

Juliana Márcia da Silva Mendes

A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO PARA A CONCRETIZAÇÃO DO
ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO: A EXPERIÊNCIA DO CONTROLE INTERNO
NO ESTADO DE MINAS GERAIS

Belo Horizonte

2014

Juliana Márcia da Silva Mendes

A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO PARA A CONCRETIZAÇÃO DO
ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO: A EXPERIÊNCIA DO CONTROLE INTERNO
NO ESTADO DE MINAS GERAIS

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Especialização em Administração Pública da Fundação João Pinheiro, IX PROAP, como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista.

Área de Concentração: Direito Administrativo

Orientadora: Dra. Luciana Moraes Raso Sardinha Pinto

Belo Horizonte

2014

Autora: Juliana Márcia da Silva Mendes

Título: A Importância do Controle Interno para A Concretização do Estado Democrático de Direito: A Experiência Do Controle Interno No Estado De Minas Gerais

Área de concentração: Direito Administrativo

Aprovado(a) na Banca Examinadora

Nome, titulação, instituição a que pertence

Nome, titulação, instituição a que pertence

Local e data de aprovação

Dedico este trabalho à minha família, presente em todos os caminhos, sem a qual eu não
saberia ser.

Agradeço a Deus pelas oportunidades que me fazem crescer;
Ao meu pai, pelos estímulos constantes e por compartilhar a construção de sonhos;
À professora Luciana, por ter acolhido meu pedido de orientar-me neste trabalho, com a qual
aprendi além;
Ao amigo Belotte, por ajudar a compreender que “tudo passa”;
À querida Sil, pela ajuda fundamental;
A todos que colaboraram de alguma forma para a realização deste trabalho,
Muito Obrigada.

“Fé inabalável só o é a que pode encarar frente a frente a razão,
em todas as épocas da Humanidade”

Allan Kardec

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo verificar, a partir da análise de um programa de governo estabelecido por meio de uma política pública, a efetividade da atuação de um mecanismo de controle interno no Estado de Minas Gerais. O trabalho possui natureza documental, estudado de forma qualitativa a partir de pesquisas bibliográficas e questionário sobre a experiência de auditores que participaram da auditoria do programa à época. O programa escolhido foi “Saneamento Básico: Mais Saúde para Todos”, instituído em seu primeiro período pelo Estado de Minas Gerais no Plano Plurianual de Ação Governamental – PPAG 2004/2007. O objetivo do programa foi ampliar a cobertura dos sistemas de abastecimento público de água, de coleta de esgoto sanitário e de coleta e destinação final de lixo. A auditoria, por sua vez, fiscalizou três ações do programa: instalação de módulos sanitários, expansão e garantia dos serviços de abastecimento de água em localidades com concessão da COPASA e expansão e garantia dos serviços de esgotamento sanitário, também em localidades com concessão da COPASA. A Administração Pública no Estado Democrático de Direito tem como dever promover o bem-estar social através da implementação de políticas sociais que garantam ao cidadão acesso a recursos que o promova socialmente. Quanto maior a atuação do Estado, maior os riscos de danos e desvios de recursos públicos por seus gestores e, conseqüentemente, maior a necessidade de um controle interno efetivo, que coopere para que os fins da Administração sejam atingidos de maneira integral. Em análise do Relatório de Auditoria sobre o programa, foi constatado várias irregularidades no desenvolvimento das ações do programa, desde obras construídas em locais impróprios, a esgotos a céu aberto e obra inacabada, causando grave dano aos beneficiários do programa. Após as recomendações da Auditoria para melhor cumprimento do programa pelos gestores, todas as providências ou foram atendidas ou estavam em sendo atendidas, através de medidas adotadas pelos gestores. Verificou-se, neste caso, a importância da ação do controle interno, através da atuação efetiva da Auditoria Interna, para a fiscalização e melhor cumprimento de um programa de governo no estado de Minas Gerais. Muito ainda deve ser aprimorado em relação às ações do controle interno, mas este é, sem dúvida, um caminho, dentro do Estado Democrático de Direito, para o cumprimento do que é de direito do povo: atendimento de necessidades básicas e bem-estar social.

PALAVRAS-CHAVE: Estado Democrático de Direito. Controle Interno. Auditoria Interna. Programa de Governo.

