



Universidade de Brasília – UnB  
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – FACE  
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais - CCA

**Andrey de Sousa Nascimento**

**UMA ANÁLISE DAS PREMISSAS DE CONTROLE INTERNO DO  
COSO EM RELAÇÃO À EXECUÇÃO DO PROGRAMA  
NACIONAL DE ALIMENTAÇÃO ESCOLAR - PNAE.**

**Brasília**

2013

Andrey de Sousa Nascimento

UMA ANÁLISE DAS PREMISSAS DE CONTROLE INTERNO DO  
COSO EM RELAÇÃO À EXECUÇÃO DO PROGRAMA NACIONAL  
DE ALIMENTAÇÃO ESCOLAR - PNAE.

Monografia apresentada para aprovação  
no curso de Graduação em Ciências  
Contábeis da Universidade de Brasília.

Orientador: Bruno Vinícius Ramos Fernandes

Brasília

2013

Andrey de Sousa Nascimento

UMA ANÁLISE DAS PREMISSAS DE CONTROLE INTERNO DO  
COSO EM RELAÇÃO À EXECUÇÃO DO PROGRAMA NACIONAL  
DE ALIMENTAÇÃO ESCOLAR - PNAE.

Monografia apresentada para aprovação  
no curso de Graduação em Ciências  
Contábeis da Universidade de Brasília.

Banca Examinadora:

Bruno Vinícius Ramos Fernandes, Dr. (Orientador)

José Alves Dantas, Dr. (Examinador)

Brasília, 04 de dezembro de 2013.

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, por sua condução em todos os meus atos, além de sua misericórdia infindável, concatenando todas as ações e omissões, tal que me trouxe a este ponto de minha vida. Ainda a Ele, por me permitir a vinda a este mundo, sob a tutela de meus pais, Eumar e Fátima, e sob o carinho de tantas mães que posicionou em meu caminho, Lourdes e Socorro, ensinando-me à vida, de tantas formas quanto minha capacidade permitiu.

Ao meu orientador, Bruno, por sua paciência e consideração, além de me conceder tempo para conversas que elevaram meu pensamento quanto à situação da educação nacional.

A todos os colegas que direta ou indiretamente me auxiliaram na conclusão deste trabalho.

## RESUMO

O presente trabalho busca analisar os elementos de risco do Programa Nacional de Alimentação Escolar – PNAE, a partir das definições apontadas no gerenciamento de risco pelo *Comitee of Sponsoring Organization of the Treadway Comission* (COSO). O objetivo é, portanto, avaliar o gerenciamento de riscos corporativos no âmbito do PNAE à luz do definido pelo COSO, considerando os seguintes componentes: ambiente interno; fixação de objetivos; identificação de eventos; avaliação de riscos; resposta a risco; atividades de controle; informações e comunicação; e monitoramento. A pesquisa é exploratória, considerada uma pesquisa bibliográfica e sua análise foi elaborada com base em parâmetros qualitativos, acerca dos eventos encontrados em pesquisa. Considera-se que, apesar da sobreposição de elementos de risco sobre as dimensões apresentadas, que permitem a corrente presença de desvios na execução do Programa, o modelo descentralizado pode ser tido como conquista, restando necessário o fortalecimento do controle social como última barreira para uma real efetividade do PNAE.

Palavras-chave: PNAE, Gerenciamento de Risco, COSO.

## **ABSTRACT**

This study aims to analyze the risk characteristics of the National School Nutrition Program – PNAE, from the definitions outlined in the risk management by Comitêe of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO). The aim is therefore to assess the enterprise risk management in the context of the Program in light of defined by COSO, considering the following components: internal environment, setting goals, identifying events, risk assessment, risk response, control activities, information and communication, and monitoring. The research is exploratory, considered a literature survey and its analysis was made based on qualitative parameters, about the events found in research. Despite the overlap of risk elements on the dimensions presented, which allow the current deviations in the implementation of the Program, the decentralized model can be taken as an achievement, being considered necessary the strengthening of social control as the last remaining barrier to actual effectiveness of the PNAE.

Keywords: PNAE, Risk Management, COSO.

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>1</b>
<b>2</b>	<b>FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA</b>	<b>5</b>
<b>2.1</b>	<b>Modelo de Referência COSO I</b>	<b>6</b>
<b>2.2</b>	<b>Modelo de Referência COSO II</b>	<b>7</b>
<b>2.2.1</b>	<i>Ambiente Interno</i>	<b>8</b>
<b>2.2.2</b>	<i>Fixação de Objetivos</i>	<b>10</b>
<b>2.2.3</b>	<i>Identificação de Eventos</i>	<b>10</b>
<b>2.2.4</b>	<i>Avaliação de Riscos</i>	<b>11</b>
<b>2.2.5</b>	<i>Resposta a Risco</i>	<b>12</b>
<b>2.2.6</b>	<i>Atividade de Controle</i>	<b>13</b>
<b>2.2.7</b>	<i>Informação e Comunicação</i>	<b>14</b>
<b>2.2.8</b>	<i>Monitoramento</i>	<b>14</b>
<b>2.3</b>	<b>O Programa Nacional de Alimentação Escolar</b>	<b>15</b>
<b>2.3.1</b>	<i>Administração do PNAE</i>	<b>16</b>
<b>2.3.2</b>	<i>Quadro Legal</i>	<b>17</b>
<b>2.3.3</b>	<i>Entrega da Informação e Transparência</i>	<b>18</b>
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA</b>	<b>21</b>
<b>4</b>	<b>ANÁLISE DOS RESULTADOS</b>	<b>24</b>
<b>4.1</b>	<b>Ambiente Interno</b>	<b>24</b>
<b>4.2</b>	<b>Fixação de Objetivos</b>	<b>26</b>
<b>4.3</b>	<b>Identificação de Eventos</b>	<b>28</b>
<b>4.4</b>	<b>Avaliação de Riscos</b>	<b>31</b>
<b>4.5</b>	<b>Resposta a Risco</b>	<b>32</b>
<b>4.6</b>	<b>Atividades de Controle</b>	<b>34</b>
<b>4.7</b>	<b>Informação e Comunicação</b>	<b>36</b>
<b>4.8</b>	<b>Monitoramento</b>	<b>37</b>
<b>5</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b>	<b>39</b>
<b>6</b>	<b>REFERENCIAL BIBLIOGRÁFICO</b>	<b>42</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A evolução do Estado Brasileiro como instituição social deve seguir com a participação da sociedade. Assim, sempre ao longo da evolução do Estado rumo a um conceito mais democrático, predominou a necessidade de sistematicamente criar instrumentos que permitissem compensar o afastamento da sociedade quando da execução das políticas públicas.

Hodiernamente, há políticas públicas com baixa incidência de desvios e com maior sucesso em execução, a exemplo do Programa Nacional do Livro Didático – PNLD, no qual a compra e distribuição dos livros didáticos às escolas da Rede Pública de Ensino são concentrados na gestão de Órgão do Governo Federal, a saber, o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – FNDE, órgão vinculado ao Ministério da Educação – MEC.

Todavia, quando se busca uma atuação em controle social, a prática se demonstra um tanto quanto árdua. É o caso do Programa Nacional de Alimentação Escolar – PNAE, alvo do presente estudo. O Programa é uma evolução de uma série de ações da União, no sentido de promover um apoio à alimentação do corpo discente, consolidando na permanência do alunado no ambiente escolar. Portanto, indiretamente contribuindo para a diminuição da evasão escolar, apesar deste último não ser considerado objetivo do Programa.

Atualmente o PNAE é um dos mais antigos programas públicos de suplementação alimentar, destacando-se pela continuidade, dimensão e quantitativo de investimentos envolvidos. Conforme Balaban et al (2011), o PNAE se constitui no maior e mais antigo programa nacional na área de alimentação e nutrição, pelos investimentos alocados, bem como em número de indivíduos atendidos. É considerado um dos maiores programas de alimentação escolar do mundo, ao lado do *National School Lunch Program – NSLP*, dos EUA, elemento inicial de justificativa da relevância do tema.

Foi assegurado pela Constituição da República Federativa do Brasil - CRFB, de 1988, garantindo a distribuição de refeições durante o intervalo das atividades escolares. O público-alvo do Programa é constituído por alunos matriculados na educação infantil, no ensino fundamental e no ensino médio, de escolas da rede pública de ensino ou de escolas mantidas por entidades filantrópicas, cadastradas no Censo Escolar e no Cadastro Nacional de Assistência Social.

O PNAE iniciou sua atuação na década de 50, passando por transformações, chegando à nomenclatura atual em 1979, gerenciado de maneira centralizada até 1993. A partir de 1994, foi iniciado o processo de descentralização, consolidado em 1998, quando passou a ser executado de forma direta por instituições comunitárias vinculadas às escolas municipais e

estaduais, participando de forma indireta e articulada os agentes públicos de todas as esferas de governo, com a coordenação do FNDE.

A descentralização do Programa permitiu a melhoria de seu desempenho, como alteração na sistemática das compras, a utilização de produtos *in natura* da própria comunidade em que se insere a escola, contribuindo à manutenção dos hábitos nutricionais regionais.

Conforme o “Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada”, emitido pelo *Comitee of Sponsoring Organization of the Treadway Comission* (COSO), a premissa é que a existência da organização se volta a seu objetivo, que é em suma a geração de valor às partes interessadas. Todas as organizações enfrentam incertezas; a partir da constatação, cabe ao gestor avaliar até que ponto se pode aceitar essa incerteza e sua interferência na execução das atividades da organização.

Portanto, é o gerenciamento de riscos corporativos a arma do gestor para traçar estratégias a fim de se evitar a incidência das incertezas inerentes ao processo, proporcionando um incremento ao valor gerado pela organização. Trazendo para o ambiente público, e considerando o PNAE, o valor se volta ao objetivo do Programa, “contribuir para o crescimento e desenvolvimento biopsicossocial, a aprendizagem, o rendimento escolar e a formação de hábitos alimentares saudáveis dos alunos, por meio de ações de educação alimentar e nutricional e da oferta de refeições que cubram as suas necessidades nutricionais durante o período letivo”.

Os instrumentos de controle social se fundam eminentemente nos Conselhos de Alimentação Escolar – CAE, que por sua vez monitoram e fiscalizam a transferência dos valores do FNDE ao ente federado (município ou estado), do ente federado à unidade executora, escolas que gerem o recebimento dos gêneros alimentícios comprados pelo ente federado e os transformam no alimento necessário.

É imperativo, portanto, observar a necessidade de o Programa firmar o processo de descentralização, tal que se constitua como exemplo de instrumento de participação na política pública. O problema da pesquisa que insurge seria caracterizado no ausente gerenciamento público do Programa de maneira satisfatória e efetiva, a partir do gerenciamento de riscos, tal que possa fortalecer os Conselhos de Alimentação Escolar, como vigas mestras da participação da sociedade na política pública.

Estes elementos demonstram parcialmente a rede intrincada de atores nas diversas pontas, além dos agentes do CAE, na função de controle do desenvolvido e dos gastos municipais atinentes ao Programa.

Conforme definições do COSO – Controle Interno – Estrutura Integrada, o Sistema de Controle Interno pressupõe um processo integrado ao negócio, devendo envolver a empresa em

todos os níveis hierárquicos (DANTAS et al, 2010). Assim, o controle interno é um processo composto de cinco componentes integrados, a saber: Ambiente de Controle; Avaliação e Gerenciamento dos Riscos; Atividades de Controle; Informação e Comunicação; e Monitoramento. Em meio acadêmico, é vasta a análise do Programa Nacional de Alimentação Escolar com enfoque analítico sobre seu controle interno. Far-se-á uso do documentado nesse sentido.

Face ao exposto, é objetivo do presente estudo avaliar o controle interno, a partir do gerenciamento de riscos corporativos no âmbito do PNAE à luz do definido pelo COSO – Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada, considerando os oito elementos gerenciais estabelecidos no documento: Ambiente Interno; Fixação de Objetivos; Identificação de Eventos; Avaliação de Riscos; Resposta ao Risco; Atividades de Controle; Informações e Comunicação; e Monitoramento. Aportando o objetivo em fim último, de tal modo que se possa fornecer à gerência do Programa um modelo de avaliação de riscos estruturado e efetivo.

Quando sopesada a importância do programa ante a sociedade, cabe considerar que é um dos principais instrumentos de alavancagem econômica das comunidades brasileiras, em especial as interioranas, lembrando ser o PNAE integrante do Sistema Nacional de Segurança Alimentar e Nutricional, contribuindo para a progressiva realização do Direito Humano à Alimentação Adequada – DHAA (CONSEA, 2010).

