



**Enap**

**Escola Nacional de Administração Pública**

Diretoria de Formação Profissional  
*Coordenação-Geral de Especialização*

Fabiano de Castro

**A NECESSIDADE DE ALINHAMENTO ENTRE GOVERNANÇA CORPORATIVA, GESTÃO DE RISCOS E CONTROLES INTERNOS ADMINISTRATIVOS PARA SE ATINGIR OS OBJETIVOS E RESULTADOS, AGREGANDO VALOR PÚBLICO**

The logo for Enap (Escola Nacional de Administração Pública) consists of the word "Enap" in white, bold, sans-serif font, set against a solid red rectangular background.

**Escola Nacional de Administração Pública**

Diretoria de Formação Profissional  
*Coordenação-Geral de Especialização*

Fabiano de Castro

**A NECESSIDADE DE ALINHAMENTO ENTRE  
GOVERNANÇA CORPORATIVA, GESTÃO  
DE RISCOS E CONTROLES INTERNOS  
ADMINISTRATIVOS PARA SE ATINGIR OS  
OBJETIVOS E RESULTADOS, AGREGANDO  
VALOR PÚBLICO**

Trabalho de conclusão de curso apresentado  
como parte dos requisitos para obtenção do  
título de especialista em Gestão Pública.

Orientador: Prof. Doutor HUMBERTO  
FALCÃO MARTINS

# **A NECESSIDADE DE ALINHAMENTO ENTRE GOVERNANÇA CORPORATIVA, GESTÃO DE RISCOS E CONTROLES INTERNOS ADMINISTRATIVOS PARA SE ATINGIR OS OBJETIVOS E RESULTADOS, AGREGANDO VALOR PÚBLICO**

Autor: FABIANO DE CASTRO

Instituição do

autor:

Controladoria-Geral da União  
- CGU

Palavras chaves: controle interno, gestão de riscos e governança corporativa

## **RESUMO**

Governança e Gestão orientadas para objetivos e resultados para agregarem valor público requerem reforço de implementação e alinhamento com a avaliação das políticas públicas. Da pesquisa exploratória na evolução da CGU sobre três pilares de avaliação de resultados privados: controle interno, *ERM* e governança corporativa comparados com às do setor público, quanto aos limites/alinhamento entre gestão e governança, conclui-se que o planejamento e controle orientados por resultados falhou ao negligenciar e mitigar a estruturação do controle interno administrativo da gestão, gerando confusão nas responsabilidades dos gestores pelo autocontrole e lacunas desse conhecimento na base do sistema de controle/avaliação. A CGU foi robustecida sem empregar, também, os três pilares. Contudo, é possível alinhar gestão e governança, com a estruturação do controle da gestão a partir da IN 01-MP/CGU-2016, que converge aos pilares, resta incluir modelos privados para melhorar desempenho/processos, resultados e solucionar/tratar os problemas da sociedade.

## INTRODUÇÃO

A partir da Reforma Orçamentária de 2000 e demais experiências das políticas públicas, materializadas na Lei Orçamentária Anual – LOA e no Plano Plurianual – PPA editados até o momento, no que tange ao planejamento e ao orçamento, são considerados de boa arquitetura, pois os programas de governo estão centrados nos problemas e no atendimento das demandas sociais, todavia os resultados na consecução dos objetivos e serviços prestados a sociedade têm se mostrados insatisfatórios, não devido a problemas na formulação, mas sim a problemas na implementação e monitoramento/avaliação por não seguirem os parâmetros da iniciativa de privada.

O objetivo principal deste trabalho é identificar os três pilares das estruturas integradas de controle interno, gestão de riscos e governança utilizados pela iniciativa privada que podem ser utilizadas no setor público e sugerir a forma de implementá-las também de forma integrada e alinhadas com todo o ciclo da política pública.

Considerando que o monitoramento começa na implementação, portanto inserido na gestão da política pública, cuja divisão é feita apenas para fins didáticos e para a compreensão da lógica do ciclo PDCA (planejar, executar, controlar e ação de correção do planejamento), que é a referência do planejamento e controle público, será analisado o recente crescimento do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo – SCI, na atuação do órgão central, CGU, cujo fortalecimento de suas funções de controle (avaliação e supervisão) contribuem para o atingimento das políticas públicas. E verificar o que aconteceu com a base do sistema, o monitoramento da gestão realizado pelos próprios gestores de programas de governo. Neste ponto traça-se a primeira questão a ser respondida, se o processo administrativo de controle interno vem sendo negligenciado pela administração,

apesar do crescimento do SCI, e se há necessidade de que a base do sistema (controle interno administrativo da gestão), seja revitalizada e reforçada para uma melhor eficácia e efetividade dos planos governamentais.

Pois a dúvida se assenta no fato de, se ao negligenciar o controle interno administrativo da gestão, esse conhecimento público (processos e procedimentos de controle interno da gestão) pode se perder parcialmente com o passar do tempo. E verificar se em face de uma deficiente gestão do conhecimento na função controle interno, tem-se, atualmente, uma lacuna de conhecimento. Para tanto é comparado o histórico da centralização do SCI com e o referencial teórico atual da iniciativa privada sobre controle interno - COSO, gestão de riscos - COSO ERM e das boas práticas de Governança e, em especial, as iniciativas sobre a gestão e governança por resultados na Administração Pública.

Entende-se que as dúvidas se recaem sobre as ferramentas de domínio da iniciativa privada a se utilizar e como convergi-las para o uso no setor público. Em especial, as ferramentas para a implementação e o monitoramento/avaliação das políticas públicas, pois estas ainda carecem (em que pese a existência do SCI) de uma estrutura integrada de controle interno administrativo da gestão, de Gestão de Riscos nos órgãos e entidades e traça-se a segunda questão, se há possibilidade de alinhar a gestão e a governança no setor público para melhorar o desempenho em solucionar e tratar nas políticas públicas os problemas da sociedade

Assim, busca-se alinhar as atuais normas de monitoramento e avaliação das políticas empregadas na implementação das políticas públicas (gestão) e as convergir com o modelo na iniciativa privada centrado na gestão integrada e governança por resultados, para que a Administração Pública Federal possa otimizar a consecução dos objetivos e obter os resultados desejados pela sociedade.

O projeto de pesquisa em relação às três etapas das políticas públicas, formulação, implementação e monitoramento/avaliação, delimita-se e concentra-se nos processos de implementação e monitoramento, enfatizando os controles

internos administrativos, a gestão de riscos e a supervisão para o alinhamento da execução quanto à estratégica adotada.

A pesquisa tem como marco temporal a reforma orçamentária de 2000, em que se adotou sólida abordagem de planejamento e controle de políticas públicas orientada para resultados (o programa como solução dos problemas da sociedade e como elo entre o planejamento e o orçamento), discute-se as necessidades de aprimoramento da implementação de políticas públicas para a otimização dos resultados públicos.

Qual modelo de controle pode o SCI adotar para reforçar o processo de implementação e de monitoramento e de avaliação das políticas públicas? Em especial, quanto ao gerenciamento, avaliação e supervisão para otimizar a conclusão dos objetivos e resultados planejados.

Em uma primeira tentativa de responder essa grande questão, vislumbra-se que o aperfeiçoamento da implementação (gestão pública) e avaliação das políticas públicas requerem a implementação de uma estrutura de controle interno que integre a gestão com a governança pública. Considerando o crescimento e a importante atuação do órgão de governança, a CGU, órgão central do SCI, responsável pela supervisão e avaliação da gestão, por outro lado, o controle interno da gestão pode estar sendo negligenciado pela Administração Pública Federal – APF.

Assim depois de responder essa questão principal, resta verificar a viabilidade de se alinhar a gestão e a governança no setor público para melhorar o desempenho em solucionar e tratar os problemas da sociedade nas políticas públicas à semelhança da estrutura de controles internos, de gestão de riscos e de governança corporativas utilizadas pela iniciativa privada.

Para tanto o Projeto de Pesquisa estabeleceu como objetivo geral identificar a necessidade de se alinhar Governança Corporativa, Gestão de Riscos e Controles Internos Administrativos na Administração Pública Federal para se otimizar o

consecução dos objetivos e obter os resultados planejados e, ainda, detalhou os seguintes objetivos específicos: reforçar os controles interno administrativos dos órgãos e entidades; implementar Gestão de Riscos nos órgãos e entidades; e diferenciar Governança Pública, Governança Corporativa e Gestão de Políticas Públicas e Gestão Corporativa.

O projeto previu como metodologia a pesquisa exploratória e a revisão da bibliográfica sobre controle interno, gestão de riscos e governança pública quanto aos limites e ao alinhamento entre a gestão e a governança pública, com o propósito de realizar uma avaliação formativa e comparativa do setor público com o setor privado nesses três pilares da avaliação de resultados.

A análise utiliza como referência da iniciativa privada a metodologia de avaliação do Instituto dos Auditores Interno - IIA e o modelo de Gestão Matricial de Resultados ou Governo Matricial de Martins e Mariani (2010), no que tange a metodologia de avaliação e consultoria para o setor privado.

Sendo que fatores de ordem externa influenciaram na escolha do tema, como a relevância dos assuntos controle interno, gestão de risco e governança pública na atualidade e também fatores de ordem interna como a própria função de governança da CGU no SCI, além da experiência profissional do autor acumulada nas atividades de avaliação da gestão realizadas na CGU em diversos Ministérios, o qual passou a observar que havia junto com o processo de robustez do órgão que trabalha um outro processo mitigação da execução das atividades controle interno administrativo da gestão com o passar do tempo e desde a centralização do controle interno na CGU.

Por meio da revisão da literatura dos assuntos perpassou-se o referencial teórico e se obteve como resultado a resposta à primeira questão (se o processo administrativo de controle interno vem sendo negligenciado pela administração, apesar do crescimento do SCI, e se há necessidade de o controle interno administrativo da gestão ser revitalizado e reforçado para uma melhor eficácia e efetividade dos planos governamentais):

- 1) confirmou-se que o marco do planejamento e controle orientados para resultados quanto da reforma orçamentária de 2000 (o programa como centro de solução dos problemas da sociedade) falhou por não ter se estendido a preocupação com resultados para a gestão pública e se concentrou somente nas funções planejamento e controle, com base no texto de Pares e Silveira (2002), bem como, nas críticas de Nassuno (2010) cujo modelo não se estendeu para as demais áreas meios da gestão;
- 2) foi confirmado o recente crescimento e a importante atuação do órgão central do SCI, CGU, por serem evidências históricas relatadas por Martins (2006), que o autocontrole então realizado pelos próprios ministérios (Cisets) teve suas competências e estrutura de apoio reduzidas, passando para a responsabilidade de apenas um Assessor Especial de Controle Interno (AECI) para cada pasta setorial. Sendo que em 2006, alterou novamente a estrutura da CGU para integrar as funções de controle, correição, prevenção e combate da corrupção e ouvidoria. E também outro dado histórico observado por Ribeiro (2010), a ampliação da força de trabalho na estrutura da CGU, sem o correspondente crescimento das outras carreiras do ciclo de gestão.
- 3) prospera-se as reflexões sobre esse crescimento do SCI, conforme apontado por Braga (2013) e identificado por Alves e Calmon (2008) as “múltiplas chibatas” com a sobreposição das funções avaliação e supervisão. Pois, há que se concordar com Braga quanto ao apontamento que o SCI usurpa as atribuições do controle da gestão e causa lacunas na atuação dos mecanismos de controle da gestão, devido a uma atuação dissociada dos rumos da gestão. E, ainda, pode-se acrescentar na preocupação levantada por Braga que a centralização da função controle, no órgão central, CGU, geram nos gestores confusão sobre a responsabilidade da função controle interno, uma vez que a partir do sucesso do modelo de centralização se passou a identificar a CGU como responsável pelo controle interno. Assim, conclui-se que o autocontrole executado pelo controle interno da gestão vem sendo negligenciado pela própria administração (gestão) que é de fato detentora dessa responsabilidade. Isso indica ser causado pelo processo

histórico da centralização das funções de controle na CGU, que realiza a avaliação e supervisão da gestão dos administradores, se mostrou mais independente em relação àquela realizada pelas CISETs Ministeriais, cuja supervisão era de responsabilidade do próprio avaliado, o ministro setorial. E, ainda, quanto a esse ponto, constata-se que a independência em relação à pasta setorial avaliada é indiscutivelmente superior no modelo centralizado, por não estar subordinada a própria pasta setorial. E conclui-se que a maior independência funcional junto com o sucesso alcançado dessa centralização tem afastado a discussão sobre a necessidade de o controle interno da gestão ser revitalizado e reforçado para melhorar a eficácia dos planos governamentais.

Após a revisão da literatura sobre os assuntos e ter perpassado o referencial teórico, quanto a segunda questão (se o SCI, na avaliação dos resultados da APF utiliza as boas práticas de avaliação da gestão administrativa da iniciativa privada que já avalia de forma integrada o controle interno administrativo, à governança corporativa e à gestão de riscos) teve como resultado:

- 4) confirmado a necessidade do resgate do conhecimento sobre controle interno administrativo público e sua convergência com as normais internacionais de controle interno, a partir do apontamento de Wassally (2008) e o referencial teórico atual da iniciativa privada, em especial, sobre a estrutura de controle interno - COSO a integração dos controles internos com a gestão de riscos - COSO ERM e os referenciais teóricos de Governança do Tribunal de Contas da União - TCU, de Governança Corporativa do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa - IBCG e das normas nacionais do Conselho Federal de Contabilidade – CFC em convergências com as Normas Internacionais de Auditoria Interna do Instituto dos Auditores Internos – IIA. Sendo necessário voltar às origens e resgatar o conhecimento sobre controle interno administrativo da iniciativa privada, pois o esse conhecimento público se perde no decorrer do tempo em face de não existir uma efetiva gestão do conhecimento, fato, inicialmente, apontado por Wassally (2008) que identificou em sua pesquisa que não existia um elevado nível de harmonização conceitual entre as normas emitidas pela CGU e normas

internacionais. Essa necessidade de alinhamento com as normas internacional começou a ser normatizada com a recém editada Instrução Normativa Conjunta MP e da CGU, de 10/05/2016, (Brasil, 2016) que dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal.

O resultado obtido como resposta a questão principal (se falta reforçar os processos administrativos de implementação e de monitoramento e de avaliação das políticas públicas, quanto ao gerenciamento, avaliação e supervisão para se otimizar a conclusão dos objetivos e resultados planejados) foi:

- 5) confirmada a possibilidade de se alinhar a gestão e a governança no setor público para melhorar o desempenho em solucionar e em tratar os problemas da sociedade nas políticas públicas. Utilizou-se para tanto o referencial teórico da iniciativa privada, que prega que os controles internos administrativos e a gestão de riscos devem estar alinhados com o planejamento estratégico, conforme COSO ERM. E, ainda, o referencial do TCU que trouxe as relações entre governança e gestão, ficando assim o setor público em convergência com o referencial da iniciativa privada. Diferenciou-se a Governança Pública, da Gestão de Políticas Públicas e da Governança Corporativa, estudo no qual se tem como referência o TCU e o IBCG e se utilizou-se as normas nacionais e internacionais de auditoria na metodologia do IAA e o modelo de Martins e Mariani (2010) que identificou as articulações necessárias entre Governança e Gestão. Sendo extraído do referencial do TCU as relações entre governança (direcionamento, monitoração, supervisão, tendo a estratégia como *input* para a gestão) e gestão (planejamento, execução, controle, ação, tendo a prestação de contas como *output* para a governança). Estabeleceu-se desta maneira a possibilidade de se alinhar a gestão e a governança no setor público para melhorar o desempenho em solucionar e em tratar os problemas da sociedade nas políticas públicas. Utilizou-se também a avaliação de resultados das políticas públicas, finalísticas (avaliação de desempenho dos programas finalísticos e

estratégicos) de Pares e Silveira (2002), bem como a avaliação dos meios (Secretaria Executiva) de Nassuno (2010) cuja crítica em relação a falta de governança em relação à implementação do planejamento por objetivos/resultados no Governo Federal por ocasião da Reforma Orçamentária de 2000 procede, pois a estratégia de que o importante era a difusão do planejamento de resultados e que as adequações institucionais necessárias para a implantação da gestão por resultados seriam decorrência não lograram êxito porque o planejamento e o controle não foram suficientes para induzir a alteração dos demais meios de gestão da instituição como um todo, faltou assim uma estratégia global para todas as funções da gestão, ou seja, faltou governança no modelo, além da necessária estrutura dos demais meios: processos, controle interno da gestão e ERM. Contudo, com a edição da recente IN Conjunta do MP e CGU sobre controles internos, ERM e Governança, o governo tenta internalizar as críticas de Nassuno (2010), pois a IN detalha a necessidade de se aperfeiçoar os meios da gestão, quanto a necessidade de implementação de uma estrutura de controle interno da gestão, o COSO, da estrutura de gestão de riscos, o COSO-ERM, e a criação nos órgãos/entidades do Comitê de Governança, Riscos e Controles.