ABSTRACT

This study aims to determine, from the analysis of a government program established through a public policy, the effectiveness of the performance of an internal control mechanism in the State of Minas Gerais. The work has a documentary nature, studied qualitatively from bibliographic and survey research on the experience of auditors who participated in the audit of the program at the time. The program chosen was “Sanitation: More Health for All”, set in its first period by the State of Minas Gerais in the Multiannual Government Action Plan – 2004/2007 PPAG. The program’s goal was to expand the coverage of public water supply systems, sewage collection and collection and disposal of garbage. The audit, in turn, oversaw three actions of the program: installing sanitary modules, expansion and security of water supply services in locations with granting the guarantee and COPASA and expansion of sewage services also in locations with award COPASA. Public administration in a democratic state has the duty to promote social well-being through the implementation of social policies that guarantee citizens access to resources that promote socially. The higher the performance of the State, the greater the risk of damage and theft of public resources by their managers and, consequently, the greater the need for effective internal control, to cooperate for the purposes of the Administration are met in a comprehensive manner. In analysis of the Audit Report on the program, it was found several irregularities in the development of program actions, from works built in inappropriate places, the open sewers and unfinished work, causing serious harm to beneficiaries of the program. Following the recommendations of the Audit for the best performance of the program by managers, all the arrangements were either met or were being addressed through measures taken by managers. It was found in this case, the importance of the action of internal control through effective performance of Internal Audit for the supervision and better fulfill a government program in the state of Minas Gerais. Much still needs to be improved in relation to the actions of internal control, but this is undoubtedly a path within the democratic rule of law, for the fulfillment of what is right for the people: meeting basic needs and welfare.

KEYWORDS: Democratic State. Internal Control. Internal Audit. Government Program.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1:Modelo COSO para Gestão Empresarial do Risco (versão brasileira).....	28
FIGURA 2: Sistema de Controle Interno do Estado de Minas Gerais	37
FIGURA 3: Municípios Auditados	47

LISTA DE FOTOS

FOTO 1: Casa em local de risco.....	50
FOTO 2: Mangueira utilizada para levar água para o módulo sanitário	51
FOTO 3: Módulo Abandonado.....	52
FOTO 4: Módulo onde há COPASA.....	52
FOTO 5: Módulo construído em campo de futebol	53
FOTO 6: Módulo em local não contemplado pelo programa.....	53
FOTO 7: Esgoto a céu aberto	54

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AICPA - American Institute of Certified Accountants

CF - Constituição Federal

CICA - Canadian Institute of Chartered Accountants

CoCo - Criterial of Control

COPASA - Companhia de Saneamento de Minas Gerais

COSO - Committe of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

FMFIA - Managers Financial Integrity Act of 1982

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

INTOSAI - Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores

MECIP - Modelo Estándar de Control Interno para lãs Entidades Públicas Del Paraguay

OAG - Office of the Auditor General of Canada

PLANASA - Plano Nacional de Saneamento

SEDRO - Secretaria de Estado e Desenvolvimento Regional de Regional e Política Urbana

TCE - Tribunal de Contas do Estado

TCM - Tribunal de Contas Militar

TCU - Tribunal de Contas da União

USAID - The U.S. Agency for International Development

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	12
2 CONCEITOS PRELIMINARES	15
2.1 Estado Democrático de Direito.....	15
2.2 Administração Pública.....	15
2.3 Controle	16
2.4 Controles na Administração Pública.....	16
2.5 Efetividade	18
3 O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO	19
3.1 Controle Interno	20
3.2 Contexto Histórico do Controle Interno no Brasil.....	22
3.3 O Controle Interno na Constituição Federal de 1988	24
4 MODELOS DE REFERÊNCIA DE CONTROLE INTERNO E O CONTROLE INTERNO EM OUTROS PAÍSES	26
4.1 Modelo de Referência COSO I.....	26
4.2 Modelo de Referência COSO II.....	27
4.3 O Controle Interno em Outros Países	28
5 CONTROLE INTERNO NO ESTADO DE MINAS GERAIS	33
6 A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO PARA O CONTROLE EXTERNO.....	39
7 O PAPEL DO CONTROLE INTERNO NAS AUDITORIAS OPERACIONAIS: A EXPERIÊNCIA DO ESTADO DE MINAS GERAIS.....	41
7.1 O Papel da Auditoria Interna	41
7.2 A INTOSAI.....	42
7.3 Relatório de Auditoria sobre avaliação do programa “Saneamento Básico – Mais Saúde para Todos”	43
8 CONCLUSÃO.....	59
ANEXO A - ORGANOGRAMA DA CONTROLADORIA-GERAL DO ESTADO DE MINAS GERAIS	62
ANEXO B - Questionário acerca do Programa: Saneamento Básico, Mais Saúde para Todos	63
REFERÊNCIAS.....	67

1 INTRODUÇÃO

A má utilização dos recursos públicos pelos dirigentes e gestores dos órgãos e entidades públicas tem sido cada vez mais evidente nos últimos tempos, devido ao prejuízo causado de maneira ostensiva aos destinatários desses recursos: os cidadãos. O responsável pela gestão dos recursos do povo tem o dever de aplicá-los de acordo com a lei, que estabelece a finalidade de cada item, promovendo o bem-estar de todos.

Porém, o que tem sido registrado pela mídia é a falta do cumprimento do dever pelos administradores, reforçando a necessidade de se estabelecer, dentro das organizações públicas, formas de controle cada vez mais eficazes que, além de inibir a ação corrupta, contribua para a educação administrativa e para o direcionamento eficaz de políticas públicas governamentais.