É integrante do eixo 4 do DHAA, cujos eixos são: 1-2 – Produção/Disponibilidade de Alimentos; 3 – Renda/Acesso e Gasto com Alimentos; 4 – Acesso à Alimentação Adequada; 5 – Saúde e acesso a serviços de saúde; 6 – Educação; 7 – Populações Tradicionais. Interessante notar que se vincula ao eixo 4, ao invés do 6, por considerar sua atuação, em atender a 20% das necessidades nutricionais diárias dos alunos para uma refeição, 30% em comunidades indígenas e quilombolas e 70% para o ensino de período integral.

É, portanto, inegável sua influência no cenário nacional, quando constatado que o programa abrange mais de 47 milhões de estudantes em todo o país, com refeições no horário escolar. Cabe ressaltar que o intuito do programa é apoiar a necessidade de alimentação do corpo discente, sendo possível a complementação por parte dos entes executantes das demais esferas, como estados, municípios e o Distrito Federal.

Em importância acadêmica, ainda é extremamente escassa a produção de conhecimento em avaliação de programas de abrangência nacional, quando se considera o COSO como instrumento de gerenciamento de riscos, bem como quando se avalia a promoção das ferramentas de participação social.

É comum a avaliação do Programa no ramo da Saúde, como em sede de aumento da capacidade de nutrir as populações carentes. Ainda, é comum a avaliação do Programa em assuntos puramente pedagógicos. Portanto, faz-se mister avaliar o PNAE em uma vertente apropriada à Administração Moderna e Gerencial de Riscos, cujo símbolo maior é o método COSO.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Conforme apresenta o COSO-ERM – *Executive Summary – Portuguese* (2004), a abrangência do gerenciamento de riscos corporativos abrange o controle interno como um todo. Por sua vez, os Critérios Gerais de Controle Interno da Administração Pública – CGCIAP (2009), define o controle interno como um processo de certificação do cumprimento de algo planejado, composto de um misto de elementos, estruturados na organização, tal que se vigie, fiscalize e verifique as ações, a fim de governar eventos que impactem na consecução dos objetivos da organização.

Portanto, o controle interno não pode ser assumido como uma partição da organização, mas se apropria do conceito de integração de áreas, estruturas vivas, tais que se valham de um ambiente de controle, irrestrito à limitações setoriais. É, portanto, contribuinte de uma visão orgânica da Administração Pública.

Dessa forma, o COSO (1992) apresenta como necessária a participação de todos os indivíduos da entidade, a fim de possibilitar o alcance dos objetivos da organização, com garantia razoável, pelo planejamento, execução e controle, com a preocupação da atuação da organização ser pautada na eficácia e eficiência de suas operações, com a produção de demonstrações financeiras confiáveis, sempre respeitando o quesito de conformidade às leis e aos regulamentos cabíveis.

Não se estimula, portanto, uma análise meramente formal, quanto à existência ou não do ambiente de controle, mas conceitos elevados de eficácia e eficiência, corroborando para os demais conceitos de confiabilidade das demonstrações financeiras (trazidas ao ambiente público pelos relatórios gerenciais), além da estrita conformidade legal, o que não pode ser afastado, considerando a característica do Direito Público, conforme a doutrina, da executividade a partir do que determina o diploma legal, não se avençando quaisquer outros procedimentos não prescritos em lei. Daí se pode concluir que há resguardo da prevalência do interesse público.

Sobre o tema, abordou Celso Antônio Bandeira de Mello, em “Curso de Direito Administrativo” (1999), a opinião do autor é pela união inseparável da supremacia do Público sobre o Privado, em coordenação com a posição de privilégio do Estado, resultando de forma inegável a prevalência do público. Apreende-se assim a necessidade de defender a posição pública sempre direcionada à primazia do interesse público, inolvidável se mencionar Princípio da Legalidade. Sobre este Princípio, continua Bandeira de Mello (2009), vez que não é senão

por intermédio legal que se pode executar qualquer ato administrativo público, sendo a Legalidade o elemento fundante da execução.

## 2.1 Modelo de Referência COSO I

Em enunciado do CGCIAP (2009), o modelo de referência COSO I surge em julho de 1992, para o estabelecimento de controles internos e para a avaliação de sua efetividade. Naquele documento, mudou-se a concepção de controle interno, apontando a necessidade de proteção aos negócios contra a incidência do risco.

O modelo definiu o risco como “a possibilidade que um evento ocorra e afete de modo adverso o alcance dos objetivos da entidade”. Portanto, os controles internos deveriam se constituir em ferramentas de gestão e monitoramento de riscos, indispensável à governança corporativa (CGCIAP, 2009).

São atrelados diretamente os conceitos de controle interno na asseguuração da consecução dos objetivos da entidade, com ênfase na eficácia e na eficiência operacional, confiabilidade das informações produzidas, além de contemplado o principal conceito da Administração Pública, na observância do cumprimento à lei.

Ainda, a partir do COSO I, diversas entidades passaram a o adotar como modelo de gerenciamento de riscos e controle da gestão, como o *American Institute of Certified Public Accountants* – AICPA, o *Institute of Internal Auditors* – IIA, o *U.S. Government Accountability Office* – GAO, bem como a *International Federation of Accountants* – IFAC (CGCIAP, 2009).

Quanto à adoção de elementos do modelo COSO I no gerenciamento do controle interno após os escândalos corporativos dos mercados de capitais, os Estados Unidos promoveram o levantamento de normas balizadoras da atuação do mercado, como a Lei Sarbanes-Oxley, promulgada em 30/7/2002. As seções 302 e 404 da lei estabeleceram definições novas de responsabilização dos cargos estratégicos da administração. Assim, a seção 302 trouxe a responsabilidade por estabelecimento e manutenção do controle todos os principais CEO, administradores financeiros e demais cargos similares.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> **SEC. 302. CORPORATE RESPONSIBILITY FOR FINANCIAL REPORTS.**

(a) REGULATIONS REQUIRED.—The Commission shall, by rule, require, for each company filing periodic reports under section 13(a) or 15(d) of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78m, 78o(d)), that the principal executive officer or officers and the principal financial officer or officers, or persons performing similar functions, certify in each annual or quarterly report file dor submitted under either such section of such Act that—

[...]  
(4) the signing officers—

Na mesma esteira ampliou a Seção 404, no dever de a Administração garantir a efetividade da estrutura de controle interno, bem como de seus procedimentos.<sup>2</sup>

Portanto, é inegável a necessidade de aparato legal básico à conformidade dos atos da Administração, com apresentação do controle interno conforme se apropria o COSO, em sentido responsabilizar a alta administração pela adequação dos controles internos, além de os verificar periodicamente em sentido de efetividade.

## 2.2 Modelo de Referência COSO II

Em 2004, considerando os escândalos e quebras de negócios de grande repercussão no Mercado, além de exitosos resultados advindos da aplicação do modelo COSO I, surge o COSO ERM ou COSO II, no intuito de buscar o gerenciamento de riscos de maneira integrada e aprofundada, sem abandonar o que fora proposto no modelo anterior, avançando nos conceitos de governança corporativa. O intuito passa a ser o de previsão e prevenção os riscos inerentes aos processos da organização. Para tanto, perpassa pela padronização dos controles internos (CGCIAP, 2009).

No documento COSO ERM (2004), vê-se que a disposição na prevenção de riscos corporativos deve ser objeto de empenho em toda a empresa, de tal forma que toda a administração se veja inserida no processo de controle, por cada indivíduo participante. Portanto, a alta administração só pode efetivamente aplicar e monitorar o controle interno da organização quando há uma participação efetiva de todos os segmentos, de maneira integrada. Ainda, há que se pesar os objetivos da organização, que se divide em quatro categorias, conforme o COSO ERM (2004), a saber: objetivos estratégicos e objetivos correlatos, por se associarem e contribuir ao alcance do primeiro, o objetivo estratégico da organização, que se vincula à sua missão.

---

(A) are responsible for establishing and maintaining internal controls;

<sup>2</sup> **SEC. 404. MANAGEMENT ASSESSMENT OF INTERNAL CONTROLS.**

(a) **RULES REQUIRED.** —The Commission shall prescribe rules requiring each annual report required by section 13(a) or 15(d) of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78m or 78o(d)) to contain an internal control report, which shall—

(1) state the responsibility of management for establishing and maintaining an adequate internal control structure and procedures for financial reporting; and

(2) contain an assessment, as of the end of the most recente fiscal year of the issuer, of the effectiveness of the internal control structure and procedures of the issuer for financial reporting.

Associados aos objetivos, encontram-se os componentes inter-relacionados do gerenciamento de riscos corporativos, a saber: 1) Ambiente Interno; 2) Fixação de Objetivos; 3) Identificação de Eventos; 4) Avaliação de Riscos; 5) Resposta a Risco; 6) Atividades de Controle; 7) Informações e Comunicação; e 8) Monitoramento. O gerenciamento de riscos é dinâmico, portanto, não é um processo em série, mas um processo multidirecional e interativo, segundo o qual todos os componentes afetam os demais (COSO, 2004).

Como previamente apontado, a opção pela consecução teórica aqui buscada se funda no modelo de referência COSO II, do que se passará à compreensão pormenorizada de cada um dos elementos, repisando a abrangência no tocante à Administração Pública.

Figura I - Cubo COSO II



Extraído de COSO – Enterprise Risk Management – Integrated Framework.

### 2.2.1 *Ambiente Interno*

O componente “Ambiente Interno” se refere à composição da cultura organizacional, como o corpo de indivíduos compreende o risco na organização, disciplinando os demais elementos da estrutura do gerenciamento de riscos (COSO ERM, 2004). São fatores do ambiente interno: a filosofia administrativa de uma organização, quanto aos riscos; seu apetite a risco; a supervisão do conselho de administração; a integridade, os valores éticos; a competência do pessoal da organização; e a forma pela qual a administração distribui alçadas e responsabilidades, bem como organiza e desenvolve seu pessoal.

Quanto ao fator filosofia administrativa, representam as convicções da administração, algo superior que guia o andamento da organização, com impacto significativo sobre os valores e a cultura da organização (COSO ERM, 2004). Portanto, a gestão de riscos corporativos eficaz produz a agregação de valor da organização. Ao caso público, há que se pensar que o valor aqui em discussão deve estar sempre atrelado à efetividade, bem como à transparência.

Ainda, quanto ao fator apetite a riscos, pode ser descrito como o grau de aceitação de riscos a que a organização se predispõe a aceitar, a fim de agregar valor. Conforme o COSO ERM (2004). Não pode, no ambiente público, haver a adoção de risco que produza danos significativos ao investimento, considerando os recursos obtidos pelo Estado advirem da exação estatal, por meio de tributos.

Quanto ao fator de supervisão da administração, por meio de conselho da administração coeso e aplicado na busca de estratégias, no planejamento das ações de contorno, bem como na interação com os auditores internos e externos. Ainda, há que se considerar o fator de independência do conselho (COSO ERM, 2004).

Em apreensão do fator integridade e valores éticos, a integridade da administração é elemento fundamental frente a qualquer aspecto desenvolvido na organização, enquanto os valores éticos devem equilibrar o desejo da administração frente o desejo dos *stakeholders*. Quando trazidos ao setor público, os últimos são facilmente identificáveis, constituindo-se na sociedade como um todo.

A atuação do dirigente máximo de uma organização pode conduzir de forma satisfatória ou não o que se desempenha a respeito da integridade e da ética. São usuais e necessários à condução acima da vontade de um indivíduo, o presidente, meios que possibilitem a condução da organização por parâmetros outros que de interesse geral. Assim, é comum a adoção de códigos de ética, valorizando e reprimindo condutas na organização (COSO ERM, 2004)

Quanto à competência, o fator se refere ao estabelecimento de habilidades necessárias ao desempenho de uma função. Assim, cabe à organização delimitar a função de cada posto de trabalho, conforme a estrutura vigente da organização. É por meio das atribuições de competência que se permite a racionalização do custo de cada trabalhador em conformidade ao trabalho desempenhado (COSO ERM, 2004).

Por fim, quanto ao fator de atribuição de responsabilidade e alçada, refere-se o fator à potência criativa de determinado setor na organização, até que ponto vai sua discricionariedade na adoção de medidas coerentes, além de como se processa o avanço sobre a execução, por protocolos de autorização e a rede de comunicação. Atrela-se também à questão de delegação e avocação de competências, conforme determinação racional da administração. Portanto, a

responsabilidade pode aumentar ou diminuir em determinado setor, conforme a estratégia adotada pela organização (COSO ERM, 2004).