- 6) confirmada também a utilidade do Guia de Martins e Marini (2010) como complemento a formulação e o planejamento por resultados ao estabelecer o alinhamento dos arranjos institucionais nas políticas públicas com o estabelecimento de mecanismos de controle para o alcance dos resultados. E reconheceu-se que os diversos modelos criam “silos” de abordagens e se faz necessário a construção de um modelo integrador das diversas metodologias. O modelo de governança por resultados para o setor público dos autores que está registrado como Gestão Matricial de Resultados ou Governo Matricial abrange de forma integrada a agenda estratégica, o processo de alinhamento das unidades implementadoras (estrutura) e o outro elemento da matriz, o monitoramento e avaliação. O modelo dos autores foi comparado com o a estrutura integrada de controles internos e gestão de riscos (COSO ERM), e verificou-se a convergência na medida que o monitoramento da gestão faz parte da Gestão de Riscos ao se monitorar os eventos e os responsáveis pelo

risco respondem aos riscos de acordo com o apetite de risco da organização, desde que recebam as informações oportunamente. Portanto, pode-se afirmar a viabilidade da solução da administração em se alinhar Governança Corporativa, Gestão de Riscos e Controles Internos Administrativos na Administração Pública Federal para se otimizar a consecução dos objetivos e dos resultados desejados pela sociedade.

Verifica-se assim a complementaridade do modelo da Gestão Matricial de Resultados com o modelo de integração dos três pilares de monitoramento, avaliação e supervisão dos controles internos, gestão de riscos e governança corporativa.

Portanto, a pesquisa conclui que não se pode apenas se limitar a formulação e o planejamento por resultados para induzir a gestão por resultados. Pois há necessidade reforçar as estruturas de controle interno da gestão com a utilização de uma estrutura com alinhamento, integração e matricialidade de controle interno, de gestão de riscos e de governança corporativa orientadas para resultados. Além de muita capacitação e consultoria dessas ferramentas, demais práticas de gestão de desempenho e de processos e demais boas práticas da iniciativa privada como as citadas por Martins e Marini 2010 na Gestão de Processos no Governo Matricial para o sucesso definitivo da implementação da gestão e governança orientado para resultados no setor público.

## **1. Sistema de Controle Interno do Poder Executivo – SCI, órgãos de controle interno, Auditorias Internas e controle interno administrativo dos órgãos e entidades.**

A Constituição de 5 de outubro de 1988 define, no seu inciso II do artigo 74, como objetivo do Sistema de Controle Interno - SCI de cada um dos três poderes da República, a competência para avaliar os resultados da gestão da administração pública federal, além dos aspectos formais de avaliação da conformidade legal, a

ênfase na verificação da eficácia e eficiência quando da avaliação de resultados da gestão pública.

Uma questão que se levanta é se o SCI, na avaliação dos resultados da Administração Pública Federal – APF, utiliza as boas práticas de avaliação da gestão administrativa da iniciativa privada, que avalia de forma integrada o controle interno administrativo, à governança corporativa e à gestão de riscos. Sendo que a iniciativa alinha esses três instrumentos como pilares para se atingir os objetivos das organizações.

A gestão administrativa aqui é vista de forma pragmática com ênfase na prática administrativa (ação administrativa) e como um processo administrativo de planejamento, organização, direção e controle, da Teoria Neoclássica da Administração, cujas funções da administração enfatizam o alcance de objetivos e produção de resultados, conforme Chiavenato (1993):

“Toda organização existe não para si mesma, mas para alcançar objetivos e produzir resultados. É em função dos objetivos e resultados que a organização deve ser dimensionada, estruturada e orientada. Daí a ênfase colocada nos objetivos organizacionais e nos resultados pretendidos, como meio de avaliar o desempenho das organizações.”

Assim apesar de se considerar os meios na busca da eficiência (economicidade) enfatiza-se os fins e resultados, na busca da eficácia, pois há uma prioridade para os objetivos e resultados, uma verdadeira administração por objetivos.

Foi essa a linha adotada pela APF ao estabelecer o chamado Ciclo de Gestão e regulamentar por meio da Lei 10.180/2001 a organização dos Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal (MP), de Administração Financeira Federal (STN/MF), de Contabilidade Federal (STN/MF) e de Controle Interno do Poder Executivo Federal (CGU/MTFC), definindo competências de gerenciamento do planejamento, da execução orçamentária e financeira e de avaliação da gestão pública. Essa lei foi fruto da reforma orçamentária de 2000, na qual temos que o planejamento e o orçamento público são voltados para a formulação de políticas públicas que tem a finalidade atender o interesse público (o programa como centro

de solução dos problemas da sociedade), sendo o programa o elo entre o planejamento e o orçamento.

Essa mudança levou a centralização das ações de controle na então SFC/MF, por meio de uma reforma de caráter reducionista das estruturas de controle interno nos ministérios e de um novo redesenho do SCI que fortaleceu a SFC/MF em detrimento do modelo das Secretarias de Controle Interno – Cisets face à crise econômica de 1999 que exigiu um enxugamento da máquina administrativa. Assim em 2000, as Cisets dos ministérios civis foram extintas, sendo suas competências transferidas para a SFC/MF. Então o autocontrole realizado pelos próprios ministérios (Cisets) teve suas competências e estrutura de apoio reduzidas, passando para a responsabilidade de um Assessor Especial de Controle Interno (AECI), conforme Martins (2006).

Todavia, após a centralização iniciou-se o crescimento da atuação do órgão central do SCI, a CGU e suas controladorias regionais em todos os estados da Federação. Ocorreu uma verdadeira trajetória ascendente do SCI a partir de 2000, sendo criada a Corregedoria-Geral da União como órgão vinculado à Presidência da República em 2001 e incorporando em sua estrutura a SFC/MF, a Comissão de Coordenação de Controle Interno (CCCI) e, ainda, a Ouvidora-geral até então vinculada ao Ministério da Justiça em 2002. Em 2003, a Corregedoria foi renomeada para Controladoria Geral da União - CGU e o seu titular alçado ao status de Ministro de Estado do Controle e da Transparência passando a fazer parte da estrutura da Presidência da República.

Em 2006, alterou novamente a estrutura da CGU para integrar de maneira orgânica as funções de controle, correição, prevenção e combate da corrupção e ouvidoria. Um indicador da ampliação da estrutura do controle interno é a força de trabalho da CGU, cujo número de servidores foi aumentado de 103, em 2002, para 1890 em 2009, portanto, cresceu mais de 1000 % no período, fato que não ocorreu com as outras carreiras do ciclo de gestão, conforme observado por Ribeiro (2010).

Sobre o também fortalecimento da função controle, passa-se a fazer reflexões sobre esse crescimento, conforme apontado por Braga (2013) o modelo de controle dividido em controle interno (SCI/CGU) e externo (Congresso Nacional com o auxílio do TCU), que se complementam e se reforçam em rede, devido à complexidade da atividade estatal, a princípio atendendo cada um a um aspecto de supervisão, todavia na realidade leva a riscos de superposição, usurpação de atribuições e lacunas na atuação dos mecanismos de controle, ou ainda, de uma atuação dissociada dos rumos da gestão, “convertendo-se de leme para âncora”.

Braga (2013) também identifica que nesse âmbito da gestão a função controle foi fortalecida pelas experiências internacionais da estrutura integrada de controles internos do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - COSO* (Figura 1), quanto ao controle primário/administrativo, que no Brasil é de pouca utilização na gestão pública devido à falta de positivação na legislação e de espaço na literatura técnica, sendo um controle gerencial, de linha e que se apresenta de forma intrínseca ligada a gestão de riscos.

Pode-se acrescentar na preocupação levantada por Braga (2013) que a centralização da função controle, no órgão central, CGU, geram nos gestores confusão sobre a responsabilidade da função controle interno, uma vez que a partir do sucesso do modelo de centralização se passou a identificar a CGU como responsável pelo controle interno.

Essa primeira reflexão sobre a sobreposição das funções avaliação e supervisão também é identificada por Alves e Calmon (2008) no artigo “múltiplas chibatas” na qual revela que TCU e CGU, responsáveis pelo controle externo e interno executam, simultaneamente, diversas atividades concorrentes entre si, ou seja, realizadas de forma duplicada e não-cooperada.

Todavia, apesar do crescimento do SCI, identifica-se outra questão preocupante, além da sobreposição de atuação do controle interno com o controle externo, o autocontrole da gestão vem sendo negligenciado pelo controle interno da gestão que de fato tem essa responsabilidade. Isso indica ter sido causado pelo

processo histórico da centralização da função de controle no órgão central do SCI, que realiza a avaliação e supervisão da gestão dos administradores, que se mostrou mais independente em relação àquela realizada pelas CISETs Ministeriais, cuja supervisão era de responsabilidade do próprio avaliado, o ministro setorial.

Quanto a esse ponto, a independência em relação à pasta setorial avaliada é indiscutível a superioridade do modelo centralizado por não estar subordinada a própria pasta setorial. Essa percepção de maior independência funcional junto com o sucesso alcançado dessa centralização tem afastado a discussão sobre a necessidade de o controle interno da gestão ser revitalizado e reforçado para melhorar eficácia dos planos governamentais. O que confirma o apontamento de Braga (2013) quanto ao controle interno primário/administrativo.

Para possibilitar um melhor diagnóstico e indicação de prováveis propostas de aperfeiçoamento do controle de resultados da APF, quanto ao aspecto do controle interno, observa-se as competências da CGU, atual MTFC, definidas na Lei nº 10.683, de 28/05/2003, que dispõe sobre a organização do Poder Executivo:

Art. 17. À Controladoria-Geral da União compete assistir direta e imediatamente ao Presidente da República no desempenho de suas atribuições quanto aos assuntos e providências que, no âmbito do Poder Executivo, sejam atinentes à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública, à correição, à prevenção e ao combate à corrupção, às atividades de ouvidoria e ao incremento da transparência da gestão no âmbito da administração pública federal.

Além de reafirmar essas competências o Decreto nº 8.109, de 17/09/2013 de estruturação de cargos da CGU lhe confere as competências de supervisão sobre todos os órgãos do SCI, do sistema de correição e das unidades de ouvidoria e de orientação aos gestores quantos a correição, controle interno, prevenção da corrupção e ouvidoria:

§ 1º Compete à Controladoria-Geral da União exercer a supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema de Controle Interno, o Sistema de Correição e das unidades de ouvidoria do Poder Executivo federal, e prestar orientação normativa na condição de órgão central.

§ 2º A Controladoria-Geral da União prestará orientação aos dirigentes públicos e administradores de bens e recursos públicos quanto a correição, controle interno, prevenção da corrupção e ouvidoria.

Observa-se que dentre as quatro funções da CGU a única função que alcançou o patamar constitucional foi a função do SCI, a função controle, que por meio da SFC, exerce as atividades de órgão central do SCI e lhe cabe avaliar a execução de programas de governo, comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão dos administradores públicos federais, em cumprimento ao disposto no artigo 74 da Constituição Federal.

Das atribuições da SFC, destaca-se a coordenação e a elaboração da prestação de contas do Presidente da República e a Avaliação de legalidade da Gestão dos Administradores, quando da análise da prestação de contas que são dirigidas ao Congresso Nacional, por meio do encaminhamento ao Tribunal de Contas da União do Relatório de Auditoria, Certificado e Parecer para julgamento das contas.

Além dessa avaliação de conformidade legal a SFC, realiza a Avaliação da Execução de Programas de Governo com uma metodologia desenvolvida a partir dos conceitos trazidos da reforma orçamentária de 2000. Esta avaliação da execução dos programas federais identifica o alcance dos objetivos e a adequação do gerenciamento, tendo as seguintes fases iniciais: mapeamento das políticas públicas; hierarquização dos programas de governo; e priorização de ações de governo para avaliação, conforme MTFC (2016):

“Isto permite ao controle interno mapear as políticas públicas e estabelecer, a partir de critérios de materialidade, relevância e risco, um *ranking* dos programas de governo, de forma a priorizar as atividades a serem desenvolvidas.

Para cada ação governamental priorizada, desenvolve-se estudo acerca de suas formas de execução e definem-se as questões estratégicas que serão respondidas ao longo da avaliação.

Após o detalhamento da abordagem de avaliação, as verificações *in loco* são realizadas, e ocorre a consolidação e a análise das verificações, viabilizando a elaboração e a apresentação aos gestores federais de relatórios de acompanhamento (RAc), que contêm recomendações discutidas em conjunto com os responsáveis pela execução das ações de governo avaliadas. Por fim, ocorre o ciclo de monitoramento das providências adotadas.”

Observa-se também que a CGU passou a ter a atribuição de exercer, na condição de órgão de órgão central dos sistemas, a supervisão técnica dos órgãos e, ainda, Orientações Normativa aos Gestores.

Perpassada as atribuições da CGU, passa-se a discutir as recentes mudanças na Lei 10.683/2003, devido a edição da Medida Provisória nº 726, de

12/05/2016, que extinguiu a CGU, passando suas atribuições e competências para o também recém-criado pela MP 726/2016, o MTFC.

A CGU estava antes vinculada à Presidência da República, que apesar de não ser a condição ideal, pois não se tinha independência organizacional e funcional em relação à própria Presidência da República para avaliar a gestão, todavia tinha uma maior independência em relação as demais pastas setoriais, conforme determinam a boa-prática da governança pública e as normas internacionais de auditoria dispostas no § 3º do Decreto No- 3.591/2000, no art. 15, Art. 1º da Resolução nº 02 CGPAR e na Interpretação da Norma de Atributo 1110 – Independência Organizacional do IIA.

Esses normativos dispõem que a unidade de avaliação e assessoramento para que possa ter independência organizacional da Gestão deve estar subordinada ao Conselho e não a Presidência. Verifica-se, contudo, que a MP 726/2016, colocou o órgão central desses sistemas em uma localização ainda pior, qual seja, no mesmo nível hierárquico dos demais departamentos a serem avaliados, ou seja, no mesmo nível que o da gestão.

Assim para se estar alinhada com os normativos nacionais e internacionais a CGU deveria, em termos ideais, estar posicionada em um nível hierárquico superior à própria Presidência da República, ou seja, vinculada ao Conselho da República para poder avaliar a gestão da própria Presidência.

Afirma-se, contudo, que estar subordinada à Presidência lhe garante pelo menos a autonomia administrativa, ao passo que a autonomia funcional só será garantida quanto estiver de fato subordinada funcionalmente ao Conselho da República que deveria funcionar nos moldes de um Conselho de Administração da iniciativa privada.

Registre-se que a alteração feita pela MP na Lei 10.683/2003, que dispõe sobre a organização do Poder Executivo, exclui, ainda, funções de competência da

CGU de assessoramento direto ao Presidente da República quanto as quatro funções da CGU.

Neste momento devido à diversidade de conceitos sobre controle, há necessidade de citar o conceito de controle interno da Organização Internacional das Entidades de Fiscalização Superior - Intosai para fins de convergência:

“Um processo fundamental efetuado por todos em uma entidade, projetado para identificar riscos e fornecer garantia razoável de que, ao se buscar cumprir a missão da entidade, os seguintes objetivos gerais serão atingidos: executar operações de forma organizada, ética, econômica, eficiente e eficaz; estar e, conformidade com as leis e os regulamentos aplicáveis; salvaguardar recursos contra perda, abuso e dano e cumprir as obrigações de *accountability*.”