Montesquieu asseverou em sua Doutrina que “É experiência eterna a de que todo homem que tem o poder é levado a abusar dele. Caminha até que encontre limites. Para que não se possa abusar do poder, é preciso que, pela disposição das coisas, o poder detenha o poder.” Dessa forma, “o uso do poder pelo administrador público deve sofrer controle e interferência capazes de agir como freio ao arbítrio, à improvisação e à irresponsabilidade administrativa (MARÇOLA, 2011).

A má gestão pode ser associada ao desvio e desperdício de recurso, assim também como à falta de planejamento adequado que favoreça a efetividade de um programa instituído por uma política pública. O controle deveria acontecer desde o planejamento, pois o planejamento sem controle da execução dificilmente logra êxito, bem como o controle sem padrões e objetivos previamente definidos não terá como atuar, por falta de objeto. Importante que haja, dessa forma, para a efetividade de uma política pública, planejamento adequado e controle eficaz dos atos praticados pelo administrador (FILHO, 2010 apud CHIAVENATO, 2000).

A atuação do controle interno nos órgãos e entidades públicas, segundo as Normas Brasileiras para o Exercício da Auditoria Interna (MARÇOLA, 2011), é qualquer ação tomada pela administração (assim compreendida tanto a Alta administração como os

níveis gerenciais apropriados) para aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam atingidos. Após a Constituição Federal de 1998, o sistema de controle interno ganhou relevância normativa, e isso ratificou a importância e a necessidade da atuação e da efetividade do controle interno em todos os âmbitos, federal, estadual e municipal, com o fim verificar a legalidade dos atos da administração pública e de auxiliar o controle externo, exercido com o auxílio do Tribunal de Contas no âmbito de atuação respectivo, a exercer a fiscalização sobre os atos administrativos de outro poder, representando os interesses da sociedade.

O objetivo deste estudo é verificar, a partir da análise de um programa de governo estabelecido por meio de uma política pública, a efetividade da atuação de um mecanismo de controle interno no Estado de Minas Gerais. Espera-se desenvolver uma reflexão sobre o tema e ressaltar a importância do controle interno, em trabalho conjunto com o controle externo, como instrumentos de consolidação do Estado Democrático de Direito no Estado.

Este trabalho possui natureza documental e o assunto estudado foi abordado de forma qualitativa, realizando-se, para o desenvolvimento deste trabalho, pesquisa bibliográfica, incluindo a legislação pertinente ao tema e questionário com questões abordando a vivência da auditoria na fiscalização de um programa de governo: “Saneamento Básico – Mais Saúde para Todos”. A intenção é conhecermos um pouco a realidade da prática do controle, utilizando-se da auditoria interna para a efetiva realização e cumprimento de políticas públicas estabelecidas pelo governo. A escolha de usarmos como exemplo este programa de governo diz respeito à importância do saneamento básico para a manutenção da saúde da população brasileira, ao mesmo tempo em que há ainda muita precariedade e carência de educação sanitária em municípios de Minas Gerais, como poderemos observar no desenvolvimento deste trabalho.

O referencial teórico deste trabalho está distribuído nos capítulos que serão apresentados a seguir e diz respeito à institucionalização do controle interno no país e no estado de Minas Gerais, como um marco importante para a construção de uma administração pública mais efetiva em sua atuação através dos programas e políticas públicas no Estado; baseia-se, também, em uma reflexão sobre a atuação do controle interno, que deve cooperar

para o êxito do controle externo, como diz a Professora Luciana Moraes Raso Sardinha Pinto (2002): “O controle interno deve ser os olhos do controle externo”.

Assim posto, são 8 os capítulos deste trabalho, que estruturam-se de forma que conduza à compreensão do desenvolvimento do controle interno no Brasil e no Estado de Minas Gerais, do papel da auditoria governamental para a efetividade das políticas públicas e, ainda, da importância do auxílio entre os controles interno e externo, como dispõe a Constituição Federal de 1988, para a efetivação das ações de controle no País.

O capítulo 2, com o intuito de esclarecer assuntos pertinentes ao tema, aborda os conceitos sobre Estado Democrático de Direito, Administração Pública, Controle e Controle na Administração Pública.

O capítulo 3 discorre sobre o Sistema de Controle e o Controle Interno e apresenta algumas referências históricas sobre o surgimento, o desenvolvimento e a institucionalização do controle interno no Brasil.

O capítulo seguinte aborda as formas de controle interno em países que estudam e desenvolvem o tema e os modelos utilizados por eles. O capítulo 5 discorre sobre o Controle Interno no Estado de Minas Gerais, sua origem e desdobramentos até os dias atuais.

Em seguida, devido à importância de cooperação entre os controles interno e externo, traçamos breve comentário a respeito do assunto no capítulo 6 para destacarmos a necessidade de um controle interno cada vez mais eficiente, capaz de cooperar com outros setores e poderes, a fim de otimizar o tempo do serviço público prestado para o cidadão.

