

**TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO
INSTITUTO SERZEDELLO CORRÊA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO**

CARLA IGINA OLIVEIRA CARNEIRO

**TÍTULO: Mapeamento das convergências entre a metodologia utilizada pela
SFC/CGU na identificação de pontos críticos nos programas governamentais com
a estrutura conceitual proposta pelo COSO**

Brasília

2009

Carla Igina Oliveira Carneiro

TÍTULO: Mapeamento das convergências entre a metodologia utilizada pela SFC/CGU na identificação de pontos críticos nos programas governamentais com a estrutura conceitual proposta pelo COSO

Monografia apresentada para aprovação no curso de Especialização em Auditoria Interna e Controle Governamental do Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União.

Orientador: Francisco Eduardo de Holanda Bessa, msc.

Brasília

2009

Autorização

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

Assinatura: _____

Data ____/____/____

Carneiro, Carla Igina Oliveira.

Mapeamento das convergências entre a metodologia utilizada pela SFC/CGU na identificação de pontos críticos nos programas governamentais com a estrutura conceitual proposta pelo COSO [manuscrito] / Carla Igina Oliveira Carneiro. -- 2009.

53 f.

Orientador: Francisco Eduardo de Holanda Bessa.

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

CDU 336.126.55(81)

Mapeamento das convergências entre a metodologia utilizada pela SFC/CGU na identificação de pontos críticos nos programas governamentais com a estrutura conceitual proposta pelo COSO

Monografia – Curso de Especialização em Auditoria Interna e Controle Governamental do Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União – 2º Semestre de 2009.

CARLA IGINA OLIVEIRA CARNEIRO

Banca:

Francisco Eduardo de Holanda Bessa
Orientador, Msc.

Romilson Rodrigues Pereira, Msc.
Examinador

Brasília, de 2009.

Dedico aos meus pais,
aos meus irmãos e
à Luísa.

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos dirigentes da Secretaria Federal de Controle Interno – SFC, que tiveram a célebre iniciativa de proporcionar aos servidores da Casa, selecionados de forma justa e transparente, a participação neste curso, que foi formatado especialmente para atender as nossas necessidades profissionais e principalmente pelo horário em que oferecido.

Agradeço ao Dilermando pela leveza de comando, pela desoneração precisa, e pela especial contribuição ao longo de anos de parceria.

Agradeço ao caro mestre orientador por ter aceitado o desafio, pela nobreza e fineza que utilizou para conduzir a pesquisa, e principalmente pela maturidade, exigida em diversos momentos. Sem sua valiosa contribuição, não teria atingido o “sucesso”.

Agradeço aos colegas da SFC que participaram desta monografia, em especial ao Dauro, ao Samuel, ao César, à Patrícia, à Sandra, ao Wesley, ao Rogério, e à Eveline, que foram destemidos e prestativos.

Agradeço ao examinador, que por não ser servidor da SFC, teve a grandiosidade de contribuir com reparos valiosos para o aprimoramento da monografia.

E finalizando, agradeço ao Cleuber e ao Bruno pelas dicas que agilizaram o processo.

RESUMO

Esta monografia é um estudo de caso exploratório e descritivo, que possui como tema a atuação da Secretaria Federal de Controle Interno da Controladoria-Geral da União – SFC/CGU no gerenciamento de risco, ou seja, na avaliação dos programas orçamentários fiscalizados por determinação constitucional em comparação com a estrutura de avaliação de controles internos e de gestão de riscos corporativos propostos, internacionalmente, pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* - COSO. O trabalho foi realizado por meio da análise de documentos oficiais e de entrevistas com servidores da SFC responsáveis pela execução das normas editadas no Manual de Metodologia de Planejamento para o Acompanhamento da Execução de Programas de Governo. A realização da pesquisa demonstrou que existem convergências conceituais entre a metodologia de avaliação de execução de programas de governo praticada pela SFC e a estrutura (*framework*) proposta pelo COSO em alguns componentes, mas tratam-se de abordagens distintas, o que justifica que a convergência resultante deste estudo não seja total. Mediante a conclusão do estudo de caso, registra-se a necessidade de ampliar e aprimorar a abordagem do manual em comento, com uma visão sistêmica e cíclica da metodologia de acompanhamento da execução das ações de governo da SFC.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

A	Essenciais
AAA	American Accounting Association
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
B	Relevantes
C	Coadjuvantes
CGU	Controladoria-Geral da União
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
DC	Diretoria de Planejamento e Coordenação das Ações de Controle
DCPLA	Coordenação-Geral de Planejamento e Avaliação
DCTEQ	Coordenação-Geral de Técnicas, Procedimentos e Qualidade
DE	Diretorias de Auditoria da Área Econômica
DEFAZ II	Coordenação-Geral de Auditoria da Área Fazendária II
DI	Diretorias de Auditoria da Área de Infra-Estrutura
DIENE	Coordenação-Geral de Auditoria da Área de Minas e Energia
DP	Diretorias de Auditoria da Área de Pessoal, Previdência e Trabalho
DPTEM	Coordenação-Geral de Auditoria das Áreas de Trabalho e Emprego
DS	Diretorias de Auditoria da Área Social
DSDES	Coordenação-Geral de Auditoria da Área de Desenvolvimento Social
ERM	Enterprise Risk Management
FEI	Financial Executives Institute
IIA	The Institute of Internal Auditors
IMA	Institute of Management Accountants
LOA	Lei Orçamentária Anual
OGU	Orçamento-Geral da União
OS	Ordem de Serviço
PAC	Pedidos de Ação de Controle
PE	Plano Estratégico
PLANTEQ	Plano Territorial de Qualificação
PO	Plano Operacional
PPA	Plano Plurianual
RS	Relatório de Situação
SCI	Sistema de Controle Interno
SFC	Secretaria Federal de Controle Interno
TCU	Tribunal de Contas da União

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

- 01 Cubo COSO ERM
- 02 Componentes COSO ERM

SUMÁRIO

1	Introdução	09
2	Referencial Teórico	11
2.1	Componentes do COSO	11
2.2	Metodologia da SFC	16
2.2.1	Metodologia para o Planejamento de Ações de Controle para Avaliação da Execução de Programas de Governo da SFC	17
3	Metodologia	27
4	Resultados da Análise Comparativa Efetuada	29
4.1	Ambiente Interno	29
4.1.1	Sub-componente Filosofia de Gestão de Risco	29
4.1.2	Sub-componente Conselho de Administração e Estrutura Organizacional	30
4.1.3	Sub-componente Ética	32
4.1.4	Sub-componente Seleção de Recursos Humanos	32
4.2	Fixação de Objetivos	34
4.2.1	Sub-componente Objetivos Estratégicos e Correlatos	34
4.2.2	Sub-componente Realização, Disposição e Tolerância ao Riscos	35
4.3	Identificação de Eventos	36
4.3.1	Sub-componente Eventos, Fatores de Influência, Técnicas de Identificação e Diferenciação de Riscos e Oportunidades	36
4.4	Avaliação de Riscos	39
4.4.1	Sub-componente Risco Inerente e Residual, Probabilidade e Impacto e Técnicas de Avaliação	39
4.5	Resposta a Riscos	42
4.5.1	Sub-componente Categorias de Avaliação e Custo <i>versus</i> Benefício	42
4.6	Atividades de Controle	43
4.6.1	Sub-componente Atividade de Controle	43
4.7	Informação e Comunicação	44
4.7.1	Sub-componente Informação e Comunicação	44
4.8	Monitoramento	47
4.8.1	Sub-componente Monitoramento	47
5	Resultados das Entrevistas	49
6	Conclusão	51
	Referencias	53

1 Introdução

Considerando a amplitude do tema selecionado, foi realizado um levantamento específico da atuação da Secretaria Federal de Controle Interno da Controladoria-Geral da União – SFC/CGU no gerenciamento de risco, ou seja, na avaliação dos programas orçamentários fiscalizados por determinação constitucional em comparação com a estrutura de avaliação de controles internos e de gestão de riscos corporativos propostos pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - COSO*¹.

A proposta é justificada pelo interesse em realizar um estudo sistemático sobre a metodologia utilizada em seu ambiente de trabalho, visto que é servidora da SFC/CGU, com experiência que lhe possibilitou presenciar a construção e implantação da metodologia em comento. Por outro lado, existiu o aspecto de a estrutura COSO ter sido amplamente discutida e exercitada ao longo do curso, que se concluiu com a apresentação desta monografia, o que fundamentou a curiosidade de aprofundar o estudo do tema controle/risco comparativamente a uma estrutura de extensão internacional.

Caracterizando especificamente o problema tratado, diante das razões descritas, chega-se ao seguinte questionamento: quais as convergências conceituais e operacionais da metodologia de avaliação de execução de programas de governo praticada pela SFC/CGU com a estrutura proposta pelo COSO.

A hipótese a ser testada para dar tratamento a este problema de pesquisa é a seguinte: há convergências da metodologia que a SFC/CGU utiliza no gerenciamento de risco, especialmente no que concerne à identificação de pontos críticos dos programas orçamentários fiscalizados, com a estrutura conceitual do COSO.

Constitui-se como objetivo geral desta monografia efetuar estudo descritivo da metodologia de avaliação da execução de programas da SFC/CGU e identificar aspectos doutrinários e conceituais que tenham convergência com a estrutura conceitual, e técnicas aplicáveis na abordagem do COSO. Este objetivo contemplará os seguintes desdobramentos:

- a) estudo das metodologias e instrumentos utilizados pela SFC/CGU e pelo COSO no gerenciamento de risco;
- b) identificação dos pontos de convergência entre as metodologias e instrumentos estudados;

A revisão de literatura proposta será composta basicamente dos ditames do Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, estabelecido na Instrução Normativa SFC Nº 1, de 06/04/2001 (SFC, 2001), do Manual de Metodologia de Planejamento para o

¹ COSO - Comitê das Organizações Patrocinadoras

Acompanhamento da Execução de Programas de Governo (SFC, 2009) e do Sumário Executivo do COSO (COSO, 2006).

A relevância de temas sobre esse assunto está respaldada em um crescente interesse demonstrado pela administração pública em estudar o tema “risco vinculado ao controle governamental”.

O tema abordado foi escolhido em razão da percepção de que a SFC/CGU tem exercido papel fundamental no controle dos recursos públicos, não somente pelos trabalhos de auditoria e fiscalização que realiza, mas também, pela mobilização que tem promovido junto à sociedade, no que se refere ao controle dos recursos públicos.

A monografia encontra-se estruturada em seis capítulos, primeiro a introdução com objetivos e justificativa para a realização do trabalho. O segundo apresenta os referenciais teóricos utilizados como suporte ao trabalho. O terceiro descreve a metodologia da pesquisa utilizada para o levantamento de dados desta monografia. O quarto apresenta o resultado da análise quanto aos pontos de convergência entre a metodologia da SFC e os componentes de gestão de riscos do COSO. O quinto capítulo sintetiza e analisa os principais pontos tratados ao longo das entrevistas efetuadas, e o sexto e último sintetiza as conclusões do trabalho.

2 Referencial Teórico

2.1 Componentes do COSO

A sigla COSO designa o Comitê das Organizações Patrocinadoras, entidade privada criada em 1985, sem fins lucrativos, voltada para o aperfeiçoamento da qualidade de relatórios financeiros, por meio de éticas profissionais, implementação de controles internos e governança corporativa. Teve como primeiras finalidades principais o estabelecimento de uma definição comum de controles internos que atendessem à necessidade de diferentes interessados e o fornecimento de um padrão conceitual a partir do qual empresas e outras entidades – pequenas ou grandes, do setor privado ou público, visando lucro ou não – pudessem avaliar seus sistemas de controle e determinar como poderiam melhorá-los (COSO, 1994).

O autor Bergamini Jr. (2005 apud ZANETTE; DUTRA; ALBERTON, p. 5) observa que, em 1992, foi desenvolvido o chamado o COSO I, também denominado de *COSO Report*², que relacionou os objetivos que uma organização empenha-se em alcançar e os componentes do gerenciamento de riscos corporativos, que representam aquilo que é necessário para o alcance desses objetivos. Esse relacionamento é apresentado em uma matriz tridimensional em forma de cubo conhecida como cubo do COSO (COSO, 2006).

Em 2004, o COSO publicou o documento *Enterprise Risk Management - Integrated Framework*³, conhecido como COSO II ou COSO ERM, no qual foram agregados outros componentes à versão inicial, ampliando o *framework*⁴ de Controles Internos para a questão da gestão de risco, (COSO, 2006).

As quatro categorias de objetivos estão representadas nas colunas verticais. Os oito componentes nas linhas horizontais e as unidades de uma organização na terceira dimensão. Essa estrutura estabelece quatro categorias de objetivos para a organização (COSO, 2006):

- Estratégicos – referem-se às metas no nível mais elevado. Alinham-se e fornecem apoio à missão.
- Operações – têm como meta a utilização eficaz e eficiente dos recursos.
- Comunicação – relacionados à confiabilidade dos relatórios.
- Conformidade – fundamentam-se no cumprimento das leis e dos regulamentos pertinentes.