A Instrução Normativa nº 01 Conjunta MP e CGU, define no Inciso I do Art. 2ª *accountability* como:

“Art. 2o Para fins desta Instrução Normativa, considera-se:

I - *accountability*: conjunto de procedimentos adotados pelas organizações públicas e pelos indivíduos que as integram que evidenciam sua responsabilidade por decisões tomadas e ações implementadas, incluindo a salvaguarda de recursos públicos, a imparcialidade e o desempenho das organizações;”

Verifica-se no conceito de controle interno a estruturação para a identificação de riscos e o direcionamento para a obtenção de resultados organizacionais por meio do atingimento dos objetivos, além dos tradicionais objetivos de conformidade legal, de prestação de contas e de responsabilidade pelos atos e fatos da gestão, lá citado como *accountability*. Ainda, não se pode confundir esse controle interno primário/administrativo executado por todos e em todos os níveis dos órgãos e entidades governamentais que faz parte e é de responsabilidade da gestão com o controle do SCl (que de fato é não verdade, conforme o referencial teórico de Governança do TCU, uma instância externa de apoio a governança corporativa). Pois se trata de um órgão (CGU) de avaliação e supervisão do controle interno administrativo da gestão.

Busca-se uma volta às origens e o resgate do conhecimento sobre controle interno administrativo público, cujo conhecimento público se perdeu em face de não existir uma efetiva gestão do conhecimento, para suprir essa lacuna, identifica-se, inicialmente, o apontamento de Wassally (2008) que identificou em sua pesquisa que não existia um elevado nível de harmonização conceitual entre as normas

emitidas pela CGU e as diretrizes do COSO e da *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector* da Intosai. Havendo uma carência na sistematização das diretrizes, conceitos e componentes, principalmente, em relação ao tratamento dos riscos associados aos controles internos.

Ficava evidente a necessidade de convergir as normas governamentais de controle interno, devido a importância da utilização de uma estrutura de controle interno para o ciclo de gestão da APF (planejamento - MP e direção - órgãos e entidades, organização (contabilidade) - STN e controle - CGU), tendo como premissas as práticas de governança corporativa e gestão de riscos, como um marco para uma gestão pública voltada para o atingimento de resultados e dentro de uma estratégia baseada no planejamento, focada no atingimento dos objetivos organizacionais que por sua vez deve estar direcionada para resolver os problemas da sociedade por meio dos programas e ações de governo.

Há necessidade que a convergência das normas nacionais caminhe para as melhores práticas, aqui identificadas no referencial teórico atual da iniciativa privada, em especial, sobre a estrutura de controle interno – COSO, a integração dos controles internos com a gestão de riscos - COSO ERM e os referenciais teóricos de Governança do TCU, de Governança Corporativa do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa - IBCG e das normas nacionais do Conselho Federal de Contabilidade – CFC aplicadas à iniciativa privada e em convergência com as Normas Internacionais de Auditoria Interna do Instituto dos Auditores Internos – IIA.

Essa necessidade de alinhamento começa a ser normatizada pela recém editada Instrução Normativa Conjunta do Ministério do Planejamento - MP e da CGU, de 10/05/2016, Brasil (2016), que dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal. Ela, traz os conceitos, princípios e define responsabilidades sobre essas três funções da gestão em conformidade com as Normas Internacionais – Estrutura Internacional de Práticas Profissionais – IPPF do IIA, dando certo destaque para a Declaração de Posicionamento do IIA sobre as três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles (Figura 2) nos conceitos de controles, de ERM e Auditoria Interna

e, ainda, ressalta a responsabilidade da CGU como órgão central do SCI a em avaliar a política, os procedimentos de gestão de riscos, os controles internos da gestão e diferencia as funções dos órgãos do SCI, da Auditoria Interna e dos controle interno administrativo.

Em relação à confusão sobre qual a responsabilidade da gestão e a do órgão central do SCI em relação à função do controle interno, destaca-se o normativo, que trouxe dispositivos que clareiam e reafirmam as responsabilidades de gestão, como por exemplo as responsabilidades por implementação dos controles internos da gestão (Art. 12), pela estabelecimento da estratégia e gerenciamento de riscos (Art. 19) e pela instituição do Comitê de Governança, Riscos e Controles (Art. 23), afastando a confusão gerada ao longo do tempo sobre as responsabilidade pela função controle interno (Inc. V, XVI do Art. 2º);

“Art. 2º Para fins desta Instrução Normativa, considera-se:

V - controles internos da gestão: conjunto de regras, procedimentos, diretrizes, protocolos, rotinas de sistemas informatizados, conferências e trâmites de documentos e informações, entre outros, **operacionalizados de forma integrada pela direção e pelo corpo de servidores das organizações**, destinados a enfrentar os riscos e fornecer segurança razoável de que, na consecução da missão da entidade.”

“XVI - Sistema de Controle Interno do Poder Executivo federal: compreende as atividades de avaliação do cumprimento das metas previstas no plano plurianual, da execução dos programas de governo e dos orçamentos da União e de avaliação da gestão dos administradores públicos federais, utilizando como instrumentos a auditoria e a fiscalização, e tendo como órgão central a Controladoria-Geral da União. **Não se confunde com os controles internos da gestão, de responsabilidade de cada órgão e entidade do Poder Executivo federal.**” (Grifos do aluno)

Por outro lado, identifica, apenas, as possíveis responsabilidades do órgão central do SCI em relação à avaliação da gestão de riscos, o que afasta à confusão entre as atribuições do SCI das atribuições da gestão, somente em relação à gestão de riscos (Art. 24). E, ainda, afasta a confusão usual do SCI com os controles internos da gestão, afasta também a menos usual confusão entre as atribuições do SCI com a atividade de Auditoria Interna das entidades da administração pública indireta (Art. 7º):

“Art. 7º Os controles internos da gestão tratados neste capítulo não devem ser confundidos com as atividades do Sistema de Controle Interno relacionadas no artigo 74 da Constituição federal de 1988, nem com as atribuições da auditoria interna, cuja finalidade específica é a medição e avaliação da eficácia e eficiência dos controles internos da gestão da organização.”

Verifica-se que a IN Conjunta não especifica as responsabilidades da CGU e do MP sobre as funções de controle interno, gerenciamento de riscos e governança. Portanto, a IN Conjunta, em que pese à inovação, carece de alguns aperfeiçoamentos, para reduzir a confusão sobre qual a responsabilidade da gestão, a dos órgãos centrais do SCI (CGU) e a de planejamento governamental (MP) em relação à função do controle interno, ERM e governança. E, ainda, outro aperfeiçoamento que pode ser feito é quanto à disposição de duplicidade das estruturas de controle interno, pois apesar de citar os conceitos e os princípios da ERM, adota para a estrutura dos controles internos da Gestão os componentes da estrutura do COSO e para a estrutura de gestão de riscos o COSO-ERM, este último é a estrutura que de fato integra os controles internos com a ERM, o qual é melhor detalhado no próximo tópico.

Observa-se, assim que a IN Conjunta poderia adotar apenas uma estrutura, o COSO-ERM, que é um modelo superior ao anterior, a opção por manter ambas as estruturas se justifica pelo fato que os conteúdos determinados pelo TCU para avaliação das contas anuais são sobre a estrutura COSO. Mas isso pode ser acertado com o TCU e ser acordada a avaliação sobre a estrutura COSO-ERM e, assim, simplificando a gestão, ao se evitar conviver com duas estruturas.

Contudo, esse normativo é um grande passo para se afastarem dúvidas e confusões sobre a responsabilidade da gestão pública e para se adotarem de fato na gestão esses três pilares para a futura consolidação do modelo de gestão para resultados na Gestão Pública. Pois a partir dele o SCI passa a convergir para as normas internacionais de auditoria interna do IIA ao adotar os conceitos e princípios básicos de controle interno, ERM e Governança adotados internacionalmente para a atividade de Auditoria Interna, conforme conceituada pelo IIA como:

“A auditoria interna é uma atividade independente e objetiva de avaliação (assurance) e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização.

Ela auxilia uma organização a realizar seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança.”

Diante deste desenvolvimento da CGU, atual MTFC, e da aqui identificada mitigação da função do controle interno primário da gestão, no que tange ao controle

interno dos processos administrativos, cabe perpassar algumas propostas de solução, uma vez que é notório o baixo resultado das políticas públicas frentes as demandas da sociedade.

Uma primeira proposta seria reforçar os controles internos administrativos, ou seja, as estruturas o controle interno primário, feito pela própria gestão, a semelhança do que ocorre na iniciativa privada, todavia essa experiência no passado se mostrou frustrada uma vez que como visto as Cisets não tinham independência funcional em relação à pasta ministerial, pois cabia ao ministro de estado da respectiva unidade as funções de supervisão das atividades das Cisets.

Nesta disputa por competência as atividades de avaliação, o modelo centralizado na SFC/CGU se mostrou mais eficiente ao possuir autonomia funcional em relação à pasta ministerial avaliada. Todavia, em que pese a extinção das Cisets, permaneceu nos ministérios apenas um assessor de controle interno e fica evidente a necessidade de fortalecer tais assessorias para prestarem razoável garantia da legalidade dos atos de gestão. Seja para a auto avaliação dos controles internos por meio de avaliações periódicas internas, seja para a avaliação de conformidade das contas, desde que sob a supervisão e com a avaliação anual de conformidade e parecer sobre as contas do órgão central do sistema CGU, assegurando assim a autonomia funcional ao sistema por meio da atuação do seu órgão central, o que antes do SCI as Cisets não alcançavam.

Uma segunda proposta, que pode até ser somada a primeira proposta é valorizar o histórico do próprio SCI, aqui visto, e propor continuidade do fortalecimento do órgão central do sistema, a CGU, atribuindo-lhe outra atribuição ainda não desenvolvida pela CGU, a consultoria, e que está alinhada com a atual tendência de convergência das normas nacionais para as normas internacionais (cabe a auditoria interna realizara avaliação/auditoria e consultoria) o que aproximaria mais o modelo do sistema de controle interno público do modelo da iniciativa privada.

Assim, para atender os gestores o que foi normatizado na IN Conjunta, cabe a CGU, uma nova função no Poder Executivo Federal, a função de prestar consultoria no poder executivo, para fins de mitigar as deficiências da gestão identificadas pela CGU nas diversas pastas ministeriais, em relação as suas próprias atribuições de controle interno, gestão de riscos, governança, avaliação de programas de governo, correição, ouvidoria, transparência e combate à corrupção. Assim se daria continuidade ao modelo atualmente em vigor de robustecer o órgão central de controle interno – SCI.

Destes diversos temas e dentro das funções da CGU, ela pode otimizar essa função e prestar consultoria, que é tão demanda pelos gestores, por meio da criação de uma nova secretaria na CGU. Um tema que se destaca no controle interno é a avaliação dos programas de governo, o qual a CGU desde a 2001 vem tentando realizar nas pouquíssimas auditorias operacionais realizadas e também o próprio Tribunal de Contas realiza e já conta com uma Secretaria de Avaliação de Programas, mas ambos de forma não suficiente para atender minimamente toda a demanda dos gestores quanto ao aperfeiçoamento e melhoria dos processos de gestão operacional dos programas de governo.

A Metodologia de Avaliação da Execução de Programas de Governo criada pela CGU pode ser uma das grandes atividades de consultoria a ser prestada para os gestores para a tomada de decisão em relação às diversas ações e programas de governos sob a sua gerência, pois como visto a metodologia é robusta, foi desenvolvida a partir dos conceitos trazidos da reforma orçamentária de 2000 de foco no programa como elo entre o planejamento e o orçamento. E o principal, ela identifica se o gerenciamento (a gestão) está adequado para o alcance dos objetivos e os resultados públicos, mapeia fluxos operacionais, identifica gargalos (pontos críticos), riscos e oportunidades de aperfeiçoamento por meio da indicação de solução para as causas dos problemas identificados na gestão.

## **2. Critérios para a implementação da Gestão de Riscos nos órgãos e entidades**

Além do conceito de controle interno e a estrutura de controle interno COSO, há necessidade de se identificar nos referenciais da iniciativa privada a estrutura Integrada de Gerenciamento de Riscos Corporativos - COSO ERM (Figura 3) para a integração entre controles internos administrativos e gestão de riscos, pois esta estrutura já uniu a estrutura de controle interno COSO com a estrutura de gestão de riscos ERM dentro de uma estratégia de se atingir os objetivos organizacionais:

“A gestão de riscos corporativos é um processo efetuado pelo Conselho de Administração e outros funcionários de uma entidade, aplicada à definição da estratégia e em toda a empresa, projetada para identificar os eventos potenciais que podem afetar a entidade, e gerenciar os riscos dentro de seu apetite por riscos, a fim de fornecer razoável garantia em relação ao alcance dos objetivos da entidade. ”

Na estrutura COSO-ERM são definidas quatro categorias de objetivos organizacionais (Figura 3):

“Estratégico: objetivo relacionado à sobrevivência, continuidade e sustentabilidade da entidade com metas de alto nível, alinhadas e dando suporte à missão organizacional;

Operacional: objetivo relacionado à efetividade e eficiência na utilização dos recursos, por meio de operações ordenadas, éticas, econômicas e com salvaguarda dos ativos;

Comunicação: objetivo relacionado a garantia de fornecer todas informações confiáveis para a tomada de decisão (antes na estrutura COSO somente para as demonstrações financeiras, agora todas as informações sobre a gestão na estrutura COSO-ERM) e para a devida prestação de contas;

Conformidade: objetivo relacionado à aderência a todas as leis, normas e, ainda, aos regulamentos internos da entidade, as políticas, aos planos, manuais e procedimentos internos. “

Além dos objetivos a estrutura do COSO-ERM compõem de oito componentes (Figura 3):

“Ambiente Interno: reflete a cultura de riscos da entidade e influencia a consciência de controle interno das pessoas, por meio da integridade, valores éticos, competência das pessoas, apetite de risco, filosofia da direção e estilo gerencial, as políticas e procedimentos em síntese é tom da entidade;

Definição / Fixação de objetivos: precede a identificação dos riscos (eventos) para a avaliação e definição de estratégias para gerenciar os riscos (resposta a riscos). Para isso a ERM garante que um processo é estabelecido de explicitação de objetivos alinhados com a missão e o apetite de risco da entidade.

Identificação de eventos: relacionado com eventos internos e externos que afetam a entidade quanto ao atingimento dos objetivos, se positivos são oportunidades, se negativos são riscos, todos devem ser catalogados.”

Após o estabelecimento dos objetivos a avaliação de risco estabelece uma matriz para a classificação dos eventos quanto à perspectiva de probabilidade e impacto da ocorrência (Figura 4), que dá a base para o desenvolvimento de uma estratégia de resposta a riscos.

As respostas aos riscos são de acordo com a estratégia adotada, pois são ações para reduzir o impacto e a probabilidade de eventos adversos. Elas incluem ainda atividades de controle que devem ser consistentes com o apetite e as tolerâncias ao risco da entidade. Para os eventos adversos temos quatro categorias de riscos:

- “Evitar: a prevenção de riscos encerra a atividade na origem (elimina o risco, saindo do negócio);
- Assumir: a retenção do risco por aceitar a continuar na atividade sem tomar outras medidas;
- Reduzir: é a mitigar o nível de riscos associado a uma atividade por meio da implementação de controles internos, como por exemplo controle de entrada e saída de materiais;
- Compartilhar: Transferência de riscos potenciais (perdas) para terceiros, como por exemplo, aquisição de seguros.”

Para os eventos positivos (oportunidades) temos a categoria otimizar, que é a exploração do evento positivo ou mesmo do risco para se buscar um retorno maior sobre o investimento, que faz parte de outro modelo o Cobit 5 de Governança em TI.