O capítulo 7 relata um exemplo do papel do controle interno no estado de Minas Gerais através de um trabalho realizado pela Auditoria-Geral, à época, hoje Controladoria-Geral do Estado, cuja fiscalização do programa de governo: “Saneamento Básico: Mais Saúde para Todos”, realizada em 2007, contribuiu para melhoria das ações após a constatação de falhas e descumprimento do programa, durante sua execução.

O capítulo 8 traz a conclusão sobre o assunto abordado e propõe medidas para o aprimoramento da vivência do Estado Democrático de Direito no estado de Minas Gerais.

Este trabalho apresenta, ainda, o Anexo A, que apresenta o organograma da Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais e o Anexo B, composto por 2 questionários respondidos por auditores que participaram da auditoria no Programa “Saneamento Básico: Mais saúde para todos”, o qual foi usado como referência neste trabalho.

2 CONCEITOS PRELIMINARES

2.1 Estado Democrático de Direito

Estado Democrático de Direito, regime adotado pela Constituição Federal de 1998, em seu artigo 1º, visa garantir os direitos fundamentais da pessoa humana, e reúne os princípios do Estado Democrático e do Estado de Direito, revelando um novo conceito (SILVA, 2005). O Estado Democrático de Direito diz respeito ao princípio da soberania popular, que “impõe a participação efetiva e operante do povo na coisa pública, participação que não se exaure, como veremos, na simples formação das instituições representativas, que constituem um estágio da evolução do Estado Democrático, mas não o seu completo desenvolvimento” (SILVA, 2005, apud CROSA, 1946).

Segundo José Afonso da Silva, a democracia que o Estado Democrático de Direito preconiza é um processo de convivência social em uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, I, CF/88), em que o poder emana do povo e deve ser exercido pelo povo, em seu proveito, diretamente ou por meio de representantes (art. 1º, parágrafo único, CF/88). Em que o povo participa do processo decisório e há respeito à diversidade de ideias, culturas e etnias, há reconhecimento dos direitos individuais, sociais e políticos e, acima de tudo, favorece o pleno exercício desses direitos. No Estado Democrático de Direito pressupõem-se a concretização da justiça social por meio de atos políticos e de políticas públicas efetivas que supere as desigualdades sociais e regionais oferecendo, essencialmente, meios de desenvolvimento pessoal.

2.2 Administração Pública

A Administração Pública é um conjunto de órgãos, serviços e agentes do Estado que, quando nessa função, são responsáveis pela gestão dos bens públicos e dos

interesses sociais. O Estado, se Estado Democrático de Direito, representante do povo, utiliza-se do Patrimônio Público (ou deveria utilizar-se) para atender as demandas sociais e promover o bem-estar social. Dessa maneira, necessita de instrumentos de controle eficazes e eficientes sobre todos os que representam o coletivo, órgãos e entidades da administração direta e indireta, sobre os atos delegados a terceiros e, inclusive, sobre os que detêm o poder. Segundo Pardini (1997), “ao Estado democrático não basta a igualdade de todos perante a Lei, é preciso que haja igualdade de todos perante a moralidade, a legitimidade e a razoabilidade porque, muitas vezes, a Lei não expressa e não pode expressar todas as condições do comportamento público ou privado, necessárias à existência de uma sociedade que pretenda ser justa e democrática.” A Administração Pública tem o dever de zelar pela correta aplicação dos recursos públicos para garantir o atendimento das necessidades sociais.

2.3 Controle

A palavra controle diz respeito à fiscalização, ao acompanhamento de uma atividade para que ela se realize de acordo com o que foi previamente estabelecido. Somente depois que uma norma cria uma regra é possível aferir se o desempenho desejado foi realizado. Hely Lopes Meirelles (2003, p. 264) afirma que controle, em tema de administração pública, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional do outro.

A definição de controle para Fayol, diz respeito à verificação da conformidade dos atos, coisas e pessoas, com as instruções emitidas e com os princípios estabelecidos. O objetivo é apontar as falhas e os erros e retificá-los, evitando, assim, sua reincidência. Para Taylor, a função do controle é de controlar o trabalho para certificar-se que a sua execução está de acordo com o plano previsto (apud Castro, 2009, p. 28). Embora essas definições corresponderem a épocas distintas, é possível perceber que o controle, desde sempre, teve e tem a função de identificar as falhas e corrigi-las, aliando-as a um plano pré-estabelecido.

2.4 Controles na Administração Pública

O controle do Estado pode ser exercido através de duas formas distintas: controle político e controle administrativo. O primeiro, cujo delineamento encontra-se na Constituição, visa ao equilíbrio entre os Poderes estruturais da República – Executivo,

Legislativo e Judiciário -, caracterizando o sistema de freios e contrapesos que, segundo José Dos Santos Carvalho Filho (2011), inibe o crescimento de qualquer um deles em detrimento do outro e permite a compensação de eventuais pontos de debilidade de um para deixá-lo sucumbir à força de outro. Este tipo de controle nasceu da teoria da separação dos poderes, preconizado por Locke e Montesquieu nos séculos XVII e XVIII.

