de Riscos - Matriz de Risco Adfis

AVALIAÇÃO DE RISCOS - MATRIZ DE RISCO	
IMPACTO	
Materialidade	Levantamento e classificação dos recursos geridos pela UJ.
Relevância	Temas considerados prioritários pela LOA/LDO/PPA, área de interesse do congresso nacional, impacto social e denúncia e reportagens na mídia.
PROBABILIDADE	
Eficácia Controles internos	Complexidade das atividades; tempo decorrido desde a última auditoria e irregularidades que ensejaram proposta de multa ou citação.
Qualidade da auditoria interna	
VISÃO SISTÊMICA	
Identificou órgãos e entidades fiscalizadas pelo TCU	

2.1.7 Matriz de Risco Seprog

A Secretaria de Avaliação de Programas de Governo - Seprog desenvolveu metodologia para avaliar sistematicamente os programas de governo, de acordo com o modelo de planejamento e orçamento introduzido pelo plano plurianual 2000/2003. A finalidade dessa metodologia era definir programas prioritários que seriam objeto de fiscalização.

Esta Secretaria estabeleceu um banco de dados com informações sobre ações e programas de governo extraídos pela Secretaria de Orçamento Federal - SOF e pela Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos - SPI. A finalidade desse banco de dados era

gerar relatório dos programas prioritizados para a inclusão na matriz de risco, relatório dos programas selecionados para estudo de viabilidade e quadro-resumo dos programas.

Informações gerais sobre os programas eram analisadas, como tipo, megaobjetivo e modalidade de gestão. A Seprog reconheceu como corte apenas a análise de programas finalísticos. Posteriormente, foi adotado um segundo corte, devido à capacidade operacional desta Secretaria. Assim, eram selecionados apenas 25% dos programas finalísticos, segundo estratégia de distribuição por megaobjetivos, definidos no PPA, e modalidade de gestão. A finalidade dessa avaliação era selecionar os programas de maior complexidade e os pertencentes aos megaobjetivos com o maior percentual de recursos alocados.

Os programas selecionados foram reagrupados em objetos de estudo, que poderiam ser programas, projetos ou atividades. Após esse reagrupamento, foram definidos critérios de exclusão de objetos de estudo que não atenderam ao orçamento anual maior que R\$ 2.000.000; objetos de estudo relativos, exclusivamente, a obras, média de execução financeira inferior a 30% nos três exercícios anteriores ao escopo da auditoria; e que sofreram trabalhos de Anop¹⁶ realizados pelo TCU nos últimos 3 anos.

Após essa análise, foi aplicada a matriz de risco, composta por tabelas de perguntas relacionadas com a relevância, a materialidade e os riscos que cada objeto de estudo apresentou. Foram atribuídas pontuações, que permitiam, após o preenchimento dessa matriz, estabelecer os objetos de estudo prioritários, conforme demonstrado no Quadro 4.

Quadro 4 – Matriz de Risco Seprog

a) perfil do gasto (do objeto de estudo)		PONTOS	
a.1 – Verificar se existem Sistemas de Informações para o acompanhamento do desempenho com dados sobre:			
Alcance de metas		Sim	0
		Não	3
Custo dos produtos		Sim	0
		Não	3
Especificação do grupo populacional beneficiado		Sim	0
		Não	3
a.2 – Verificar se existem critérios de distribuição de recursos	Equitativos?	SIM	0
		Não	6
	Per capita?	Sim	0
		Não	4
	Outros?	Sim	0
		Não	2
a.3 – Verificar se existem sistemas de Informações financeiras no nível de projeto ou beneficiário		Sim	0
		Não	6
a.4 – Verificar se há controle de repasse de recursos		Sim	0
		Não	4
a.5 – Verificar se há controle da aplicação de recursos		Sim	0

¹⁶ Auditoria de natureza operacional.