Além disso, a estrutura de COSO-ERM conta com os demais elementos semelhantes aos da estrutura COSO:

- Atividades de controle interno: são as políticas e procedimentos de controle para garantir a efetividade das respostas ao risco por meio de controles preventivos e detectivos e ações corretivas adotadas pela própria gestão. Não devem ser confundidas com o SCI.

- Informação e Comunicação: é a identificação, captura e comunicação das informações relevantes e oportunas, além dos canais normais de informação hierárquica interna devem ser estabelecidos canais alternativos de informações sensíveis, como por exemplo atos ilegais, erros e comunicação de riscos. E, ainda, captura informações e comunicações externas com as demais partes interessadas.

- Monitoramento: envolve as avaliações contínuas da gestão ou pontuais (específicas) quanto ao controle interno e a gestão de riscos para identificar se estão sendo efetivos ou não.

Busca-se, assim resgatar e enfatizar a necessidade de reforçar os controles internos administrativos, de traçar critérios para a implementação da gestão de riscos e dar razoável garantia à governança corporativa das entidades e órgão da APF quanto ao atingimento dos objetivos e resultados esperados dos respectivos planejamentos estratégicos.

Passa-se a discutir o objetivo geral da presente pesquisa que é a identificação da necessidade da implementação (Gestão) e do monitoramento/avaliação se ainda carecem de uma estrutura integrada de controle interno administrativo que esteja alinhada com a governança pública, tudo para melhorar o desempenho e solucionar e tratar os problemas da sociedade nas políticas públicas à semelhança da estrutura de controles internos, de gestão de riscos e de governança corporativas utilizadas pela iniciativa privada.

Nesse sentido, a IN Conjunta analisada no tópico anterior traz diversos elementos de gestão de riscos, conceitos, princípios e atribuições/responsabilidades aos gestores que integradas aos controles no modelo de gestão para resultados na Gestão Pública, que em muito dependerá da supervisão da gestão dos recursos a ser exercida pela governança dos órgãos e entidades sobre os programas de governos.

Demais conceitos dispostos na IN Conjunta MP/CGU (Art. 2º), referentes à gestão de riscos pública:

“Art. 2º Para fins desta Instrução Normativa, considera-se:

II - apetite a risco: nível de risco que uma organização está disposta a aceitar;

VII - gerenciamento de riscos: processo para identificar, avaliar, administrar e controlar potenciais eventos ou situações, para fornecer razoável certeza quanto ao alcance dos objetivos da organização;

X - incerteza: incapacidade de saber com antecedência a real probabilidade ou impacto de eventos futuros;

XI - mensuração de risco: significa estimar a importância de um risco e calcular a probabilidade e o impacto de sua ocorrência;

XII - Política de gestão de riscos: declaração das intenções e diretrizes gerais de uma organização relacionadas à gestão de riscos;

XIII - risco: possibilidade de ocorrência de um evento que venha a ter impacto no cumprimento dos objetivos. O risco é medido em termos de impacto e de probabilidade;

XIV - risco inerente: risco a que uma organização está exposta sem considerar quaisquer ações gerenciais que possam reduzir a probabilidade de sua ocorrência ou seu impacto;

XV - risco residual: risco a que uma organização está exposta após a implementação de ações gerenciais para o tratamento do risco;”

### **3. Governança Pública, Governança Corporativa, Gestão de Políticas Públicas**

Do lado do setor público e em convergência com o referencial da iniciativa privada, identifica-se a necessidade diferenciar a Governança Pública, da Gestão de Políticas Pública e da Governança Corporativa, estudo no qual se tem como referência o TCU, o IBCG (Resoluções CGPAR), as normas nacionais e internacionais de auditoria e para se identificar as articulações necessárias entre Governança e Gestão.

Um conceito importante está no Referencial Teórico de Governança do TCU que traz o conceito de Governança no Setor Público (TCU 2013):

GOVERNANÇA NO SETOR PÚBLICO como um conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para AVALIAR, DIRECIONAR E MONITORAR a atuação da gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade.

Também na referência do TCU este conceito de governança no setor público pode ser analisado sob quatro perspectivas de observação:

- (a) sociedade e Estado: define as regras e os princípios que orientam a atuação dos agentes públicos e privados regidos pela Constituição e cria as condições estruturais de administração e controle do Estado;
- (b) entes federativos, esferas de poder e políticas públicas: se preocupa com as políticas públicas e com as relações entre estruturas e setores, incluindo diferentes esferas, poderes, níveis de governo e representantes da sociedade civil organizada;
- (c) órgãos e entidades; garante que cada órgão ou entidade cumpra seu papel; e
- (d) atividades intraorganizacionais: reduz os riscos, otimiza os resultados e agrega valor aos órgãos ou entidades.

Devido às atribuições da CGU como órgão central do SCI, este artigo tem como um dos objetivos a análise na perspectiva da governança de órgãos e entidades da administração pública, materializado nos Conceitos de Governança Corporativa e da necessidade de se discutir a necessidade de traçar critérios para a implementação a Gestão de Riscos nos órgãos e entidades.

Conceitos de governança segundo o referencial teórico do Tribunal (TCU 2013):

- Governança é um termo amplamente utilizado em diversos setores da sociedade, com diferentes significados dependendo da perspectiva de análise.
- Governança corporativa: pode ser entendida como o sistema pelo qual as organizações são dirigidas e controladas (CADBURY, 1992, ABNT NBR ISO/ IEC 38500,2009). Refere-se ao conjunto de mecanismos de convergência de interesses de atores direta e indiretamente impactados pelas atividades das organizações (SHLEIFER; VISHNY, 1997), mecanismos esses que protegem os investidores externos da expropriação pelos internos (gestores e acionistas controladores) (LA PORTA et al., 2000).
- Governança pública: pode ser entendida como o sistema que determina o equilíbrio de poder entre os envolvidos — cidadãos, representantes eleitos (governantes), alta administração, gestores e colaboradores — com vistas a permitir que o bem comum prevaleça sobre os interesses de pessoas ou grupos (MATIAS-PEREIRA,2010, adaptado).

Além da perspectiva de observação é importante verificar também a estrutura de governança e gestão já existente no setor público para fins de organização administrativa para o melhor atingimento dos resultados, assim conforme o referencial do TCU (2013), temos estruturas de governança externas e internas a órgãos e entidades (Figura 5):

- As organizações externas de governança são responsáveis pela fiscalização, pelo controle e pela regulação, desempenhando importante papel para promoção da governança das organizações públicas. São autônomas e independentes, não estando vinculadas apenas a uma organização. (É o caso do TCU).
- As organizações externas de apoio à governança são responsáveis pela avaliação, auditoria e monitoramento independente e, nos casos em que disfunções são identificadas, pela comunicação dos fatos às instâncias superiores de governança. (É o caso da CGU).
- As instâncias internas de governança são responsáveis por definir ou avaliar a estratégia e as políticas, bem como monitorar a conformidade e o desempenho destas, devendo agir nos casos em que desvios forem identificados. São integrantes da organização, porém, não se subordinam à autoridade máxima. (É o caso dos conselhos).
- As instâncias internas de apoio à governança realizam a comunicação entre partes interessadas internas e externas à administração, bem como auditorias internas que avaliam e monitoram riscos e controles internos, comunicando quaisquer disfunções identificadas à alta administração. (É o caso dos comitês e das auditorias internas).

Há possibilidade de se alinhar a gestão e a governança no setor público para melhorar o desempenho em solucionar e em tratar os problemas da sociedade nas políticas públicas. Utiliza-se para tanto o referencial teórico da iniciativa privada, que prega que os controles internos administrativos e a gestão de riscos devem estar alinhados com o planejamento estratégico, conforme COSO ERM e, ainda, o referencial do TCU que traz as relações entre governança e gestão (Figura 6).

A governança de órgãos e entidades da administração pública envolve três funções básicas, alinhadas às tarefas:

- (a) avaliar o ambiente, os cenários, o desempenho e os resultados atuais e futuros;

(b) direcionar e orientar a preparação, a articulação e a coordenação de políticas e planos, alinhando as funções organizacionais às necessidades das partes interessadas (usuários dos serviços, cidadãos e sociedade em geral) e assegurando o alcance dos objetivos estabelecidos; e

(c) monitorar os resultados, o desempenho e o cumprimento de políticas e planos, confrontando-os com as metas estabelecidas e as expectativas das partes interessadas.

Assim, a governança provê direcionamento, monitora, supervisiona e avalia a atuação da gestão, enfim, define a estratégia com vistas ao atendimento das necessidades e expectativas dos cidadãos e demais partes interessadas.

Já a gestão tem as funções clássicas de gerenciamento dos processos organizacionais: planejamento, execução, controle, ação por meio da gestão dos recursos e poderes colocados à disposição de órgãos e entidades para a consecução de seus objetivos e ao final do processo deve prestar contas à sociedade.

No Governo federal a gestão por resultados foi amplamente divulgada com a implantação da gestão por programas, por ocasião do Plano Plurianual para o período 2000-2003, conhecido como Avança Brasil, que muito contribuiu para avaliação de desempenho dos programas finalísticos e estratégicos, conforme Pares e Silveira (2002). Nassuno (2010) critica esse entendimento dos idealizadores da reforma, de ser importante apenas a difusão do planejamento de resultados, já as adequações institucionais necessárias para a implantação da gestão por resultados seriam decorrência.

Sendo que o planejamento por resultados não foi suficiente para induzir a alteração dos demais meios de gestão da instituição como um todo, faltou assim uma estratégia global para todas as funções da gestão.

Apesar da crítica de Nassuno (2010) à incompletude do planejamento orientado para resultados quanto ao implantação das melhoras práticas de gestão, ela destaca a importância do planejamento de resultados para a gestão por resultados e reconhece o mérito dos idealizadores do PPA Avança Brasil, Ariel Garces e José Paulo Silveira, quanto a definição de resultados a serem alcançados, da previsão das atividades a serem realizadas, do cronograma de execução e do

respectivo custo, da autonomia de gestão para a definição das cláusulas desse contrato, com o estabelecimento dos meios para o alcance de determinados fins.

E Nassuno (2010) também vislumbra uma solução, a de que a organização deve se estruturar primeiro para a gestão por resultados para que o planejamento por resultados possa ser implantado e bem-sucedido. Ou seja, deve se diagnosticar e estruturar os meios. E, ainda, aponta que os Ministérios não alteraram a forma tradicional de executar o orçamento e os programas, com ênfase na legalidade e procedimentos sem foco em resultados:

“Nos Ministérios, a gestão por resultados convive com estruturas organizacionais concebidas para a implantação de princípios diversos da eficiência, da eficácia, da priorização e da focalização, pois foram idealizadas para uma atuação orientada pela legalidade, pelo cumprimento de processos, pela padronização, rigidez e impessoalidade com alto grau de centralização, burocratização e controle hierárquico.”

Todavia Nassuno (2010) em sua proposta de solução da organização dos meios para o atingimento dos fins propõe a autonomia de gestão por meio da delegação de poder decisório e a transferência de autonomia de gestão sobre recursos, ou seja, mais especificamente a desconcentração da centralização de ordenação de despesas da Secretaria-Executiva Ministerial para os demais secretários de áreas finalísticas para ordenar despesas e execução orçamentária, quanto ao empenho e a liquidação da despesa, por meio do seu projeto intitulado “Descentralização da Ordenação de Despesas” de autonomização com responsabilidade no qual ela defende ser a característica principal da gestão por resultados para que o planejamento por resultados possa ter êxito na estrutura tradicional de um Ministério.

O apontamento de Nassuno (2010) é coerente, pois a simples indução não foi suficiente para induzir a alteração dos demais meios de gestão da instituição como um todo, faltou assim uma estratégia global para todas as funções da gestão. E como apontado por Nassuno (2010) os outros meios da gestão estão todos direcionados para a legalidade e para a conformidades dos atos e fatos da gestão, que são controles rígidos da gestão: leis, regimentos, decretos e instruções normativas. Assim estruturas de controles internos, gestão de riscos e governança corporativa que são focadas para o atingimento dos objetivos e resultados da gestão não faziam parte da preocupação da época, pois somente a difusão pela função

planejamento e o controle por meio da avaliação dos programas pelos respectivos órgãos centrais de cada sistema foram suficientes para induzir toda a mudança.

O outro apontamento de Nassuno (2010), quanto a sua proposta de solução da organização dos meios para o atingimento dos fins “Descentralização da Ordenação de Despesas”, foi parcialmente implementada na medida que houve certa descentralização da ordenação de despesas para a execução de Recursos Externos (BID, BIRD, PNUD, UNESCO, etc), pelas diretorias finalísticas de projetos de acordo de empréstimos e cooperação técnica internacional bem como a elaboração de Termos de Referência - TR e gerenciamento e fiscalização contratual por parte das diretorias finalísticas para suas ações e programas governamentais, consideradas como unidades técnicas e agora responsável por atos de gestão de solicitação da demanda (elabora de TR e Projeto Básico), pesquisa de mercado, liquidação da despesa e análise da prestação de contas de contratos.

Agora, com a edição da nova IN Conjunta, o MP e CGU demonstram a necessidade de se aperfeiçoar os meios da gestão, quanto a necessidade de implementação de uma estrutura de controle interno da gestão, o COSO, da estrutura de gestão de riscos, o COSO-ERM e a criação nos órgãos/entidades do Comitê de Governança, Riscos e Controles, para complementar a reforma de 2.000 da gestão por resultados para os outros meios da gestão como apontado por Nassuno (2010).

A questão que fica para novos estudos e aprofundamento é verificar se a IN Conjunta aqui analisada será suficiente para a indução dos meios da gestão aqui analisados, controle interno, ERM. Quanto ao pilar governança, verifica-se que a norma foi de veras conservadora, ao apenas indicar os princípios e a obrigação dos órgãos e entidades de criarem o Comitê de Governança, Riscos e Controles sem diferenciar as diferenças entre a gestão e a governança.

Verifica-se assim que a norma não traz elementos para esclarecer a diferença de atribuições e competências entre a Governança e a Gestão, tão necessária para avaliação do atingimento dos resultados, como visto no início deste tópico, conforme

(Figura 6), portanto faltou um melhor alinhamento com o referencial de governança do TCU.

E, ainda, prescreve que a composição do Comitê terá a participação do presidente e demais dirigentes (§ 1º do Art. 23) sem prever a participação de atores externos à organização com independência para “desafiar” a gestão com metas mais ousadas, assim prevê em sua composição apenas gestores:

“Art. 23. Os órgãos e entidades do Poder Executivo federal deverão instituir, pelos seus dirigentes máximos, Comitê de Governança, Riscos e Controles.

§ 1º No âmbito de cada órgão ou entidade, o Comitê deverá ser composto pelo dirigente máximo e pelos dirigentes das unidades a ele diretamente subordinadas e será apoiado pelo respectivo Assessor Especial de Controle Interno.”

Sendo, que a maior crítica que pode ser formulada para fins de aperfeiçoamentos futuros quanto ao conservadorismo da norma, advém da ausência de integração entre os pilares, controle interno, ERM e governança, em que pese a indicação indireta do vínculo entre controles internos da gestão e ERM.

Restando, ainda analisar se há necessidade de outros modelos, práticas de gestão de desempenho e de processos e demais boas práticas da iniciativa privada a serem incorporados ao setor público para maximizar os resultados públicos. Tudo com o objetivo de evitar que o atual modelo de três pilares fracasse como a iniciativa da reforma orçamentária de 2000 e da metodologia de controle que sem implementar a modernização dos meios de gestão não foram suficientes para induzir o planejamento e execução por resultado da APF.

#### **4. Alinhamento, Integração e matricialidade, a laje dos pilares do controle interno, ERM e governança corporativa para a otimização de resultados**

Inicialmente, Martins e Marini (2010) na governança para resultados (governança corporativa) defendem a necessidade de alinhamento dos arranjos institucionais para as políticas públicas com o estabelecimento de mecanismos de

controle para o alcance dos resultados ao invés de apenas a formulação e o planejamento por resultados:

“Gestão para resultados, por sua vez, não é apenas formular resultados que satisfaçam às expectativas dos legítimos beneficiários da ação governamental de forma realista, desafiadora e sustentável. Significa, também, alinhar os arranjos de implementação (que cada vez mais envolve intrincados conjuntos de políticas, programas, projetos e distintas organizações) para alcançá-los, além de envolver a construção de mecanismos de monitoramento e avaliação que promovam aprendizado, transparência e responsabilização.”