² COSO Relatório

³ Gerenciamento de Riscos Empresarial - Estrutura Integrada

⁴ Estrutura

A representação abaixo ilustra a capacidade de manter o enfoque na totalidade do gerenciamento de riscos de uma organização, ou na categoria de objetivos, componentes, unidade da organização ou qualquer um dos subconjuntos (COSO, 2006).

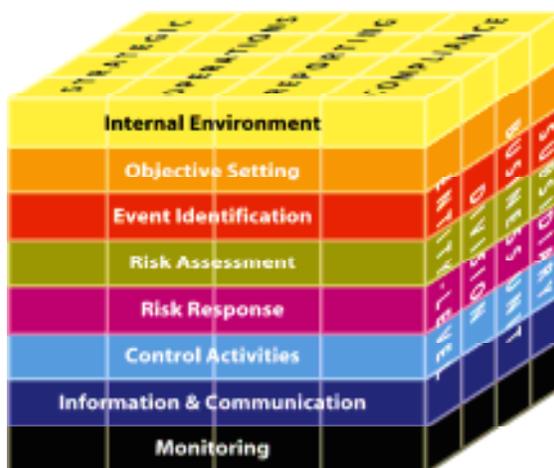


Ilustração 01 – Cubo COSO ERM

São cinco as organizações norte-americanas que patrocinaram o citado comitê: *American Institute of Certified Public Accountants – AICPA*⁵; *American Accounting Association – AAA*⁶, *The Institute of Internal Auditors – IIA*⁷, *Institute of Management Accountants – IMA*⁸ e *Financial Executives Institute – FEI*⁹.

O COSO ERM propõe uma estrutura de gestão de riscos desmembrada em oito componentes inter-relacionados (COSO, 2006), conforme a ilustração unidimensional do Cubo. A seguir são apresentados cada um dos componentes descritos:



Ilustração 02 – Componentes COSO ERM

⁵ AICPA – Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados

⁶ AAA – Associação dos Contadores Americanos

⁷ IIA – Instituto dos Auditores Internos

⁸ IMA – Instituto dos Contadores Gerenciais

⁹ FEI – Instituto dos Executivos Financeiros

1 – Ambiente Interno – A administração estabelece uma filosofia quanto ao tratamento de riscos e estabelece um limite de disposição ao risco. O ambiente interno determina os conceitos básicos sobre a forma como os riscos e os controles serão vistos e abordados pelos agentes (funcionários e gestores) da organização. O ambiente interno abrange a cultura de uma organização, a influência sobre a consciência de risco de seu pessoal, sendo a base para todos os outros componentes do gerenciamento de riscos corporativos, possibilita disciplina e a estrutura. Os fatores do ambiente interno compreendem a filosofia administrativa de uma organização no que diz respeito aos riscos; a sua disposição ao risco; a supervisão do conselho de administração; a integridade, os valores éticos e a competência do pessoal da organização; e ainda a forma pela qual a administração atribui alçadas e responsabilidades, bem como organiza e desenvolve o seu pessoal.

2 – Fixação de objetivos – Os objetivos devem existir antes que a administração identifique as situações em potencial que poderão afetar a realização destes. O gerenciamento de riscos corporativos assegura que a administração adote um processo para estabelecer objetivos que propiciem suporte, alinhem-se com a missão da organização e sejam compatíveis com a disposição ao risco. Os objetivos são fixados no âmbito estratégico, estabelecendo uma base para os objetivos operacionais, de comunicação e os de cumprimento de normas. Toda organização enfrenta uma variedade de riscos oriundos de fontes externas e internas, sendo a fixação de objetivos um pré-requisito à identificação eficaz de eventos, à avaliação de riscos e a escolha da resposta adequada ao risco. Os objetivos são alinhados com a disposição ao risco, o qual direciona os níveis de tolerância a riscos para a organização. A fixação de objetivos é uma pré-condição à identificação de eventos, à avaliação de riscos e às respostas aos riscos. É necessário que os objetivos existam para que a administração possa identificar e avaliar os riscos quanto a sua realização, bem como adotar as medidas necessárias para administrá-los.

3 – Identificação de Eventos – os eventos em potencial que podem impactar a organização devem ser identificados, uma vez que esses possíveis eventos, oriundos dos ambientes interno ou externo à organização, afetam a realização dos objetivos. A administração identifica os eventos em potencial que, se ocorrerem, afetarão a organização e determina se estes representam oportunidades ou se podem ter algum efeito adverso na sua capacidade de implementar adequadamente a estratégia e alcançar os objetivos. Eventos de impacto negativo representam riscos que exigem avaliação e resposta da administração. Os eventos de impacto positivo representam oportunidades que são canalizadas de volta aos processos de fixação das estratégias e dos objetivos.

4 – Avaliação de Riscos – a companhia deve identificar e analisar os riscos inerentes ao negócio e que podem obstruir o alcance dos objetivos, além de impedir um desempenho eficaz e eficiente das ações empregadas para consecução dos resultados.

Os riscos identificados são analisados com a finalidade de determinar a forma como serão administrados e, depois, serão associados aos objetivos que podem influenciar. Avaliam-se os riscos considerando seus efeitos inerentes e residuais, bem como sua probabilidade e seu impacto. A avaliação de riscos permite que uma organização considere até que ponto eventos em potencial podem impactar a realização dos objetivos. A administração avalia os eventos com base em duas perspectivas – probabilidade e impacto – e, geralmente, utiliza uma combinação de métodos qualitativos e quantitativos. Os impactos positivos e negativos dos eventos em potencial devem ser analisados isoladamente ou por categoria em toda a organização. Os riscos são avaliados com base em suas características inerentes e residuais.

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. A avaliação de riscos é aplicada primeiramente aos riscos inerentes. Após o desenvolvimento das respostas aos riscos, a administração passa a considerar os riscos residuais.

5 – Resposta a Risco – a administração escolhe as respostas aos riscos – evitando, aceitando, reduzindo ou compartilhando – desenvolvendo uma série de medidas para alinhar os riscos com a tolerância e com a disposição ao risco. A organização deve identificar e avaliar as possíveis respostas aos riscos: evitar, aceitar, reduzir ou compartilhar. A administração seleciona o conjunto de ações destinadas a alinhar os riscos às respectivas tolerâncias e à disposição ao risco. Após ter conduzido uma avaliação dos riscos pertinentes, a administração determina como responderá aos riscos. As respostas incluem evitar, reduzir, compartilhar ou aceitar os riscos. Ao considerar a própria resposta, a administração avalia o efeito sobre a probabilidade de ocorrência e o impacto do risco, assim como os custos e benefícios, selecionando, dessa forma, uma resposta que mantenha os riscos residuais dentro das tolerâncias a risco desejadas. A administração identifica as oportunidades que possam existir e obtêm, assim, uma visão global dos riscos, determinando se os riscos residuais gerais são compatíveis com a disposição aos riscos da organização.

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

7 – Informação e Comunicação – A forma e o prazo em que as informações relevantes são identificadas, colhidas e comunicadas permitem que as pessoas cumpram com suas atribuições. Para identificar, avaliar e responder ao risco, a organização necessita das informações em todos os níveis

hierárquicos. A comunicação eficaz ocorre quando esta flui na organização em todas as direções, e quando os empregados recebem informações claras quanto às suas funções e responsabilidades. As informações pertinentes são identificadas, coletadas e comunicadas de forma coerente e no prazo, a fim de permitir que as pessoas cumpram as suas responsabilidades. Os sistemas de informática geralmente empregam dados gerados internamente e informações de fontes externas, possibilitando, dessa forma, esclarecimentos para o gerenciamento de riscos e tomada de decisão baseadas em dados relacionados aos objetivos. A comunicação eficaz também ocorre ao fluir em todos os níveis da organização. Todo o pessoal recebe uma mensagem clara da alta administração, alertando que as responsabilidades do gerenciamento de riscos corporativos devem ser levadas a sério. Cada um entende a sua própria função no gerenciamento de riscos corporativos, assim como as atividades individuais que se relacionam com o trabalho dos demais. Deve haver, também, uma comunicação eficaz com terceiros, como clientes, fornecedores, órgãos reguladores e acionistas.

8 – Monitoramento – trata-se da avaliação e a da apreciação dos controles internos. O monitoramento pode incluir tanto a supervisão interna quanto externa dos controles internos pela administração, pelos funcionários ou pelas partes externas. A integridade do processo de gerenciamento de riscos corporativos é monitorada e as modificações necessárias são realizadas. Desse modo, a organização poderá reagir ativamente e mudar segundo as circunstâncias. O monitoramento é realizado por meio de atividades gerenciais contínuas, avaliações independentes ou uma combinação desses dois procedimentos. O gerenciamento de riscos corporativos é monitorado, avaliando-se a presença e o funcionamento de seus componentes ao longo do tempo. Essa tarefa é realizada mediante atividades contínuas de monitoramento, avaliações independentes ou uma combinação de ambas. O monitoramento contínuo ocorre no decurso normal das atividades de administração. O alcance e a freqüência das avaliações independentes dependerá basicamente de uma avaliação dos riscos e da eficácia dos procedimentos contínuos de monitoramento. As deficiências no gerenciamento de riscos corporativos são relatadas aos superiores, sendo as questões mais graves relatadas ao Conselho de administração e à diretoria executiva

Segundo o COSO ERM, o gerenciamento de riscos corporativos é o processo conduzido em uma organização pelo Conselho de Administração, pela diretoria executiva e pelos demais funcionários, aplicado no estabelecimento de estratégias formuladas para identificar, em toda a organização, eventos em potencial que são capazes de afetar a referida organização e administrar os riscos para mantê-los compatíveis com a sua disposição ao risco e possibilitar garantia razoável de cumprimento dos objetivos da entidade (COSO, 2006).

2.2 Metodologia da SFC

Segundo a Instrução Normativa nº 1, da Secretaria Federal de Controle Interno – SFC, o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SFC, 2001) tem como finalidade avaliar o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União. A avaliação da execução dos programas de governo visa a comprovar o nível de execução das metas, o alcance dos objetivos e a adequação do gerenciamento.

Especificamente, compete à SFC fiscalizar e avaliar a execução dos programas de governo, inclusive ações descentralizadas, realizadas à conta de recursos oriundos dos orçamentos da União, quanto ao nível de execução das metas e dos objetivos estabelecidos e à qualidade do gerenciamento (SFC, 2001).

Segundo Olivieri (2008), a SFC tem como função, no do ciclo de planejamento, fiscalizar os autocontroles dos ministérios, ou seja, atestar seu bom funcionamento como mecanismos primários de fiscalização financeira, física, orçamentária etc.

Para Olivieri (2008), a natureza da SFC é realizar o controle interno da administração pública, ou seja, o monitoramento sobre a legalidade e sobre a eficiência da gestão pública federal. A auditoria e a fiscalização sobre a execução das políticas públicas, que são o cerne do trabalho da SFC, permitem ao Presidente da República monitorar a atuação de seus ministros.

Olivieri (2008) define que as atividades da SFC são, basicamente, duas: avaliar a execução dos programas de governo mediante diversos tipos de auditorias e fiscalizações; organizar a prestação de contas do Poder Executivo ao Congresso e ao Tribunal de Contas da União - TCU. Para compreender essas atividades, as ações da SFC podem ser classificadas da seguinte forma:

1. avaliação da execução dos programas federais;
 - a. avaliação do cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual da execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
 - b. avaliação dos instrumentos de controle interno dos órgãos do Poder Executivo;
2. avaliação da gestão dos administradores públicos federais:
 - a. auditoria anual da prestação de contas dos administradores públicos federais,
 - b. ações de controle nos gastos com pessoal da administração federal,
 - c. auditoria das Tomadas de Contas Especiais,
 - d. auditoria e fiscalização em projetos de financiamento externo e de cooperação internacional e auditorias e operações especiais;
3. organização e encaminhamento da prestação de contas dos órgãos do Poder Executivo ao TCU e do Presidente da República ao Congresso.

Olivieri (2008) informa que, não sendo possível fiscalizar *in loco* todos os órgãos, em razão da limitação de pessoal da SFC, do tamanho e da complexidade da administração pública federal, a SFC fiscaliza presencialmente apenas algumas unidades administrativas, escolhidas conforme os critérios de priorização de programas definidos na metodologia de planejamento anual das atividades de controle.

Olivieri (2008) afirma que a avaliação da execução dos programas é realizada com o objetivo de melhorar a gestão dos ministérios. Essa avaliação produz informações sobre a execução dos programas de governo e sobre os instrumentos de controle dos ministérios e visa ao aprimoramento desses mecanismos, ou seja, visa a maior eficiência gerencial. Os resultados dessa avaliação são publicados nos relatórios de gestão da SFC e apresentam as avaliações de uma parcela dos programas de todos os ministérios.

Segundo Olivieri (2008), a finalidade dessa metodologia é concentrar os recursos da SFC no controle das ações de governo que realmente “importam”. Dada a impossibilidade prática de se avaliarem todos os programas em execução, a SFC concentra suas ações de controle nos programas definidos como prioritários pelo governo, para os quais são destinados mais recursos.