a) perfil do gasto (do objeto de estudo)	PONTOS	
	Não	5
a.6 – Percentual médio de execução financeira (valores pagos) nos 3 últimos exercícios	Pontos	
≥ 30%		10
31% a 40%		8
41% a 60%		6
61% a 80%		4
> 80%		2
b) Forma de organização do objeto de estudo	Avaliação	Pontos
Verificar se o objetivo declarado do objeto de estudo é consistente, ou seja: na declaração do objeto consta o problema e o resultado que se pretende alcançar de modo preciso e conciso? (No caso de programa e definição e finalidade no caso de ação)	Adequado	0
	Parcialmente adequado	1
	Inadequado	2
Verificar a correlação e articulação das ações e dos produtos para alcance dos resultados	Adequado	0
	Parcialmente adequado	1
	Inadequado	2
Verificar a forma de implementação: se centralizado, descentralizado ou transferência	Centralizado	1
	Descentralizado	2
	Transferência	2
Verificar o grau de discricionariedade para seleção dos beneficiários	Alto	2
	Médio	1
	Baixo	0
Verificar a existência de mecanismos de controle no nível federal que assegurem o critério de seleção de beneficiários;	Sim	0
	Não	2
Verificar se a estrutura organizacional das unidades/entidades responsáveis pela execução do objeto de estudo é adequada, ou seja, suficiente para o cumprimento das ações.	Adequada	0
	Parcialmente adequada	1
	Inadequada	2
Verificar se os meios necessários à consecução dos objetivos das ações (recursos financeiros, humanos, materiais, de infra-estrutura e logísticos) são adequados.	Adequada	0
	Parcialmente adequada	1
	Inadequada	2
Verificar se existem mecanismos de coordenação e articulação entre as esferas de governo (federal, estadual e municipal)	Adequada	0
	Parcialmente adequada	1
	Inadequada	2
Verificar se existe controle social (conselhos federal, estadual e municipal);	Sim	0
	Não	2
Verificar se existem meios de oferta de denúncias	Sim	0
	Não	1
Verificar se o objeto de estudo é executado pelo terceiro setor (ONGs, OSCIPS, etc.);	Sim	0
	Não	1
Verificar se existem outras fontes de dados e informações sobre o programa/objeto de estudo	Sim	0
	Não	2
Verificar se existem indicadores de desempenho e se são utilizados	Sim	0
	Não	4
Verificar a consistência e qualidade dos Indicadores	Péssima	2
	Regular	1
	Boa	0
Identificar a variedade de produtos oferecidos pelo objeto de estudo;	Até 2	1
	> 2	2
c) Fraquezas e ameaças	Avaliação	Pontos

a) perfil do gasto (do objeto de estudo)	PONTOS			
c.1) Verificar se existem ameaças ao funcionamento do Programa/objeto de estudo				
c.1.1) se há possibilidade de descontinuidade do Programa/objeto de estudo;	Alta	10		
	Média	5		
	Baixa	0		
c.1.1) se há possibilidade de alteração substancial na forma de implementação do Programa	Alta	10		
	Média	5		
	Baixa	0		
c.2) Verificar a ocorrência de erros & fraudes na execução do objeto de estudo nos últimos 3 exercícios				
c.2.1) Trabalhos do Tribunal (Contas, auditoria, TCE)	<table border="1"> <tr> <td>Não identificada (0 ocorrências)</td> <td>0</td> </tr> </table>		Não identificada (0 ocorrências)	0
Não identificada (0 ocorrências)	0			
c.2.2) Trabalhos do Controle Interno	<table border="1"> <tr> <td>Baixa (1 ocorrência)</td> <td>3</td> </tr> </table>		Baixa (1 ocorrência)	3
Baixa (1 ocorrência)	3			
c.2.3) Tema de CPI no Congresso/Assembléia Legislativa	<table border="1"> <tr> <td>Média (2 ocorrências)</td> <td>6</td> </tr> </table>		Média (2 ocorrências)	6
Média (2 ocorrências)	6			
c.2.4) Notícias veiculadas pela Mídia e armazenadas no banco de dados	<table border="1"> <tr> <td>Alta (> 2 ocorrências)</td> <td>10</td> </tr> </table>		Alta (> 2 ocorrências)	10
Alta (> 2 ocorrências)	10			
c.2.5) Avaliações Externas				

A metodologia desenvolvida pela Seprog para a seleção de programas de governo abrange as dimensões mencionadas, conforme o Quadro 5. Definiram-se critérios para avaliar a relevância, materialidade, além da matriz de riscos desenvolvida. Para avaliar a relevância, levou-se em consideração os atributos quantitativos e qualitativos, como percentual da população beneficiada e prioridade em leis orçamentárias. A materialidade foi analisada por meio de uma fórmula de cálculo que pontuava os objetos de estudo em classes de 0 a 5.

O problema apontado nessa metodologia está relacionado, principalmente, à ausência de uma visão sistêmica mais abrangente, pois o ponto de partida dessa análise é o programa de governo definido no orçamento da União. Sendo assim, essa metodologia parte do pressuposto que a alocação orçamentária é eficiente, e as intervenções governamentais estão idealmente definidas conforme as demandas da sociedade, no entanto, podem existir riscos de problemas na concepção das políticas públicas.

Além disso, como os orçamentos são redefinidos em cada governo, há uma dificuldade na transição de informações de um governo para o outro, pois os programas são revistos de acordo com a estratégia governamental estabelecida.

Quadro 5 - Avaliação de Riscos - Matriz de Risco Seprog

AVALIAÇÃO DE RISCOS- Matriz de Risco Seprog	
IMPACTO	
Materialidade	A Seprog estabeleceu uma forma de cálculo para avaliar a materialidade do programas.
Relevância	Para avaliar a relevância do programas foram estabelecidos critérios quantitativos e qualitativos, como percentual da população brasileira beneficiada pelo programa e prioridades estabelecidas na LOA e no PPA.