O trabalho de Martins e Marini é abrangente e aprofundado nas metodologias de gestão do desempenho, que já foram consolidadas e testadas em diversas organizações privadas, sendo que no setor público são direcionados para a etapa de implementação das políticas públicas:

- Balanced Scorecard (BSC) permite visualizar os elos de causalidade por meio da visão sistêmica;
- Bain & Company proporciona visão de percurso (transpor de uma condição presente para outra melhor em termos de desempenho);
- Prisma de Desempenho permite enxergar o desempenho a partir dos stakeholders (partes interessadas);
- Hoshin kanri busca alinhar todos os níveis da organização por meio do Gerenciamento por Diretrizes;
- Gestão da Qualidade Total e PDCA foca na qualidade do esforço para melhoria de resultados;
- Rummler & Brache integra esforços e resultados do nível estratégico;
- Cadeia de Valor de Porter permite diferenciar processos de suporte e processo-fim, colocando à prova a eficácia do esforço para o alcance de resultados;
- Gestão de Projetos – PMBOK prove uma estrutura abrangente de gestão de projetos, que podem ser aplicados para a “produção” de resultados;
- Cadeia de Suprimento - Desempenho Logístico integra dimensões extra organizacionais e determina forte integração de processos;
- Planejamento Estratégico Situacional envolve a dinâmica do enfrentamento de problemas do governo; e
- Criação de Valor Público pelos agentes públicos nas dimensões filosófica de gestão, estrutura e diagnósticos e tipos de intervenções.

Os autores concluem que a diversidade de enfoques cria “silos” de abordagens, que apesar de serem todos os modelos necessários, nenhum deles, isoladamente, é capaz de atender todas as necessidades, se faz necessária a construção de um modelo integrador das diversas metodologias.

Todavia, como o presente trabalho também destaca a importância dos processos de implementação, por isso a citação dos modelos dos autores de gestão de desempenho dentro da gestão para resultados. Assim, o foco aqui de interesse é mais na etapa supervisão, ou seja, na governança corporativa por meio do monitoramento e avaliação dos controles internos administrativos e da gestão de riscos, chamada também de governança para resultados pela iniciativa privada.

Os autores apresentam que seu modelo de governança por resultados para o setor público está registrado como Gestão Matricial de Resultados ou Governo Matricial que preconiza uma matriz para a identificação e pactuação dos elementos da estrutura organizacional (departamentos) com elementos de estratégia (missão, visão, valores, diretrizes, objetivos, programas, projetos) sob a monitoração e avaliação contínua (central de resultados), conforme Figura 7 – Metodologia de implementação da Gestão Matricial de Resultados. Assim temos a agenda estratégica, o processo de alinhamento das unidades implementadoras (estrutura) e o outro elemento da matriz, o monitoramento e avaliação, que é o foco do presente trabalho.

Ainda, segundo os autores o monitoramento e a avaliação são mecanismos de controle e correção para a realização da agenda estratégica e verificação se os esforços empreendidos estão direcionados para o atingimento dos objetivos. Sendo que o ponto crítico desse controle é gerar informações para proporcionar correções oportunas.

Comparando-se esse mecanismo de controle com o a estrutura integrada de controles internos e gestão de riscos (COSO ERM), verifica-se a convergência na medida que o monitoramento da gestão faz parte da Gestão de Riscos, ao se monitorar os eventos, os responsáveis pelo risco respondem aos riscos de acordo com o apetite de risco da organização, desde que recebam as informações oportunamente.

Neste ponto é importante ter uma visão geral de controle, do conceito, da classificação e da estrutura de controle interno.

Segundo o Instituto dos Auditores Internos – IIA, o conceito de controle e sua execução estão diretamente ligados à gestão de riscos corporativos e dependem da estrutura de controle adotada, conforme consta no Glossário do IIA:

“Controle é qualquer ação tomada pela administração, conselho e outras partes para gerenciar o risco e aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam atingidos.”

“Processos de controle são as políticas, os procedimentos e as atividades que fazem parte de uma estrutura de controle, projetados e operados para assegurar que os riscos estão contidos dentro do nível de risco que uma organização está disposta a aceitar”.

Da classificação dos controles do IIA importa para nossa observação a relevância dos controles primários/principais, em especial os controles detectivos, se estes estão automatizados e o tempo que são executados, no caso o controle concomitante, pois o controle associado com a gestão de riscos necessita que o controle alerte o dono do risco que tomará a providência de executar uma ação para evitar que os danos materiais ocorram.

Nesse controle associado com gestão de riscos o IIA recomenda a utilização de uma matriz de controle, pois os controles não coincidem necessariamente com os riscos um-para-um, assim alguns controles podem tratar mais de um risco, e mais de um controle pode ser necessário para atender adequadamente um único risco, conforme Matriz de Controle (Figura 8).

Além dos tipos de controles associados a gestão de riscos, temos o controle interno e as unidades do sistema de controle internos, que são concebidos para reduzirem o risco de erros e impedirem que indivíduos cometam ou ocultem fraudes. Em um Sistema de Controle Interno a estrutura de uma organização e atribuição de tarefas devem ser projetadas para segregar as funções de autorização, de registro e de custódia dos ativos associados à transação. Assim essas três funções devem ser realizadas por indivíduos separados em diferentes partes da organização.

No âmbito do setor público, a segregação de funções deve ser observada nos processos administrativos (ciclo contábeis) de arrecadação da receita pública, na execução da despesa, em especial, na aquisição de bens e serviços (licitações públicas) e contratação pública, liquidação e pagamento de despesas (tesouraria), pagamento da folha de pessoal e, ainda, na execução das despesas de recursos descentralizados, transferências voluntárias, convênios, contratos de repasse, termos de execução descentralizada – TED e demais ajustes.

Depois dos tipos de controles, dos ciclos contábeis, o IIA conceitua os vários métodos de controles disponíveis, conhecidos como controles gerenciais ou técnicas de controle clássicos encontrados em todas as organizações sejam públicas ou privadas que é a definição de papéis e responsabilidades. Essas atribuições podem ser melhor observadas na Figura 5 - Estruturas de governança externas e internas a órgãos e entidades, extraída do referencial teórico do TCU (2013), ela traz à separação entre as unidades de governança das de gestão. Essa visão clássica da definição de papéis e responsabilidades que em geral tem como consequência um mau desempenho no resultado que é causado por um controle imposto de medição do desempenho em relação a padrões preestabelecidos e de medidas corretivas ao responsável da área ou função e em regra avaliado a posteriori. Enfim, é utilizar a função administrativa de organização como um meio de controle.

O modelo tradicional de papéis e responsabilidades se complementa com o estabelecimento de políticas (qualquer princípio declarado pela alta direção que exige, instrui ou restringe as ações dos subordinados) e de procedimentos (métodos empregados e formalizados para realizar atividades em conformidade com as políticas estabelecidas). Esses controles tradicionais que utilizam a função organização, por meio da definição de papéis, responsabilidades, políticas e procedimentos são também conhecidos como controles rígidos e obsoletos.

Uma ferramenta tradicional de controle rígido que merece nota pela simplicidade, utilidade e eficácia de monitoramento das variáveis aceitáveis ou inaceitáveis durante as operações, são os Gráficos de Controle Estatístico que são ajudas gráficas para monitorar o status de qualquer processo, um exemplo pode ser observado na (Figura 9).

Nos Gráficos de Controle Estatísticos os processos são medidos periodicamente e os valores (x) são colocados no gráfico e se:

- o valor estiver entre os limites de controle, nenhuma ação é tomada;
- o valor estiver fora dos limites, o resultado é anormal, o processo é considerado como fora de controle, e uma investigação é feita para encontrar possíveis ações corretivas.

Se esse controle estatístico estiver associado com a gestão de riscos por meio da matriz de risco (Resposta ao risco) e se isso for um risco de qualidade uma das respostas ao risco deverá ser dada pelo dono do risco, conforme (Figura 4).

Além do monitoramento o gráfico permite o acompanhamento de tendências e ciclos, todavia tem como desvantagem o fato de que não possibilita identificar a causa da variação. Neste caso há necessidade de se utilizar um Diagrama de Espinha de Peixe, também chamado de diagrama de causa e efeito, que é uma técnica de melhoria de processo da Gestão de Qualidade Total (Figura 10) no qual se identifica a cabeça da espinha que é a declaração do problema, as principais causas estão nas linhas (costelas) e as espinhas em diagonal com classificação em ordem de probabilidade as causas.

Os avanços da tecnologia da informação além de permitirem a automação dos procedimentos rígidos também permitiram a grande maioria dos funcionários o acesso à informação de grandes bases de dados, de informações críticas e possibilitou que tomassem decisões antes somente tomadas por quem detinha posição mais elevadas na estrutura organizacional. Neste contexto, controles mais suaves tornaram-se mais necessários, como por exemplo, a comunicação de valores éticos, a promoção de confiança mútua e no caso em estudo da estrutura de controle internos do COSO o ambiente de controle, conforme Figura 1 e no COSO ERM o ambiente interno (Figura 3). Pois como visto, o Ambiente Interno reflete a cultura de riscos da entidade e influencia a consciência de controle interno das pessoas, por meio da integridade, valores éticos, competência das pessoas, etc.

Com esse acesso a praticamente todas as informações da organização, o controle pode ser executado por todos envolvidos na organização (conhecedores, defensores e executantes da estratégia organizacional), temos o autocontrole (monitoração e avaliação) e uma gestão por objetivos que tem como consequência um controle do tipo concomitante que avalia todo o processo de gestão e as funções desempenhadas e tenta melhorar todo o processo ao invés de corrigir o desempenho de um único gestor. Isso, pode ser melhor observado no alinhamento

da estrutura organizacional na Figura 7 – Metodologia de implementação da Gestão Matricial de Resultados de Martins e Marini (2010).

E, ainda, segundo os autores o ponto crítico do controle é gerar informações para proporcionar correções oportunas, isso em relação a estrutura integrada de controles internos e gestão de riscos (COSO ERM), verificou-se também a convergência na medida que o monitoramento da gestão faz parte da Gestão de Riscos que monitora os eventos e os responsáveis pelo risco responde ao risco, desde que recebam as informações oportunamente e de acordo com o apetite de risco da organização.

Martins e Marini (2010) também defendem o emprego de controles sutis na gestão matricial de processos para um governo matricial, conforme (Figura 11 – Gestão de Processos no Governo Matricial) que para serem otimizados necessitam de serem calibrados (alinhados) para gerarem produtos que agreguem valor aos beneficiários e para isso deve estar alinhada com a agenda estratégica, pois a gestão de processos está direcionada para o alcance dos objetivos estratégicos da organização ou do governo.

No modelo proposto pelos autores, primeiro se identificam os processos prioritários (processos estratégicos) para a execução da agenda de governo que são desdobrados da visão e das áreas de resultado. Depois se relaciona a contribuição de cada processo com às áreas de resultados de governo e então é identificado a contribuição de cada unidade para a realização do processo, conforme (Figura 12).

Sendo que os autores concluem além desse objetivo principal que a gestão de processo deve ser orientada para promover: a otimização de processos com foco em eficiência, conformidade e consistência do processo, mitigação e gerenciamento de riscos, integração e automatização de processos e ações de melhoria de organização. Para isso propõem uma metodologia de gestão de processos com as respectivas etapas, conforme (Figura 13).

Além das etapas vista até agora na metodologia dos autores, uma etapa que se destaca é a estruturação de sistemática de monitoramento e avaliação dos resultados dos processos que envolve a definição de indicadores e metas de desempenho de processo, a definição de atores envolvidos, da periodicidade de avaliação e de pontos de controle do processo, a contratualização de resultados, a criação de um escritório de acompanhamento de processos e a especificação de ambiente de Sala de Situação para monitoramento de resultados por meio de painéis de controle integrados com a Central de Monitoramento e Avaliação, conforme pode ser observado no (Figura 14) Ambiente da Sala de Situação para monitoramento dos resultados.

A Central de Monitoramento e Avaliação é uma ferramenta informatizada que proporciona a visualização de painéis com os resultados dos esforços nos processos de implementação das ações e programas por meio de indicadores e metas de resultados. Tal ferramenta já é utilizada pela CGU por meio do Observatório da Despesa pública – ODP, todavia as demais pastas setoriais carecem de uma ferramenta com esse potencial de processamento de informações para análise quanto a avaliação e monitoramento dos projetos e atividades governamentais.

Assim há que se concordar com os autores que a junção da agenda estratégica com o alinhamento das estruturas por meio de contratualização e monitorados e avaliados constituem os pilares do modelo registrado como Gestão Matricial de Resultados. Verifica-se, ainda, conforme aqui desenvolvido a complementaridade do modelo da Gestão Matricial de Resultados com as modelos de integração dos três pilares de monitoramento, avaliação e supervisão dos controles internos, gestão de riscos e governança corporativa.

Quanto a crítica de Nassuno 2010, novamente coerente, pois não se pode apenas se limitar a formulação e o planejamento por resultados por meio da expedição de normativos que induzirão a gestão por resultados, fica evidenciado que a necessidade de alinhamento, integração e matricialidade pela gestão de resultados, dependerá também de muita consultoria, seja para os três pilares, controles internos, gestão de riscos e governança, seja para as ferramentas práticas

de gestão de desempenho e de processos e demais boas práticas da iniciativa privada como as citadas por Martins e Marini 2010 na Gestão de Processos no Governo Matricial, que podem ser incorporados ao setor público para maximizar os resultados públicos.

Foi visto assim neste tópico a necessidade de alinhamento, integração por meio de diversas matrizes os arranjos institucionais para as políticas públicas com o estabelecimento de mecanismos de controle, juntamente com gestão de riscos que deve ser direcionado estrategicamente pela governança corporativa dos órgãos/entidades para o alcance dos resultados.

## **CONCLUSÃO**

### **I - Pesquisa**

Após experiência profissional do autor acumulada desde o ano de 2001, na qual faz parte da primeira turma de Analista de Finanças e Controle – AFC, do atual MTFC (CGU), a utilizar na atividade de auditoria a Metodologia de Avaliação da Execução de Programas de Governo, implementada para a avaliação do controle e planejamento voltado para resultados a partir da Reforma Orçamentária de 2.000, na avaliação da gestão dos Ministérios da Ciência Tecnologia e Inovação – MCTI, Ministério das Comunicações – MC, Ministério da Cultura – MINC e Ministério da Educação – MEC. Esses fatores de ordem interna influenciaram na escolha do tema, a própria função no atual MTFC (CGU, extinta pela MP nº 726/2016), no SCI, e também fatores de ordem externa, como a relevância do assunto na atualidade, gestão e governança pública.

A partir desta temática de planejamento e controle voltado para resultados, passou a pesquisar e a desenhar ainda no projeto de pesquisa de que forma os novos elementos de Gestão Pública e Governança voltados para resultados

poderiam contribuir para a efetiva gestão por resultados e melhoria dos resultados públicos com o objetivo de aperfeiçoar o modelo de avaliação de resultados públicos. Assim se identificou a necessidade de entender a gestão como um Processo Administrativo, aventou-se a possibilidade de se Implementar Gestão de Riscos e de se utilizar os órgãos de controle interno e finalizar com a tentativa de se alinhar Governança e Gestão Pública. Nesse primeiro recorte da pesquisa várias perguntas surgiram, como por exemplo: Qual processo administrativo (Planejar, Organizar, Dirigir e Controlar) reforçar?; Quais eventos gerenciar? O que os órgãos de controle podem avaliar ou prestar consultoria? O que supervisionar?