### ***2.2.2 Fixação de Objetivos***

No componente “Fixação de Objetivos”, o COSO ERM traz a visão completa dos objetivos praticados pela administração, a saber, Estratégicos ou Correlatos, os últimos divididos em três outros, de Operação, de Comunicação e de Conformidade.

Assim ainda amplia a necessidade de clareza quanto aos objetivos e do risco que se pretende gerenciar a ele atrelado (COSO ERM, 2004), constituindo-se em pré-condição para identificação de eventos de risco.

Os objetivos estratégicos se situam na mais alta camada dos objetivos, por ser intimamente ligada à missão, à visão e aos valores da organização. A fundamentação dos objetivos estratégicos andam alinhados aos conceitos existenciais da organização. Aliados a esses objetivos e a eles dando suporte, encontram-se os objetivos correlatos, relacionados à atividade e sua operacionalização, comunicação e conformidade, conferindo validade e efetividade à atuação da organização.

Conforme se depreende do COSO ERM (2004), os objetivos correlatos devem ser categorizados em: operacionais, quanto aos conceitos de eficácia e eficiência das operações da empresa; de comunicação, quanto à confiabilidade de relatórios internos e externos; e de conformidade, quanto ao cumprimento das determinações legais (sentido amplo).

### ***2.2.3 Identificação de Eventos***

O COSO ERM assim define eventos, como “incidentes ou ocorrências originadas a partir de fontes internas ou externas que afetam a implementação da estratégia ou a realização dos objetivos. Os eventos podem provocar impacto positivo, negativo ou ambos”. Desse modo, os eventos são atrelados à atividade da organização, devendo ser identificados, a fim de prosseguir e ser possível a avaliação dos riscos na organização (COSO ERM, 2004).

Há fatores influenciadores na ocorrência dos eventos, que poderão impactar o desenrolar da estratégia e o cumprimento dos objetivos da organização. Quanto aos fatores externos, citam-se: os econômicos, como oscilações de preços, redução de barreiras econômicas ou novos concorrentes; os relativos ao meio ambiente, como incêndios, inundações, restrições de matérias-primas ou recursos humanos; os políticos, quanto às decisões governamentais; os

sociais, atrelados à mutabilidade da sociedade e seus valores; e os tecnológicos, quanto às inovações que viabilizam novas formas de comércio (COSO ERM, 2004)

Quanto aos fatores internos, percebe-se que os mesmos são ligados de forma real ou virtual ao desempenho e à consecução de quaisquer atividades na organização. Conforme apresentados no COSO ERM (2004), são categorizados em: de infraestrutura, quanto ao suporte físico da empresa; de pessoal, quanto aos problemas relacionados aos trabalhadores da instituição; de processo, quanto ao fluxo operacional; de tecnologia, quanto à possibilidade de transformação de processos tais que incluam as novas descobertas científicas. Ao contrário dos fatores externos, os fatores internos advêm da própria administração da organização, das escolhas tomadas no processo decisório. Portanto, são passíveis não apenas de contorno, mas de eliminação, a depender do caso.

As duas técnicas selecionadas, análise de inventário de eventos, bem como a análise do fluxo de processos, considerando o acesso ao mapa de processos desenvolvido por Lara Maria Leite Bastos Klein (2008), possibilitaram a identificação dos eventos de riscos na atuação do Controle Externo, na figura do Tribunal de Contas da União - TCU.

#### **2.2.4 Avaliação de Riscos**

Conforme se apresenta no COSO ERM, “ao avaliar riscos, a administração leva em consideração eventos previstos e imprevistos. A administração avalia os riscos em potencial de eventos imprevistos e, caso ainda não tenha feito essa avaliação, até os previstos que podem causar um impacto significativo na organização”. Portanto, a avaliação de riscos parte do pressuposto da abstração de ocorrência do fato, avaliando seu impacto e a probabilidade de ocorrência.

Dantas *et al* (2010) se posiciona a respeito do método mais apropriado à mensuração do risco, por meio de uma análise dos riscos inerentes e residuais, considerando duas variáveis, probabilidade, quanto à ocorrência do evento, e impacto, quanto à sua materialidade em relação ao alcance dos objetivos.

Como é apresentado, a análise pela avaliação dos riscos pode ser obtida na consideração da probabilidade e do impacto que envolve a natureza do risco. Ainda, menciona a respeito das análises qualitativas, quando não se observam dados confiáveis para se aproximar à análise quantitativa, com base em técnicas como a de taxonomia de eventos, consolidando eventos de risco na organização. Dessa forma, a sistematização e o mapeamento dos processos se constitui em condição *sine qua non* para o alcance do objetivo de estudo do presente trabalho.

A fim de congregare os elementos de impacto e probabilidade, o artigo em análise apresentou a necessidade de se transformar as duas dimensões de risco encontradas, probabilidade e impacto, em uma medida síntese, apontando como solução para essa necessidade a apuração de risco de cada evento, dispondo-os em matriz gráfica, a partir do cruzamento dos elementos em comento (DANTAS *et al*, 2010)

Na esteira do definido pelos autores, procurou-se adotar os métodos delineados no artigo em comento, de forma a considerar os eventos em atributos de grupos de risco, do cruzamento da probabilidade de ocorrência do evento e de seu impacto.

Figura II – Matriz gráfica para classificação dos riscos

IMPACTO	Muito Alto	RA	RA	RMA	RMA	RMA	<div style="display: flex; flex-direction: column; gap: 10px;"> <div><span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">RMA</span> Risco Muito Alto</div> <div><span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">RA</span> Risco Alto</div> <div><span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">RM</span> Risco Médio</div> <div><span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">RB</span> Risco Baixo</div> <div><span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">RMB</span> Risco Muito Baixo</div> </div>
	Alto	RM	RM	RA	RMA	RMA	
	Médio	RB	RM	RM	RA	RA	
	Baixo	RMB	RB	RB	RM	RM	
	Nulo	RMB	RMB	RMB	RMB	RMB	
		Improvável	Baixa	Média	Alta	Muito Alta	
		PROBABILIDADE					

Extraído de Custo Benefício do Controle: proposta de um método para avaliação com base no COSO – Dantas *et al*, 2010.

### 2.2.5 Resposta a Risco

A apresentação da resposta ao risco permite, a partir do encontrado na avaliação dos eventos de risco, assumir qual será a resposta a ser dada ao evento de risco, consideradas a probabilidade de ocorrência do evento e seu impacto. Conforme Dantas *et al* (2010, apud COSO ERM, 2004), evitar, reduzir, compartilhar ou aceitar são as respostas a serem adotadas quando da avaliação dos eventos de risco.

Dessa forma, ao se pensar em responder o evento de risco em uma das quatro respostas dispostas, cabe primeiramente ao gestor avaliar o custo-benefício na adoção de determinada resposta, considerando sempre os benefícios gerados.

Em explanação das medidas, quanto a evitar, presume-se a descontinuidade das atividades que levam ao evento de risco; quanto a reduzir, presume-se a adoção de medidas para reduzir a probabilidade ou os impactos do evento de risco; quanto a compartilhar, presume-se a redução da probabilidade ou do impacto pela transferência dos dois a terceiro na atividade; por fim, a aceitação preconiza a não adoção de quaisquer medidas que afetem a probabilidade ou o impacto dos eventos de risco.

### ***2.2.6 Atividades de Controle***

Conforme se apresenta no CGCIAP (2009), as atividades de controle são “as políticas e os procedimentos estabelecidos e executados para mitigar os riscos que a administração opte pela estratégia de tratar”. Referem-se, desse modo, ao elemento de direção do sistema de controle. Observa-se, dessa maneira, que as atividades ou procedimentos de controle devem proporcionar a mitigação dos eventos de risco.

Cabe à organização a adoção das medidas de mitigação de riscos. Portanto, faz-se necessária análise quanto aos processos desenvolvidos na organização, a identificação, a análise e a adoção de resposta ao risco, para que se possa concluir em qual deve ser o procedimento de controle. É possível, assim, a constituição de diversas atividades de controle para responder a apenas um risco, ou ainda, a suficiência das atividades de controle existentes (COSO ERM, 2004).

A partir da matriz modelada por Dantas *et al* (2010), cria-se matriz semelhante, atribuindo prioridades às atividades de controle, pela combinação das variáveis com o ranking do risco e a efetividade do controle. As variações caminham, portanto, da classificação obtida na matriz anterior com o cruzamento da situação do controle na estrutura da organização. Ainda que o controle em vigor seja tido como “forte”, com o cruzamento de evento tido de risco muito alto, a definição será alta, na classificação da prioridade de resposta. Assim, traçaram os autores uma nova matriz, de igual dimensão que a primeira, de forma a prever a resposta prioritária na avaliação dos eventos, como se apresenta na figura III.

Figura III – Matriz gráfica para identificação da prioridade no tratamento de riscos

RANKING DO RISCO	Muito Alto	PA	PA	PMA	PMA	PMA	<div style="display: flex; flex-direction: column; gap: 10px;"> <div><span style="background-color: #333; color: white; padding: 2px 5px;">PMA</span> Prioridade Muito Alta</div> <div><span style="background-color: #666; color: white; padding: 2px 5px;">PA</span> Prioridade Alta</div> <div><span style="background-color: #ccc; color: black; padding: 2px 5px;">PM</span> Prioridade Média</div> <div><span style="background-color: #d9ead3; color: black; padding: 2px 5px;">PB</span> Prioridade Baixa</div> <div><span style="background-color: #f4cccc; color: black; padding: 2px 5px;">PMB</span> Prioridade Muito Baixa</div> </div>
	Alto	PM	PM	PA	PMA	PMA	
	Médio	PB	PM	PM	PA	PA	
	Baixo	PMB	PB	PB	PM	PM	
	Muito Baixo	PMB	PMB	PMB	PMB	PMB	
		Forte	Satis- fatório	Insatis- fatório	Fraco	Inexis- tente	
		EFETIVIDADE DO CONTROLE					

Extraído de Custo Benefício do Controle: proposta de um método para avaliação com base no COSO – Dantas *et al*, 2010.

### 2.2.7 Informação e Comunicação

A questão da informação e comunicação está atrelada basicamente ao conceito de transparência efetiva, por meio da qual se apresenta a informação ao usuário, interno ou externo à organização, sendo ele capaz de transformar a informação em conhecimento adequado ao uso. Também se referem à clareza de funções a desempenhar que cada indivíduo da organização deve conhecer.

A informação, dessa maneira, tem de ser apropriada, tempestiva, atual e precisa (CGCIAP, 2009). O que se apresenta, portanto, é que desde o início da proposta do método COSO ERM, deve-se assegurar em nível razoável que a informação coletada e usada possui qualidade significativa para produção de conhecimento, destinado às atividades da organização, elidindo a possível ocorrência de evento danoso.

Tal questão é tratada de forma mais contundente à frente, quando da menção do advento da Lei de Transparência e suas implicações no cenário da Administração Pública Federal.

### 2.2.8 Monitoramento

O monitoramento condiz com a prática de condução e ajuste das ações desenvolvidas com base no definido e previamente planejado. Portanto, no levantamento até aqui exposto, o

mais dinâmico dos elementos é o monitoramento, por andar conjuntamente à execução do modelo de riscos. Traz em si o conceito de avaliar, certificar e revisar a estrutura de gestão de riscos e controles internos, quanto à sua existência e efetividade. O conceito se atrela à qualidade (CGCIAP, 2009).

E ainda, na senda de asseguar o funcionamento a partir do previsto, evitando-se a exposição a riscos, podem ser definidos dois modos de monitoramento, ou por atividades gerenciais contínuas, ou por avaliações pontuais (COSO ERM, 2004). Inolvidável, portanto, a inexistência do monitoramento.

Porém, dadas as limitações gerenciais do setor público, o último método é consequentemente o mais utilizada, sendo as avaliações pontuais eminentemente motivadas pelos órgãos de controle interno e externo. Ao revés, os últimos sempre trazem nos diversos normativos e pronunciamentos regulamentadores da matéria a predisposição à alteração do método de execução, que em suma exige a adoção do primeiro modo de monitoramento.