A identificação desses programas não é feita discricionariamente pelos auditores, mas por meio de documentos oficiais, como a Lei Orçamentária Anual - LOA, o Plano Plurianual - PPA, o discurso presidencial de apresentação do orçamento ao Congresso.

Mencionando um pouco de história, registra-se que a SFC, em 1999, à época vinculada ao Ministério da Fazenda, realizou uma teleconferência com a participação simultânea de vinte e três representações estaduais, com o objetivo de disseminar a nova metodologia de controle, com base nos dispositivos constitucionais e no Plano Plurianual de 2000 (Avança Brasil). Na ocasião, foi tratada reforma da SFC e a reforma do governo como um todo, numa administração orientada para resultados. Assim, ao se debruçar sobre a avaliação da execução dos programas governamentais, a SFC adotou, naquela oportunidade, um importante ponto de inflexão no que concerne ao seu papel constitucional de órgão de controle interno (SFC, 1999).

2.2.1 Metodologia para o Planejamento de Ações de Controle para Avaliação da Execução de Programas de Governo da SFC

Segundo o Manual da Metodologia de Planejamento para o Acompanhamento da Execução de Programas de Governo (SFC, 2009), a aplicação do método da SFC prevê a realização das seguintes etapas:

- a) Mapeamento/Conhecimento das políticas públicas pertencentes a cada ministério;

b) Hierarquização das políticas públicas a partir de critérios de materialidade, relevância e criticidade, estabelecendo a importância relativa de cada uma;

c) Priorização das políticas públicas e das ações integrantes que serão objeto de ações de controle, com base na importância relativa estabelecida na hierarquização, considerando, ainda, as prioridades institucionais, a capacidade operacional existente e a oportunidade de atuação;

d) Elaboração da documentação básica das ações priorizadas, que envolve: i) Relatório de Situação - RS, levantamento detalhado dos agentes, responsabilidades, processo, produtos e demais informações que visam a consubstanciar o melhor conhecimento possível sobre a ação e sua situação, subsídio à subsequente delimitação dos aspectos a serem considerados foco de exames; ii) Plano Estratégico - PE, panorama geral da estrutura de atuação pretendida e das opções de abordagem adotadas; iii) Plano Operacional - PO, detalhamento da estrutura de atuação, caracterizando as ações de controle previstas.

e) Elaboração dos Pedidos de Ação de Controle - PAC: Preparação dos instrumentos e requisitos necessários à realização das ações de controle (auditorias ou fiscalizações), concretizados em Pedidos de Ações de Controle a serem transformados em Ordens de Serviço.

2.2.1.1 Mapeamento/Conhecimento das Políticas Públicas

Segundo o Manual da Metodologia de Planejamento para o Acompanhamento da Execução de Programas de Governo (SFC, 2009), essa etapa consiste no levantamento anual do universo de políticas públicas a serem implementadas no âmbito de cada ministério setorial e dos recursos objeto de gastos públicos e/ou sujeitos ao acompanhamento do controle interno.

Grande parte dessas políticas públicas encontra-se estruturada sob a forma de programas no Orçamento-Geral da União – OGU. Não obstante, uma parte também bastante significativa das políticas públicas e dos recursos sujeitos ao acompanhamento do Sistema de Controle Interno - SCI não se encontra incorporada ao OGU, dadas as características, finalidades e fontes. Para esses recursos não orçamentários convencionou-se internamente adotar a denominação de programações, chamando-se ainda de módulos-tipo os seus possíveis desdobramentos, em direta similaridade à segmentação dos programas em ações orçamentárias (SFC, 2009).

2.2.1.2 Hierarquização

A hierarquização consiste em classificar, anualmente, os programas e programações em três grupos, de modo que se estabeleça uma graduação que possibilitará definir sua importância e os focos de uma atuação mais intensiva para as atividades de controle (SFC, 2009).

Com a hierarquização, os programas e programações são classificados em A – Essenciais, B – Relevantes e C – Coadjuvantes, mediante o relacionamento deles com determinados atributos caracterizadores de destaque, chamados de critérios de hierarquização. Essa classificação é feita para todos os programas/programações de um ministério (SFC, 2009).

São considerados os critérios baseados nas três variáveis utilizadas nos processos de planificação dos trabalhos, de acordo com o Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, aprovado pela IN/SFC nº 1, de 6 de abril de 2001, a materialidade, a relevância e a criticidade (SFC, 2001).

“A materialidade refere-se ao montante de recursos orçamentários ou financeiros alocados por uma gestão, em um específico ponto de controle (unidade, sistema, área, processo, programa ou ação) objeto dos exames de auditoria ou fiscalização. Essa abordagem leva em consideração o caráter relativo dos valores envolvidos.

A relevância significa a importância relativa ou papel desempenhado por uma determinada questão, situação ou unidade, existentes em um dado contexto.

A criticidade representa o quadro de situações críticas efetivas ou potenciais a auditar ou fiscalizar, identificadas em uma determinada unidade ou programa. Trata-se da composição dos elementos referenciais de vulnerabilidade, das fraquezas, dos pontos de controle com riscos latentes, das trilhas de auditoria ou fiscalização. Deve-se levar em consideração o valor relativo de cada situação indesejada. A criticidade é, ainda, a condição imprópria, por ilegalidade, por ineficácia ou por ineficiência, de uma situação gestional. Expressa a não-aderência normativa e os riscos potenciais a que estão sujeitos os recursos utilizados. Representa o perfil organizado, por área, dos pontos fracos de uma organização”.

No Manual da Metodologia de Planejamento para o Acompanhamento da Execução de Programas de Governo (SFC, 2009), para permitir a operacionalização do processo com certa objetividade e padrão, foram estabelecidos critérios, fundamentados no entendimento das três variáveis, para os quais foram definidas correspondentes pontuações. Logo, ao se analisar cada programa ou programação em função dos critérios, é estabelecida pontuação que possibilita a obtenção da classificação pretendida. Tais critérios são divulgados anualmente pela Diretoria de Planejamento e Coordenação das Ações de Controle – DC da SFC, visando à orientação quanto a sua aplicação.

Como critério relacionado à variável materialidade, tem sido utilizado o montante de recursos de cada programa/programação a ser potencialmente controlado em um determinado exercício, representado pela dotação orçamentária ou estimativa similar. As políticas públicas são então pontuadas, observando faixas de valores definidas no âmbito de cada área setorial, recebendo

pontuação máxima o maior valor do programa/programação no órgão e pontuações proporcionais a cada respectiva faixa os demais valores. A utilização de faixas visa minimizar distorções que uma ponderação diretamente proporcional produz em universos de valores muito discrepantes (SFC, 2009).

Os critérios relacionados à variável relevância vêm sendo definidos com a sinalização, por documentos oficiais, da importância no contexto político, social, econômico e estratégico de determinadas políticas públicas ou de planos específicos que as agrupam. Tradicionalmente são utilizadas as mensagens presidenciais de encaminhamento dos Planos Plurianuais ou das Leis Orçamentárias Anuais, documentos contendo orientações estratégicas gerais do governo e/ou setoriais, documentos definidores de prioridades e metas da administração pública contidos nas Leis de Diretrizes Orçamentárias, documentos de adesão a prioridades e metas internacionais, entre outros. (SFC, 2009).

Os critérios relacionados à variável criticidade vêm sendo associados a aspectos e mecanismos que podem sinalizar risco potencial ou efetivo aos programas e programações: desempenho das metas e indicadores; incidência, confirmação e gravidade de denúncias; suficiência ou validade dos controles administrativos da gestão; suficiência e validade dos mecanismos de avaliação de desempenho; certificação das contas anuais; áreas e objetos sujeitos à corrupção (tendo em vista referências históricas e/ou estatísticas); transferências de recursos e/ou responsabilidades; composição dos recursos humanos; atuação do controle social; atuação do controle interno; etc. (SFC, 2009).

Assim, após a análise e pontuação das políticas públicas, em função dos critérios mencionados, o resultado da classificação alcançada deve ser objeto de discussão técnica, visando validá-lo ou justificar a necessidade de alteração na classificação (SFC, 2009).

2.2.1.3 Priorização

A priorização consiste na definição, pela unidade da SFC responsável por acompanhar os programas afetos a determinado ministério, de quais programas/programações e suas correspondentes ações/módulos-tipo serão incorporados ao processo de controle, em especial o controle sistemático, de acordo com as diretrizes estratégicas da instituição e a capacidade operacional existente para o planejamento e a execução das ações de controle (SFC, 2009).

A priorização está diretamente vinculada ao resultado da hierarquização, mas, por questões estratégicas, um determinado programa/programação classificado como essencial poderá não ser

priorizado para acompanhamento. Da mesma forma, em função da súbita relevância de um programa/programação classificado como relevante ou coadjuvante, este poderá ser incluído no processo sistemático de controle (SFC, 2009), portanto o processo decisório na SFC possibilita que elementos conjunturais ou particularidades não previstas possam interferir na priorização das ações a serem acompanhadas

Ainda segundo o Manual da Metodologia de Planejamento para o Acompanhamento da Execução de Programas de Governo (SFC, 2009), o controle sistemático se dá quando as ações de controle são definidas e executadas com base em um processo consistente de planejamento, ou seja, pressupõe a realização de todas as etapas da metodologia, em especial a elaboração da documentação básica. Por sua vez, o controle assistemático se dá quando as ações de controle visam à verificação de questões pontuais resultantes de demandas externas, tais como denúncias e solicitações de autoridades, ou, por quaisquer razões, quando se entende necessário averiguar com presteza e rapidez determinada situação. Nesse caso, dispensam-se a elaboração de um planejamento completo, com amplo levantamento de dados, e a definição de estratégias, como condições para a deflagração das ações de controle.

2.2.1.4 Elaboração da documentação básica

A “documentação básica” (SFC, 2009) é constituída por três elementos ou conjuntos de informações, quais sejam Relatório de Situação – RS, Plano Estratégico – PE e Plano Operacional – PO, que apresentam tópicos voltados a propiciar o conhecimento das ações/módulos-tipo governamentais e retratar aspectos do planejamento da atuação do controle.

2.2.1.4.1 Relatório de Situação – RS

O Relatório de Situação é composto de amplo levantamento de dados de modo que dê condições à coordenação finalística de conhecer a ação governamental (ou módulo-tipo), sua estrutura de funcionamento, sua normas e mecanismos de planejamento, gerenciamento, execução e controle, assim como seu histórico recente de desempenho, restrições e avaliações destacando os aspectos considerados fundamentais ao olhar do planejador sob a forma de tópicos específicos.

O conhecimento mais aprofundado da ação/módulo-tipo governamental propiciará, em momento posterior, a definição da estratégia de atuação do controle e o estabelecimento das ações de controle que irão materializá-la (SFC, 2009).

O Relatório de Situação divide-se em três partes: a) descrição sumária, que apresenta informações sobre características básicas e sobre o fluxo operacional da ação/módulo-tipo de

governo, entre outras; b) informes do exercício anterior; e c) informes do exercício atual (SFC, 2009).

1ª Parte: descrição sumária das ações/ módulo-tipo

A descrição sumária (SFC, 2009) visa responder questionamentos básicos para conhecimento da ação/módulo-tipo: o que, para que, por que, para quem, quem e como a ação governamental é implementada. É construída a partir do levantamento das seguintes informações:

a. objetivos e metas das ações de governo: referem-se ao que se pretende alcançar com a execução da ação/módulo-tipo (finalidade);

b. metas segundo a Lei Orçamentária Anual -LOA: dados relacionados à quantidade de produto ou serviço a ser ofertado (meta física) e à correspondente estimativa de recurso que custeará a ação (meta financeira);

c. metas segundo o gestor: informação recolhida com o gestor acerca de sua expectativa em relação a o que foi estipulado na LOA ou em outros documentos oficiais, no caso de recursos não orçamentários;

d. órgãos responsáveis: refere-se aos diferentes órgãos e entidades federais encarregados de cada uma das fases do processo de formulação, planejamento, implementação e controle da ação/módulo-tipo;

e. documentação legal de suporte elenco das leis, decretos, portarias, exposições de motivos, estudos, manuais, diagnósticos e outros, que regem a implementação da ação/módulo-tipo;

f. razões de implementação: refere-se ao porquê da implementação da ação/módulo-tipo, abordando o diagnóstico da situação-problema, suas conseqüências e as causas a serem atacadas com a ação governamental.

g. formas de execução e mecanismos de implementação: contém a descrição dos processos gerenciais e operacionais relacionados às etapas de desenvolvimento da ação de governo em exame, compreendendo as responsabilidades dos agentes, as regras, critérios, etc., considerada item fundamental para a fase de identificação dos pontos críticos mais adiante mencionados. Fluxos gráficos representam o entendimento das relações entre as etapas.

h. clientela e o público alvo: representa os demais agentes responsáveis pelas diferentes etapas da implementação das ações (apenas aquelas não realizadas diretamente pelos órgãos federais responsáveis);

i. público-alvo: representa o segmento social e beneficiário final (pessoas, comunidades, categorias da sociedade, instituições) atingido diretamente pelos resultados esperados com a execução da ação governamental;

j. existência de recursos externos financiando o todo ou parte das ações: refere-se à definição da existência, ou não, de fontes externas utilizadas para orçar a ação, sejam financiamentos ou doações, assim como contratos de cooperação técnica com organismo internacional;

l. critérios para a seleção dos beneficiários: refere-se aos critérios de elegibilidade que serão aplicados para a escolha dos beneficiários/público-alvo da ação/módulo-tipo do governo. Trata-se de descrever a forma pela qual o público-alvo é delimitado, a forma como são selecionadas partes da população total (pessoas, comunidades, categorias da sociedade, instituições, setores, etc.), ou seja, representa o rol de atributos, necessidades ou potencialidades que o público-alvo deve possuir e que direciona sua escolha;

m. meios de comunicação que são utilizados para divulgar a ação governamental ao público-alvo;

n. mecanismos de controle – inclusive de controle social: refere-se à identificação, à análise e ao registro dos mecanismos, sistemas e métodos institucionalizados e destinados ao acompanhamento e avaliação da execução das ações/módulo-tipo.