Porém restava ainda delimitar o tema tão amplo por abranger as três etapas das políticas públicas, formulação, implementação e monitoramento/avaliação, a opção foi se concentrar nos processos de implementação e monitoramento/avaliação, e assim enfatizar os controles internos administrativos, a gestão de riscos e a supervisão (governança) para o alinhamento da execução quanto à estratégica adotada.

Todavia, durante a revisão da literatura sobre gestão e governança pública, sobressaiu-se a identificação do tema de pesquisa: As estruturas integradas de controle interno, gestão de riscos e governança corporativa, que são os pilares utilizados pela iniciativa privada para a avaliação de resultados, podem ser utilizadas de forma integrada no ciclo da política pública.

Assim, uma última questão tornou se necessário responder: O que falta reforçar nos processos administrativos de implementação e de monitoramento e avaliação das políticas públicas, no que tange ao gerenciamento, avaliação e supervisão para se otimizar a conclusão dos objetivos e resultados planejados?

Na pesquisa realizada procurou atingir os objetivos de revisão da literatura quanto aos itens: 1) função controle interno para se poder identificar a importância dos controles interno administrativos dos órgãos e entidades; 2) gestão de risco para se traçar critérios para a implementação da Gestão de Riscos nos órgãos e entidades; e 3) governança para se diferenciar Governança Pública, Governança Corporativa e Gestão de Políticas Públicas e Gestão Corporativa. Pois estes são os

pilares de avaliação da gestão por resultados. E após essa revisão, discutiu-se no item 4) a necessidade de integração desses pilares, quanto ao alinhamento e a matricialidade e também a necessidade de se agregar outros modelos da iniciativa privada de avaliação de desempenho e processos.

## **II - Principais resultados**

Como visto na revisão da literatura e pesquisa desenvolvidas no item 1. sobre SCI, órgãos de controle interno, Auditorias Internas e controle interno administrativo da gestão, o SCI/CGU teve um grande fortalecimento de suas funções de controle (avaliação e supervisão) e também das funções de prevenção e combate à corrupção, de corregedoria e de ouvidora, após a Constituição de 1988, porém, chegou-se ao entendimento e primeiro resultado da pesquisa que o monitoramento da gestão realizado pelos próprios gestores de programas de governo foi mitigado durante esse processo de centralização do controle interno na CGU, no que tange ao monitoramento dos resultados da gestão, de subsídios de informação para a tomada de decisão e supervisão da gestão, chegando a se tornar no presente uma lacuna de conhecimento para diversos gestores, que em grande maioria se confundem e enxergam a CGU como se ela fosse o responsável pela execução das atividades de controle interno administrativo (autocontrole e auto avaliação).

Essas consequências, confusão de atribuições e isenção da responsabilidade da gestão, tem como causa o processo histórico da centralização da função de controle no órgão central do SCI que, como visto, realiza a avaliação e a supervisão da gestão dos administradores. Atividades que se mostraram mais independente em relação àquela realizada pelas ex-CISETs Ministeriais, cuja supervisão era de responsabilidade do próprio avaliado, o ministro setorial. Quanto a esse ponto, a independência em relação à pasta setorial avaliada foi evidenciada que é indiscutível a superioridade do modelo centralizado por não estar subordinada a própria pasta setorial, tendo assim maior autonomia funcional. Sendo que essa percepção de maior independência funcional juntamente com o sucesso alcançado dessa

centralização, tem afastado a discussão sobre a necessidade de o controle interno primário/administrativo da gestão ser revitalizado e reforçado para melhorar eficácia dos planos governamentais. O que confirma o apontamento de Braga (2013) quanto ao controle interno administrativo da gestão ser no Brasil de pouca utilização na gestão pública devido à falta de positivação na legislação e de espaço na literatura técnica.

Nas competências da CGU, identificou-se mudanças recentes nos normativos em vigor, em especial, na Lei 10.683/2003, devido a edição da Medida Provisória nº 726, de 12/05/2016, que extinguiu a CGU, excluindo suas atribuições de assessoramento direto ao Presidente no desempenho das funções da CGU e passando suas demais atribuições e competências para o também recém-criado MTFC. A CGU vinculada à Presidência apesar de não ser a condição ideal, pois não tinha independência organizacional e funcional em relação à própria Presidência da República, porém, possuía uma maior independência em relação as demais pastas setoriais, conforme determinam a boa-prática da governança pública e as normas internacionais de auditoria, ao disporem que a unidade de avaliação e assessoramento para se ter independência organizacional da Gestão deve estar subordinada ao Conselho e não a Presidência. Pois, ao contrário disso, a MP 726/2016 colocou o órgão central desses sistemas em uma localização ainda pior, qual seja, no mesmo nível hierárquico dos demais departamentos a serem avaliados (ministérios), ou seja, no mesmo nível que o da gestão. Assim para se estar alinhada com os normativos nacionais e internacionais a CGU deveria, em termos ideais, estar posicionada em um nível hierárquico superior à própria Presidência da República, ou seja, vinculada ao Conselho da República ou outro conselho com atribuições semelhantes, para poder avaliar a gestão da própria Presidência e a de todo o Poder Executivo Federal, sem exceções.

Outra descoberta importante é a necessidade de convergir as normas governamentais de controle interno com as da iniciativa privada, devido a importância da utilização de uma estrutura de controle interno para a APF para o ciclo de gestão, havendo uma carência na sistematização das diretrizes, conceitos e componentes, principalmente, em relação ao tratamento dos riscos associados aos

controles internos, pois não existia um elevado nível de harmonização conceitual entre as normas emitidas pela CGU (Manual de Controle Interno) e as diretrizes do COSO e da Intosai, conforme Wassally (2008). Pesa, assim, o descompasso do controle da gestão pública (que não utiliza esse modelo) com a iniciativa privada que já utiliza. Apesar do atraso na regulamentação, foi identificado que a convergência com as normas internacionais começou a partir da recente Instrução Normativa Conjunta do MP e CGU, de 10/05/2016, (Brasil, 2016) que dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal. A IN Conjunta traz os três pilares da gestão em conformidade com as Normas Internacionais – Estrutura Internacional de Práticas Profissionais – IPPF do IIA.

Como avanços pode-se destacar na norma:

- diferencia as funções dos órgãos do SCI, do controle interno administrativo da gestão e da Auditoria Interna;
- afasta a confusão sobre qual a responsabilidade da gestão (implementação dos controles internos da gestão, pelo estabelecimento da estratégia e gerenciamento de riscos e pela instituição do Comitê de Governança, Riscos e Controles) e do órgão central do SCI em relação à função do controle interno (avaliar a política, os procedimentos de gestão de riscos, os controles internos da gestão);
- identifica as possíveis responsabilidades do órgão central do SCI em relação à avaliação da gestão de riscos, afastando à confusão entre as atribuições do SCI das atribuições da gestão quanto à gestão de riscos;
- adota estruturas para controle interno e gestão de riscos.

Como “conservadorismos/desvantagens” pode-se destacar na norma:

- não faz clara divisão entre as atribuições de gestão e de governança e coloca o Comitê de Governança vinculado à presidência e não ao conselho;
- não identifica as possíveis responsabilidades do órgão central do SCI em relação à governança;

- não especifica as responsabilidades da CGU e do Ministério do Planejamento sobre as funções de controle interno, gerenciamento de riscos e governança;
- adota duplicidade de estruturas de controle interno COSO e COSO ERM.

Portanto conclui-se que a IN Conjunta, em que pese à “inovação tardia”, carece dos aperfeiçoamentos citados, contudo, esse normativo é um grande passo para se afastarem dúvidas e confusões sobre a responsabilidade da gestão pública e para se adotarem de fato na gestão esses três pilares para a futura consolidação do modelo de gestão para resultados na Gestão Pública.

Em relação ao segundo pilar da avaliação de resultados utilizados na iniciativa privada tem-se no item 2. como resultado da pesquisa a identificação dos critérios para a implementação da Gestão de Riscos nos órgãos e entidades públicas tendo como referenciais os critérios utilizados na iniciativa privada, em especial, a estrutura Integrada de Gerenciamento de Riscos Corporativos - COSO ERM para a integração entre controles internos administrativos e gestão de riscos, pois esta estrutura já uniu a estrutura de controle interno COSO com a estrutura de gestão de riscos ERM dentro de uma estratégia de se atingir os objetivos organizacionais, portanto, hoje na iniciativa não tem como se falhar em controle interno sem falar em uma estrutura integrada com gestão de risco.

Da estrutura COSO-ERM foram identificados os objetivos organizacionais, em especial os objetivos estratégicos, os componentes, após a necessidade da elaboração da matriz para a classificação dos eventos para a linha base para o desenvolvimento de uma estratégia de resposta a riscos. Deste modo, as respostas aos riscos são de acordo com a estratégia adotada, pois são ações para reduzir o impacto e a probabilidade de eventos adversos. Elas incluem ainda atividades de controle que devem ser consistentes com o apetite e as tolerâncias ao risco da entidade. Além disso, a estrutura de COSO-ERM conta com os demais elementos semelhantes aos da estrutura COSO: Atividades de controle interno, Informação e Comunicação, Monitoramento.

Verificou que a IN Conjunta, em que pese trazer diversos elementos de gestão de riscos (conceitos, princípios e atribuições/responsabilidades aos gestores que devem ser integrados aos controles no modelo de gestão para resultados na Gestão Pública) adotou a estrutura de COSO para controles interno e COSO-ERM para gestão de risco, poderia ter simplificado e adotado somente uma, a estrutura do COSO-ERM, que integra as duas estruturas.

Dando seqüência à identificação dos três pilares da avaliação de resultados utilizados na iniciativa privada no item 3 da pesquisa realizada foram estabelecidas as diferenças entre Governança Corporativa, Gestão de Políticas Públicas e a situação atual da Governança pública nos órgãos e entidades. Do lado do setor público observou-se haver convergência com o referencial da iniciativa privada expedido pelo IIA, pois se identificou a referência de Governança do TCU quanto à perspectiva de governança para os órgãos e entidades públicas, as Resoluções CGPAR (IBCG) para as empresas estatais de convergência para o setor público. Do referencial do TCU (2013), quanto a perspectiva de governança dos órgãos e entidades para fins de organização administrativa e melhor atingimento dos resultados, foi identificado as estruturas de governança: externas (TCU), externas de apoio a governança (CGU/SCI), internas de apoio a governança (Auditoria Interna e Comitês) e internas de governança (Conselhos). Do referencial do TCU foram também extraídas as funções nas relações entre governança (direcionamento, monitoração, supervisão, *inputs* da estratégia para a gestão) e gestão (planejamento, execução, controle, ação e prestação de contas *outputs* da gestão para a governança). Estabelecendo desta maneira a possibilidade de se alinhar a gestão e a governança no setor público para melhorar o desempenho em solucionar e em tratar os problemas da sociedade nas políticas públicas.

A crítica de Nassuno (2010) em relação à premissa dos indutores do planejamento e controle por objetivos/resultados da Reforma Orçamentária de 2000, é coerente, pois a simples indução não foi suficiente para induzir a alteração dos demais meios de gestão da instituição como um todo. Conclui-se que faltou assim uma estratégia global para todas as funções da gestão, portanto, falhou a

governança do modelo, além da necessária estrutura dos demais meios de gestão: processos, controle interno da gestão e ERM. E ainda Nassuno (2010) afirma que os outros meios da gestão, que não foram induzidos pelo planejamento e nem pelo controle centralizado da CGU estão todos direcionados para a legalidade e para a conformidades dos atos e fatos da gestão. Verifica-se que esses são rígidos controles normativos da gestão com funções, papéis e procedimentos que utilizam, enfim, a função administrativa de organização como um meio de controle. Assim estruturas mais flexíveis de controles internos, gestão de riscos e governança corporativa que são focadas para o atingimento dos objetivos e resultados da operacionais da gestão não foram de fato implementados até o momento.

Agora, com a edição da recente IN Conjunta do MP e CGU sobre controles internos, ERM e Governança, o governo tenta internalizar as críticas de Nassuno (2010). Todavia, quanto ao pilar governança, verificou-se que a norma foi deveras conservadora, ao apenas indicar os princípios e a obrigação dos órgãos e entidades a criarem o Comitê de Governança, Riscos e Controles sem explicitar as diferenças entre a gestão e a governança, tão necessárias para avaliação do atingimento dos resultados. Fica evidente que faltou um melhor alinhamento com o referencial de governança do TCU e as normas internacionais de governança do IIA. Como “conservadorismos/desvantagens” pode-se destacar na norma:

- não faz clara divisão entre as atribuições de gestão (controles internos da gestão e ERM) e de governança;
- coloca o Comitê de Governança vinculado à presidência e não ao conselho e com participação somente de dirigentes e de nenhum ator externo;
- não identifica as possíveis responsabilidades do órgão central do SCI em relação à governança;
- não especifica as responsabilidades da CGU e do Ministério do Planejamento sobre as funções de controle interno, gerenciamento de riscos e governança;

Todavia, como avanços em relação à Governança pode-se destacar na norma:

- criação do Comitê de governança, Riscos e Controles, que é uma instância interna de apoio a governança (Referencial Teórico de Governança do TCU);
- define as competências do Comitê de governança.

Finalizando a seqüência da identificação dos três pilares da avaliação de resultados utilizados na iniciativa privada temos no item 4. da pesquisa realizada, o alinhamento, Integração e matricialidade com a indicação de modelos de avaliação de desempenho e de processos que foram denominados a laje dos pilares do controle interno, ERM e governança corporativa para a otimização de resultados.

A governança para resultados de Martins e Marini (2010) defende a necessidade de se estabelecer o alinhamento dos arranjos institucionais com os mecanismos de controle para que as políticas públicas alcancem os resultados esperados ao invés de apenas formulação o planejamento e controle por resultados. Sendo abrangente e aprofundado nas metodologias de gestão do desempenho e de processos, os autores advertem que diversos enfoques criam “silos” de abordagens, que apesar de se observar todos os modelos, nenhum deles é capaz de atender todas as necessidades, se faz necessário a construção de um modelo integrador das diversas metodologias. O modelo de governança por resultados para o setor público dos autores, registrado como Gestão Matricial de Resultados ou Governo Matricial traz uma matriz para a identificação e pactuação dos elementos da estrutura organizacional (departamentos) com elementos de estratégia sob a monitoração e avaliação contínua (central de resultados), na Metodologia de implementação da Gestão Matricial de Resultados. Assim se tem de forma integrada a agenda estratégica, o processo de alinhamento das unidades implementadoras (estrutura) e o outro elemento da matriz, o monitoramento e avaliação, que é o foco do presente trabalho. Esse modelo de governança por resultados foi comparado com a estrutura integrada de controles internos e gestão de riscos (COSO ERM), e verificou-se a convergência na medida que o monitoramento da gestão faz parte da Gestão de Riscos ao se monitorar os eventos e os responsáveis pelos riscos respondem aos riscos de acordo com o apetite de risco da organização, desde que recebam as informações oportunamente.

Dos métodos de controle clássicos por papéis e responsabilidades foi reconhecido que o resultado de um mau desempenho pode ser a consequência da causa de se ter um controle imposto com medição do desempenho em relação a padrões preestabelecidos e de medidas corretivas no responsável da área ou função e em regra avaliado a posteriori. Enfim, como visto, é utilizar a função administrativa de organização como um meio de controle. Por outro lado foi reconhecido também que se o controle for executado por todos envolvidos na organização (conhecedores, defensores e executantes da estratégia organizacional), temos o autocontrole (monitoração e avaliação) e uma gestão por objetivos que tem como consequência um bom desempenho com um controle do tipo concomitante que avalia todo o processo de gestão e as funções desempenhadas e tenta melhorar todo o processo ao invés de corrigir o desempenho de um único gestor, o que pode ser melhor observado no alinhamento da estrutura organizacional por meio da Metodologia de implementação da Gestão Matricial de Resultados de Martins e Marini (2010). Foi estabelecida também convergência entre os autores e a estrutura integrada de controles internos e gestão de riscos (COSO ERM), quanto à afirmação de que o ponto crítico do controle é gerar informações para proporcionar correções oportunas, pois se verificou a convergência na medida que o monitoramento da gestão faz parte da Gestão de Riscos. Verifica-se, ainda, conforme aqui desenvolvido a complementaridade da modelo da Gestão Matricial de Resultados com o modelo de integração dos três pilares de monitoramento, avaliação e supervisão dos controles internos, gestão de riscos e governança corporativa.