PROBABILIDADE	
Eficácia dos controles internos	A matriz de risco desenvolvida estipulou diversas perguntas relacionadas com os controle existentes e a complexidade do programa avaliado.
Qualidade da auditoria interna	
VISÃO SISTÊMICA	
Análise de todos os programas de governo	

2.2 Levantamentos do TMS - Assistência Social, Educação e Reforma Agrária

Neste item, serão analisados três trabalhos de temas propostos pelo Plano de Fiscalização: assistência social, educação e reforma agrária. O objetivo é demonstrar como as unidades técnicas reuniram as informações necessárias para priorizar as ações de fiscalização, levando-se em consideração a análise de risco.

2.2.1 TMS - Assistência Social

Com introdução dos TMS, Resolução-TCU 185, procurou-se estabelecer um novo paradigma para a construção do plano de fiscalização do TCU. Como mencionado, durante a concepção dos planos, eram definidos temas para as fiscalizações, assim, buscou-se definir assuntos mais abrangentes que uma análise por programas de governo. A abordagem *top down* permitiu um diagnóstico mais completo das políticas governamentais, por meio de trabalhos e experiências anteriores, e facilitou o conhecimento e desenvolvimento da visão sistêmica.

As fiscalizações não eram mais definidas pelas secretarias, abordagem *bottom up*, para depois definir o plano de fiscalização. Com a concepção do TMS, a escolha de temas de forma centralizada coordenaria as ações de controle e proporcionaria uma visão mais abrangente e completa da administração pública.

Nesse sentido, um dos temas propostos pelo TMS foi a assistência social. O TMS-Assistência Social realizado pela Seprog, primeiramente, mapeou as intervenções governamentais, políticas e programas de governos. Em relação ao tema estudado, analisou e diagnosticou os problemas encontrados na sociedade. Depois, associou as intervenções governamentais aos problemas identificados.

Após esses estudos, foram estabelecidas as análises orçamentária e institucional-legal. Dividiu-se o tema em subtemas, com o intuito de se analisar a materialidade, a relevância e o risco de cada um, para definir as auditorias que seriam realizadas.

Observou-se que 90% do orçamento da assistência social era representado pelo Programa Bolsa Família e Ação de Governo Benefício de Prestação Continuada - BPC. O Programa Segurança Alimentar e Assistência Social *Stricto Sensu* possuíam baixa materialidade diante do programa e ação citados.

Após a análise da materialidade orçamentária, foram avaliados os controles internos, principalmente, quanto às atividades de controle estabelecidas com o intuito de se identificar o maior risco de fraude. Além disso, foram considerados trabalhos anteriores realizados pelo TCU e trabalhos externos.

Concluiu-se que os controles existentes e implementados pelo Programa Bolsa Família (atividades de controle como cruzamento de dados e índice para descentralização de recursos a estados e municípios) eram eficazes e bem desenhados, além da existência de vários estudos sobre o programa, sendo, talvez, um dos programas mais estudados do Brasil, fato que diminuía os riscos de fraude. Ao contrário do BPC, que apresentava controles internos frágeis diante da materialidade dessa ação, e, logo, maior risco de fraude.

A análise de risco pode ser realizada por meio de métodos quantitativos ou qualitativos. Segundo o relatório de levantamento do TMS - Assistência Social, TC-026.312/2007-0, o *National Audit Office* - NAO preconiza a necessidade do monitoramento sistêmico das inconformidades (fraudes e erros) em programas de benefício social, pois devido ao volume de recursos envolvidos, mesmos pequenos percentuais de inconformidade, podem gerar prejuízos de bilhões de libras.

Com a existência de um monitoramento sistemático das fraudes e erros dos programas de benefício social, o NAO adotou uma nova metodologia, utilizada em conjunto com o levantamento da materialidade dos programas, para priorizar áreas com maior risco de fraude.

No Brasil, esse tipo análise está comprometida pela inexistência de um método sistemático de investigação de fraude e erros dentro dos sistemas de gastos sociais, o que impossibilita a construção de metodologia mais objetiva, por meio de análises quantitativas, dos riscos de fraudes, como realizado pelo NAO.

O TMS - Assistência Social avaliou a materialidade, o risco e a importância dos subtemas identificados e analisou o controle interno dos programas e das ações relevantes.

Desse modo, de acordo com o Quadro 6, observa-se que o TMS - Assistência Social abordou as dimensões de impacto, probabilidade e visão sistêmica, pois utilizou as subdimensões materialidade e relevância para analisar o impacto de cada ação quanto ao tema Assistência Social. Avaliou a eficácia dos controles internos, por meio da identificação das

atividades de controle estabelecidas para mitigar riscos de fraudes e trabalhos anteriores realizados pelo TCU, com o intuito de se avaliar ações com a maior probabilidade de ocorrência de riscos de fraude.