2ª Parte: informações sobre o exercício anterior

Refere-se às informações relacionadas ao exercício anterior, à execução da ação/módulo-tipo em relação ao planejado e a problemas detectados pelo controle interno. Tais informações podem trazer indicativos que são fundamentais para auxiliar na estratégia de atuação, podendo direcionar o foco do controle interno. É composta da seguinte forma (SFC, 2009):

- a. realização informada comparada com a meta;
- b. conclusões com a respectiva fundamentação sobre a confiabilidade da execução informada;
- c. resumo dos principais problemas/desvios detectados;
- d. providências do controle e respectivas repercussões;
- e. outras questões relevantes.

3ª Parte: informes sobre o exercício atual

Traz informações do exercício atual, detalhando aspectos de execução que podem condicionar, por exemplo, o momento ou a forma de se promover os exames que venham a ser definidos. É composta das seguintes fases (SFC, 2009):

- a. recursos inicialmente solicitados pelo gestor;
- b. execução planejada em termos físicos/financeiros;
- c. avaliação sumária e fundamentada da viabilidade atribuída ao planejamento apresentado;

- d. aspectos operacionais relevantes;
- e. resultados/conseqüências.

2.2.1.4.2 Plano Estratégico – PE

O Plano Estratégico esclarece como o controle interno atuará para produzir opinião sobre a ação governamental/módulo-tipo. O PE é constituído basicamente de duas partes: abordagem e pontos críticos, com os seus respectivos procedimentos.

a. abordagem do controle: trata de apresentar um panorama da lógica de atuação definida, os focos, objetivos gerais e suas restrições diante das opções adotadas. A estruturação operacional pode ser definida por diferentes enfoques ou divisões. Para cada divisão estabelecida, deverá ser idealizada pelo Controle Interno, adiante, ao menos uma ação de controle, modelada para examinar aspectos relativos a ela (divisão). Normalmente, as divisões são arbitradas em função das responsabilidades/aspectos/atribuições dos agentes relacionados a elas e darão origem a planos operacionais individuais, cada divisão estabelecida na abordagem gera um Plano Operacional - PO específico, e este, conseqüentemente, terá uma ou mais ações de controle;

b. pontos críticos: são os pontos entendidos como cruciais na trajetória de desenvolvimento da ação governamental, essenciais à viabilização das atividades e alcance dos objetivos esperados e que, portanto, merecem ser elencados como focos potenciais dos exames por parte do controle interno. Assim, para definição dos pontos críticos, o caminho mais lógico é o de se trabalhar sobre o fluxograma construído quando da elaboração do relatório de situação, item “resumo das formas de execução das ações – divisões, formas, mecanismos, normas e procedimentos de implementação”, que identifica os processos, os agentes e as interações entre eles. Os pontos críticos não são nem representam necessariamente fragilidades no processo de implementação da ação/módulo-tipo. Entretanto, caso apresentem fragilidades, estas poderão ter impacto negativo sobre a execução, comprometendo os objetivos da ação/módulo-tipo e/ou a regularidade do processo. Por essa razão, identificar os pontos críticos e desenvolver hipóteses sobre as suas possíveis fragilidades e riscos de ocorrência são atividades fundamentais para a definição e o planejamento das ações de controle. O ponto crítico requer:

- b.1. descrição: breve enunciado intitulado e descrevendo sucintamente o ponto crítico;
- b.2. fundamentação: deve justificar o fato de o ponto ser considerado crítico, destacando-se possíveis fragilidades e conseqüências à ação de governo, em caso de desconformidades;
- b.3. responsável: agente responsável pela implementação do ponto crítico;

b.4. época: período de ocorrência do ponto crítico, que poderá ter ou não período ou data específica para acontecer;

b.5. procedimentos: indica um ou mais procedimentos a serem realizados para testar aquele determinado ponto crítico e suas hipóteses de fragilidade.

2.2.1.4.3 Plano Operacional – PO

Segundo o Manual da Metodologia de Planejamento para o Acompanhamento da Execução de Programas de Governo (SFC, 2009), um plano operacional é elaborado para cada uma das divisões da ação/módulo-tipo de governo arbitradas e descritas na Abordagem do Plano Estratégico. Para cada etapa, deve haver a previsão de ao menos uma ação de controle específica a ela, seja auditoria ou fiscalização. A regra a ser observada é a de garantir que, a cada etapa, correspondam responsabilidades e conseqüentemente resultados e produtos da ação de governo bem definidos, preferencialmente mensuráveis, a fim de que se possa formar juízo sobre os mesmos, seus processos e agentes, com as respectivas ações de controle a serem realizadas.

2.2.1.5 Pedido de Ação de Controle – PAC

O Manual da Metodologia de Planejamento para o Acompanhamento da Execução de Programas de Governo (SFC, 2009) define que as ações de controle definidas nos planos operacionais (sistemáticas) ou decorrentes de demandas pontuais (assistêmáticas) são materializadas por meio de Pedidos de Ação de Controle – PAC, que contêm um conjunto de informações com objetivo geral de caracterizar a ação de controle e seu objeto de exame, prestando orientação para sua realização pelas unidades executoras.

2.2.1.6 Ordem de Serviço – OS

A Ordem de Serviço é o instrumento gerado com base em uma replicação dos campos do Pedidos de Ação de Controle – PAC que possibilita à unidade de controle executora, seja unidade regional ou do órgão central, executar a ação de controle.

Após a execução das OS, o trabalho de planejamento é retomado. As informações do Relatório de Situação da Ação Governamental devem ser retroalimentadas com o registro no Relatório de Situação, no campo resultados/conseqüências do exercício, as informações relevantes e o resumo das constatações. Tais informações contribuirão para a elaboração da Documentação

Básica da ação/módulo-tipo no ano seguinte, se a respectiva ação for mantida como prioridade (SFC, 2009).

2.2.1.7 Amostragem, Coleta, Consolidação e Tratamento de Dados

O controle interno utiliza-se do método estatístico, que permite, mediante realização de amostragens, reduzir o universo de pontos de verificação, com base científica e representatividade suficiente para se poder inferir sobre o todo com razoável segurança. Os dados, coletados geralmente em fiscalizações, necessitam estar organizados para possibilitar sua rápida e adequada diferenciação, recuperação, consolidação e tratamento, em função da diversidade, volume e complexidade das ações/módulo-tipo de atuação.

3 Metodologia

Nesta monografia, foi realizado um trabalho exploratório e descritivo, mediante abordagem empírica, composto de uma seqüência teórica e outra prática. Para Yin (2005), um estudo de caso é uma investigação empírica que aborda um fenômeno contemporâneo em seu contexto de vida relativo, especialmente, quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos.

A primeira seqüência consistiu em uma investigação comparativa entre documentos relativos à metodologia da SFC e aqueles relativos aos conceitos estruturais do COSO. Ainda nessa fase, foram examinados documentos elaborados no âmbito da SFC resultantes da aplicação da metodologia de acompanhamento dos programas de governo, com o objetivo de exemplificar as convergências localizadas. Para operacionalizar a comparação dos componentes, estes foram agrupados em sub-componentes, visando viabilizar a junção de temas comuns e possibilitar a comparação das partes. Vale ressaltar que para consolidar algumas das conclusões deste trabalho, a experiência na realização das ações de controle foi utilizada para fundamentar a comparação do COSO em relação à metodologia utilizada pela SFC.

A segunda seqüência, ou seja, a prática, deu-se por meio de realização de entrevistas com servidores da SFC/CGU responsáveis por coordenações-gerais vinculadas as Diretorias de Auditoria das Áreas Econômica - DE, Social - DS, de Infra-Estrutura - DI, e de Pessoal, Previdência e Trabalho - DP, que na estrutura organizacional da SFC, conforme o Decreto nº 5.683, de 24/01/2006, tem a competência de realizar as atividades de auditoria e fiscalização da execução dos programas e ações governamentais.

As coordenações-gerais que participaram da entrevista foram selecionadas, entre 17 (dezessete) vinculadas às Diretorias citadas acima, mediante a utilização de dois critérios, o primeiro foi que deveriam pertencer a Diretorias distintas, sendo uma coordenação-geral por Diretoria e o segundo foi terem executado o ciclo de acompanhamento sistemático de ações de governo até a fase de geração de Ordens de Serviço até o mês de outubro de 2009, quando foram iniciadas as entrevistas.

As entrevistas buscaram avaliar a utilização da metodologia de avaliação da execução de programas de governo entre as coordenações-gerais listadas a seguir, para coletar a opinião dos entrevistados, quanto à gestão de riscos e utilização da metodologia de acompanhamento sistemática da SFC:

- Coordenação-Geral de Auditoria da Área Fazendária II DEFAZ II: Relatório de Situação da Ação Governamental Gestão de Haveres da União.

- Coordenação-Geral de Auditoria da Área de Desenvolvimento Social – DSDES: Relatório de Situação da Ação Governamental Transferência de Renda com Condicionalidades - Bolsa Família;

- Coordenação-Geral de Auditoria da Área de Minas e Energia – DIENE: Relatório de Situação da Ação Governamental Fundos Setoriais da Eletrobrás - Luz para Todos; e

- Coordenação-Geral de Auditoria das Áreas de Trabalho e Emprego – DPTEM: Relatório de Situação da Ação Governamental Plano Territorial de Qualificação – Planteq;

A Diretoria de Planejamento e Coordenação das Ações de Controle compete - DC é responsável por coordenar as ações relacionadas com o planejamento estratégico e operacional e a estatística das atividades da Secretaria Federal de Controle Interno e realizar a aferição da qualidade e dos procedimentos de auditoria, fiscalização e outras ações de controle interno, dentre outras competências. Assim, considerando as atribuições citadas, também participaram das entrevistas as coordenações-gerais:

- Coordenação-Geral de Planejamento e Avaliação – DCPLA; e

- Coordenação-Geral de Técnicas, Procedimentos e Qualidade – DCTEQ.

4 Resultados da Análise Comparativa Efetuada

4.1 Ambiente Interno

4.1.1 Sub-componente Filosofia de Gestão de Risco

Inicialmente o COSO (2006) considera que a organização tenha definido e internalizado uma filosofia de gestão de risco, representada pelo conjunto de convicções e atitudes compartilhadas que caracterizam a forma pela qual a referida organização considera o risco em tudo aquilo que faz, do desenvolvimento e da implementação de estratégias a suas atividades do dia-a-dia. Na seqüência, o COSO refere-se à disposição para assumir riscos da organização, ou seja, ao nível de riscos que esta se dispõe a aceitar na busca de valor. A disposição para assumir riscos reflete na filosofia de gestão de riscos corporativos e, por sua vez, influencia a cultura e o estilo da operação.

Como afirma o COSO (2006), a filosofia de administração de riscos está virtualmente refletida em tudo aquilo que as organizações fazem para executar a ação. Essa filosofia é apresentada em declarações a respeito das políticas, comunicações verbais e escritas, bem como durante o processo decisório.

Conforme o COSO (2006), a disposição para assumir riscos refere-se ao nível de riscos que, de forma ampla, uma organização dispõe-se a aceitar na busca de valor.

As organizações consideram a disposição ao risco de forma qualitativa, classificando-a em categorias como elevado, moderado ou baixo, ou adotam, ainda, uma abordagem quantitativa, que reflete e equilibra as metas de crescimento e retorno aos riscos (COSO, 2006).

4.1.1.1 Itens Convergentes

O Relatório de Situação da Ação Governamental prevê a descrição do Resumo das Formas de Execução, contém a descrição dos processos gerenciais e operacionais relacionados às etapas de desenvolvimento da ação de governo em exame, compreendendo as responsabilidades dos agentes, as regras, os critérios.

A forma de operacionalização da ação de governo é desenhada quando da elaboração do relatório de situação. Nesta oportunidade, a SFC/CGU pode identificar, como propõe a estrutura conceitual do COSO, os valores, a cultura, e o estilo dos órgãos responsáveis pela operacionalização.