O Poder Legislativo exerce o controle externo sobre todas as atividades administrativas, em todos os órgãos e entidades da administração pública. O Poder Judiciário controla os atos praticados pelos outros poderes, ao decidir sobre as questões jurídicas que firam direitos de terceiros, no limite da lei. O poder Executivo, pela preponderância da máquina governamental, exerce controle indireto sobre os outros Poderes, especialmente em relação à alocação dos recursos financeiros que arrecada, geri e distribui. Desta maneira, todos os poderes se fiscalizam e vigiam-se reciprocamente, em maior ou menor escala. (PARDINI, 1997)

Enquanto o controle político tem o objetivo de preservar o equilíbrio das instituições democráticas do país, o controle administrativo deseja clarear os órgãos incumbidos de exercer a função administrativa do Estado, de vários modos, como, por exemplo, a verificação de legalidade dos atos administrativos, a fiscalização financeira dos administradores da Administração Direta e Indireta, controlando, inclusive, suas próprias atividades.

O controle da Administração Pública pode ser definido como “o conjunto de mecanismos jurídicos e administrativos por meio dos quais se exerce o poder de fiscalização e de revisão da atividade administrativa em qualquer das esferas de Poder” (FILHO, 2011, p. 863). Alcança toda a atividade administrativa, verificando a conformidade com a finalidade pública dos atos de órgãos e agentes administrativos, e revisando-as para corrigir condutas administrativas.

Quanto à extensão do controle, podemos defini-lo sob dois aspectos. O controle interno, composto por métodos pelos quais uma organização controla suas atividades com a finalidade de proteger o patrimônio público, garantir a fidedignidade contábil e a eficiência operacional, e é exercido por órgãos de um Poder sobre suas próprias condutas administrativas. Por outro lado, o controle externo caracteriza-se por ser o órgão fiscalizador

de outra esfera da Administração, diferente da Administração que gerou a conduta fiscalizada. Também conhecido como controle horizontal, é exercido entre os poderes constituídos, pela sociedade (controle social) e pelo sistema de contas, cujos tribunais de contas são os responsáveis (TCU, TCE E TCM).

Em relação aos tipos de controle, a Constituição Federal, nos artigos 70 e 74, estabelece o controle de legalidade dos atos, o controle de legitimidade, de economicidade (que verifica se o órgão procedeu, na aplicação da despesa pública, de modo econômico, garantindo uma adequada relação custo-benefício), controle de fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos e controle de resultados, de cumprimento de programa de trabalho e de metas, em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços (SILVA, 2005).

No capítulo seguinte abordaremos aspectos do sistema de controle interno e do controle interno, conceitos atuais sobre o tema e sua relação com a Administração Pública.

2.5 Efetividade

A efetividade está relacionada ao impacto social que procura identificar os efeitos produzidos sobre uma população-alvo de um programa social. É percebida mediante a avaliação das transformações ocorridas a partir da ação (Sano, 2013 apud Washington Souza, 2008).

3 O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

A Constituição Federal de 1998 estabeleceu a necessidade de estabelecer-se um sistema de controle interno, de forma integrada, nos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, que deve, além dos aspectos de legalidade, avaliar os resultados da gestão quanto à eficiência e eficácia, as metas e os resultados dos programas governamentais. O controle interno, ainda segundo a Carta Magna Brasileira, tem o dever de apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional. Torna-se, portanto, fundamental para o cumprimento de suas obrigações, que o controle interno aprimore-se em todas as esferas de governo, ajudando o controle externo na fiscalização que lhe cabe.

A partir da Constituição Federal de 1988 o controle passa a ser sistêmico, obrigatório e permanente na avaliação do desempenho da Administração pública. Cabe, ao responsável pela gestão, a comunicação ao Tribunal de Contas caso seja detectado irregularidades no uso do patrimônio público. O Sistema de controle interno criado pela Constituição de 1988 visa proporcionar o acompanhamento permanente de órgãos e agentes públicos para que, caso sejam constatadas irregularidades, o controle externo, no caso o Tribunal e Contas, seja comunicado e atue na revogação, revisão e correção dos atos ilegais detectados (PARDINI, 1997).

O sistema de controle interno não se confunde com o controle interno, visto que este é parte integrante daquele, e tem sua atuação técnica limitada. Constitui responsabilidade do administrador da coisa pública e deriva do dever-poder que a Administração detém de rever seus próprios atos e a conduta de seus agentes. É o controle exercido pelo poder público sobre toda a administração pública, de acordo com normas legais e técnicas previamente estabelecidas (Castro, 2007, p. 152).

Segundo a INTOSAI (apud, CASTRO, 2007, p. 149), o sistema de controle interno é definido como “todo sistema de controles financeiros e de qualquer outra natureza da entidade, [...] incluindo a estrutura organizacional, os métodos, os procedimentos e a auditoria interna, estabelecidos pelos administradores segundo os objetivos da entidade, que contribuem para que ela seja regularmente administrada de forma econômica, eficiente e eficaz, garantindo, assim, a observância das políticas determinadas pela administração,

salvaguardando bens e recursos, assegurando a fidedignidade e integridade dos registros contábeis e produzindo informações financeiras e gerenciais confiáveis”.