O trabalho permitiu uma visão sistêmica da administração pública, pois o levantamento por temas é mais abrangente que a análise por programas de governo, sendo que um tema ou função podem estar relacionados a diversos programas e ações de governo. Houve uma preocupação de se identificar todas as intervenções governamentais e os problemas sociais relacionados com o assunto, de forma a desenvolver uma percepção da eficácia das políticas governamentais adotadas, para avaliar, além da implementação da política, a sua concepção.

Quadro 6 – Avaliação de Riscos – TMS Assistência Social

AValiação DE RISCOS- TMS ASSISTÊNCIA SOCIAL	
IMPACTO	
Materialidade	Avaliada por meio da execução orçamentária de programas e ações.
Relevância	Além da materialidade, levou-se em consideração a relevância e o risco de cada subtema.
PROBABILIDADE	
Eficácia Controles internos	Nos programas e ação de alta materialidade (Bolsa Família e BPC) foram avaliadas as atividades de controle estabelecidas. Considerou também trabalhos anteriores realizados pelo TCU.
Qualidade da auditoria interna	
VISÃO SISTÊMICA	
O levantamento por tema “assistência social” permitiu uma visão geral de todos os programas envolvidos.	

2.2.2 TMS – Educação

O TMS Educação, também realizado pela Seprog, utilizou análises semelhantes ao TMS - Assistência Social. Estudou a função educação para identificar e mapear as intervenções governamentais, políticas e programas, e diagnosticou os principais problemas relacionados a essa função de governo na sociedade. Depois, associou as intervenções governamentais aos problemas identificados, com o intuito de mapear as ações governamentais específicas para cada demanda social.

O tema foi dividido em subtemas com o intuito de se analisar a materialidade, relevância e risco para definir as áreas prioritárias a serem auditadas. Foram estabelecidas análises orçamentárias e institucional-legal. Buscou-se informação sobre a execução orçamentária dos programas e subprogramas, utilizando como base de dados o Siafi Gerencial, que permite análise da execução orçamentária nos últimos cinco anos.

Trabalhos anteriores realizados pelo TCU e pela CGU também foram utilizados pelo levantamento para priorizar as ações de fiscalização. Quanto aos trabalhos realizados pelo TCU, utilizaram-se, além das auditorias, informações sobre os processos de prestação de contas. Após selecionar os principais programas, elaborou-se um resumo que continha: a contextualização, a execução orçamentária, e os problemas em auditorias anteriores.

Então, nesse processo de levantamento de informações para a escolha das auditorias, foram priorizadas as áreas de maior materialidade orçamentária, de acordo com a análise da execução orçamentária: da despesa, do custeio e do investimento. Em algumas áreas que representavam maiores riscos, não foram propostas fiscalizações, devido à previsão de trabalhos já planejados, como no caso das fundações, que seriam auditadas pela Secex-MG.

A equipe de planejamento realizou uma das auditorias propostas, Programa Universidade para Todos - Pro Uni. A escolha dessa auditoria ocorreu devido à sua viabilidade diante dos recursos disponíveis, de pessoal e tempo. Esse processo é importante para garantir a troca de informações para a execução dos trabalhos.

De acordo com o Quadro 7, o TMS - Educação considerou todas as dimensões pesquisadas. O impacto foi avaliado pelas subdimensões materialidade e relevância de cada subtema definido. Quanto à probabilidade de ocorrência, avaliou-se a eficácia dos controles internos como um meio de mitigar riscos para o alcance dos objetivos almejados. Nesse caso, além de trabalhos anteriores realizados pelo TCU e da CGU, também foram consideradas informações dos processos de prestação de contas.

Conforme já explicitado na análise do TMS - Assistência Social, a definição de temas para os levantamentos realizados possibilitou uma visão mais abrangente da administração pública, pois permite verificar a interação entre diversas intervenções governamentais (programas e políticas).

Quadro 7 – Avaliação de Riscos – TMS Educação

AVALIAÇÃO DE RISCOS- TMS EDUCAÇÃO	
IMPACTO	
Materialidade	Avaliada por meio da execução orçamentária de programas e ações.
Relevância	Além da materialidade, levou-se em consideração a relevância e o risco de cada subtema.
PROBABILIDADE	
Eficácia Controles internos	Trabalhos anteriores realizados pelo TCU e CGU, além de informações do processo de prestação de contas.
Qualidade da auditoria interna	
VISÃO SISTÊMICA	
O levantamento por tema Educação permitiu uma visão geral de todos os programas e ações de governo.	