Em uma ação governamental há a participação de diversos órgãos, que por sua vez têm distintas filosofias de gestão de risco. Assim, enquanto na estrutura conceitual do COSO, a filosofia de gestão de riscos é um atributo corporativo (ou seja, da organização), na gestão de ações governamentais, a filosofia de risco pode estar dispersa em diferentes organizações, o que submete as ações governamentais a diferentes paradigmas filosóficos no que se refere ao risco.

4.1.1.2 Conclusões Parciais

Não há expressamente na metodologia da SFC a necessidade de descrever a filosofia da gestão de risco e a disposição ao risco. Porém, na montagem do fluxo, as convicções e as atitudes devem ser consideradas pela equipe responsável pela ação de controle e podem ser um indicativo de um potencial ponto crítico.

4.1.2 Sub-componente Conselho de Administração e Estrutura Organizacional

Para o COSO (2006), o conselho de administração de uma organização representa uma parte crítica do ambiente interno e é capaz de influenciar os seus elementos de forma significativa. Cada fator, como a independência do conselho em relação à administração, à experiência e ao desenvolvimento de seus membros, o grau de participação e exame das atividades, bem como a adequação de suas ações, devem ser considerados.

A competência dos administradores reflete-se no conhecimento e nas habilidades necessárias à execução de tarefas designadas. A estrutura organizacional de uma entidade provê o arcabouço para planejar, executar, controlar e monitorar as suas atividades. Uma estrutura organizacional relevante inclui a definição de áreas fundamentais de autoridade e responsabilidade, bem como a definição de linhas apropriadas de comunicação (COSO, 2006).

A atribuição de alçada e responsabilidade inclui até que ponto pessoas e equipes estão autorizadas e são incentivadas a adotar sua própria iniciativa ao abordar questões, bem como a solucionar problemas, e os limites dessa autoridade (COSO, 2006).

4.1.2.1 Itens Convergentes

Convergindo com o sub-componente em comento, o Relatório de Situação prevê a descrição dos órgãos responsáveis, que se refere aos diferentes órgãos e entidades federais encarregados de

cada uma das fases do processo de formulação, planejamento, implementação e controle da ação/módulo-tipo.

Ao propor a identificação dos órgãos responsáveis e posicioná-los na execução da ação governamental, a metodologia da SFC indica convergência com o sub-componente estrutura organizacional, pois reconhece ser necessário identificar com clareza a organização das unidades que atuam na ação e influenciam na execução das ações governamentais.

Para o COSO, a estrutura organizacional dos órgãos responsáveis pela ação possibilita prover o arcabouço para planejar, executar, controlar e monitorar as suas atividades, isso inclui a definição de áreas fundamentais de autoridade e responsabilidade, bem como a definição de linhas apropriadas de comunicação. As entidades desenvolvem estruturas organizacionais compatíveis com as suas necessidades, podendo ser centralizadas ou descentralizadas. Podem ser estruturadas por função, ramo industrial ou linha de produto, localização geográfica ou por uma rede especial de distribuição ou de *marketing*. A adequação da estrutura organizacional de uma entidade depende em parte de seu tamanho e da natureza de suas atividades, de modo que possibilite um gerenciamento de riscos corporativos eficaz e desempenhe suas atividades para atingir os seus objetivos.

A atribuição de alçada e responsabilidade, conforme o COSO, define os limites de autoridade na solução de problemas, conforme relações de comunicação e protocolos de autorização. O alinhamento da alçada e da responsabilidade é geralmente realizado para incentivar iniciativas individuais, dentro dos limites correspondentes. O desafio crucial é delegar apenas o grau necessário ao alcance dos objetivos. É importante assegurar que o pessoal, que operacionaliza a ação, entenda os objetivos da organização e é essencial que as pessoas entendam de que forma suas ações se inter-relacionam e contribuem para a realização dos objetivos.

4.1.2.2 Conclusões Parciais

Têm-se aqui dois pontos de convergência explícitos, pois, no levantamento dos órgãos responsáveis e na montagem do fluxo, o conselho de administração e suas relações são considerados e tratados na metodologia da SFC, bem como a estrutura organizacional do órgão responsável pela ação governamental.

Analisando comparativamente o componente ambiente de controle com a metodologia da SFC, observou-se que há convergência no sub-componente conselho de administração. Para ilustrar, a seguir é apresentado um trecho retirado do Relatório de Situação da Ação “Programa Luz para Todos”, o qual apresenta a competência da Comissão Nacional de Universalização – CNU, órgão que equivale ao conselho de administração na execução da ação: “Comissão Nacional de

Universalização – CNU e tem como atribuição estabelecer políticas e diretrizes para o uso da energia elétrica como vetor de desenvolvimento integrado no meio rural” (SFC, 2009a).

4.1.3 Sub-componente Ética

Para o COSO (2006), a integridade e o compromisso da administração com valores éticos influenciam preferências e julgamentos, os quais são traduzidos em normas de comportamento. A boa reputação de uma organização pode ser tão valiosa que os seus padrões de comportamento devem estender-se além do mero cumprimento de normas.

4.1.3.1 Itens Convergentes

Não foi localizada na metodologia da SFC referência explícita ao exame de valores éticos e à integridade estabelecidos em órgãos responsáveis por executar ações governamentais. Trata-se de assunto complexo e difícil de ser definido durante a avaliação de uma ação governamental. O COSO (2006) afirma que é difícil estabelecer valores éticos, dada a necessidade de levarem-se em conta os interesses de várias partes. Os valores administrativos devem equilibrar os interesses da organização, dos empregados, dos fornecedores, dos clientes, dos concorrentes e do público em geral.

4.1.3.2 Conclusões Parciais

Não há na metodologia da SFC nenhuma referência quanto à avaliação em ações governamentais, no entanto, apesar de não ser objeto explícito de aferição na metodologia, a questão da ética permeia todo o trabalho desenvolvido pela SFC, uma vez que os servidores públicos estão submetidos ao Código de Ética Profissional do Servidor Público Civil do Poder Executivo Federal, Decreto nº 1.171/1994 (1994).

4.1.4 Sub-componente Seleção de Recursos Humanos

O COSO (2006) afirma que os processos relacionados a recursos humanos, como admissão (com práticas de recrutamento realizadas a partir de entrevistas formais de profundidade e treinamento na história da organização, sua cultura e seu estilo operacional) orientação, treinamento (seminários, simulações de estudos de caso e exercícios de desempenho de papéis), avaliação,

aconselhamento, promoção (transferências e promoções fundamentadas em avaliações de desempenho), compensação (bonificações) e adoção de medidas corretivas, estabelecem padrões aos empregados em relação aos níveis esperados de integridade, comportamento ético e competência.

4.1.4.1 Itens Convergentes

Na metodologia da SFC, não há elementos que se refiram especificamente aos processos relacionados a recursos humanos, no entanto, há a possibilidade de se abordar o tema, caso seja identificada, na elaboração do fluxo da ação de governo que está sendo acompanhada a necessidade de que sejam avaliados os processos relacionados a recursos humanos. No desenho do fluxo da ação governamental, quando da etapa de identificação dos pontos críticos, é possível que a questão dos recursos humanos surja como ponto crítico para o desenvolvimento daquela.

4.1.4.2 Conclusões Parciais

De maneira geral, não há correlações explícitas com a metodologia da SFC. Porém, a questão da seleção de Recursos Humanos pode ser abordada especificamente em determinados fluxos de desenvolvimento da ação governamental, configurando-se eventualmente em ponto crítico.

Os processos operacionais relacionados à gestão de recursos humanos, como admissão, orientação, treinamento, avaliação, aconselhamento, promoção, compensação e adoção de medidas corretivas, demonstram aos empregados os níveis esperados de integridade, comportamento ético e competência.

A política de recursos humanos influencia diretamente na execução de ações governamentais, uma vez que ações desarticuladas, falta de critérios claros no que concerne ao desenvolvimento profissional e falta de capacitação podem constituir-se em um ponto crítico do processo de desenvolvimento da ação governamental.

4.2 Fixação de Objetivos

4.2.1 Sub-componente Objetivos Estratégicos e Correlatos

Segundo o COSO (2006), a alta administração, sob a supervisão do conselho de administração, deve estabelecer explicitamente os motivos da existência da organização em um sentido amplo, por meio de sua missão e de seus objetivos estratégicos. Assim, terá condições de estabelecer os objetivos correlatos da organização relativos às operações, à conformidade e à comunicação, conforme segue:

Objetivos Operacionais – relacionam-se com a eficácia e a eficiência das operações da organização, inclusive metas de desempenho e de lucro, bem como reservas de recursos contra prejuízos. Variam de acordo com a decisão da administração em relação à estrutura e ao desempenho esperado para um determinado período.

Objetivos de Comunicação – relacionam-se com a confiabilidade dos relatórios. Incluem relatórios internos e externos e podem, ainda, conter informações financeiras e não financeiras.

Objetivos de Conformidade – relacionam-se com o cumprimento de leis e regulamentos. Em alguns casos, dependem de fatores externos e tendem a ser semelhantes em todas as organizações e, em outros casos, em todo um setor industrial.

Segundo o COSO (2006), estabelecer objetivos corretos, que dão suporte e estejam alinhados com a estratégia selecionada e associados a todas as atividades da organização, é fator crítico de êxito.

4.2.1.1 Itens Convergentes

O Relatório de Situação prevê a descrição dos objetivos da ação governamental e contém a descrição do que se pretende alcançar com a execução da ação/módulo-tipo (finalidade). Portanto, inicialmente a equipe de auditoria deve pesquisar se foram estabelecidos os motivos da existência da ação/módulo-tipo em um sentido amplo. Conhecer os objetivos operacionais será primordial para que a equipe possa definir a estratégia de trabalho a ser adotada. Porém, o conhecimento de outros objetivos correlatos (comunicação e conformidade) dependerá do aprofundamento dos trabalhos e da estratégia definida.

4.2.1.2 Conclusões Parciais

Convergindo com a proposta do COSO, verifica-se que a metodologia da SFC propõe que inicialmente os objetivos da ação sejam identificados, o que possibilitará definir a estratégia de abordagem para a efetivação da avaliação da execução da ação de governo. Quanto à identificação dos objetivos correlatos de comunicação e conformidade, dependerá da existência de pontos críticos relativos a estes temas, que estejam identificados no fluxo da ação governamental.

Analisando comparativamente o componente fixação de objetivos com a metodologia da SFC, observou-se que há convergência no sub-componente objetivos estratégicos e correlatos. Para ilustrar, a seguir, é apresentado um trecho retirado do Relatório de Situação da Ação “Plano Setorial de Qualificação Social – PLANSEQs de trabalhadores para o acesso e manutenção ao emprego, trabalho e renda em base setorial (PLANSEQs) – Nacional”, o qual apresenta os objetivos da ação:

Os Planos Setoriais de Qualificação – PlanSeQs são projetos e ações de QSP de caráter estruturante, setorial ou emergencial, que não possam, por volume ou temporalidade, ser atendidos por PlanTeQs. Por isso, trata-se de um instrumento complementar e/ou associado aos PlanTeQs, orientado ao atendimento transversal e concertado de demandas emergenciais, estruturantes ou setorializadas de qualificação, as quais são identificadas a partir de iniciativas governamentais ou sociais, cujo atendimento não tenha sido possível nos planejamento dos PlanTeQs (SFC, 2009b).

4.2.2 Sub-componente Realização, a Disposição e Tolerância ao Risco

O COSO (2006) afirma que o gerenciamento de riscos corporativos eficaz oferece garantia razoável de que os objetivos de comunicação e de conformidade estão sendo alcançados, visto que estão sob o controle da organização. Porém, há uma diferença quando se trata de objetivos estratégicos e operacionais, em razão do cumprimento desses objetivos estratégicos e operacionais não estarem sob controle exclusivo da organização, que se sujeita a eventos externos.

Segundo o COSO (2006), o gerenciamento de riscos corporativos ajuda a administração a selecionar uma estratégia que seja compatível com sua disposição ao risco. Se os riscos associados a uma estratégia forem incompatíveis com nível de risco que a organização estabeleceu, a estratégia terá de ser revisada. Isso poderá ocorrer nos casos em que a administração inicialmente formula uma estratégia que ultrapassa esse limite ou em que a estratégia não inclua riscos suficientes que lhe permitam alcançar seus objetivos estratégicos e cumprir sua missão. A disposição ao risco de uma organização reflete-se em sua estratégia, que, por sua vez, impulsiona a alocação de recursos.

Segundo o COSO (2006), ao definir a tolerância a risco, ou seja, o nível de variação aceitável quanto à realização de um determinado objetivo, empregando medidas de desempenho, a

administração considera a importância relativa dos objetivos e os alinha à disposição ao risco. Uma operação dentro dos parâmetros de tolerância a riscos possibilita à administração maior garantia de que a companhia permanecerá dentro de sua disposição ao risco, o qual, por sua vez, possibilita um grau mais elevado de confiança para que os seus objetivos possam ser atingidos.

4.2.2.1 Itens Convergentes

A realização dos objetivos de comunicação e de conformidade dependerá dos pontos críticos selecionados pela equipe no fluxo da ação, no entanto, ao final dos trabalhos de fiscalização, a equipe da SFC deverá ter informações sobre a realização ou não dos objetivos estratégicos e operacionais da ação governamental, visto que representam os motivos da existência da ação governamental/módulo-tipo em um sentido amplo e restrito.