### **2.3 O Programa Nacional de Alimentação Escolar**

Conforme o jurista José Antônio da Silva, o Estado Democrático “se funda no princípio da soberania popular, que ‘impõe a participação efetiva e operante do povo na coisa pública, participação que não se exaure [...] na simples formação das instituições representativas [...]’” (*apud* SILVA, 2005, p. 226). Ainda, o autor parafraseia o jurista, de forma exemplificativa: “[A] substância da soberania deve ser representada pela autêntica, efetiva e legítima participação democrática do povo nos mecanismos de produção e controle das decisões políticas, em todos os aspectos, funções e variantes do poder estatal”.

Desse modo, não prevalece nem prospera quaisquer pensamentos que conduzam à participação democrática efetiva quando o povo não participa de forma ativa nas atividades relacionadas à condução da coisa pública, a exemplo da descentralização de responsabilidades à sociedade civil, exemplarmente estruturada na figura dos CAE. A informação, como até aqui exaustivamente disposto, não opera nem corrobora com ambiente de controle eficaz que não avalie os riscos da corrupção dos objetivos do Programa.

Não se traçará maiores manifestações do que as atribuídas a cada um dos objetivos específicos até aqui discutidos. Emblemático vem a ser o que afirma Spink (2003, p.8): “Uma comunidade forte gera uma democracia forte”. Com o intuito de se avaliar o programa de forma didática, passar-se-á à divisão em três elementos que se correlacionam ao Programa: Administração; Quadro Legal; e Informação e Transparência.

### 2.3.1 Administração do PNAE

Esta dimensão se refere à melhora da capacidade de gerenciamento econômico e de prestação de serviços sociais. Em relação ao PNAE, desde sua concepção até 1993, o Programa foi executado de forma centralizada, sendo da responsabilidade das instituições que o gerenciavam as operações de compra e distribuição de gêneros alimentícios, tal qual ocorre com o Programa popularmente conhecido como “Livro Didático” (PNLD). Pela característica precível do objeto, bem como da extensão do território nacional, sopesados pelo quadro de servidores responsáveis pelo acompanhamento, em 1994, com o advento da Lei nº 8.913, de 12 de julho de 1994, o Governo Federal passou à operação de forma descentralizada do Programa, conforme se demonstra atualmente na Lei nº 11.947, de 16 de junho de 2009. Não pode, dessa forma, consignar-se a execução da política pelo FNDE, quando é o ente federado que participa da execução da política. A transferência se proporciona, portanto, por intermédio de transferências automáticas, sem a necessidade de celebrar instrumento outro que eleve o trâmite burocrático. Assim, esses valores se inserem no orçamento do ente, vinculados à aquisição de gêneros alimentícios, obedecendo, portanto, aos ditames orçamentários federais.

É indiscutível a melhora da capacidade de gerenciamento do Programa, desde sua descentralização. Conforme Borges (2003), o Banco Mundial assume o Mercado e a Sociedade Civil (via de regra por meio de Organismos Não Governamentais – ONG; no caso do PNAE, por meio dos Conselhos de Alimentação Escolar, entidades firmadas com participação governamental e da comunidade, o que as posiciona em condição de entidade *sui generis*), como remédios ideais para as burocracias hipercentralizadas e ineficientes do mundo em desenvolvimento. São elas consideradas armas para o *empowerment*, tais que atendam de forma mais adequada à demanda por serviços públicos. O processo de descentralização teria o papel complementar de fortalecer a participação popular. É a criação de conselhos populares uma das assunções de ampliação da participação popular e da evolução do gerenciamento de determinada política.

Não obstante, há que se fortalecerem os elementos que consagraram essa descentralização, a saber, os Conselhos de Alimentação Escolar. Suas competências estão açambarcadas pela Lei nº 11.947/2009, apresentando dois elementos essenciais: acompanhamento e fiscalização da aplicação de recursos destinados à alimentação escolar; e recebimento de relatório de gestão do PNAE, sobre ele emitindo parecer conclusivo, constituindo-se em elemento da prestação de contas a ser apresentada ao FNDE. Não menos

importante, ainda devem observar as diretrizes estabelecidas pelo Conselho Nacional de Segurança Alimentar e Nutricional – CONSEA.

Deve-se aperceber o que determina a legislação, exigindo a emissão de pareceres sobre matérias por vezes alusivas a processo complexo da Administração Pública, como o é o de repasse de recursos financeiros.

Quanto à gerência do Programa, cabe ponderar que ela se concretiza de forma física, especificamente, na Coordenação-Geral do Programa Nacional de Alimentação Escolar, inserida no Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – FNDE. Sob os dizeres de redução de gastos consignados a partir da descentralização da execução do programa, apresenta tal justificativa para se apropriar do conceito de eficiência. Descaracteriza esse pensamento Rezende (2006, p. 125), ao que afirma que a desconsideração das preferências coletivas “poderia levar à fixação de necessidades no setor em níveis incompatíveis com as efetivas possibilidades da economia (ou com as preferências sociais)”. Conclui-se, ainda que haja eficiência no gasto, ou seja, a ausência de desperdício, o dispêndio pode não ser eficaz por não maximizar os resultados últimos, medidos em termos de satisfação coletiva.

### ***2.3.2 Quadro Legal***

A segunda dimensão se refere ao estabelecimento de marco legal, tal que envolve uma série de regras conhecidas previamente, cujo cumprimento é garantido em órgão judicial independente, e de procedimentos para modifica-las, quando não mais necessários no universo jurídico, tais que a sociedade não mais legitime tais normativos.

Todavia, cabe é mister declarar a fragilidade do quadro legal fundante do Programa, que sequer cita a função das merendeiras, constando o direcionamento de suas funções a cargo das resoluções da ANVISA, conforme se apresenta ausente as competência a serem atribuídas na Lei nº 11.947, de 16 de junho de 2009.

Ao revés, muito se debruça o referido normativo sobre as funções das nutricionistas, não considerando a carência de profissionais não somente na atuação do Programa, como também no Mercado de Trabalho. Assim, por meio de elaborada fundamentação nos apresenta o fato de as atribuições da merendeira estarem prescritas em cartilhas, além da função de a nutricionista estabelecer o cardápio escolar, quando não há carência de nutricionistas formadas em todas as unidades da federação (KLEIN, 2008). Não opera, desse modo, o conhecimento aplicado das merendeiras sobre parâmetros e funções procedimentais previamente normatizadas e que ensejem a elaboração de uma refeição de qualidade.

Não menos importante ressaltar que há previsão legal quanto à possibilidade de participação popular na defesa do interesse público, conforme se depreende do estatuído no diploma legal sustentador do Programa, o que amplia consideravelmente o sistema de controle, com a participação do indivíduo inserido na comunidade, cf. art. 29 da lei 11.947/2009. A extensão alinhavada pela norma dos legitimados ativamente para propositura de denúncia ao FNDE é incontestavelmente protegida. O questionamento que se insurge é o da possibilidade de os entes envolvidos no processo compreenderem o modelo operacional do Programa e assim, por conseguinte, identificar as falhas que se apresentam.

### ***2.3.3 Entrega da Informação e Transparência***

Necessária é a disponibilidade da informação ao cliente do programa, bem como sua acessibilidade, tal que se atenda ao requisito de transparência, com informação plenamente acessível, tanto em concessão por parte do órgão público, quanto em clareza e objetividade no conteúdo documental.

É quase inconteste a necessidade por transparência do setor público, considerando que o maior *stakeholder* do setor público é o contribuinte; doutra forma não se apresenta possível, portanto, a continuidade de tal cenário sem a previsão legal que assegure a entrega da informação clarificada, coberta no manto da transparência, apesar do direcionamento já imposto pela Carta da República. Dessa forma, acertadamente apontou o Governo na elaboração e publicação de Lei federal que assim assegurasse o processo de transparência. É o que assevera a Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, no dever de o Estado fornecer o acesso à informação, por intermédio de procedimentos objetivos e ágeis, com transparência e clareza, com gestão transparente e garantidora do acesso e divulgação da informação.

Apresenta-se dessa forma a prioridade da informação transparente, ampliando em valor o Princípio da Publicidade dos Atos Administrativos do Governo. Continua o normativo a estabelecer direitos, como orientação para consecução do acesso à informação, ou pela disponibilização de informação primária, íntegra, autêntica, atualizada, inclusive quando relacionadas às políticas dos órgãos, sua organização e serviços.

Não pode, conforme se apresenta, negar o Estado na concessão de informação sobre o modelo operacional, sobre a política e a obtenção de serviços. Para além do exposto, inova a lei em comento, ao estabelecer a concessão de informação sobre a implementação, acompanhamento e resultados dos programas, o que inevitavelmente inclui o PNAE, até mesmo

sobre o resultado de auditorias, prestações e tomadas de contas realizadas pelos órgãos de controle da Administração.

Há ressalvas necessárias ao desenvolvimento de tecnologias de automatização dos processos, além das inseridas no escopo do sigilo. Prossegue a norma em exigir do ente público, quando da negativa de acesso à informação, da necessária justificativa, sob pena de acometimento a medidas disciplinares.

Traduz-se, portanto, em elucidação de todo o processo de trabalho do buscado pela sociedade, quer seja de informações do PNAE, quer dos demais programas de transferência do Governo Federal. Ainda, a veiculação em ambiente virtual propicia um acompanhamento profícuo das entidades da sociedade civil, o que reduz inclusive os percalços na obtenção da informação desejada.

Ainda se preocupa o normativo em traçar todos os elementos necessários à correta disponibilização da informação pela internet, concluindo o artigo em excluir dessa obrigatoriedade aqueles entes que não dispõem de meios físicos estruturais que comportem o acesso, como os municípios com população de até dez mil habitantes.

Observa-se, desse modo, que é imprescindível que o gestor público se aproprie dos elementos característicos da transparência, não podendo se imiscuir no conceito apresentado na norma, com linguagem acessível, frise-se; portanto, o resultado imprescindível e restante é a apresentação à sociedade da disponibilidade da informação, além de como a obter.

É inolvidável a posição conquistada pelo contribuinte por intermédio do normativo em comento, o que demonstra o posicionamento que segue o afluente da transparência pelo mundo. É o que aponta a Intosai, em seu *International Journal of Government Auditing*, de Janeiro de 2012, quando cita Daniel Kauffmann, que “a corrupção é um sintoma importante de falhas institucionais e que as causas da falha sistêmica devem ser identificadas”. Continua afirmando o autor que “enquanto as causas podem variar de uma instituição ou país para outro, elas são muito relacionadas à falta de transparência” (INTOSAI, 2012, p.10)<sup>3</sup>.

Não menos incisiva pode ser a posição que corrobora ao acima disposto, quando se assume que é dever a prestação de informações claras, tal que a sociedade influa nas decisões governamentais, garantindo o máximo de satisfação coletiva possível, não sendo necessária a representação parlamentar para tanto (GRAÇA, 2003). Não pode persistir o pensamento que a

---

<sup>3</sup> Daniel Kauffmann, a researcher with the Brookings Institution, stated that corruption is an important symptom of institutional failures and that the causes of the systemic fault must be identified. While causes may vary from one institution or country to another, they are mostly due to the lack of transparency. Whenever there is impunity, the incentives are so great that officials take the risk and become corrupt.

transparência anda dissociada da clareza da informação. Portanto, a efetividade da informação não opera sob o manto verborrágico da Administração Pública, ao revés, aproxima-se pela linguagem do cidadão-médio.

No caso do PNAE, é parte da sistemática do programa a participação social, configurada pela exigência dos Conselhos de Alimentação Escolar, constituídos por membros da comunidade na qual se encontra a escola, em sentido primário de fiscalização da execução dos recursos. E ainda, além dos quatro entes participantes da política, o FNDE, as Entidades Executoras (estados, municípios e Distrito Federal), a Resolução em comento define a composição e a instituição dos conselhos.

A autonomia do CAE, apesar de extensa, é relativa, adstrita à amplitude que lhe confere a os processos elaborados na Resolução condizente à matéria, sendo necessária a atuação do FNDE na formalização de grande parte dos processos de execução.

Há que se ponderar que não somente impera a participação da sociedade, mas também é necessário o acompanhamento do Estado, a fim de fornecer o suporte adequado e célere quando se apresenta o desvio da finalidade do programa em sede de execução.

### 3 METODOLOGIA

Em relação ao método, foi utilizado no presente trabalho o método indutivo. Aproximado ao método científico como um todo, o método indutivo é familiar da ciência moderna. Prova do comportamento do método é a certeza através da negativa, do falseamento das teorias e de sua abrangência temporária. Todavia, é o método indutivo que traça o parâmetro pela observação, tal qual se mostra na construção do conhecimento.