Portanto, para o conjunto dos três pilares da gestão por resultados, a necessidade da “laje” de alinhamento, de integração e de diversas matrizes de arranjos institucionais para as políticas públicas com o estabelecimento de mecanismos de controle, juntamente com gestão de riscos que deve ser direcionado estrategicamente pela governança corporativa dos órgão/entidades para melhoria de processos e de desempenho para o alcance de melhores resultados quanto à prestação de serviços para a sociedade.

Conclui-se, que o modelo de gestão e governança para resultados no setor público não pode apenas se limitar a formulação e o planejamento por resultados por meio da expedição de normativos com o objetivo de apenas induzir a gestão por resultados. Pois ficou evidenciado que há necessidade reforçar as estruturas de controle interno da gestão com a utilização de uma estrutura de controle interno, de gestão de riscos e de governança corporativa. Bem como, do necessário alinhamento, integração e matricialidade pela gestão e governança orientada para resultados, que dependerá também de muita consultoria e capacitação, seja para os três pilares, controles internos, gestão de riscos e governança, seja para as ferramentas práticas de gestão de desempenho e de processos e demais boas práticas da iniciativa privada como as citadas por Martins e Marini 2010 na Gestão de Processos no Governo Matricial, que podem ser incorporados ao setor público para maximizar os resultados públicos.

### **III - Considerações finais e indicações**

Esses foram os resultados alcançados pela pesquisa que a partir da experiência do Governo Federal do planejamento e controle voltados para resultados no ano de 2000, pesquisou-se novos elementos de Gestão Pública voltados para resultados para a etapa da implementação e monitoramento/avaliação das políticas públicas, em especial, os três pilares da avaliação de resultados, controles internos, gestão de riscos e governança do IIA e a Gestão Matricial de Resultados ou Governo Matricial de Martins e Mariani. Sendo que outros modelos sempre poderão ser objeto de novos estudos devido amplitude do tema no que tange o ciclo da política pública e a possibilidade de diversos modelos para melhorar a *performance* da gestão.

Um tema mais específico que pode ser aprofundado é o controle interno primário da gestão, que conforme revelado por Braga (2013) é no Brasil de pouca utilização na gestão pública devido à falta de positividade na legislação e de espaço

na literatura técnica. E na pesquisa realizada foi reforçado essa observação de lacuna de conhecimento, pois o processo administrativo de controle interno realizado pela própria gestão pública vem sendo negligenciado no Brasil em favor da centralização do controle interno no órgão central do SCI (CGU).

Outro tema que merece aprofundamentos é sobre a suposta dualidade entre métodos de controle clássicos por papéis e responsabilidades formais versus controles flexíveis com uma estrutura integrada na estratégia como o COSO. Controles impostos que usam a função administrativa de organização como um meio de controle (o responsável da área ou função avaliado a posteriori o desempenho em relação a padrões preestabelecidos e impõe medidas corretivas aos demais servidores) versus o autocontrole (controle executado por todos envolvidos na organização com uma gestão por objetivos que tenta melhorar todo o processo com uma estratégia de agregação de valor ao invés de corrigir o desempenho de um único gestor). Desta maneira, estudos para se verificar se uma forma de controle é melhor que a outra, controle rígido versus controle flexível, ou se adotar as duas formas é a melhor solução, cabe maiores estudos para se verificar em quais tipos organizações públicas são mais aplicáveis.

Da necessidade de integração desses três pilares da avaliação de resultados, controles internos, gestão de riscos e governança do IIA, tem-se que os pilares controle interno e gestão de riscos já estão integrados no COSO ERM, porém a integração desses dois pilares em relação à governança exercida sobre a gestão é um tema que pode ser aprofundado nos estudos de alinhamento, de matricialidade e de agregação de outras ferramentas de avaliação de desempenho e processos

Quanto ao pilar governança, verificou-se que a norma conjunta expedida pelo MP e CGU é deveras conservadora, ao apenas indicar os princípios e a obrigação dos órgãos e entidades de criarem o Comitê de Governança, Riscos e Controles sem esclarecer as diferenças entre a gestão e a governança, questão tão necessária para avaliação do atingimento dos resultados. Apesar de ter bons referenciais de governança como os do TCU e as normas internacionais de governança do IIA, estudos e aprofundamento dos limites entre gestão e governança são necessários

devido ao fato que essa diferenciação não fazer parte da cultura administrativa em relação à hierarquia de comando e controle do setor público.

Como visto o trabalho de Martins e Marini apesar de ser abrangente e aprofundando nas metodologias de gestão do desempenho, novos estudos são bem-vindos devido ao fato que diversos enfoques criam “silos” de abordagens, se faz necessário a construção de um modelo integrador das diversas metodologias. Portanto, o aprofundamento de estudos para a convergência dos diversos modelos para se aperfeiçoar o alinhamento dos arranjos institucionais da gestão com o estabelecimento de mecanismos de controle interno, gestão de riscos e governança para o alcance dos resultados e efetivação das políticas públicas ao invés de apenas da indução do planejamento e controle por resultados.

Assim, sendo considerando que é notório o baixo resultado das políticas públicas frente às demandas da sociedade por melhor prestação de serviços públicos. Considerando, também, a análise da CGU desde sua origem com o advento da metodologia de avaliação de programas de governo até o atual MTEC com a recém expedição da norma de controles internos, ERM e Governança. Considerando ainda, o contexto histórico do crescimento das atribuições e funções de órgão central dos sistemas de Controle Interno, Correição, Ouvidoria e Transparência e Combate à Corrupção no Poder Executivo, sistemas que se torna m cada vez mais robustos. Considerando, por outro lado, o crescimento do SCI e a redução do controle da gestão com a mitigação da função do controle interno primário da gestão, no que tange ao controle interno dos processos administrativos.

Vislumbra-se três indicações para o aperfeiçoamento do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal - SCI:

1. alinhar gestão e governança, por meio da estruturação e reforço do controle interno da gestão com base no modelo de avaliação/controle da iniciativa privada do IIA quanto aos pilares de avaliação do controle interno, gestão de riscos (COSO-ERM) e governança corporativa proposto pela IN 01-MP/CGU-2016, incluindo os modelos privados de

avaliação de desempenho/processos, a exemplo, do modelo de Gestão Matricial de Resultados ou Governo Matricial de Martins e Mariani 2010;

2. reforçar as assessorias de controle interno ministeriais como efetivas unidades de controles internos administrativos da gestão, a semelhança do que ocorre na iniciativa privada, para a auto avaliação dos controles internos por meio de avaliações periódicas internas, seja para a avaliação de conformidade das contas, desde que sob a supervisão e com a avaliação anual de conformidade e parecer sobre as contas do órgão central do sistema, CGU, assegurando assim a autonomia funcional ao sistema por meio da atuação do seu órgão central.
3. adicionada a proposta anterior, propor continuidade do fortalecimento do órgão central do sistema, CGU, atribuindo-lhe outra atribuição ainda não desenvolvida pela CGU, por meio da criação de uma nova secretaria para prestar consultoria sobre suas funções de controle interno, ERM e Governança (nova IN Conjunta), sobre a metodologia de avaliação de programas de governo, sobre Correição, Ouvidoria e prevenção e combate à corrupção, e assim se alinhar com a atual tendência convergência para as normas internacionais, pois cabe a auditoria interna realizar avaliação/auditoria e consultoria.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVES, Maria Fernanda Colaço; CALMON, Paulo Carlos Du Pin. Múltiplas Chibatas? – Governança da Política de Controle da Gestão Pública Federal. Encontro de Administração Pública e Governança – EnAPG. ANPAD, Salvador, 2008. Disponível em < [anpad.org.br](http://anpad.org.br) > Acesso em: 28 nov. 2015.

CHIAVENATO, Idalberto. Teoria Geral da Administração: abordagens prescritivas e normativas da Administração. São Paulo, Mc Graw-Hill, Mackron Books, 4.ed, 1993.

BARRETO, Luisa Cardoso. Análise da evolução da metodologia de gerenciamento de riscos aplicada aos projetos estratégicos do governo de Minas Gerais. VI Congresso Consad de Gestão Pública, Brasília, 2013. Disponível em < [consad.org.br](http://consad.org.br) > Acesso em: 28 nov. 2015.

BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo. Reflexões acerca da atuação dos órgãos de controle na construção da excelência da gestão pública no Brasil. VI Congresso Consad de Gestão Pública, Brasília, 2013. Disponível em < [consad.org.br](http://consad.org.br) > Acesso em: 28 nov. 2015.

BRASIL, INSTRUÇÃO NORMATIVA CONJUNTA MP/CGU Nº10, de maio de 2016.

COMMITTEE OF SPONSORS OF THE TREADWAY COMMISSION. COSO,. Estrutura de Controle Interno. Disponível em < [coso.org](http://coso.org) > Acesso em: 28 nov. 2015.

\_\_\_\_\_. Gerenciamento de Riscos na Empresa – Estrutura Integrada: Sumário Executivo e Estrutura e Gerenciamento de Riscos na Empresa – Integrated Framework: Application Techniques. COSO ERM, 2 vol. set, 2007. Disponível em < [coso.org](http://coso.org) > Acesso em: 28 nov. 2015.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. CFC. NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO. NBC T 16.8 - CONTROLE INTERNO, Brasília, 2008.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. IBGC.. Código das melhores práticas de governança corporativa, BRASIL, 2009. Disponível em: <<http://www.ibgc.org.br/>>. Acesso em: 28 nov 2015

MARTINS, Humberto; MARINI Caio. Um Guia de Governança para resultados na Administração Pública, Brasília: Publix Editora, 2010.

MARTINS, Raildy. A (re) Introdução do Decreto Autônomo no Ordenamento Jurídico Brasileiro. Análise de Caso Concreto: o Sistema de controle interno do Poder Executivo Federal. Monografia (Especialização em Direito Público). Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília, 2006.

Ministério da Transparência, Fiscalização e Controles – MTFC, Brasília, 2016. Disponível em < <http://www.cgu.gov.br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao>> Acesso em: 13 jun.2016

NASSUNO, Marianne. Proposta de organização da Administração Direta para a gestão por resultados. III Congresso Consad de Gestão Pública, Brasília, 2010. Disponível em < [consad.org.br](http://consad.org.br)> Acesso em: 28 nov. 2015.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO . OCDE. Avaliação da OCDE sobre o Sistema de Integridade da Administração Pública Federal Brasileira . Gerenciando riscos por uma Administração Pública mais íntegra. Avaliações da OCDE Sobre Governança Pública. Brasília, 2011.

PARES, Ariel.; SILVEIRA, José Paulo. Gestão pública orientada para resultados no Brasil. Revista do Serviço Público - RSP Ano 53 Número 4 Out-Dez 2002.

RIBEIRO, Sheila M. R. Fortalecimento das instituições de controle na APF do Brasil. III Congresso Consad de Gestão Pública, Brasília, 2010. Disponível em < consad.org.br> Acesso em: 28 nov. 2015.

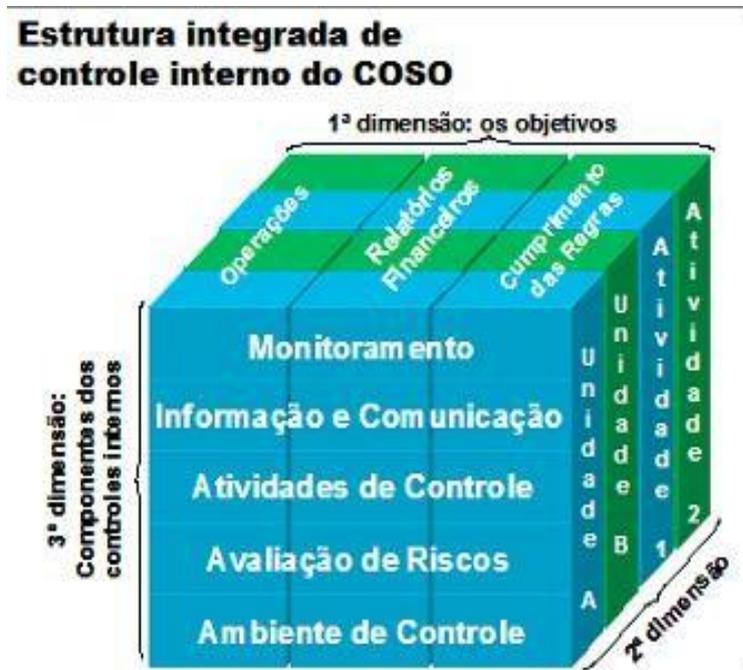
TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. TCU. Referencial básico de governança. Aplicável a Órgãos e Entidades da Administração Pública. Brasília, 2013. Disponível em < <http://portal.tcu.gov.br/comunidades/governanca/entendendo-a-governanca/referencial-de-governanca/>> Acesso em: 04 fev.2016.

WASSALLY, Lorena P. M. P. Controles internos no setor público: um estudo de caso na Secretaria Federal de Controle Interno com base em diretrizes emitidas pelo COSO e pela INTOSAI. Dissertação de Mestrado (Especialização em Ciências Contábeis). Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasília, 2008.

Autor: Fabiano de Castro  
Especialista em Orçamento Público (ISC/TCU 2010).  
Analista de Finanças e Controle  
fabiano.castro@cgu.gov.br