Quanto à compatibilidade entre a disposição ao risco e a estratégia de alcance de seus objetivos, apesar de não haver convergência direta, essa poderá ser averiguada ao final dos trabalhos de fiscalização da execução da ação, pois a equipe de auditoria poderá concluir que os objetivos da ação não estão sendo atingidos em razão de uma postura excessivamente conservadora da administração pública diante dos riscos identificados.

Quanto à tolerância ao risco, novamente verifica-se que não há convergência direta com a metodologia da SFC. No entanto, assim como a disposição ao risco, essa poderá ser averiguada ao final dos trabalhos de fiscalização da execução da ação.

4.2.2.2 Conclusão Parcial

No curso normal de aplicação da metodologia da SFC, esse componente conceitual não é apreciado, mas, com a apreciação do resultado das ações de controle realizadas, é possível emitir opinião que perpassa este sub-componente. A excessiva disposição ao risco de um órgão pode ser identificado como a causa para equívocos, erros e falhas em possíveis pontos críticos do fluxo.

4.3 Identificação de Eventos

4.3.1 Sub-componentes Eventos, Fatores de Influência, Técnicas de Identificação e Diferenciação de Riscos e Oportunidades.

Segundo o COSO (2006), eventos são incidentes ou ocorrências originadas por fontes internas ou externas que afetam a implementação da estratégia ou a realização dos objetivos. Os eventos podem provocar impacto positivo, negativo ou ambos.

Fatores externos (econômicos, políticos e sociais) e internos (infra-estrutura, pessoal e processo) impulsionam os eventos que afetam a implementação da estratégia e o cumprimento dos objetivos. A metodologia de identificação de eventos de uma organização poderá empregar uma combinação de técnicas com ferramentas de apoio, que examinam tanto o passado quanto o futuro e podem apresentar grande variação quanto à abordagem, com maior sofisticação ou simplicidade. São exemplos de técnicas de identificação de eventos: inventário de eventos (trata-se da relação detalhada de eventos em potencial comuns às organizações de um cenário industrial, ou para um determinado tipo de processo, ou atividade, comum às indústrias), análise interna (pode ser realizada como parte da rotina do ciclo de planejamento de negócios, tipicamente por meio de reuniões dos responsáveis pela unidade de negócios), alçadas e limites (esses gatilhos servem para alertar a administração sobre áreas de preocupação pela comparação de transações ou ocorrências atuais com critérios predefinidos), seminários e entrevistas com facilitadores (essas técnicas identificam eventos com base na experiência e no conhecimento acumulado da administração, do pessoal ou de outras partes interessadas por meio de discussões estruturadas), análise de fluxo de processo (essas técnicas identificam eventos com base na experiência e no conhecimento acumulado da administração, do pessoal ou de outras partes interessadas por meio de discussões estruturadas), indicadores preventivos de eventos (ao monitorar dados associados aos eventos, as empresas identificam a existência de condições que poderiam originar um evento) e metodologias de dados sobre eventos de perda (as bases de dados sobre eventos individuais de perdas passadas representam uma fonte útil de informações para identificar as tendências e a raiz dos problemas) (COSO, 2006).

O COSO (2006) prevê que se um evento ocorre, ele terá um impacto negativo ou positivo, ou até mesmo ambos. Os eventos cujo impacto é negativo representam riscos que exigem avaliação e resposta da administração. Da mesma forma, o risco é a possibilidade de que um evento ocorra e prejudique a realização dos objetivos. Os eventos cujo impacto é positivo representam oportunidades ou contrabalançam os impactos negativos dos riscos. Oportunidade é a possibilidade de que um evento ocorra e influencie favoravelmente na realização dos objetivos, apoiando, desse modo, a criação de valor.

4.3.1.1 Itens Convergentes

Pode-se observar que o evento na metodologia da SFC é representado pelos pontos críticos, que são entendidos como cruciais no desenvolvimento da ação, essenciais à viabilização das atividades e alcance dos objetivos e nem sempre representam fragilidades. Caso apresentem fragilidades, estas poderão ter impacto negativo sobre a execução, comprometendo os objetivos da ação/módulo-tipo e/ou a regularidade do processo.

Por isso, para identificar os pontos críticos, devem ser desenvolvidas hipóteses sobre as suas possíveis fragilidades e riscos de ocorrência. Ao fundamentar um ponto crítico, deve-se justificar o fato de ser considerado crítico, destacando-se possíveis fragilidades e conseqüências em caso de desconformidades. Deve-se enumerar e explicitar de forma clara e objetiva as hipóteses, as quais orientarão a definição e o detalhamento das verificações e testes de ocorrência. Outra convergência identificada é utilização da análise do fluxo do processo para identificar os eventos e os pontos críticos, visto que ambos necessitam ser contextualizados para serem determinados como positivos ou negativos, internos ou externos.

4.3.1.2 Conclusão Parcial

Pode-se observar uma série de convergências neste sub-componente, algumas diretas, outras nem tanto. O evento está para o ponto crítico e suas hipóteses de fragilidade e o fluxo identificam se são eventos internos ou externos ou se são riscos ou oportunidades.

Analisando comparativamente o componente Identificação de Eventos com a metodologia da SFC, observou-se que há convergência nos sub-componentes eventos, fatores de influência, técnicas de identificação e diferenciação de riscos e oportunidades. Para ilustrar, a seguir são apresentados trechos exemplificativos, o primeiro retirado do Relatório de Situação da Ação “Programa Luz para Todos”, o qual apresenta o vínculo entre o fluxo da ação e os pontos críticos e o segundo retirado do Relatório de Situação da Ação “Transferência de Renda Diretamente as Famílias em Condições de Pobreza e Extrema Pobreza (Lei nº 10.836, de 2004 – Bolsa Família)”, o qual apresenta um dos pontos críticos elencados e suas hipóteses de fragilidade:

“O fluxo demonstrado a seguir possibilitará a identificação do ciclo de execução do Programa, seu processo produtivo, de forma a poder-se, afinal, elencar os pontos críticos a serem focados nas definições dos procedimentos de controle:

1. A Secretaria de Energia Elétrica do MME estabelece as políticas e diretrizes para as ações do Programa. Neste passo, o MME realiza um estudo que leva em consideração informações de IDH (Índice de Desenvolvimento Humano) e dos Índices de Exclusão Elétrica de cada Estado para determinar, para cada Estado, as metas globais de atendimento, os percentuais de participação financeira dos entes e, do montante de recursos

federais, quanto será despendido à conta de subvenção e quanto à conta de financiamento. Os resultados destes estudos são apresentados aos Estados e, após negociação e concordância mútua, são assinados os Termos de Compromisso. Este é um ponto crítico do processo, posto que antecede obrigatoriamente a assinatura do Termo de Compromisso (Seqüencial 001). (SFC, 2009a).

“Ponto Crítico 01 – Sistemas informatizados da CAIXA – Descrição: O agente operador desenvolve sistemas informatizados para execução do PBF (CadÚnico, SIBEC, etc.), de acordo com as regras de negócios estabelecidas pelo gestor federal, garantindo que o pagamento dos benefícios seja realizado em estrita observância a legislação. – Fundamentação: Os sistemas informatizados podem não contemplar todas as variáveis que compõem as regras do Programa ou não garantir um coeficiente de confiança nas informações geradas. – Hipóteses: Existência de impropriedades ou lacunas no processo de construção ou de operação dos sistemas adotados pela CAIXA para a sustentação do Programa Bolsa Família.” (SFC, 2009c).

4.4 Avaliação de Riscos

4.4.1 Sub-componentes Risco Inerente e Residual, Probabilidade e Impacto e Técnicas de Avaliação

Segundo o COSO (2006), ao avaliar riscos, devem ser considerados outros eventos em potencial e questões como tamanho da organização, complexidade das operações e grau de regulamentação de suas atividades.

O COSO (2006) afirma que a administração leva em conta tanto o risco inerente quanto o residual. 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. A avaliação de riscos é aplicada primeiramente aos riscos inerentes. Após o desenvolvimento das respostas aos riscos, a administração passará a considerar os riscos residuais.

A incerteza de eventos em potencial é avaliada em duas perspectivas – probabilidade e impacto. A probabilidade representa a possibilidade de que um determinado evento ocorrerá e o impacto representa o seu efeito (COSO, 2006).

A determinação do grau de atenção depende da avaliação de uma série de riscos que uma organização enfrenta, e isso é uma tarefa difícil e desafiadora. A gestão de uma organização reconhece que um risco com reduzida probabilidade de ocorrência e baixo potencial de impacto, geralmente, não requer maiores considerações. Por outro lado, um risco com elevada probabilidade de ocorrência e um potencial de impacto significativo demanda atenção considerável (COSO, 2006).

Em regra, as estimativas de probabilidade e grau de impacto de riscos são conduzidas utilizando dados de eventos passados observáveis, porém deve-se ter cautela ao se utilizar eventos passados para fazer previsões futuras, visto que os fatores que influenciam os eventos podem modificar-se com o passar do tempo (COSO, 2006).

A metodologia de avaliação de riscos de uma organização inclui uma combinação de técnicas qualitativas e quantitativas. Tipicamente, as técnicas quantitativas agregam maior precisão e são utilizadas em atividades mais complexas e sofisticadas para complementar as técnicas qualitativas. São exemplos de técnicas quantitativas de avaliação de riscos: comparação com referências de mercado (*benchmarking*), modelos probabilísticos e modelos não probabilísticos (COSO, 2006).

Nos casos em que os eventos em potencial não estão relacionados entre si, a administração os avaliará individualmente. Porém, quando existir alguma correlação entre os eventos, ou os eventos combinam-se e interagem para gerar probabilidades ou impactos significativamente diferentes, a administração os avaliará em conjunto. Enquanto que o impacto de um único evento pode ser moderado, o de uma seqüência ou combinação de eventos pode ser muito mais significativo (COSO, 2006).

4.4.1.1 Itens Convergentes

Pode-se observar que a avaliação de risco, na metodologia da SFC, ocorre na fase da hierarquização, que consiste em classificar, anualmente, os programas e programações em três grupos (A – Essenciais, B – Relevantes e C – Coadjuvantes), de forma que se estabeleça uma graduação que possibilitará definir a importância desses programas e os focos de uma atuação mais intensiva para as atividades de controle, com critérios de materialidade, relevância e criticidade, estabelecendo a importância relativa de cada uma, podendo assim avaliar a ocorrência e o impacto dos riscos.

Um programa que envolve um grande valor de recursos, ou elementos de vulnerabilidade, por condição imprópria, por ilegalidade, por ineficácia ou por ineficiência, ou ainda, importância no contexto político, social, econômico e estratégico está sujeito a uma maior probabilidade de ocorrência de risco, bem como de maior impacto.

Quanto à técnica, a avaliação de risco na metodologia da SFC é feita da própria emissão de ordens de serviço para teste das hipóteses formuladas, quando possíveis bases amostrais são utilizadas para possibilitar inferências.

É possível apontar uma convergência macro – na hierarquização – e uma convergência micro – na execução das ordens de serviço e consolidação dos resultados, ocasião em que a SFC emite opinião sobre o risco da execução das ações governamentais.

4.4.1.2 Conclusão Parcial

A avaliação de risco perpassa quatro fases da metodologia. Na primeira fase, nomeada macro, ocorre a hierarquização das programações, na segunda, denominada tática, ocorre a identificação dos pontos críticos e hipóteses dos eventos quanto aos impactos. E, na terceira fase, a operacional, há a avaliação da probabilidade com a execução das ordens de serviço, quando as equipes saem a campo e confirmam, ou não, as hipóteses elaboradas. Na quarta e última fase, denominada consolidação, há a medição efetiva do risco com a junção de todos os resultados alcançados, possibilitando emitir uma opinião abrangente sobre o risco da ação de governo.

Analisando comparativamente o componente avaliação de riscos com a metodologia da SFC, observou-se que há convergência nos sub-componentes risco inerente e residual, probabilidade e impacto e técnicas de avaliação. Para ilustrar, a seguir são apresentados dois trechos, o primeiro retirado do Relatório de Situação da Ação “Plano Setorial de Qualificação Social – PLANSEQs de trabalhadores para o acesso e manutenção ao emprego, trabalho e renda em base setorial (PLANSEQs) – Nacional”, o qual apresenta os pontos críticos e hipóteses (fundamentação) e o segundo do Planejamento Estratégico da Ação “Gestão de Haveres da União”, o qual apresenta exemplo de como será procedida a avaliação de riscos.

“Ponto Crítico 002 – Descrição: Audiências Públicas: Realizar Audiência Pública é procedimento obrigatório a ser observado pelo MTE na execução de ações do PlanSeQ. A audiência pública é o momento em que as entidades locais, que possuem as características necessárias para participar do programa de governo, tomam conhecimento deste e manifestam o respectivo interesse na participação dos PLANSEQs. – Fundamentação: A falta de divulgação da audiência e a inadequada execução desta podem comprometer a transparência da atuação do governo, bem como a igualdade de condições que deve ser proporcionada a todos aqueles que queiram e possam participar dos PLANSEQs – Fragilidade da Audiência Pública: Não houve divulgação e/ou inexistiu audiência pública.” (SFC, 2009b).