2.2.3 TMS - Reforma Agrária

O TMS - Reforma Agrária utilizou como base de informações o Relatório de Oficinas Técnicas - PPA 2008- 2011, elaborado pelo Ministério do Planejamento e Orçamento - MPOG e o Incra para identificar os principais problemas enfrentados pela autarquia na execução da Política Nacional de Reforma Agrária. Esse documento é construído com a participação dos técnicos da entidade envolvidos nas três grandes linhas de atuação da Autarquia: ordenamento fundiário, obtenção de terras e projetos sustentáveis. O principal produto é a construção de uma árvore de problemas, que foram dispostos sob uma perspectiva analítico-causal, sendo que essas informações foram utilizadas para a construção do PPA 2008-2011.

Foram excluídos temas, objetos recentes de auditoria ou levantamentos realizados por outras secretarias do TCU, como o Programa Nacional de Crédito Fundiário - PNCF, o Programa de Distribuição de Alimentos e a Política de Seguros Climáticos e de Preços. O trabalho também aproveitou papéis de estudos, entrevistas, visitas e outros materiais coletados durante o monitoramento de auditoria no programa novo mundo rural. Além de reportagens, bancos de dados, trabalhos acadêmicos de instituições de pesquisa envolvidas na política e outros de auditoria realizados pelo TCU e pela CGU.

A equipe elaborou um Plano de Análise para definir questões que refletissem uma visão consolidada. Esse plano considerou os temas sob a perspectiva da relevância para a política pública, definição da política aplicável, departamento responsável, localização nos planos e orçamentos, os principais problemas diagnosticados em cada linha de atuação e o montante de recursos disponibilizados. A partir dessas análises, foram definidas as áreas mais críticas da organização para a realização de auditorias.

Cabe ressaltar que nesse trabalho foi considerada a relevância dos temas para a política pública, além da materialidade. Outro fato que chama atenção é a abordagem dos problemas identificados pela Autarquia durante a construção do PPA 2008- 2011, que é uma fonte de informações por meio da qual se identificam eventos potenciais que podem afetar os objetivos da política pública, isto é, identificam-se riscos.

O TMS - Reforma Agrária considerou todas as dimensões apresentadas, conforme o Quadro 8. O impacto das políticas identificadas foi mensurado por meio de análises da materialidade dos recursos envolvidos e da relevância de cada processo para a execução da Política Nacional de Reforma Agrária. A probabilidade de ocorrência foi definida por meio da avaliação da eficácia dos controles internos, conforme trabalhos anteriores realizados pelo TCU e pela CGU, além da identificação dos problemas que afetaram a política.

O trabalho considerou a visão sistêmica, pois o levantamento também partiu de um tema definido que permitiu uma avaliação abrangente das etapas da política pública de reforma agrária.

Quadro 8 – Avaliação de Riscos – TMS Reforma Agrária

AVALIAÇÃO DE RISCOS- TMS REFORMA AGRÁRIA	
IMPACTO	
Materialidade	Avaliação dos recursos envolvidos
Relevância	Importância do processo para a execução da Política Nacional de Reforma Agrária
PROBABILIDADE	
Eficácia Controles internos	Trabalhos anteriores realizados pelo TCU e CGU. Identificação dos problemas que afetam a política pública, por meio da árvore de problemas.
Qualidade da auditoria interna	
VISÃO SISTÊMICA	
O levantamento dos temas conforme as etapas da política pública permitiu uma visão consolidada.	

2.3 Levantamento de Riscos nas Agências Reguladoras realizado pela Secretaria de Fiscalização de Desestatização - Sefid

No período de 2004 a 2007, o TCU, com a consultoria da Fundação Getúlio Vargas - FGV, realizou o Projeto de Modernização do Controle Externo da Regulação. Um dos produtos desse projeto era a análise de riscos dos entes reguladores.

Assim, primeiramente, identificaram-se pontos comuns quanto aos processos de

trabalho das agências reguladoras para, então, estabelecer macroprocessos comuns, com o intuito de obter uma visão sistêmica do ambiente regulatório e estabelecer os riscos que podem afetá-lo. Sendo estabelecidos os seguintes macroprocessos:

- a) Fiscalização técnica
- b) Fiscalização econômico-financeira
- c) Regulação técnica
- d) Regulação econômico-financeira
- e) Outorga
- f) Relações com a sociedade

Os macroprocessos identificados estão relacionados com os objetivos regulatórios, também definidos para a análise, isto é, são as atividades necessárias para garantir o alcance dos seguintes objetivos:

- a) Modicidade Tarifária: as tarifas devem refletir um equilíbrio entre os custos de sua prestação, a remuneração adequada aos concessionários, e o bem-estar dos consumidores.
- b) Qualidade: os serviços prestados devem obedecer a padrões de qualidade, de modo a assegurar a manutenção do bem-estar dos consumidores.
- c) Continuidade: os serviços devem ser prestados com regularidade, uniformidade e continuidade, de modo a evitar flutuações no nível de bem-estar dos consumidores associado ao uso dos serviços.
- d) Expansão e universalização: a expansão da infraestrutura necessária à prestação dos serviços deve ser tal que assegure a continuidade dos serviços no futuro, e possibilite que todos os cidadãos tenham acesso aos serviços.
- e) Cortesia e atendimento comercial: os consumidores devem ter assegurados canais de comunicação para solicitar novos serviços ou apresentar reclamações. As demandas dos consumidores devem ser efetivamente consideradas.
- f) Eficiência: os recursos produtivos devem ser alocados de forma a extrair a maior qualidade na prestação do serviço, ao menor custo possível.
- g) Segurança: os serviços devem ser prestados segundo padrões de segurança.

Após estabelecer os objetivos e os macroprocessos citados, o TCU, em conjunto com as agências reguladoras, identificou os eventos de cada processo e os analisou por meio da estimativa do impacto, conforme a materialidade de cada atividade e a relevância para o alcance dos objetivos regulatórios, e da probabilidade de ocorrência dos riscos identificados.

Ao final, foram estabelecidos os processos críticos de acordo com análise em conjunto dessas duas variáveis, estabelecendo, assim, os processos mais críticos em cada agência.

Após os riscos identificados e analisados, todos os resultados foram documentados e listados em uma tabela conforme o grau de risco avaliado. Essa avaliação realizada pela Sefid baseou-se no documento Coso II, por isso, a proximidade das etapas identificadas no Capítulo I.

De acordo com o Quadro 9, conclui-se que o trabalho realizado pela Sefid considerou todas as dimensões relacionadas com o processo de avaliação de riscos. Mensurou o impacto por meio da avaliação da materialidade e relevância das atividades em cada agência, e a probabilidade de ocorrência de cada risco. Apesar de a análise considerar apenas as agências reguladoras, a forma de abordagem propiciou uma visão sistêmica do ambiente regulatório. A metodologia utilizada se preocupou em analisar as agências de uma forma transversal, compondo a totalidade dos riscos, em todos os níveis da agência, para o alcance dos objetivos regulatórios fixados em lei.

Quadro 9 – Avaliação de Riscos – Análise de Riscos nas Agências Reguladoras

AVALIAÇÃO DE RISCOS- ANÁLISE DE RISCOS NAS AGÊNCIA REGULADORAS	
IMPACTO	
Materialidade	Avaliou a materialidade de cada atividade exercida pela Agência
Relevância	A relevância dos riscos identificados em cada processo foi definida pelos próprios reguladores, de acordo com o impacto nos objetivos regulatórios.
PROBABILIDADE	
Avaliação da probabilidade	O processo de análise de riscos das agências reguladoras mensurou a probabilidade de ocorrência de determinado evento de acordo com a opinião dos reguladores.
Eficácia Controles internos	
Qualidade da auditoria interna	
VISÃO SISTÊMICA	
A visão sistêmica foi definida de acordo com o objetivo e escopo do trabalho, que era avaliar riscos nas agências reguladoras de infraestrutura, por meio da identificação de objetivos e processos comuns entre todas as agências estudadas.	

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Desde 2000, como demonstrou o histórico e a evolução dos Planos de Fiscalização, o TCU tem buscado inserir elementos de análise de riscos para a escolha das fiscalizações.

Nos últimos dez anos, o TCU procurou desenvolver diferentes abordagens para introduzir essa temática nos trabalhos realizados pelo Órgão, a exemplo dos trabalhos citados: matriz de riscos da Adfis; matriz de risco desenvolvida pela Seprog; levantamento de riscos nas agências reguladoras, realizado pela Sefid, e os TMS.

A Resolução-TCU nº 185, de 2005, é uma evidência da preocupação da direção do Tribunal com os padrões atuais de controles voltados a riscos. Ela estabeleceu diretrizes para introduzir essa cultura no TCU; alinhou a escolha das fiscalizações ao Planejamento Estratégico e de Diretrizes do TCU; coordenou ações de fiscalização, por meio da escolha de temas de maior significância, observando os critérios de materialidade, relevância, riscos e oportunidade; com a escolha de temas abrangentes, instigou trabalhos com uma visão sistêmica da administração pública; analisou a capacidade operacional e técnica para a realização dos trabalhos; e estimulou parcerias e a aprendizagem organizacional.

Também foram estabelecidas parcerias estratégicas entre órgãos da administração pública, com o objetivo de troca de informações para uma maior efetividade das ações de controle, além de evitar a duplicidade de trabalhos.