O objetivo do trabalho é o de analisar avaliar o gerenciamento de riscos corporativos no âmbito do PNAE à luz do definido pelo COSO – Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada, considerando os oito elementos gerenciais estabelecidos no documento: Ambiente Interno; Fixação de Objetivos; Identificação de Eventos; Avaliação de Riscos; Resposta ao Risco; Atividades de Controle; Informações e Comunicação; e Monitoramento. Por fim, a entrega de um modelo executável de riscos à gerência do Programa.

Inclui-se ainda o método de pesquisa exploratória, cujo objetivo principal é o aprimoramento de ideias, proporcionando maior familiaridade com o problema, com planejamento flexível (GIL, 2007). Desse modo, optou-se pela análise de artigos, súmulas, relatórios e a legislação pertinente ao Programa Nacional de Alimentação Escolar – PNAE, dentro do cenário nacional e, por fim, sustentando a tese de que atualmente o programa não permite a avaliação dos riscos quando de sua descentralização, fator que na dependência do controle social, padece de segurança e força para coagir o infrator.

Conforme Gil (1999, p. 42 e 43), “a pesquisa aplicada possui muitos pontos de contato com a pesquisa pura, pois depende de suas descobertas e se enriquece com o seu desenvolvimento.”. E ainda define a pesquisa pura com o seguinte comportamento: “procura desenvolver os conhecimentos científicos sem a preocupação direta com suas aplicações e consequências práticas.”

Quanto aos procedimentos, é considerado o presente trabalho elaborado por meio de uma pesquisa bibliográfica. Gil (2007, p. 44) explica que “a pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos” e complementa afirmando que “boa parte dos estudos exploratórios pode ser definida como pesquisas bibliográficas”.

Não abandona a presente pesquisa, quanto aos métodos e procedimentos, a quantificação e a análise de dados, do que expõe Godoy (1995), quando o pesquisador produz com base em plano claramente idealizado, com hipóteses prévias baseadas na quantificação dos resultados.

Ainda, por classificação fenomenológica-hermenêutica, com ênfase na última, pois este tipo de pesquisa se preocupa com o significado dos fenômenos, em uma abordagem qualitativa. Têm como pano de fundo a Teoria Filosófica da Fenomenologia (Edmund Hurrssel) e a Hermenêutica (interpretação do que há nas entrelinhas, análise de discurso). A Hermenêutica possibilita a “busca do conhecimento através do círculo: compreensão – interpretação – nova compreensão” (MARTINS, 1994, p. 27).

Ainda, é descritiva, por estar em pleno acordo com a propositura do tema de análise documental. Para Martins (1994, p. 28), a pesquisa descritiva “tem como objetivo a descrição das características de determinada população ou fenômeno, bem como o estabelecimento de relações entre variáveis e fatos”.

Em sequência à proposta de análise de dados, procurou-se extrair de consulta ao sítio do Tribunal de Contas da União as pronúncias pelo órgão de controle quanto aos eventos mais corriqueiros, resultados do fato danoso consumado, ou da efetivação do evento de risco. As informações alvo da pesquisa estavam no corte do período de publicação dos Acórdãos, entre 2011 e 9 de novembro de 2013, data da coleta bruta dos dados. Os eventos com incidência de risco mais comum foram cortados a partir dos Acórdãos do Tribunal de Contas da União, desde o exercício de 2011 até 9 de novembro de 2013. Com base nesse corte, foi possível a identificação dos eventos, em um universo de 679 Acórdãos.

Para tanto, seria necessária a apresentação dos processos da área identificados, tal que o mapeamento indicasse os possíveis pontos de controle a se fazer. Conforme a assessoria da CGPAE, em consulta em 26 de outubro, não seria possível garantir todos os processos mapeados, apenas parte deles, não relacionados diretamente com a transferência de recursos que se processa no Programa.

Para contornar a situação, valeu-se do mapa de processos desenvolvido por Klein (2008), quanto à sistemática de transferência de recursos às entidades executoras, entes federados, a fiscalização por parte dos CAE, e sua real execução no preparo dos gêneros alimentícios pela unidade escolar.

Dessa forma, são estabelecidos quatro atores principais no desenvolvimento do Programa, além de três outros atores indiretos. São os primeiros: o FNDE, as Entidades Executoras (municípios, estados e o Distrito Federal), os CAE e os estabelecimentos de ensino. São atores indiretos o Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira – INEP, na condução do censo escolar, fundamental ao conhecimento dos alunos atendidos; as entidades fiscalizadoras, como os órgãos de controle do Estado, além da sociedade civil; as nutricionistas, quanto ao assessoramento do CAE na elaboração e supervisão dos cardápios.

Aos quatro principais atores compete o desenrolar do processo como um todo. Assim, ao FNDE compete a regulamentação do PNAE, o repasse e a análise das prestações de contas; às Entidades Executoras compete o complemento dos recursos recebidos, a aquisição dos alimentos, sua estocagem e distribuição, além da elaboração e entrega da prestação de contas ao FNDE; aos CAE compete o acompanhamento da aplicação dos recursos, acompanhando a execução físico-financeira, além de fornecer relatório de aprovação da execução ao FNDE; por fim, os estabelecimentos de ensino, responsáveis pelo preparo e distribuição das refeições a partir dos alimentos recebidos das Entidades Executoras.

O passo seguinte foi, a partir do mapa de processos, identificar os dados no mapa, a ocorrência de problemas nos pontos de processo delineados, para, a partir de sua identificação, ordená-los, em forma taxonômica.

A partir do elaborado, com base na pesquisa de Dantas *et al* (2010), aprofundou-se nos conceitos trazidos pelo COSO (2004), a partir da identificação e avaliação dos eventos de risco definidos em taxonomia própria, considerando sua ocorrência a partir do total de eventos encontrados no período, bem como seu impacto, a partir dos valores repassados aos entes e qual o impacto das ações na execução dos valores repassados e seu alcance ao destinatário final. Ainda, com base no definido pelos autores, valeu-se de cruzamento matricial dos dados, de forma sistemática, sempre avaliando os elementos atrelados aos eventos identificados com base na concepção presente na norma.

Quanto ao processo de determinação do impacto atrelado a cada evento, procurou-se, a partir dos objetivos correlatos, operacionais, de comunicação, e de conformidade, mensurara o impacto atrelado à infração de cada um dos objetivos, de tal modo que na incidência do evento se afastasse o atingimento de determinado objetivo correlato, distanciando o alcance do objetivo estratégico.

Assim, de forma sistematizada se procurou analisar os normativos do PNAE, os artigos elaborados até então sobre a quantificação de riscos, a doutrina administrativo-jurídica no que tange a aplicação do controle interno e seu efetivo direcionamento ao compreendido pelo COSO.

## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A apropriação do até exposto nos mostra a necessidade de exposição de forma incontestada de meios que assegurem à população beneficiária a apreensão do conhecimento. É um elemento inegável do processo de participação popular o acesso à informação clara e consistente.

Portanto, segue a aplicação do COSO ERM ao PNAE.

### 4.1 Ambiente Interno

O ambiente interno traz à discussão como se processa a assunção de risco em uma organização, como cada indivíduo que a compõe pode se manifestar em relação à concepção e ao trato do evento de risco.

Os CAE são instrumentos que deveriam propiciar o acompanhamento da sociedade das políticas empreendidas pelo ente federado e pelas diretrizes apontadas pelo FNDE. Todavia, o comum é a constituição de conselhos sem uma preocupação de representatividade efetiva, vez que o desconhecimento do processo de transferência de recursos e execução física é desconhecido de muitos dos integrantes do conselho.

Quanto ao fator de filosofia de gestão de riscos, há que se apresentar algumas constatações. A primeira, quanto à execução do Programa, deve ser frisado que a execução e o acompanhamento é em suma descentralizado, não se constituindo em ações eminentemente da alçada do Governo Federal. Porém, quanto à responsabilização solidária, a esfera federal é, via de regra, omissa, procurando ajustes a partir do apontado pelo órgão de controle interno (Auditoria Interna do FNDE e CGU), bem como pelo órgão de controle externo (TCU).

Em análise do fator não é de se estranhar as falhas encontradas, considerando até mesmo ser uma característica apresentada por Klein (2008, p. 53), “quando afirma sequer conhecerem os servidores da Autarquia Federal do Código de Ética dos Servidores do FNDE, quanto mais aos processos como um todo do Programa”.

Há que se valorizar que os critérios de seleção do Programa são claros. Todavia, a conferência desses critérios, como a presença de CAE que viabilize a fiscalização do alimento adquirido de qualidade, não passa de elemento conferido, não analisado em profundidade.

Como se encontra dispersa a noção de risco nas atividades do Programa, é impraticável aferir se a Coordenação-Geral do Programa Nacional de Alimentação Escolar – CGPAE possui tratativa própria aos eventos de risco identificados, considerando a amplitude territorial de abrangência e o fato de a gerência de execução da política é dispersa entre os atores. O que se

identifica via de regra são as denúncias oferecidas ao FNDE, portanto, uma análise não sistemática.

Apesar dessas dissonâncias, a CGPAE, quando de visitas de monitoramento às entidades executoras, aplica questionários, com intuito de identificação de riscos. Porém, esse monitoramento só ocorre a partir da denúncia de órgãos de controle ou dos CAE, os últimos de maneira inexpressiva comparativamente à atuação dos primeiros.

Quanto ao fator apetite a riscos, há que se analisar que em tese, deveria buscar a Administração Pública a atuação em eventos de menor risco possível, ou em contornos a riscos elevados. Porém, não se apresenta quaisquer instrumentos de classificação de riscos nas atividades do PNAE, o que de certa maneira tolhe a concepção de caracterização e tratativa do risco.

De forma compreensível, não se apresenta nos demais entes participantes a informação sobre o risco de suas atividades. Considerando a maior parte do Programa ser executada fora da competência e responsabilidade do FNDE, não se apresenta na Autarquia qualquer menção a tal identificação de riscos nas demais estruturas descentralizadas do Programa.

Quanto ao fator Conselho da Administração, o PNAE é administrado em sua execução como um todo por quatro atores: o FNDE; as Entidades Executoras (entes federados – estados, municípios e o Distrito Federal); os estabelecimentos de ensino; e os Conselhos de Alimentação Escolar – CAE. Portanto, a gestão do risco, ainda que identificado e analisado, dependeria de uma gestão compartilhada, o que não se apresenta atualmente. Cada gestão trabalha individualmente a partir de suas competências estabelecidas nos documentos legais, o que produz sérios impasses quanto à comunicação e à transferência de informações.

Quanto ao fator Integridade e Valores Éticos, quanto à atuação do FNDE, existe o “Código de Ética dos Servidores do FNDE”, instituído pela Portaria da Secretaria Executiva nº 283, de 5 de dezembro de 2002. Nele consta a forma de condução das ações dos servidores no âmbito da Autarquia. Há que se ressaltar que o documento não é de conhecimento dos servidores do órgão, apesar de vigente há mais de dez anos. Ainda muitos dos servidores da Autarquia desconhecem o normativo, 11 anos após sua publicação.

Maior problema se apresenta aos demais atores, cuja atuação não está parametrizada pela codificação das condutas éticas a serem adotadas. Principalmente pelo fato de tais instituições serem ligadas aos ditames comunitários, dinâmicos e fortemente ligados à política que às próprias instituições. Confirma-se pelo que preconiza o COSO ERM (2004), em resposta clara ao apresentado, por ser a ignorância a causa de práticas duvidosas, sem acompanhamento

devido. Vê-se, dessa forma, que a importância da matéria é reduzida pela prática administrativa, em qualquer dos atores, por causas diversas mas não justificáveis.

Quanto ao fator de competência, as atribuições de cada um dos atores está bem delimitada nos normativos vigentes. Porém, a competência de cada um dos indivíduos que constituem a atuação de determinado ator mencionado do Programa não é clara. Quanto ao FNDE, não há clareza das funções desempenhadas por cada indivíduo participante da política, especialmente no que tange às funções estruturadas no Regimento Interno da Autarquia, o que não define os postos de trabalho ocupados dentro do órgão. De igual forma, não existe qualquer indicativo de que exista uma clara definição da competência de cada indivíduo atuante nos demais atores, exceto as predeterminadas na função legal.

Sobre o fator Estrutura, o Programa é devidamente estruturado, por prever os elementos de suporte, de execução e de monitoramento do Programa. O peso das atividades e a falta de pronúncia legal quanto à matéria é o fator prejudicial dos instrumentos normatizados no PNAE.