## ANEXOS

Figura 1 – COSO – Estrutura de Controle Interno



Fonte: COSO

Figura 2 – Modelo de Três Linhas de Defesa

### Modelo de Três Linhas de Defesa



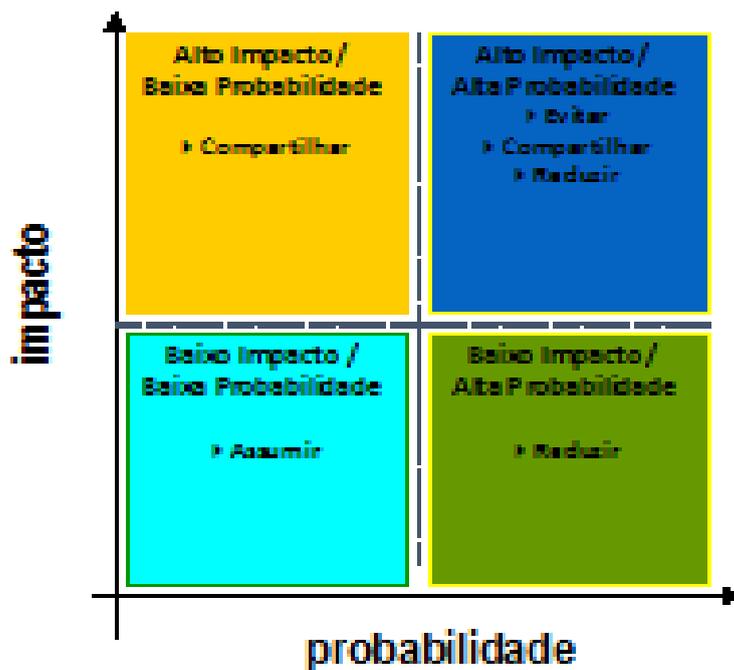
Fonte: IIA

**Figura 3 – COSO ERM - Estrutura Integrada de Gerenciamento de Riscos Corporativos**



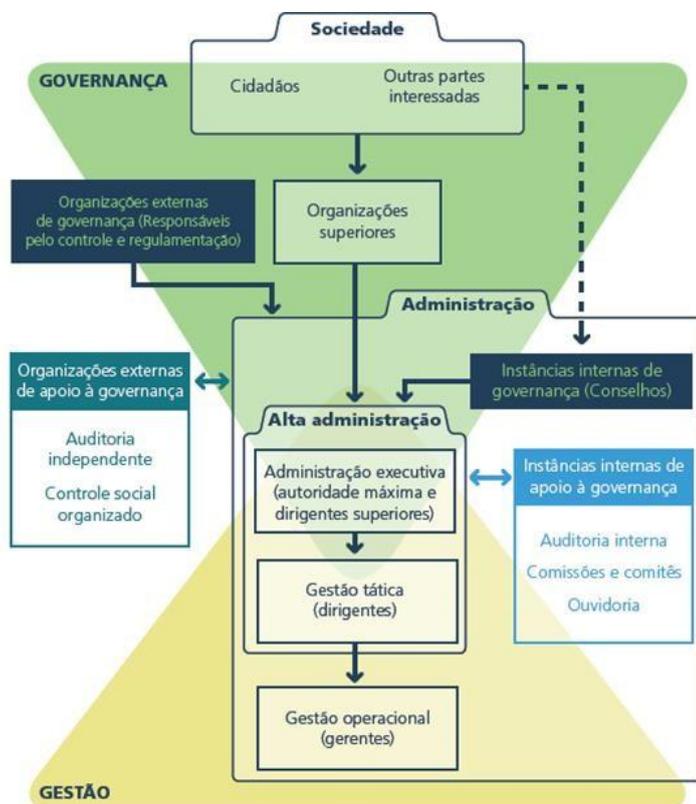
Fonte: COSO

**Figura 4 – Matriz de Risco com respostas aos riscos**



Fonte: INTOSAI

**Figura 5 - Sistema de governança em órgãos e entidades da administração pública**



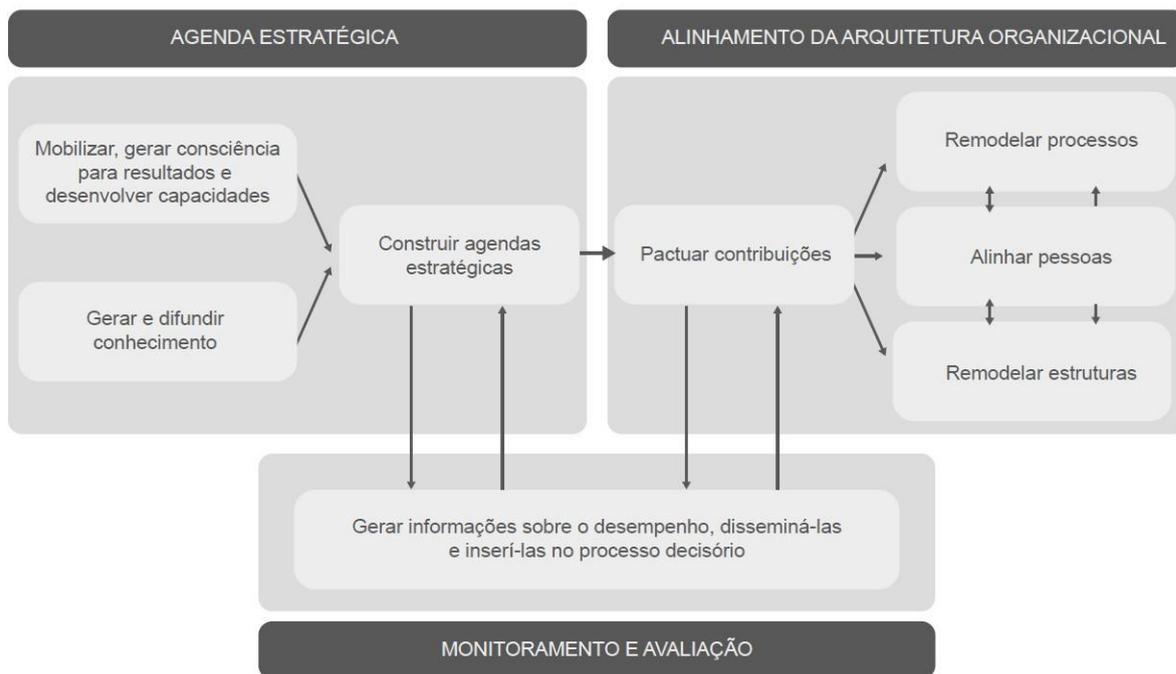
Fonte: TCU

**Figura 6. Relação entre governança e gestão**



Fonte: TCU

**Figura 7 – Metodologia de implementação da Gestão Matricial de Resultados.**



Fonte: Publix

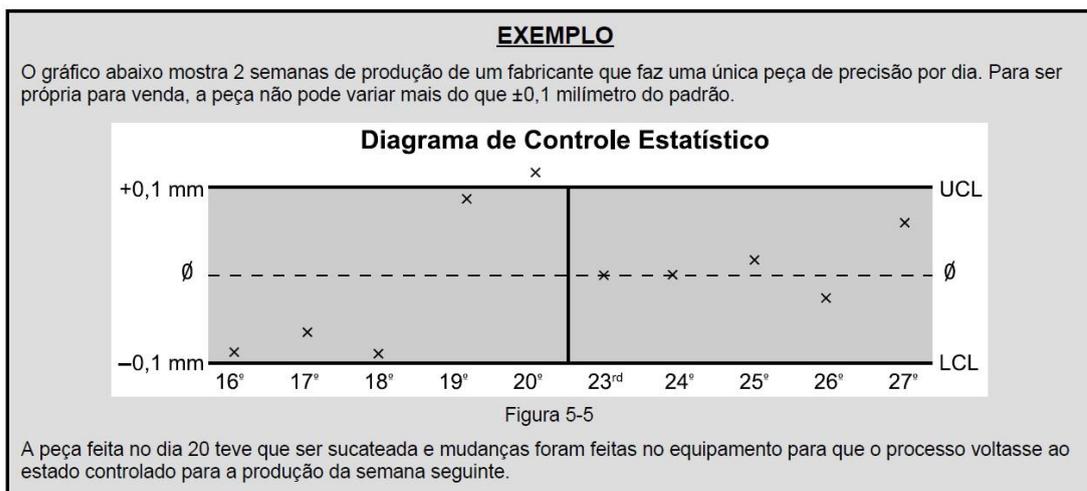
**Figura 8 – Matriz de Controle**

**Matriz de Controle**

	Controle A	Controle B	Controle C	Controle D
Risco 1	●			
Risco 2	●			
Risco 3		●		
Risco 4		●	●	
Risco 5	●			
Risco 6				●

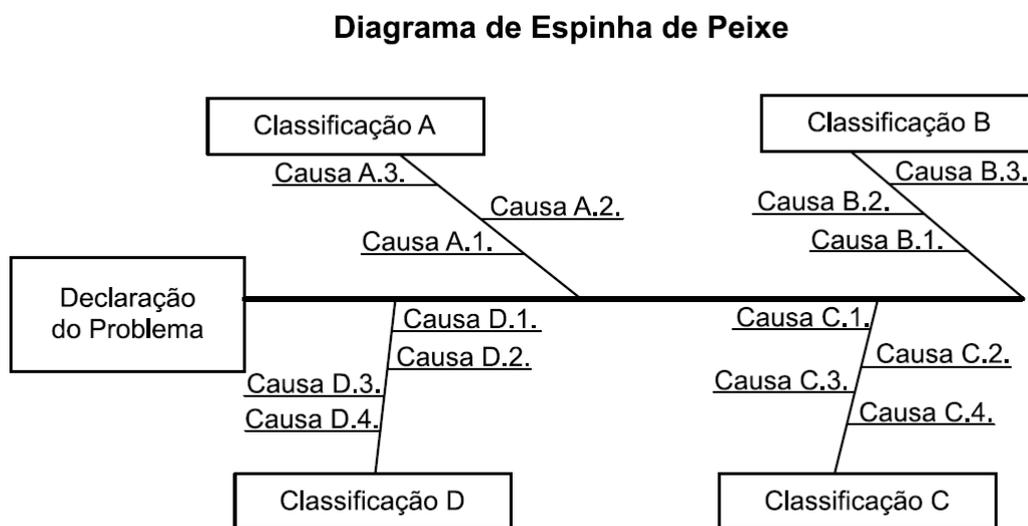
Fonte: IIA

## Figura 9 Diagrama de Controle Estatístico



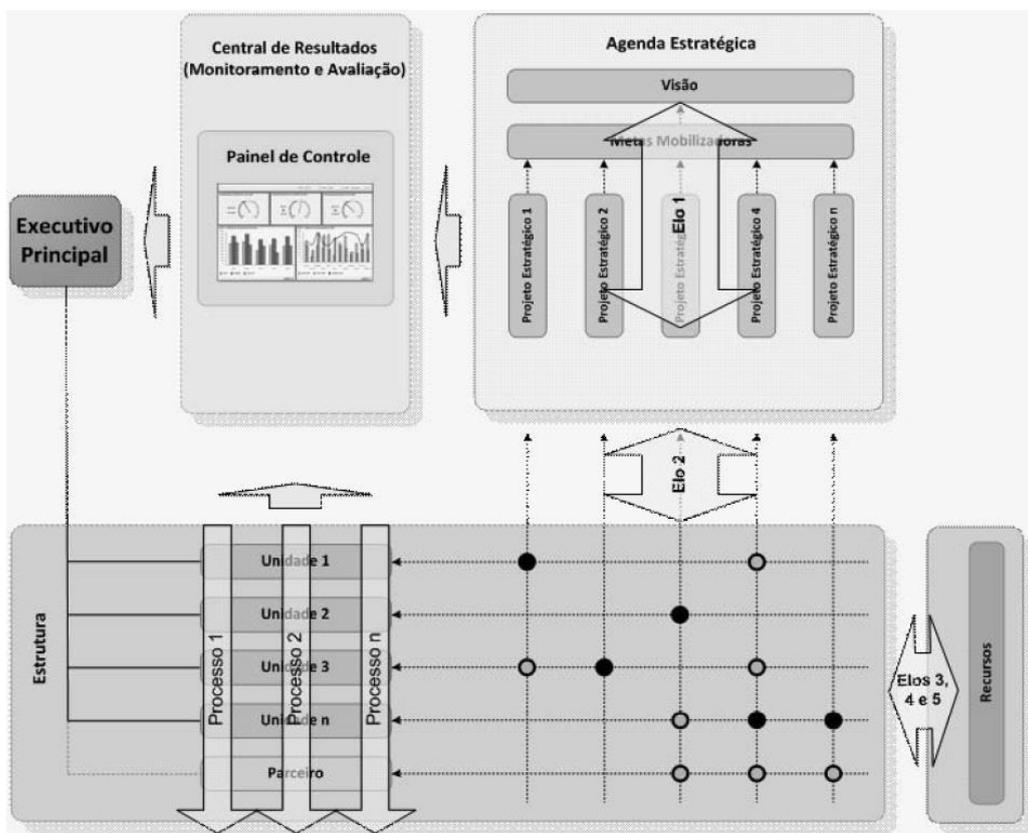
Fonte: IIA

## Figura 10 – Diagrama Espinha de Peixe

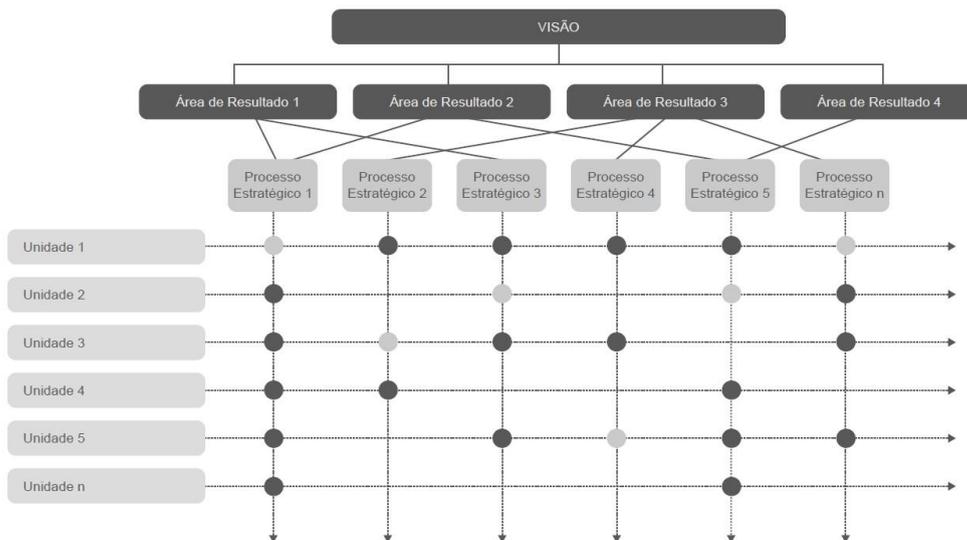


Fonte: IIA

**Figura 11 – Gestão de Processos no Governo Matricial**

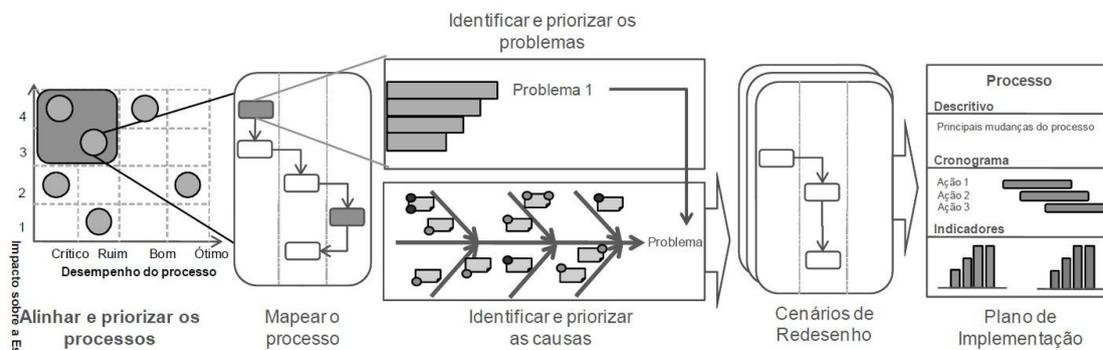


**Figura 12 – Relações entre áreas de resultados, carteira de processo e estrutura implementadora**



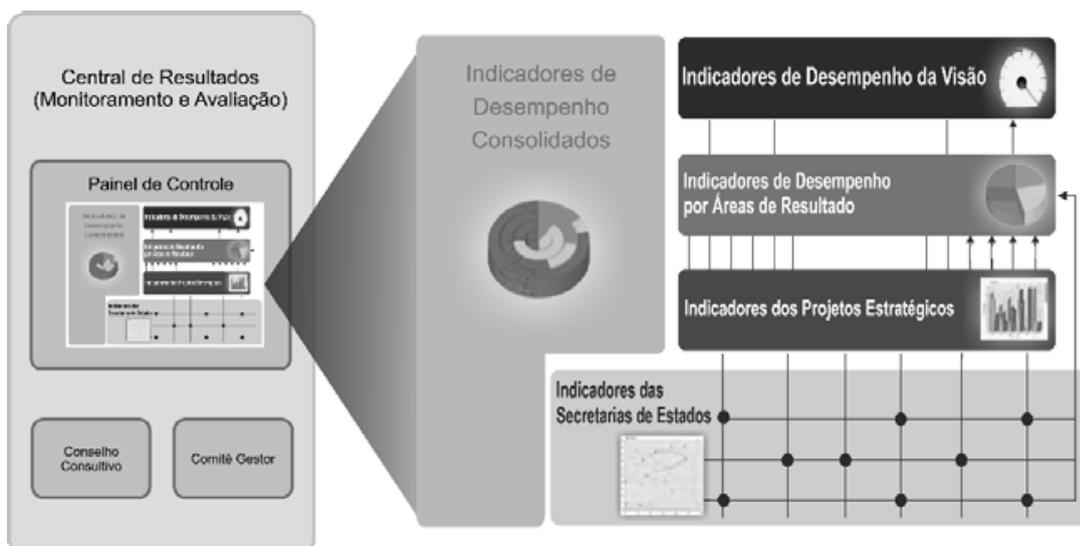
Fonte: Publix

**Figura 13 – Etapas da metodologia de gestão de processos**



Fonte: Publix

**Figura 14 – Ambiente de Sala de Situação para monitoramento de resultados**



Fonte: Publix