Compreende as políticas e procedimentos estabelecidos pela Administração de um órgão ou entidade, cujo objetivo é cooperar para que as metas propostas sejam alcançadas ao mesmo tempo em que se assegura o desenvolvimento ordenado e eficiente das operações, inclusive a adesão às políticas e procedimentos administrativos, a prevenção e identificação de fraudes e erros e o registro completo e correto das transações da instituição (Tribunal de contas do Estado de Minas Gerais, Resolução nº 10 de 02 de dezembro de 1998).

3.1 Controle Interno

O controle interno, parte integrante do sistema de controle interno, é definido pelo AICPA (American Institute of Certified Accountants) como o plano da organização, os métodos e medidas coordenadas a adotados para salvaguardar seus ativos, verificar a adequação e confiabilidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e estimular o respeito e obediência às políticas administrativas fixadas pela gestão. A INTOSAI, por sua vez, observa que a função do controle interno é prevenir e detectar erros, corrigi-los e compensar os controles frágeis onde os riscos de perda são maiores (CASTRO, 2007).

Pode-se afirmar que o controle é um processo integrado e contínuo, que permeia todas as ações e atividades de uma entidade. Deve ser realizado por todos os indivíduos que fazem parte da organização, dentro dos limites e responsabilidades individuais.

A Administração Pública no Estado Democrático de Direito tem como dever promover o bem-estar social através da implementação de políticas sociais destinadas a reduzir as necessidades e riscos sociais e garantir ao cidadão mais acesso a recursos e benefícios. Maior a atuação do Estado, maior a máquina pública e, conseqüentemente, maiores são os riscos de danos causados aos bens coletivos por motivos variados: má gestão, improbidade administrativa, desvio de recursos etc. Necessariamente torna-se fundamental melhorar os mecanismos de controle interno, e externo na Administração Pública e minimizar a interferência de interesses individuais nos interesses da coletividade.

Segundo o documento expedido pelo Tribunal de Contas do Estado da Bahia, série traduções nº 13, o controle interno é definido como:

Um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários, e é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade os seguintes objetivos gerais serão alcançados: execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; cumprimento das obrigações de accountability; cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano.

No Brasil, assim como em outros países, é crescente o interesse pelo aprimoramento dos controles internos e isto se deve, em parte, ao maior interesse da sociedade na participação e definição das políticas públicas, no acompanhamento, efetividade e na regular prestação de contas por quem administra dinheiro público. O controle tem se tornando cada vez mais necessário nas organizações à proporção em que elas vão congregando uma multiplicidade de objetivos. Alcançar essas metas exige uma variedade de tarefas que, necessariamente, precisam ser delegadas. Essa desconcentração da capacidade de atuar tem por fim garantir que os objetivos sejam alcançados da forma mais eficiente possível. (CASTRO, 2009, p. 35)

O Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, aprovado pela Instrução Normativa Nº 01, de 6/4/2001 da Secretaria Federal de Controle Interno (IN-SFC 1/2001), define controle interno administrativo como conjunto de atividades, planos, rotinas, métodos e procedimentos interligados com a finalidade de garantir que os objetivos das unidades e entidades da administração pública sejam alcançados de maneira confiável e de evidenciar desvios ao longo da gestão. A IN-SFC 1/2001 aborda a necessidade de estabelecer-se padrões de avaliação do controle interno, adequando-os para que seja menor a vulnerabilidade dos riscos inerentes à gestão.

A seguir faremos um breve histórico do controle interno no Brasil, cuja evolução das contas públicas relaciona-se com as características e necessidades do Estado em cada época, desde o Brasil-Colônia, até os dias atuais.

3.2 Contexto Histórico do Controle Interno no Brasil

Segundo Araújo (1993 apud RIBEIRO, 1997), o surgimento do controle interno relaciona-se ao processo de evolução do controle das contas públicas, desde a época do Brasil-Colônia. Arrecadação de dízimo, tombamento de bens públicos, registro de receita e despesa, exigência de prestação de contas anuais pelos provedores das Capitâneas Hereditárias e aplicação de penalidades são exemplos de controle pela monarquia.