Quanto aos fatores de alçada e responsabilidade, eles estão definidos nos normativos aplicáveis ao Programa, como a Lei nº 11.947/2009, que prevê sanções e procedimentos de denúncia aos órgãos federais e ao Ministério Público, porém não constituindo em sanção efetiva aos pontos falhos do processo como um todo, recaindo na maior parte das vezes nas tipificações do Código Penal quanto à malversação do recurso público.

## **4.2 Fixação de Objetivos**

Conforme se apresentam nos normativos, há pronúncia dos objetivos do Programa, tanto de forma estratégica quanto correlata. Como se observa na Resolução CD/FNDE nº 26, de 17 de junho de 2013, a qual dispõe sobre o atendimento da alimentação escolar aos alunos da Educação Básica, no âmbito do PNAE, em seu artigo 3º:

Art. 3º O PNAE tem por objetivo contribuir para o crescimento e o desenvolvimento biopsicossocial, a aprendizagem, o rendimento escolar e a formação de práticas alimentares saudáveis dos alunos, por meio de ações de educação alimentar e nutricional e da oferta de refeições que cubram as suas necessidades nutricionais durante o período letivo.

Parágrafo único. As ações de educação alimentar e nutricional serão de responsabilidade do ente público educacional.

Observa-se que o objetivo estratégico do PNAE está definido no normativo em comento. Todavia, há que se confirmar que o objetivo ora analisado é demasiadamente amplo, tornando-se difícil sua mensuração. Portanto, não se pode precisar até que ponto a execução do

Programa contribui para o alcance dos elementos discriminados no *caput* do artigo. Todavia, são meios de aproximação dos objetivos dispostos o alcance dos demais objetivos correlatos.

Há numerosos estudos que apresentam a relação entre a alimentação saudável e desenvolvimento infanto-juvenil. Porém, não há como se determinar ou aferir até que ponto há provas contundentes de aproveitamento de qualidade nos objetivos.

Quanto aos objetivos correlatos, eles não estão apresentados literalmente, apesar de serem encontrados por todo o normativo pertinente à matéria. Eles estão dispersos em incisos, artigos ou até mesmo em princípios norteadores da Administração Pública.

Ao revés, não se consegue perceber se no desenvolvimento de cada sistemática do PNAE houve preocupação na gestão do risco. Sabe-se que grande parte do risco é descentralizado, com a execução do Programa, participando o ente federal, na figura do FNDE, apenas da concessão do recurso.

Como diretriz do Programa, há fomento à utilização de mercadorias *in natura*, da própria comunidade. Além desse fato, conforme dispositivo legal, há obrigatoriedade de aquisição de 30% dos produtos alimentícios da agricultura familiar e do empreendedor familiar, ainda “priorizando-se os assentamentos da reforma agrária, as comunidades tradicionais indígenas e comunidades quilombolas” (Lei nº 11.947/2009).

Todavia, não se pode assegurar que os responsáveis pela execução (entidades executoras – secretarias de educação dos municípios e estados, além do Distrito Federal), ajam conforme tal diretiva em suas licitações. O próprio sítio do Ministério da Educação anuncia o Programa como abrangendo todos os municípios.

O caráter da transferência de recurso do FNDE às demais entidades executoras é apenas complementar, suplementando o valor as entidades executoras. A grande maioria dos entes federados não possuem recurso para tal suplementação.

Um problema que se apresenta é a competência atribuída ao FNDE. Apesar de não dispor a Autarquia de meios para o monitoramento e o controle das ações na extensão do território brasileiro, é de sua competência primária para a “coordenação do PNAE, estabelecendo as normas gerais de planejamento, execução, controle, monitoramento e avaliação do PNAE, bem como por realizar a transferência de recursos financeiros exclusiva para a compra de gêneros alimentícios” (Resolução CD/FNDE nº 26/2013).

Portanto, no que se refere à adoção da política, balizamento legal e controle, é o FNDE o responsável por ajustar a execução e evitar o resvalar dos recursos, posto sua atribuição contundente de controlador da política pública.

### 4.3 Identificação de Eventos

Propriamente a partir deste subtítulo se procura estabelecer quais os eventos são identificáveis como eventos de risco no alcance dos objetivos dispostos na norma, especificamente o objetivo estratégico que guia os demais.

Para tanto, os eventos com incidência de risco mais comum foram cortados a partir dos Acórdãos do Tribunal de Contas da União, desde o exercício de 2011 até 9 de novembro de 2013. Com base nesse corte, foi possível a identificação dos seguintes eventos, em um universo de 679 Acórdãos:

Ainda, quando questionada a assessoria da CGPAE/FNDE, a mesma identificou outros elementos de elevado risco, a saber: análise das prestações de contas do Programa desde o exercício de 2011, quando se institui o SIGPC, sistema informatizado de prestação de contas, cujo objetivo era a recepção dos dados de prestação de contas e a aprovação a partir dos batimentos realizados pelo próprio sistema.

Há que se considerar que até o dia 9 de novembro de 2013, o sistema não havia realizado as análises dos períodos propostos, 2011, 2012 e 2013. Ainda assim, para não prejudicar os entes, apenas com a entrega sua situação de adimplência é mantida no SIAFI. Atualmente, o passivo de prestações de contas da Autarquia que aguarda análise é de aproximadamente 26.000 (vinte e seis mil) prestações de contas (cf. Relatório de Gestão do FNDE – Exercício 2012 – sítio do FNDE – acesso em 8 de outubro de 2013).

Estes eventos tem estreita ligação à identificação de problema existente. Todavia, não abrangem em suma todos os riscos atrelados à execução do Programa. Considerando ainda os demais riscos, os constantes da Tabela I são atrelados ao levantado pelo Controle Externo, na figura do TCU.

Conforme a taxonomia empregada, tem-se: 1 – Atividade Irregular do CAE, quando o CAE não consegue desempenhar suas atividades, por inoperância técnica ou por apresentar conflito de interesse na fiscalização da entidade executora; 2 – Controle Irregular do FNDE, quando a Autarquia não apresenta controle efetivo sobre o desempenhado pelas entidades executoras, com monitoramento ineficaz, com sua responsabilização direta; 3 – Problemas na Distribuição de Alimentos, quando os gêneros alimentícios chegam às unidades escolares de forma precária, inapropriado ao consumo; 4 – Problemas na Licitação pela Executora, quando os entes federados de alguma forma prejudicam o processo licitatório, por favorecimento irregular ou por esquemas de fraude consumados; 5 – Omissão de Contas da Executora, quando o ente federado não executa sua obrigação no dever de prestar contas; e 6 – Malversação dos

Recursos Transferidos no PNAE pela Executora, quando se efetivou de forma inconteste o dano ao erário pelo furto dos recursos transferidos ao ente federado.

Tabela I – Descrição dos eventos de maior ocorrência, conforme Acórdãos emitidos pelo TCU.

Nome do Evento	Escala Qualitativa	Ocorrência no Período
1. Atividade irregular do CAE	A probabilidade de materialização do risco é baixa	7 – 1%
2. Controle irregular do FNDE	A probabilidade de materialização do risco é baixa	8 – 1%
3. Problemas na Distribuição de Alimentos	A probabilidade de materialização do risco é baixa	9 – 1%
4. Problemas na Licitação pela Executora	A probabilidade de materialização do risco é alta	63 – 9%
5. Omissão de Contas da Executora	A probabilidade de materialização do risco é alta	81 – 11%
6. Malversação dos Recursos Transferidos no PNAE pela Executora	A probabilidade de materialização do risco é muito alta	103 – 15%

Elaborado a partir de consulta eletrônica ao Tribunal, em 9 de novembro de 2013.

Quanto à materialidade dos elementos apresentados, procurou-se a mensuração do impacto a partir do dano que o evento de risco discriminado proporciona, quando incorrido, em estreita análise aos objetivos correlatos do Programa, que, apesar de dispersos e por vezes se apresentarem de forma latente na norma, foram levantados a partir do preconizado na legislação pertinente. Dessa forma, considerando as diretrizes do Programa como seus objetivos operacionais, conforme artigo 2º, da Resolução CD/FNDE nº 26/2013, foram levantados seis elementos garantidores do alcance do objetivo operacional, tal que, a partir dos eventos de risco, traçou-se o impacto de cada evento sobre os elementos operacionais. Renomeados foram os elementos, para fins didáticos. São eles: I – Alimentação Saudável; II – Educação Nutricional; III – Universalidade do Atendimento; IV – Participação da Comunidade – Controle Social; V – Desenvolvimento Sustentável; VI – Acesso Igualitário.

Semelhantemente, procurou-se estabelecer padrão semelhante aos demais objetivos, portanto, com a vinculação do objetivo de comunicação a dois elementos constitucionais vinculados à comunicação do Estado ao seu público, sendo eles o dever de prestar contas, bem como a transparência e garantia de acesso à informação. Quanto à conformidade, constituindo-

se no rol de cumprimento do Programa a todos os quesitos legais, buscou-se a visão das responsabilidades atribuídas a cada ator do programa, conforme apresenta a Resolução. Assim, são eles: FNDE, quando atinge a responsabilidade sobre a coordenação do PNAE, sobre a normatização do Programa ou sobre a transferência de recursos; Entidade Executora, quando atinge a responsabilidade de prestar contas, na oferta de alimentos ou nas ações de educação alimentar e nutricional; CAE, quando atinge o caráter fiscalizador permanente da comunidade; e Escola, responsável pelo preparo dos gêneros alimentícios.

A partir do sistematizado acima, traçou-se a tabela conforme apresentado:

Tabela II – Descrição dos eventos e seus impactos nos objetivos correlatos.

Elementos dos Objetivos Correlatos		Nome do Evento de Risco					
		1. Atividade irregular do CAE	2. Controle irregular do FNDE	3. Problemas na Distribuição de Alimentos	4. Problemas na Licitação pela Executora	5. Omissão de Contas da Executora	6. Malversação dos Recursos Transferidos no PNAE pela Executora
Objetivos Operacionais	I – Alimentação Saudável			X	X		
	II – Educação Nutricional					X	
	III – Universalidade do Atendimento			X			X
	IV – Participação da Comunidade – Controle Social	X				X	X
	V – Desenvolvimento Sustentável			X	X	X	X
	VI – Acesso Igualitário			X			X
Objetivo de Comunicação	I – Prestação de Contas	X	X		X	X	X
	II – Transparência e garantia do acesso à Informação		X		X	X	X
Objetivo de Conformidade	I – FNDE		X		X	X	X
	II – Entidade Executora	X	X	X	X	X	X
	III – CAE	X	X		X	X	X
	IV - Escola		X	X	X		X
TOTAIS		4	6	6	8	8	10

Elaborado a partir de consulta aos objetivos correlatos contidos na Resolução CD/FNDE nº 26/2013 e CRFB/1988.

Assim, a partir dos quantitativos elencados, procurou-se traçar nova tabela, como se apresenta:

Tabela III – Descrição dos eventos e seus impactos, conforme Acórdãos emitidos pelo TCU.

Nome do Evento	Escala Qualitativa	Impacto
1. Atividade irregular do CAE	O risco, se materializado, tem impacto baixo em relação aos objetivos	Baixo
2. Controle irregular do FNDE	O risco, se materializado, tem impacto médio em relação aos objetivos	Médio
3. Problemas na Distribuição de Alimentos	O risco, se materializado, tem impacto médio em relação aos objetivos	Médio
4. Problemas na Licitação pela Executora	O risco, se materializado, tem impacto alto em relação aos objetivos	Alto
5. Omissão de Contas da Executora	O risco, se materializado, tem impacto alto em relação aos objetivos	Alto
6. Malversação dos Recursos Transferidos no PNAE pela Executora	O risco, se materializado, tem impacto muito alto em relação aos objetivos	Muito Alto

Elaborado a partir de consulta eletrônica ao Tribunal, em 9 de novembro de 2013.

Outro elemento apresentado foi a falta de suporte aos CAE, por vezes dependentes de apoio gerencial e ainda responsáveis por apresentação de relatórios de prestação de contas, sobre sua atuação. Todavia, considerados os últimos elementos, não se traçará comentários, posto o impacto ser próximo de 100% dos recursos repassados e sua ocorrência já ter se dado em mais de 90%, ou quando não coletadas a informações quanto ao período estudado.

#### 4.4 Avaliação dos Riscos

Conforme proposta até aqui trabalhada, nos ditames da pesquisa elaborada por Dantas *et al* (2010), cabe repisar que a combinação gráfica na matriz não é simétrica; portanto, evento com alta probabilidade de ocorrência, mas que possua impacto nulo corresponde, pelo cruzamento matricial, possui risco muito baixo.