“(…) para abordagem da estratégia adotada iremos adotar procedimentos que serão aplicados apenas pela DEFAZ na STN que é a unidade gestora dos haveres. “Após a realização dos trabalhos da STN, a equipe irá avaliar a necessidade de realizar testes nos Estados, Municípios, empresas públicas, sociedades de economia mista e outros órgãos que fazem parte do processo” (SFC, 2009d).

4.5 Resposta a Riscos

4.5.1 Sub-componente Categorias de Avaliação e Custo *versus* Benefício

Segundo o COSO (2006), após ter conduzido uma avaliação dos riscos pertinentes, a administração deve determinar como responderá aos riscos. As respostas a riscos classificam-se nas seguintes categorias:

Evitar – Descontinuação das atividades que geram os riscos. Evitar riscos pode implicar a descontinuação de uma linha de produtos, o declínio da expansão em um novo mercado geográfico ou a venda de uma divisão.

Reduzir – São adotadas medidas para reduzir a probabilidade ou o impacto dos riscos, ou até mesmo ambos. Tipicamente, esse procedimento abrange qualquer uma das centenas de decisões do negócio no dia-a-dia.

Compartilhar – Redução da probabilidade ou do impacto dos riscos pela transferência ou pelo compartilhamento de uma porção do risco. As técnicas comuns compreendem a aquisição de produtos de seguro, a realização de transações de *hedging* ou a terceirização de uma atividade.

Aceitar – Nenhuma medida é adotada para afetar a probabilidade ou o grau de impacto dos riscos.

Os riscos inerentes são analisados e as respostas avaliadas com a finalidade de se alcançar um nível de risco residual compatível com as tolerâncias aos riscos da organização.

Na avaliação das opções de resposta, a administração considera o efeito da probabilidade e do impacto do risco, reconhecendo que uma determinada resposta poderá afetar, de forma diferente, a probabilidade e o impacto do risco (COSO, 2006).

Em razão das limitações de recursos, as organizações devem considerar os custos e os benefícios relativos às opções de respostas alternativas ao risco. As medições de custo-benefício para a implementação de respostas a riscos são realizadas com diversos níveis de precisão, em razão da dificuldade de quantificar os custos de resposta a riscos (COSO, 2006).

As oportunidades podem ser identificadas quando da resposta ao risco. As considerações de resposta a riscos não devem estar limitadas exclusivamente à redução de riscos identificados, mas devem considerar novas oportunidades para a organização (COSO, 2006).

A administração decide como administrará o risco ao selecionar uma resposta ou combinação de respostas destinadas a trazer a probabilidade e o impacto do risco a parâmetros compatíveis de tolerância a riscos (COSO, 2006).

4.5.1.1 Itens Convergentes

Após a consolidação dos trabalhos de fiscalização e relatos das constatações verificadas, mediante hipóteses formuladas, é encaminhado pela SFC ao gestor documento com recomendações de providencias a serem adotadas para mitigar os riscos da execução da ação. As recomendações formuladas pela SFC guardam sintonia com as opções de mitigação de riscos contidas na estrutura conceitual do COSO.

É nesse momento que ocorre a convergência, visto que o gestor considerará cada uma das recomendações e reavaliará sua estratégia de atuação em função de revisão da resposta aos riscos que deve ser adotada na execução da ação.

A relação custo/benefício é um dos princípios de controle interno administrativo, segundo a IN/SFC nº 01 (2001), que consiste na avaliação do custo de um controle em relação aos benefícios que possa proporcionar. A opção de mitigação de risco levará em conta o custo de implementação de um determinado controle, na mesma proporção do risco inerente verificado.

4.5.1.2 Conclusão Parcial

A resposta ao risco é uma etapa que pode ser considerada posteriormente à aplicação da metodologia de acompanhamento sistemático e resulta da decisão gerencial dos atores governamentais de implementar, ou não, as recomendações formuladas pela SFC. Para fundamentar sua decisão, os gestores públicos devem considerar o impacto e as oportunidades de revisarem suas decisões de resposta aos riscos, vis a vis os custos decorrentes desta revisão.

4.6 Atividades de Controle

4.6.1 Sub-componente Atividade de Controle

Segundo o COSO (2006), as atividades de controle são políticas e procedimentos que direcionam as ações individuais na implementação das políticas de gestão de riscos, diretamente ou mediante a aplicação de tecnologia, a fim de assegurar que as respostas aos riscos sejam executadas. Essas atividades podem ser classificadas com base na natureza dos objetivos da organização, aos quais os riscos de estratégia, operação, comunicação e cumprimento de diretrizes estão associados.

Embora as atividades de controle geralmente sejam estabelecidas para assegurar que as respostas aos riscos sejam bem executadas em relação a determinados objetivos, as próprias

atividades de controle são respostas a riscos. As atividades de controle são importantes elementos do processo por meio do qual uma organização busca atingir os objetivos do negócio (COSO, 2006).

Existe uma variedade de descrições distintas quanto aos tipos de atividades de controle, inclusive as preventivas, as detectivas, as manuais, as computadorizadas e as de controles administrativos (COSO, 2006).

Essas atividades combinam controles informatizados e manuais, inclusive os controles automatizados, para assegurar que todas as informações sejam colhidas corretamente e que os procedimentos de rotina permitam que os indivíduos responsáveis autorizem ou aprovelem as decisões de investimentos (COSO, 2006).

4.6.1.1 Itens Convergentes

Trata-se de um componente cuja aplicação é de responsabilidade do gestor, portanto não há convergência direta com itens da metodologia da SFC. O item mais próximo é o que trata da descrição dos mecanismos de controle, com a identificação, análise e registro dos mecanismos, sistemas e métodos institucionais destinados ao acompanhamento e avaliação da execução da ação governamental.

4.6.1.2 Conclusão Parcial

São atividades que envolvem a execução da ação e correspondem aos controles internos administrativos que devem ser implementados para tratar os riscos apontados nos relatórios da SFC. A convergência ocorre de forma indireta com a descrição dos mecanismos de controle institucionais destinados ao acompanhamento e avaliação da execução da ação governamental.

4.7 Informação e Comunicação

4.7.1 Sub-componentes Informação e Comunicação

Segundo o COSO (2006), as informações são necessárias em todos os níveis de uma organização, para identificar, avaliar e responder a riscos, administrá-la e alcançar seus objetivos. As informações originam-se de muitas fontes – internas e externas e nas formas quantitativas e qualitativas – e facilitam as respostas às condições alteradas. Um dos desafios que se apresenta à

administração é o processamento e a depuração de grandes volumes de dados em informações úteis. Esses sistemas de informações – geralmente automatizados, mas que se utilizam de entradas ou interfaces manuais – comumente são considerados no contexto do processamento de dados gerados internamente. Os sistemas de informações podem ser formais ou informais (conversas com profissionais que atuam no processo de operacionalização, externos ou internos, participação de seminários).

À medida que as companhias tornam-se mais colaborativas e integradas com clientes, fornecedores e parceiros de negócio, a divisão entre a arquitetura dos sistemas de informações de uma organização e a de terceiros torna-se cada vez menos nítida. Conseqüentemente, o processamento e a administração de dados, geralmente, tornam-se uma responsabilidade compartilhada por diversas organizações. Nesses casos, a arquitetura dos sistemas de informações de uma organização deve ser suficientemente flexível e ágil para integrar-se de forma efetiva às partes externas relacionadas. Para fornecer suporte eficaz à administração de riscos corporativos, a organização coleta e utiliza dados históricos e correntes (COSO, 2006).

Os dados históricos permitem que a organização acompanhe o desempenho real em relação às metas, aos planos e às expectativas. Os dados atuais ou da situação corrente permitem que uma organização determine se está ou não dentro das tolerâncias estabelecidas para riscos. A infraestrutura de informações converte dados em informações pertinentes, que ajudarão os funcionários a conduzir o gerenciamento de riscos corporativos e outras responsabilidades. As informações são fornecidas em uma programação de forma que possa ser acessada, prontamente utilizada e associada a determinadas responsabilidades. De posse das informações corretas, oportunamente e no local adequado, é essencial conduzir o gerenciamento de riscos corporativos. Por esse motivo, os sistemas de informações, apesar de serem um componente do gerenciamento de riscos corporativos, devem também ser controlados (COSO, 2006).

Segundo o COSO (2006), a comunicação é inerente a todos os sistemas de informações. A comunicação também deve ocorrer em um sentido mais amplo, tratando de expectativas, responsabilidades de indivíduos e grupos, bem como outras questões importantes. Internamente, a administração fornece comunicações específicas e dirigidas que abordam as expectativas de comportamento e as responsabilidades do pessoal. Isso inclui uma clara definição da filosofia e da abordagem do gerenciamento de riscos corporativos, além de uma clara delegação de autoridade.

A comunicação referente aos processos e aos procedimentos deverá alinhar-se e apoiar a cultura desejada. O canal entre a alta administração e a diretoria executiva é um dos mais críticos canais de comunicação. A administração deve manter a diretoria executiva atualizada em relação ao desempenho, ao risco e ao funcionamento do gerenciamento de riscos corporativos e a outros

eventos e questões importantes. Quanto à comunicação externa, é importante haver uma comunicação aberta sobre a disposição e as tolerâncias aos riscos da organização, especialmente para as organizações associadas a outras em cadeias de suprimento ou empreendimentos de comércio eletrônico (COSO, 2006).

Nesses casos, a administração leva em conta o modo pelo qual a sua disposição aos riscos e a tolerância a riscos estão alinhados com o dos parceiros comerciais, assegurando que a organização não aceitará, por falta de controle, um excesso de riscos de seus parceiros. A comunicação pode surgir sob a forma de manuais de políticas, memorandos, mensagens de correio eletrônico, notificações em quadros de avisos, mensagens pela internet e mensagens gravadas em vídeo. Se as mensagens são transmitidas verbalmente – em grandes grupos, pequenas reuniões ou sessões individuais –, o tom de voz e a linguagem corporal enfatizam aquilo que está sendo transmitido (COSO, 2006).

4.7.1.1 Itens Convergentes

A metodologia da SFC averigua a existência e o funcionamento do sistema de informações e comunicações que dão suporte às rotinas de execução das ações governamentais, quando a equipe de planejamento elabora o Relatório de Situação, em especial na elaboração do fluxo da ação, ainda que de forma implícita, com descrição dos processos gerenciais e operacionais que permeiam os sistemas informatizados relacionados com as etapas desenvolvimento da ação. Dependendo das informações levantadas na elaboração do Relatório de Situação, o gerenciamento do sistema informatizado poderá configurar-se em ponto crítico, visto que pode impactar no alcance dos resultados da ação, expostas as fragilidades de manutenção e operacionalização do patrimônio e de pessoal.

Quanto às fontes de informações e comunicações – internas ou externas, formais ou informais – que impactam na ação, pode-se afirmar que também são consideradas de uma forma implícita na elaboração do Relatório de Situação. No entanto, as fontes informais e externas apresentam maior dificuldade de serem percebidas pelos responsáveis quando da aplicação da metodologia de planejamento da SFC.

4.7.1.2 Conclusão Parcial

Pode-se concluir que aqui há um ponto de convergência implícito, pois a metodologia da SFC não faz referência explícita ao aspecto da comunicação e informação. No levantamento e na

montagem do fluxo definido para a ação, no entanto, a metodologia da SFC pode eventualmente tratar os sub-componentes informação e comunicação.

4.8 Monitoramento

4.8.1 Sub-componente Monitoramento

Segundo o COSO (2006), o gerenciamento de riscos corporativos de uma organização modifica-se com o passar do tempo. As respostas a risco que se mostravam eficazes anteriormente podem tornar-se inócuas, as atividades de controle podem perder a eficácia ou deixar de ser executadas; ou os objetivos podem mudar. Essas modificações podem ser causadas pela chegada de novos profissionais, pelas mudanças na estrutura ou no direcionamento da organização ou, ainda, pela introdução de novos processos. Diante dessas mudanças, a administração necessita determinar se o funcionamento do gerenciamento de riscos corporativos permanece eficaz. O monitoramento pode ser conduzido de duas maneiras: mediante atividades contínuas ou de avaliações independentes.

Geralmente, os mecanismos de administração de riscos corporativos são estruturados para fazer o próprio monitoramento de forma contínua. Quanto maior o alcance e a eficácia do monitoramento contínuo, menor a necessidade de avaliações independentes. Fica a critério da administração definir a frequência necessária de avaliações independentes, de forma a ter garantia razoável da eficácia do gerenciamento de riscos corporativos. Ao fazer essa determinação, a administração leva em conta a natureza e a extensão das mudanças que estão ocorrendo, os riscos associados, a competência e a experiência do pessoal que implementa as respostas a risco e os controles pertinentes, além dos resultados do monitoramento contínuo (COSO, 2006).