Em 1822, com a Proclamação da República, foi instituído o Tesouro Nacional que apresentava característica de Tribunal. Foi iniciado, nesta época, o controle da gestão governamental a partir de balanços gerais e orçamentos públicos. Em 1931 foi criado o Tribunal do Tesouro Público Nacional, ao qual competia a administração da despesa e da receita pública, da contabilidade, dos bens nacionais, recebimento de prestações de contas anuais de todas as repartições e análise dos empréstimos e da legislação fazendária. Em 1950, com a reforma administrativa, o decreto- nº 736 confirmou a competência do Tribunal do Tesouro Público Nacional, integrando um presidente e quatro conselheiros. Ewald Sizenando Pinheiro constata, aí, o embrião do controle interno no Brasil (ARAÚJO, 1993 apud RIBEIRO, 1997). A Proclamação da República em 1889 e o fortalecimento institucional das atividades legislativas inseriram novas concepções em relação ao controle de contas. Neste período foi criado o Tribunal de Contas da União, competente para o exame, revisão e julgamento de todas as operações relacionadas com a receita e a despesa da União, liquidar as contas e verificar a legalidade das receitas e despesas antes de apresentá-las ao Congresso Nacional. A Revolução de 1930 e o fechamento do Congresso Nacional fizeram com que não houvesse prestação de contas pelo Executivo por um período de três anos. Somente em 1934, com a Constituição Federal, o Tribunal de Contas é revitalizado como órgão de cooperação das atividades governamentais, estabelecendo a prestação de contas anuais do Presidente da República preliminarmente ao seu envio ao Legislativo. Com o advento do Estado Novo em 1937, cujas características marcantes foram o autoritarismo e a excessiva centralização do poder, o controle começou a ser a *posteriori*. Alguns órgãos, nesta época, eram dispensados do registro prévio das despesas e não havia necessidade de registro de contratos no Tribunal.

Com a redemocratização do País em 1946, restabelece-se a autonomia do Tribunal de Contas e as tomadas passam a ser realizadas sempre que comprovado desvio. Em 1949, a fiscalização da receita passou a ser atribuição do Tribunal, com a Lei Orgânica nº

830/49. Embora os progressos relativos à função do controle interno, a prestação de contas ainda limitava-se ao aspecto formal, sem a necessidade efetiva da comprovação da realização das despesas.

Em meio à ampliação das funções do Estado na década de 60, criou-se a Lei 4.320, de 17 de março de 1964, que estatuiu normas gerais de Direito Financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal. Esta lei introduziu as expressões “controle interno” e “controle externo”, sem, contudo, vinculá-las. Apenas com a Constituição de 1967, no artigo 71, inciso I, atribuiu-se uma das funções do controle interno, a de criar condições indispensáveis para a eficácia do controle externo. Para Ribeiro (1997), foi atribuído, ainda, ao controle interno, a “prática de verificação prévia, concomitante e subsequente da legalidade dos atos de execução orçamentária”, o que significou um avanço no tradicional registro prévio, executado pelo Tribunal de Contas. A Constituição de 1967, que mostrou-se inovadora ao consagrar os princípios do planejamento, do orçamento e do controle, dispôs também sobre a universalidade e abrangência de todos os atos da Administração, sobre receita e despesa, responsabilizando cada agente da Administração de forma individual, caso seja responsável por bens ou valores públicos (LIMA, 2012).

A Reforma Administrativa implantada posteriormente pelo Decreto Lei Nº 200, em 1967, determinou a criação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo para criar condições para a eficácia do controle externo, acompanhar a execução de programas de trabalho e do orçamento, acompanhar os resultados alcançados pelos administradores e verificar a execução dos contratos (BRITO, 2009). O artigo 13 desse Decreto dispõe que o controle deve ser exercido pela chefia competente quando da execução dos programas e com observância das normas que governam a atividade específica do órgão controlado e dos órgãos próprios de cada sistema. Deve ser exercido, também, o controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria. Observa-se, até esse momento histórico, que o controle interno foi incorporando responsabilidades atribuídas pelas legislações complementares das normas constitucionais. Entre as principais mudanças formalizadas pelo Decreto-Lei nº 200/67 pontuamos a descentralização administrativa, que ocasionou maior autonomia à administração indireta e superação da rigidez burocrática da administração direta e a instituição de princípios de racionalidade administrativa, como, por exemplo, a visão sistêmica, o planejamento e o

orçamento, a descentralização e a delegação de poderes, os contratos e convênios e o controle de resultados (Lima, 2012)

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988 o sistema de controle interno “ganhou *status* relevante no conjunto normativo do texto constitucional”. Em seu artigo 70 determinou que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta fosse exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder (PIRONTI, 2007, P.163).

3.3 O Controle Interno na Constituição Federal de 1988

A promulgação da Constituição Federal em 1988 consolidou e estruturou um novo sistema de controle na administração pública. Além de fundamentar-se nos princípios da legalidade, moralidade, finalidade, publicidade e eficiência, consolidou a democracia no país e ampliou o alcance do controle interno, antes restrito ao Poder Executivo e à área financeira e orçamentária. Estabeleceu em seu artigo 74, o controle interno em todas as esferas de poder - executivo, legislativo e judiciário - de forma integrada e tendo como principais alvos, segundo Martins Guerra (2005):

- avaliar o cumprimento das metas previstas no plano Plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União e
- apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

O Estado moderno dividido nestas três ramificações de poder – Legislativo, Executivo e Judiciário – necessitava de orientação para delimitar a atuação de seus órgãos. Segundo Castro (2009), estes poderes estão unidos por um sistema e cada um deles tem uma

função específica, “mas cada um per si pode intervir no outro, a fim de corrigir atos discrepantes dentro dos limites fixados pela Constituição. Montesquieu sustentou a divisão dos poderes, assinalando que “estaria tudo perdido se um mesmo homem, ou um mesmo corpo de príncipes ou nobres, exercesse esses três poderes: o de fazer as leis, o de executar as resoluções públicas e o de julgar os crimes ou demandas dos particulares” (apud CASTRO, 2009, p. 40). Atento a esses princípios seculares, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu o sistema de freios e contrapesos entre os poderes. Em determinados aspectos, um poder controla o outro, a fim de garantir maior fidedignidade à aplicação da lei.