Assim, constatou-se que existem trabalhos no TCU que possuem uma abordagem voltada aos riscos, e, atualmente, foram definidas diretrizes para os planos de fiscalização (TMS) que atendem a essa finalidade. No entanto, não se pode considerar, ainda, a existência de um processo de análise de risco sistematizado e institucionalizado. Essa abordagem ainda está centralizada em diretrizes, definidas pela alta administração, e não há normativos, específicos para a avaliação de riscos, que orientem a execução dos trabalhos realizados pelas equipes de auditoria.

Como esse processo ainda não está totalmente implementado, há um risco das ações de fiscalização do TMS identificarem áreas e temas significantes de forma abrangente, e não definirem de fato o que deve ser auditado, apresentando o mesmo problema de outras metodologias, a exemplo da matriz de risco da Adfis

No Quadro 10, foram inseridos e consolidados todos os trabalhos analisados. De acordo com o quadro de critérios para mensurar riscos, definido no Capítulo 1, e, após o preenchimento, de acordo com cada análise feita separadamente, no Capítulo 2. O preenchimento em amarelo representa que o trabalho abordou, em suas subdimensões, a

dimensão especificada. Nesse caso, o trabalho analisou algum aspecto relacionado com as três dimensões definidas para avaliar riscos: impacto, probabilidade e visão sistêmica.

Os trabalhos escolhidos foram indicados durante as entrevistas como experiências realizadas no TCU com uma abordagem voltada para riscos. Então, percebe-se, de acordo com o Quadro 10, que todos os trabalhos estudados levaram em conta aspectos para avaliar impacto e probabilidade.

Quadro 10 - Consolidação dos Trabalhos analisados quanto aos Critérios de Riscos

Análise de riscos	Matriz de Risco Adfis	Matriz de Risco- Seprog	TMS- Assistência Social	TMS- Reforma Agrária	TMS- Educação	Levantamento de Riscos nas Agências Reguladoras
Impacto						
Materialidade	x	x	x	x	x	x
Relevância	x	x	x	x	x	x
Probabilidade						
Avaliação de probabilidade						x
Eficácia dos controles internos	x	x	x	x	x	
Qualidade da auditoria interna						
Visão Sistêmica						

Para avaliar o impacto, os trabalhos estudados levaram em consideração a materialidade e a relevância. A materialidade foi estipulada por meio do estudo de recursos orçamentários envolvidos, em programas, ações ou atividades definidas de acordo com cada análise específica. A relevância estudou a importância dessas atividades para o desenvolvimento da política governamental e alcance dos objetivos definidos.

A análise da probabilidade de ocorrência de um determinado risco foi identificada por meio da avaliação de eficácia dos controles internos, para isso, foram considerados, principalmente, trabalhos anteriores do TCU e da CGU, além de informações de outros processos, como o processo de prestação de contas. Cabe mencionar que no levantamento realizado pelo TMS - Assistência Social, para avaliar a eficácia dos controles internos dos programas envolvidos, foram identificadas as atividades de controle estabelecidas para mitigar riscos de fraude.

As matrizes desenvolvidas pela Adfis e pela Seprog definiram critérios específicos para avaliar controles internos, sendo que, também, levaram em consideração informações sobre auditorias anteriores. O trabalho desenvolvido pela Sefid avaliou a probabilidade de ocorrência de um determinado risco de acordo com a opinião da equipe técnica de cada agência reguladora.

Um ponto que não foi abordado pelos trabalhos foi a qualidade da auditoria interna, conforme preconizado pelas normas da Intosai. Auditorias internas atuantes e consolidadas garantem maior eficácia dos controles internos das instituições, além de manter atualizado e consolidado o gerenciamento de riscos, contribuindo para a sustentabilidade desse modelo.

Apesar de considerar elementos citados de avaliação de riscos, as matrizes desenvolvidas pela Adfis e pela Seprog possuíam uma visão sistêmica menos abrangente.

A matriz de risco da Adfis selecionava unidades jurisdicionadas, estados e municípios de acordo com a clientela definida para cada secretaria do TCU, porém, as políticas governamentais podem ser mais abrangentes, envolvendo vários órgãos executores. O ponto de partida da metodologia desenvolvida pela Seprog foram programas de governo finalísticos. Apesar da abrangência dos programas de governo, havia a necessidade de se definir áreas mais amplas de análise para a construção de um plano de fiscalização que envolvesse todas as unidades do TCU.

Então, a partir de 2005, definiu-se a escolha das fiscalizações por meio dos Temas de Maior Significância - TMS. Conforme demonstrado (Quadro 11), os trabalhos realizados, TMS - Assistência Social, TMS - Educação, TMS - Reforma Agrária, também possuíam elementos para avaliar riscos.

A preocupação desse novo paradigma era partir de uma análise mais abrangente da administração pública, mapeando e identificando todas as intervenções governamentais relacionadas com o tema, analisando, inclusive, a concepção das políticas para cada problema identificado na sociedade. Além disso, com a definição de temas para a seleção de fiscalizações, os trabalhos não pertenciam a unidades específicas, proporcionando parcerias e aprendizagem organizacional.