É assegurado que a utilização da matriz deva primeiramente indicar uma composição de riscos, e após essa indicação, uma determinação de prioridades de combate pela organização.

Assim, com base na matriz previamente apresentada na Figura I deste trabalho, obteve-se o posicionamento dos elementos. Tem-se, portanto:

Figura IV – Matriz gráfica com os eventos de risco dispostos.

	Muito Alto	RA	RA	RMA	RMA	6	
IMPACTO	Alto	RM	RM	RA	4, 5	RMA	<b>RMA</b> Risco Muito Alto
	Médio	RB	2, 3	RM	RA	RA	<b>RA</b> Risco Alto
	Baixo	RMB	1	RB	RM	RM	<b>RM</b> Risco Médio
	Nulo	RMB	RMB	RMB	RMB	RMB	<b>RB</b> Risco Baixo
		RMB	RMB	RMB	RMB	RMB	<b>RMB</b> Risco Muito Baixo
	Improvável	Baixa	Média	Alta	Muito Alta		
		PROBABILIDADE					

Legenda: 1 – Atividade Irregular do CAE; 2 – Controle Irregular do FNDE; 3 – Problemas na Distribuição de Alimentos; 4 – Problemas na Licitação pela Executora; 5 – Omissão de Contas da Executora; e 6 – Malversação dos Recursos Transferidos no PNAE pela Executora. Elaborado a partir de Dantas *et al*, 2010.

Pode-se visualizar de forma cabal que a malversação dos recursos transferidos e a omissão de contas, ambos sobre a esfera do ente federado, executor dos recursos, são as prioridades de combate pela gestão do Governo Federal. Observa-se, portanto, que a necessidade de controle por parte do ator competente para determinação da política, o FNDE, deve ser maior sobre as ações do ente federado, restringindo por meio de ações de controle as condutas delitivas dos gestores dos estados, municípios e do Distrito Federal.

#### 4.5 Resposta a Risco

A partir das avaliações obtidas, faz-se necessário decidir sobre a resposta mais adequada a cada um dos eventos selecionados. Para tanto, conforme apresentado por Dantas *et al* (2010), deve-se avaliar os controles existentes na contenção dos eventos de risco, a fim de se estabelecer o procedimento a se adotar, quer seja evitar, reduzir, compartilhar ou aceitar a resultante do evento de risco, quanto à prioridade da Administração do Programa.

Dessa forma, considerando o grau de risco, além das respostas a riscos definidas pelo COSO ERM (2004), passar-se-á à análise dos eventos em ordem decrescente de risco.

Quanto ao evento “Malversação dos Recursos Transferidos no PNAE pela Executora”, a medida a ser adotada recai sobre a competência do FNDE, dirigente do Programa. Não há meios para a descontinuação das atividades de transferência de recursos, considerando a necessidade das unidades escolares dispostas na amplitude do território nacional. Ainda, não pode ser aceita a ocorrência destes desvios, considerando ser este o atual cenário alvo de críticas pelos órgãos de controle governamentais e pela sociedade civil. Quanto ao compartilhamento, a política já é compartilhada. O compartilhamento do risco se processa na cessão do Governo Federal aos CAE, instituída com base na legislação vigente. Portanto, a única resposta cabível é a de redução do risco. A solução perpassa por duas medidas: primeiramente, construção de aparato legal único, com previsão de sanção e punição, eliminando a dispersão dos instrumentos de coação legal; segundo, dinamização do processo de contas, de forma a se permitir a tomada de contas mais segmentada, porém com análise efetiva e transparente.

Quanto ao evento “Omissão de Contas da Executora”, deve o FNDE, de igual maneira ao acima elencado, buscar a redução do evento de risco. Tal solução encontra guarida em apenas um requisito: a análise sistemática da contas das entidades executoras, com seu lançamento tempestivo no rol de inadimplentes.

Quanto ao evento “Problemas na Licitação pela Executora”, pelas mesmas razões ora apresentadas, apenas a saída de redução do quantitativo de eventos de risco se mostra favorável. Porém, a solução cabível ao caso deve ser o de avocação da competência de licitação do ente federado para o FNDE, respaldado em alteração da legislação. Os sistemas de licitação são abrangentes quanto ao quesito de fornecedores. Ainda, é pronunciada como expertise a execução de licitações regionalizadas pelo FNDE, constituindo-se o ente em um dos maiores Licitantes do Governo Federal, sem contudo adquirir nenhum bem, permitindo aos entes federados o conhecido efeito “carona”, nas Atas de Registro de Preços, como o recente para aquisição de equipamentos para as cozinhas de creches públicas.

Quanto ao evento “Problemas na Distribuição de Alimentos”, muitas medidas vêm sendo tomadas no sentido de priorizar o atendimento sustentável do Programa, com insumos de hortas escolares ou da própria comunidade. De certa forma, só é possível a tentativa de redução do risco, tornando efetiva a medida quando presentes a participação da comunidade no processo, garantindo uma alimentação saudável e a universalidade no atendimento.

Quanto ao evento “Controle Irregular do FNDE”, conforme o próprio regramento do Programa, a competência do órgão está em sede de coordenação, normatização e repasse de recursos. Não se pode assumir elementos operacionais à Autarquia, considerando o caráter de agente financiador e coordenador do Programa. Portanto, o que se deve ter em mente é o

processo contínuo em se buscar a redução e compartilhamento dos riscos, desde que o compartilhamento se processe no fornecimento de meios de gerenciamento aos entes recebedores da parcela de responsabilidade. Ainda, a normatização deve ser, fundamentalmente elaborada na visão de fortalecimento dos instrumentos de controle, especialmente os descentralizados.

Quanto ao último evento, “Atividade Irregular do CAE”, cabe pontuar que a atuação dos conselhos está intimamente ligada à força que lhe atribui a norma, pela independência e autoridade. Portanto, a medida coerente a ser tomada é a de valorização do quadro de conselheiros, na capacitação gerencial, além da atribuição de balizas que salvaguardem sua independência.

Cabe ainda ressaltar que os eventos de maior grau de risco, com maior prioridade, desse modo, são submetidos ao controle e fiscalização dos CAE. Porém, por deficiências no processo como um todo, são os eventos de maior ocorrência.

#### **4.6 Atividades de Controle**

As políticas gerenciadoras do PNAE devem estabelecer parâmetros para o controle efetivo das atividades nele desempenhadas. Para tanto, deve ser constante a prática de emissão de relatórios, disponibilização e correção dos processos em curso. Há que se ter uma constante discussão sobre os processos desempenhados pelo Governo Federal, de forma a não recair nos eventos de risco.

Para tanto, há que se considerar a abertura de canais com a sociedade civil de forma mais efetiva, com audiências públicas nos estados, a fim de se obter resultados quanto às necessidades de alteração e a identificação de falhas na execução do Programa.

Ainda, deve-se buscar a segregação de funções dos atores participantes, de forma clara, a fim de se atribuir corretamente a responsabilidade de cada agente quando da ocorrência do fato danoso.

A avaliação proposta nesta fase deve apresentar as falhas do controle existente, com avaliação coerente se o controle implementado é fraco, a exemplo, ou assume uma característica de efetividade forte. Dessa forma, estabeleceu-se a Tabela IV, em análise dos atuais controles implementados pela Administração Pública em sentido de redução dos riscos até aqui descritos, conforme se apresenta a seguir:

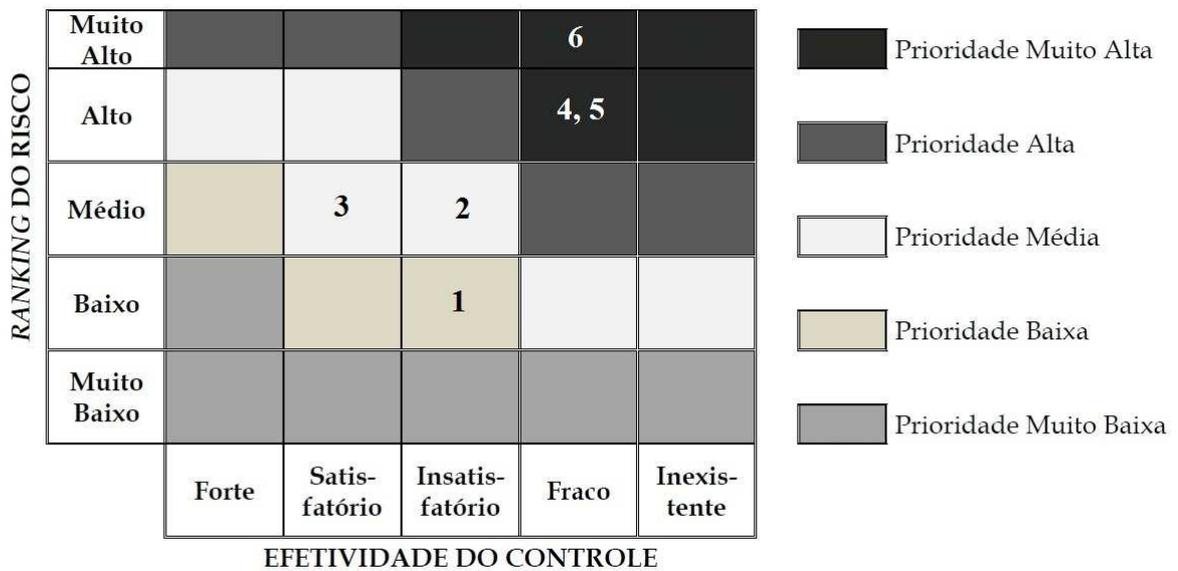
Tabela IV – Descrição dos eventos e os controle implementados em seu combate.

Nome do Evento	Controle Implementado	Avaliação
1. Atividade irregular do CAE	No âmbito federal, o controle se restringe aos sorteios da CGU, os acórdãos emitidos pelo TCU, bem como atrelado às denúncias recebidas no FNDE, conforme a norma.	Insatisfatório
2. Controle irregular do FNDE	O FNDE possui modelos de gestão de atividades, além de se submeter ao controle dos órgãos competentes. A carência que se apresenta aponta ao quesito de efetividade.	Insatisfatório
3. Problemas na Distribuição de Alimentos	O FNDE, como agente regulamentador da política, tem buscado junto às unidades executoras o avanço em práticas voltadas ao consumo da produção alimentar da comunidade, apoiando braços do programa, como a Horta Escolar	Satisfatório
4. Problemas na Licitação pela Executora	No âmbito federal, o controle se restringe aos sorteios da CGU, os acórdãos emitidos pelo TCU, bem como atrelado às denúncias recebidas no FNDE, conforme a norma. Não se apresentam medidas de fortalecimento dos CAE, para atuação conjunta no controle.	Fraco
5. Omissão de Contas da Executora	No âmbito federal, o controle se restringe aos sorteios da CGU, os acórdãos emitidos pelo TCU, bem como atrelado às denúncias recebidas no FNDE, conforme a norma. Não se apresentam medidas de fortalecimento dos CAE, para atuação conjunta no controle.	Fraco
6. Malversação dos Recursos Transferidos no PNAE pela Executora	No âmbito federal, o controle se restringe aos sorteios da CGU, os acórdãos emitidos pelo TCU, bem como atrelado às denúncias recebidas no FNDE, conforme a norma. Não se apresentam medidas de fortalecimento dos CAE, para atuação conjunta no controle.	Fraco

Elaborado a partir das informações contidas no Relatório de Gestão do FNDE, 2012.

A partir das constatações apresentadas, tem-se:

Figura V – Matriz gráfica com os eventos de risco dispostos em prioridade de resposta.



Legenda: 1 – Atividade Irregular do CAE; 2 – Controle Irregular do FNDE; 3 – Problemas na Distribuição de Alimentos; 4 – Problemas na Licitação pela Executora; 5 – Omissão de Contas da Executora; e 6 – Malversação dos Recursos Transferidos no PNAE pela Executora. Elaborado a partir de Dantas *et al*, 2010.

A prioridade, portanto, volta-se às atividades do ente federado, pois que de sua responsabilidade os elementos causadores dos eventos com maior ocorrência de falhas no alcance dos objetivos do Programa.

Deve ser constante o balanço das atividades de controle do FNDE com os CAE, posto os últimos serem o braço efetivo da sociedade na fiscalização da atuação do ente federado. Portanto, faz-se mister aproximar os dois atores, com canais abertos de comunicação, com formação de seus dirigentes. Caso possível, no recebimento de bolsas aos integrantes do CAE, enquanto na função fiscalizadora, elidindo possíveis subornos.