Segundo o COSO (2006), uma combinação de monitoramento contínuo e avaliações independentes será capaz de assegurar que o gerenciamento de riscos corporativos mantenha a sua eficácia com o passar do tempo. O monitoramento contínuo é incorporado às atividades normais e repetitivas de uma organização. Ele também é conduzido em tempo real, responde dinamicamente a mudanças nas condições e está firmemente arraigado na organização. Conseqüentemente, ele é mais eficaz do que as avaliações independentes.

4.8.1.1 Itens Convergentes

A metodologia da SFC prevê o monitoramento em algumas fases a seguir descritas. A primeira está prevista no Relatório de Situação, mais especificamente na Segunda Parte – Informações Sobre o Exercício Anterior, a qual apresenta registros sobre a execução da ação em relação ao planejado e os problemas detectados pelo controle interno, que são fundamentais para auxiliar na definição da estratégia de atuação e direcionamento do foco. É nesta fase que são efetuados os registros das recomendações efetuadas pelo órgão de controle interno e das providências adotadas pelos gestores.

Pode-se observar também convergência da Terceira Parte – Informações Sobre o Exercício Atual, do Relatório de Situação, no qual está previsto o registro dos resultados obtidos com a realização das ações de controle, das providências tomadas pelo próprio órgão de controle interno em função dos resultados das ações de controle e das conseqüências decorrentes dessas providências durante o exercício vigente, portanto os registros feitos serão utilizados na definição de foco nos exercícios subseqüentes.

Pode-se, ainda, observar convergência com o monitoramento efetuado por meio da elaboração do plano de providências, instrumento utilizado no acompanhamento de implementação das recomendações.

4.8.1.2 Conclusão Parcial

O monitoramento é um dos componentes convergentes entre a estrutura do COSO e a metodologia da SFC. Pode-se observar que existem dois momentos (nas segunda e terceira partes do Relatório de Situação) que versam, direta ou indiretamente, sobre monitoramento dos resultados. É na utilização do plano de providências que se permite um momento de revisão e acompanhamento da execução da ação de controle.

5 Resultados das entrevistas

Visando colher elementos com os agentes responsáveis pela elaboração de normas internas relativas à metodologia de avaliação da execução de programas de governo e pela execução dessas ações, foram realizadas entrevistas semi-estruturadas.

No cumprimento dos objetivos propostos para o trabalho, foram selecionadas quatro coordenações finalísticas, em diferentes áreas, que efetuaram emissão de PAC de acompanhamento sistemático para ações prioritizadas do exercício de 2009.

O objetivo das entrevistas foi gerar subsídios para a conclusão do trabalho de estudo da existência de elementos convergentes entre a metodologia de avaliação da execução de programas governamentais, aplicada pela SFC, e a estrutura conceitual de gestão de riscos corporativos do COSO.

Em cada coordenação, a expectativa foi colher as percepções do coordenador-geral e, se possível, do chefe de divisão e do servidor responsável pela elaboração da documentação básica, especialmente quanto às terminologias conceituais relativas a risco e quanto ao entendimento dos entrevistados sobre as etapas da metodologia da SFC, que, direta ou indiretamente, abordam a temática de identificação e gestão de riscos.

O resultado das entrevistas foi utilizado como material de suporte às análises que foram efetuadas. Não são feitas menções ou caracterizada a autoria específica dos comentários ou idéias emitidas ao longo das entrevistas. As idéias serão tratadas em conjunto, numa tentativa de indicar um “padrão” de percepção pelos servidores que atuam diretamente na condução da metodologia.

Foram elaboradas cinco perguntas para os responsáveis por coordenações-gerais que concluíram o ciclo de acompanhamento sistemático em 2009, e além dessas outras duas para coordenações-gerais que trabalham em atividades de suporte à aplicação da metodologia. Abaixo, são apresentadas as questões formuladas e as respostas, agrupadas em questões de temas comuns.

1 – O que é risco?

2 – O que é risco no acompanhamento da execução programática do governo?

3 – Em sua opinião, quais momentos ou passos da metodologia de avaliação da execução de programas de governo executada pela CGU/SFC têm a ver com o tema risco ou gestão de riscos? Como este “momento” da metodologia dá respostas sobre riscos, em sua opinião?

4 – Quais os passos mais importantes da metodologia para o desenho dos riscos a que está sujeita a execução de programas pelo gestor público?

5 – Como o produto final da metodologia de acompanhamento sistemático é utilizado para apoiar o gestor público no tratamento dos riscos?

6 – As coordenações-gerais da SFC aplicam a metodologia com a adequada clareza, quanto ao olhar sobre os riscos da execução programática? (utilizadas somente nas entrevistas da Coordenação-Geral de Planejamento e Avaliação – DCPLA e da Coordenação-Geral de Técnicas, Procedimentos e Qualidade – DCTEQ).

7 – O arcabouço documental da metodologia carece de complementação? Em quais aspectos? (utilizadas somente nas entrevistas da Coordenação-Geral de Planejamento e Avaliação – DCPLA e da Coordenação-Geral de Técnicas, Procedimentos e Qualidade – DCTEQ).

Na introdução da entrevista, relativamente à questão número um, os participantes declararam que o risco pode ser definido como tomar a decisão correta para atingir os objetivos; os riscos são ocorrências que impactam ou prejudicam o alcance dos resultados; e a avaliação do risco ocorre o tempo todo em todas as decisões que tomamos.

No que se refere ao risco no acompanhamento da execução programática do governo, respostas sobre riscos e passos mais importantes da metodologia para o desenho dos riscos a que está sujeita a execução de programas, questões dois três e quatro, os entrevistados convergiram na declaração que os pontos críticos representam fragilidades, os fluxos representam a materialização do estudo de caso e a atitude dos atores envolvidos ao processo; entre os critérios para classificação da materialidade, destacam-se a criticidade e a relevância; o teste das hipóteses é uma etapa que refere-se à gestão de risco; o risco somente pode ser avaliado ao final do trabalho; a elaboração do fluxo é uma das etapas mais importantes na avaliação ou gestão de riscos; outra etapa importante da metodologia para o desenho dos riscos é a formulação das hipóteses; os pontos críticos fazem parte do processo de identificação dos riscos, o conhecimento da ação possibilita montar o fluxo e este destacar os principais pontos de execução da ação.

Conforme a questão cinco, como produto final da metodologia de acompanhamento sistemático utiliza-se para apoiar o gestor público no tratamento dos riscos os relatórios e as notas técnicas produzidas, as recomendações formuladas nos relatórios, que devem ser aplicáveis e viáveis e são realizadas reuniões prévias a entrega de notas técnicas.

Quanto à aplicação da metodologia pelas coordenações-gerais da SFC e documentação que carece de complementação, questões seis e sete aplicadas à coordenações de suporte, os entrevistados afirmaram que a maioria das coordenações-gerais da SFC aplicam a metodologia com clareza em relação aos riscos da execução dos programas de governo; que o Manual de Planejamento, que trata da fase de planejamento do acompanhamento da execução dos programas de governo, é satisfatório, no entanto, considera que há espaço para aprimoramentos e complementos.

6 Conclusão

Conclui-se que existem convergências conceituais e operacionais da metodologia de avaliação de execução de programas de governo praticada pela SFC com a estrutura (*framework*) proposta pelo COSO.

No entanto, antes de sintetizá-las, faz-se necessário registrar que a metodologia de avaliação de execução de programas de governo praticada pela SFC e a estrutura proposta pelo COSO são abordagens distintas, ou seja, o COSO é uma estrutura conceitual adequada a propiciar avaliação de controles internos “corporativos”, enquanto a metodologia da SFC tem como objetivo a análise da execução de ações e programas de governo.

Entendem-se como corporativos aqueles processos operacionais executados no âmbito de uma empresa ou organização comercial, com acionistas e executivos responsáveis pela continuidade da organização e, principalmente, visando lucro financeiro.

A SFC, ao avaliar as ações de governo, estabelece uma visão ampliada, em diversas frentes de atuação, com dimensões de proporção nacional, inclusive com viés transversal, entre as ações e agentes e com o objetivo de atendimento das necessidades da sociedade.

Portanto, pode-se concluir que, originalmente, a estrutura do COSO e a metodologia da SFC foram concebidas para atuar em objetos distintos, daí a justificativa para que a convergência resultante deste estudo não seja total.

Quanto à hipótese testada no tratamento do problema de pesquisa, pode-se concluir que existem convergências, especialmente no que concerne à identificação de pontos críticos dos programas e ações orçamentárias fiscalizados.

As primeiras convergências verificadas referem-se ao relacionamento do conselho de administração, à descrição da estrutura organizacional e à relação dos objetivos que foram citados na metodologia e estrutura do COSO.

Outra importante convergência refere-se ao componente identificação de eventos do COSO que está para a elaboração do fluxo, identificação dos pontos críticos e formulação de hipóteses, na metodologia da SFC.

Verificou-se convergência no componente da avaliação de risco que perpassa quatro fases da metodologia. Na primeira fase, a fase macro, ocorre a hierarquização das programações, na segunda, chamada tática ocorre a identificação dos pontos críticos e hipóteses dos eventos quanto aos impactos. E na terceira fase, dita operacional, há a avaliação da probabilidade com a execução das ordens de serviço. Na quarta fase, a de consolidação, há a medição efetiva do risco com a junção de todos os resultados alcançados, possibilitando emitir uma opinião sobre o risco da

programação.

Finalizando as convergências encontradas, tem-se o monitoramento que é citado na estrutura do COSO e a metodologia da SFC.

Essas convergências foram confirmadas mediante os resultados das entrevistas aplicadas, porém essas entrevistas e a análise final dos resultados levam à conclusão mais intrigante da convergência, a metodologia da SFC avalia riscos na hierarquização, na priorização e na identificação dos pontos críticos, sem, em nenhum momento, referir-se ao termo “avaliação de riscos” ou outros termos utilizados pelos componentes do COSO.

No entanto, outras convergências foram identificadas, porém são implícitas, ou seja, não são literalmente descritas na metodologia de acompanhamento de ações de governo. É o caso da filosofia de gestão de risco, da ética, da seleção de recursos humanos, da disposição e tolerância a risco, do custo *versus* o benefício, da informação e da atividade de controle.

Avaliando os resultados encontrados ao final do trabalho, apesar das convergências detectadas, observa-se a existência de convergências implícitas que poderiam reforçar e aprimorar a abordagem da SFC sobre aspectos importantes tais como filosofia de gestão de risco, da ética, da seleção de recursos humanos, da disposição e tolerância a risco, do custo *versus* o benefício e da informação.

Finalizando, verificou-se que esta pesquisa foi concretizada a partir da experiência empírica, pois muitas das convergências identificadas, as implícitas em especial, foram fundamentadas na experiência de aplicação da metodologia de avaliação da execução de ações governamentais, o que permitiu citar as entrelinhas existentes no Manual da Metodologia de Planejamento para o Acompanhamento da Execução de Programas de Governo, bem como as fases de consolidação, construção das recomendações, monitoramento do plano de providências, que estão fora da abordagem do manual. Destaca-se, isso também pôde ser confirmado com o resultado das entrevistas. Assim, fica o registro da necessidade de ampliar e aprimorar a abordagem do manual em comento, com uma visão sistêmica e cíclica da metodologia de acompanhamento da execução das ações de governo da SFC.

REFERÊNCIAS

BRASIL. *Decreto no 1.171, de 22 de junho de 1994*. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br>.

_____. *Decreto no 5.683, de 24 de janeiro de 2006*. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br>.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION – COSO. *Internal Control – Integrated Framework*. 2. ed. New York, may. 1994.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION – COSO. *Enterprise Risk Management Framework: Executive Summary*. Washington, 2006.

OLIVIERI, Cecília. *Política e burocracia no Brasil: o controle sobre a execução das políticas públicas*. 2008. Tese (Doutorado em Administração Pública e Governo) – Escola de Administração de Empresas de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo.

SFC – Secretaria Federal de Controle Interno 1999 – 1 CD-ROM: *A Nova Metodologia de Controle*. Brasília.

_____. (2009) *Manual da Metodologia de Planejamento para o Acompanhamento da Execução de Programas de Governo*, disponível em <http://cgu.gov.br>.

_____. (2009a) *Relatório de Situação da Ação Governamental Fundos Setoriais da Eletrobrás - Luz para Todos* - Brasília, disponível em <http://cgu.gov.br>.

_____. (2009b) *Relatório de Situação da Ação Governamental Plano Territorial de Qualificação – Planteq* - Brasília, disponível em <http://cgu.gov.br>.

_____. (2009c) *Relatório de Situação da Ação Governamental Transferência de Renda com Condiionalidades - Bolsa Família* - Brasília, disponível em <http://cgu.gov.br>.

_____. (2009d) *Relatório de Situação da Ação Governamental Gestão de Haveres da União* - Brasília, disponível em <http://cgu.gov.br>.

YIN, Robert K. *Estudo de Caso: planejamento e métodos*. Trad. Daniel Grassi. 3. ed. - Porto Alegre: Bookman, 2005.

ZANETTE, Maicon Anderson, DUTRA, Marcelo Haendchen e ALBERTON, Luiz. *Reflexões Acerca das Propostas Metodológicas de Controle Interno*, Santa Catarina, 2007.