Dessa forma, houve um ganho na visão sistêmica das metodologias voltadas para risco, proporcionada pela abordagem dos planos de fiscalização por temas ou por áreas. A busca por informações estratégicas garantiu uma maior efetividade das ações de controle.

Com a institucionalização desse processo de planejamento, em todos os níveis da organização, as informações disponibilizadas pelos trabalhos podem alimentar um sistema de informações, contribuindo para a construção de estratégias menos subjetivas. A exemplo do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal-Siafi, que consolida informações orçamentárias de toda a administração pública, proporcionando uma visão sistêmica da administração pública, fato que possibilita uma análise consolidada das intervenções governamentais. Atualmente, o Siafi é a fonte de dados utilizada pelas equipes de auditoria mais representativa de análises quantitativas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

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

Câmara da Reforma do Estado. **Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado**. 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/publi_04/COLECAO/PLANDI1.HTM>. Acesso em: 20/10/2009.

Constituição Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em 15/10/2009.

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: 20/10/2009.

IBGC. **Guia de Orientação para Gerenciamento de Riscos Corporativos**. 2007. Disponível em: <http://www.ibgc.org.br/CadernoGovernanca.aspx?CodCaderno=5>. Acesso em 10/8/2009.

_____. **Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada**. Sumário Executivo: Estrutura. PriceWaterhouseCoopers – COSO – Audibra, nov. 2006. Disponível em: <http://www.ibgc.org.br/CadernoGovernanca.aspx?CodCaderno=5>. Acesso em 10/8/2009.

INTOSAI. **Guidelines for Internal Controls Standards for the Public Sector**. 2004. Disponível em: <<http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1guicspubsece.pdf>>. Acesso em: 20/08/2009.

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: 20/08/2009.

ISO - *The International Organization for Standardization*. **Risk Management- Principles and Guidelines-ISO/FDIS 31000**. 2009. Disponível em: <http://www.iso.org/iso/catalogue_detail.htm?csnumber=43170>. Acesso em 10/10/2009.

LIOTTO, Ari Marcelo. **Gerenciamento de Risco**. A aderência da metodologia do TCU à metodologia COSO. Monografia (Pós-graduação em Controle Externo - Área Auditoria Governamental). Instituto Serzedello Corrêa - ISC, Brasília, 2004. jan. 2006.

STANDARDS AUSTRALIA. *Standards Australia AS/NZS 4360 Risk Management*, Standards Australia, Sydney, 1999.

_____. *Guidelines for managing risk in the Australian and New Zealand Public Sector HB143*, Sydney, 1999.

TCU. **Regimento Interno do Tribunal de Contas da União**. 1992. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/normativos/BTCU_ESPECIAL_1_DE_13_02_2007.pdf>. Acesso em: 10/10/2009.

TCU. **TC 012.275/2005-6. Acórdão 2294/2005 - Plenário**. 1995. Disponível em: <<http://contas.tcu.gov.br/portaltextual/MostraDocumento?qn=2&doc=1&dpp=20&p=0>>. Acesso em 11/11/2009.

TCU – Tribunal de Contas da União. **Roteiro de Aplicação da Metodologia de Análise de Risco para Escolha de Temas de Fiscalização**. Brasília, 2003. Documento não publicado (uso interno do TCU).

TCU. Resolução-TCU nº 185. Dez 2005. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/Resol/20090206/RES2005-185.doc>>. Acesso em 11/11/2009.

TCU. Relatório de Atividades Anual do TCU: 2008/2009 Tribunal de Contas da União. Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento e Gestão, 2009. Disponível em: http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/publicacoes_institucionais/relatorios/relatorios_atividades. Acesso em 09/02/2010

TCU. **Crítérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública**. Um Estudo de Diversos Modelos e das Normas Disciplinadoras em Diversos Países. Diretoria de Métodos e Procedimentos. jul, 2009.

TCU/FGV - Fundação Getúlio Vargas. **Metodologia para Identificação e Classificação de Riscos Associados ao Controle da Regulação**. 2007

TCU. Secretaria de Avaliação e Fiscalização de Programas de Governo- Seprog. Seleção dos Programas de Governo.

APÊNDICE

Lista de Entrevistados:

Carlos Alberto Sampaio de Freitas - Secretário da Seprog

Claudio Souza Castello Branco - Secretário da Sefit

Luciano dos Santos Danni – Assessor da Semag

Marcelo Bemerguy – Chefe de Gabinete

Melchior Sawaya Neto - Auditor Federal de Controle Externo

Olívio Armando Cordeiro Junior – Auditor Federal de Controle Externo

Tiago Modesto Carneiro Costa - Auditor Federal de Controle Externo