#### 4.7 Informação e Comunicação

Não menos importante, há que se aprimorar os canais de comunicação entre os atores da política pública. Há distanciamento prejudicial, especialmente no que diz respeito à transferência de informação. Não basta que haja o trâmite do dado. Ele deve chegar ao destino como informação. Este elemento é atrelado à concepção de clareza e transparência.

Portanto, o desenho de sistemas estratégicos e integrados é de suma importância. Porém, conforme informação da assessoria da CGPAE, há *software* em desenvolvimento para

satisfazer tal pretensão. Contudo, conquanto não se instaure tal peça, cabe tornar vigoroso o canal de comunicação entre os atores.

As informações devem ser precisas e pontuais, posto que as “informações colhidas nesse nível elevado são suficientes para permitir que a corretora [entidade] administre o risco de forma adequada” (COSO ERM, 2004). Considerados esses elementos, é possível que a insurgência de outro evento de risco seja facilmente identificado e corrigido, transformando todos os atores do Programa em contribuintes eficazes da política de alimentação escolar em cada comunidade do país.

#### **4.8 Monitoramento**

O monitoramento parte da premissa que as atividades são mutáveis. Assim os riscos identificados podem ser reduzidos, mas suas causas não são estáticas, ocasionando a alteração dos eventos.

Conforme o COSO (2004), há elementos que proporcionam o dinamismo do monitoramento de riscos. Cabe citar:

Seminários de treinamento, sessões de planejamento e outras reuniões fornecem à administração importante feedback que lhe permite determinar se o gerenciamento de riscos corporativos permanece eficaz. Além dos problemas específicos que podem indicar condições de risco, a consciência de risco e de controle dos participantes geralmente é uma condição aparente.

Portanto, o planejamento, o treinamento, além de reuniões sobre a execução são elementos que podem ser utilizados no monitoramento constante. Ainda:

Os agentes normativos comunicam-se com a administração com relação a conformidade ou outras questões que se refletem no funcionamento do gerenciamento de riscos corporativos.

Dessa forma, deve o FNDE buscar, como agente normativo do Programa, comunicar-se com os demais atores, fornecendo rede de informação aos atores, com comunicação integrada. Sabe-se de experiências exitosas no Ministério da Educação, no aprimoramento da comunicação com os entes federados por intermédios dos canais informatizados. Dentre eles, até mesmo e-mails ou telefonemas ao *call center* do órgão, que possui implementados mecanismos de controle de atendimento.

Ainda, deve o monitoramento apresentar uma constante análise dos mecanismos de controle da Autarquia, não se fiando o órgão apenas no avaliado pelos órgãos de controle interno e externo, CGU e TCU, respectivamente.

É impensável que se permita a continuidade de recebimento de prestações de contas dos entes federados sem a devida análise sobre a matéria, não concluindo o último passo para a análise efetiva do Programa, sendo possível, portanto, a alteração significativa dos dados aqui obtidos, quanto aos eventos levantados.

Ainda, pela diversidade de atuantes, a proposta mais coerente atravessa a atuação de todos os atores (FNDE, unidades da federação, CAE e escolas) de tal forma que com o auxílio do ator federal, FNDE, os demais agentes possam atuar nos eventos de risco, minimizando o impacto inerente dos eventos.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Amplamente repisadas as considerações sobre os elementos de risco do Programa, a partir da ferramenta COSO – ERM, pode-se apreender a necessidade de fortalecimento do controle social por meio dos CAE, ampliação dos conteúdos normatizados, de forma clara, simples, além de unificada.

Assim, pode-se afirmar que minimamente três elementos se apresentam frágeis na execução do Programa, com elevado risco: malversação dos recursos públicos, omissão de contas da unidade executora ao FNDE, além da deficiência dos processos licitatórios. Tais elementos se vinculam eminentemente à atuação das unidades executoras (municípios, estados e Distrito Federal), quando de sua gerência sobre os recursos transferidos. A atuação do FNDE no controle do uso dos recursos transferidos é insatisfatória, por elementos de fragilidade do órgão, como quadro funcional e desconhecimento de algumas determinantes do Programa, pela dispersão dos instrumentos de normatização da matéria.

Os instrumentos que balizam a gerência do PNAE de maneira eficaz não se apresentam de forma contundente no programa, conforme elementos do COSO – ERM. Assim, a descentralização do Programa perpassa a necessidade de consolidação do controle social, que é ineficaz quando não imbuído de conhecimento sobre matéria do Programa.

Desse modo, a evolução do estudo se concretizou em demonstrar efetivamente os eventos de maior risco, além de apontar as prioridades de intervenção, de tal forma que se possa sistematizar ações que permitam a redução do risco atrelado aos eventos apresentados.

O apontamento de valores hierarquizados, volúveis à condição imposta, não pensada em relação ao todo, mas aos pequenos grupos e suas relações necessárias com grupos menores que afastam a solução do problema. É então a resultante adequada que não outra a de não comprometimento com a ética, com a moral e o pensamento comum de sobrevivência individual, privada, o que conduz à eterna dicotomia que se apresenta entre o público adentrando o privado, e o privado se misturando ao público.

Não basta a delimitação de elementos em normativos esparsos, mas necessita de consolidação, treinamento da população, não somente de grupos diminutos e ligados a governos municipais, onde as querelas políticas são constantes.

Portanto, esbarra a efetiva participação e atuação do Programa na capacidade de atuação de cada conselheiro dos CAE, sendo necessária a promoção de sua capacitação em controle. Considerando ainda suas atribuições, como por exemplo, a elaboração de relatório sobre as contas da atuação municipal, mostra-se de forma preocupante tal arremesso de responsabilidade

ao elemento hipossuficiente da relação, quando se pode considerar que sequer o ente público, a entidade executora, com sua força no espaço territorial de sua tutela possui capacidade satisfatória de apresentação de prestação de contas ao FNDE.

A transparência é um elemento garantidor da democracia, em todos os níveis. Ela não opera somente no campo da concessão da informação. A transparência é elemento maior, que perpassa estes conceitos. Ela trabalha desde os elementos efêmeros da linguagem clara ao homem médio, direcionando-se à concessão de informações essenciais que validam ingerências governamentais, ainda que contrárias a interesses.

O fato é o de que o PNAE é impactante sobre variadas esferas e camadas da sociedade, trazendo elementos descentralizados de controle, eminentemente sociais. Esses elementos de controle deveriam contribuir para a formação de ambiente arredo à corrupção. Todavia, somados os elementos deficitários na gestão dos CAE, complexidade do programa, divisão de competências entre os agentes, tais que não operam de forma satisfatória independentemente, além do pequeno quadro de pessoal disponível à capacitação dos entes federados e dos CAE por meio de normativos unificados, o cúmulo destes elementos propicia a prática de desvios, incidindo em riscos desnecessários, vez que não se deveria conferir poder aos não capacitados ao seu pleno uso.

Portanto, a solução reside na gerência participativa do Programa, com gerência comum dos CAE e com a participação e elo de comunicação efetivo com o FNDE. Sugere-se, dessa forma, nova pesquisa, a fim de se conhecer a possibilidade de atuação do FNDE em conjunto aos CAE, com o avanço tecnológico que chega ao Governo Federal, aprimorando os canais de comunicação.

Não menos importante, com o presente estudo se mostra possível a instituição de modelo de riscos, não sendo necessariamente dificultosa a elaboração de modelo, contudo, restando necessária a adoção pelo FNDE de avaliação constante ao mapa de processos do Programa, considerando a instituição ser a responsável pela coordenação do PNAE. Quanto ao modelo adotado no presente estudo, ele busca os eventos já incorridos, para, a partir deles, estabelecer parâmetros de gerenciamento sobre o risco da atuação do Programa, elemento acessível e de fácil compreensão a partir da atuação do TCU. Assim, vê-se que o estabelecimento medidas de controle são possíveis, ainda que de elevada complexidade.

Por fim, a partir da ampliação do quantitativo de eventos de risco avaliados, sugere-se ainda a elaboração de novo modelo, tal que permita a caracterização dos novos eventos quanto à necessidade de gerenciamento de risco e sua influência na consecução da política pública, além de os avaliar conforme outras fontes que não somente a do risco incorrido, como se

verifica ser os Acórdãos emitidos pelo TCU, conquanto possuam a mesma veracidade das informações disponibilizadas pelo órgão de controle externo em comento.

## 6 REFERÊNCIAL BIBLIOGRÁFICO

BALABAN, D. S. et al. **Alimentação Escolar no Brasil e nos Estados Unidos**. São Paulo: O Mundo da Saúde: 2011; 35(2): 128-136.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 26. ed. rev. e atual. até a emenda constitucional 57, de 5.7.2008. São Paulo: Malheiros, 2009.

BORGES, A. Governança e política educacional: a agenda recente do Banco Mundial. **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, v. 18, n. 52, jun., 2003.

BRASIL. Lei nº 11.947, de 16 de junho de 2009. Dispõe sobre o atendimento da alimentação escolar e do Programa Dinheiro Direto na Escola aos alunos da educação básica; altera as Leis nºs 10.880, de 9 de junho de 2004, 11.273, de 6 de fevereiro de 2006, 11.507, de 20 de julho de 2007; revoga dispositivos da Medida Provisória nº 2.178-36, de 24 de agosto de 2001, e a Lei nº 8.913, de 12 de julho de 1994; e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 17/6/2009, p.2.

\_\_\_\_\_. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 18/11/2011, p.1 (edição extra).

\_\_\_\_\_. Ministério da Educação. Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação. Resolução CD/FNDE nº 26, de 17 de junho de 2013. Define sobre o atendimento da alimentação escolar aos alunos da educação básica no Programa Nacional de Alimentação Escolar – PNAE. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 16/7/2009, p.2.

\_\_\_\_\_. Ministério da Educação. Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação. **Relatório de Gestão 2012**. Brasília, 2013. Disponível em <<http://www.fnde.gov.br/fnde/institucional/relatorios/relatorios-de-gestao>>. Acesso em 26 de outubro de 2013.

\_\_\_\_\_. Conselho Nacional de Segurança Alimentar e Nutricional – CONSEA. **A Segurança Alimentar e Nutricional e o Direito Humano à Alimentação Adequada no Brasil: Indicadores e Monitoramento da Constituição de 1988 aos dias atuais**. Brasília, novembro de 2010.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Diretoria de Métodos e Procedimentos de Controle. **Crítérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública – CGCIAP**. Um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países. Brasília, DF, 17/7/2009.

COSO – Committe Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Org.). **Internal control – integrated framework**. Executive Summary. United States of America: COSO, 1992.

\_\_\_\_\_. **Enterprise risk management**. Integrated Framework. United States of America: COSO, 2004 .

DANTAS, José Alves *et al.* (2010), “Custo-benefício do controle: proposta de um método para avaliação com base no COSO”. **Contabilidade Gestão e Governança**, Brasília, v.3, n.2, 3 - 19.

GIL, Antonio C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

\_\_\_\_\_. **Métodos e técnicas da pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1999.

GODOY, A. S. **Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades**. Revista de Administração de Empresas. São Paulo, v. 35, n. 2, mar./abr., 1995

GRAÇA, Luís Otávio Barroso da. **Orçamento impositivo: uma análise à luz da Economia Política**. Brasília: UnB, 2003. 79 p. Dissertação – Mestrado em Economia do Setor Público, Departamento de Economia, Universidade de Brasília, Brasília, jul. 2003.

INTOSAI – International Organisation of Supreme Audit Institutions (Org.). Peru - II International Conference against Corruption. **International Journal of Government Auditing**, Washington, vol. 39, nº1, jan. 2012. P. 9-10.

KLEIN, Lara Maria Leite Bastos. **Avaliação da efetividade dos controles internos do Programa Nacional de Alimentação Escolar a partir da aplicação da Metodologia Coso** [impresso]. Instituto Serzedello Corrêa, 2008, 187 f.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1994.

REZENDE, Fernando. **Finanças Públicas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006. 382 p.

SILVA, Enio Moraes da. O Estado Democrático de Direito. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, a. 42, n. 167, jul./set. 2005. P. 213-229.

SPINK, Peter K. Informação, Transparência e Cidadania – O Controle da Execução Orçamentária pelo Cidadão. In: **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**. São Paulo: EAFGV, 2003. V. 23. 14 p.

UNITED STATES OF AMERICA. **Public Law 107–204. (Sarbanes-Oxley Act of 2002)**. An Act to protect investors by improving the accuracy and reliability of corporate disclosures made pursuant to the securities laws, and for other purposes. 107th Congress: July 30, 2002 (116 STAT. 745).