3.4 O Controle Interno na Lei de Responsabilidade Fiscal

A Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000 estabeleceu regras voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, especialmente quanto à responsabilidade, legalidade e transparência nas finanças públicas. O responsável pelo órgão de controle interno restou-se vinculado ao relatório de gestão fiscal do ente controlado e, conseqüentemente, ao cumprimento das normas relativas à gestão fiscal, principalmente no que diz respeito ao cumprimento das metas detalhadas na Lei de Diretrizes Orçamentárias, aos limites e condições para a realização de operações de crédito e inscrição em restos a pagar, à fiscalização do limite de gastos com despesa com pessoal, à verificação de medidas adotadas para o restabelecimento dos montantes da dívida consolidada e mobiliária, ao controle das restrições constitucionais e legais de gestão fiscal no tocante aos recursos advindos da alienação de ativos e controle do cumprimento dos gastos totais dos legislativos municipais. (PIRONTI, 2007, p. 166) (MARTINS GUERRA, 2005, p. 261)

No próximo capítulo trataremos sobre o modelo de referência adotado mundialmente e, brevemente, sobre a institucionalização do controle interno em alguns países que apresentam avanço sobre o tema, para, posteriormente, compararmos como os modelos de controle interno adotados no Brasil, mais especificamente no Estado de Minas Gerais.

4 MODELOS DE REFERÊNCIA DE CONTROLE INTERNO E O CONTROLE INTERNO EM OUTROS PAÍSES

Antes de abordarmos o desenvolvimento do controle interno em países que estão mais avançados sobre o assunto, trataremos sobre alguns aspectos do modelo COSO que é referência mundial e adotado, quando não de forma integral, como base de orientação para outros modelos desenvolvidos em órgãos que desejam um modelo de controle que atenda suas necessidades específicas.

4.1 Modelo de Referência COSO I

A Treadway Commission ou National Commission on Fraudulent Financial Reporting (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros foi criada nos Estados Unidos em 1985 com o objetivo de estudar as causas da ocorrência de fraudes em relatórios financeiros e sugeriu, às organizações patrocinadoras, o desenvolvimento de um referencial comum. Foi aí que surgiu o *Committe Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*, COSO (Comitê das Organizações Patrocinadoras).

Em julho de 1992 foi emitido o COSO I (Internal Control – Integrated Framework), que aborda critérios práticos para o estabelecimento de controle interno e para a avaliação de sua efetividade. Este modelo enfatizou a necessidade de conter na definição de controle interno a proteção contra riscos, definidos como a possibilidade que em evento adverso ocorra e afete o alcance dos objetivos da entidade. O papel do controle interno foi ampliado, sendo considerado como um instrumento de gerenciamento e monitoração de riscos relacionados ao alcance dos objetivos, e não mais só relacionados à questão financeira.

O conceito de controle interno definido por este modelo foi incorporado por várias organizações internacionais e define-se da seguinte forma:

Controle Interno é um processo realizado pela diretoria, por todos os níveis de gerência e por outras pessoas da entidade, projetado para fornecer segurança razoável quanto à consecução de objetivos nas seguintes categorias: a) eficácia e eficiência das operações; b) confiabilidade de relatórios financeiros; c) cumprimento de leis e regulamentações aplicáveis. (apud COSO 1992, p. 1)

O modelo COSO tornou-se referência mundial por uniformizar definições de controle interno, utilizar um modelo integrado, delimitar papéis e responsabilidades da administração, estabelecer padrões para implementação e validação de controle interno, além de criar um meio para monitorá-lo e avaliá-lo.

4.2 Modelo de Referência COSO II

O modelo COSO II (Enterprise Risk Management – Integrated Framework/Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada) foi publicado em 2004, com ênfase em uma estratégia de fácil utilização para avaliar e melhorar o gerenciamento de riscos, proposto no COSO I. Este modelo engloba o modelo anterior, mais amplia o alcance dos controles internos, agregando técnicas de gerenciamento integrado de riscos, visando minimizá-los no conjunto de processos da organização.

Este modelo fixou quatro categorias de objetivos, comuns em organizações, que auxilia na definição de como os riscos deverão ser gerenciados. São eles:

1. Estratégico: dão suporte à missão da organização.
2. Operacional: relacionados à efetividade e à eficiência na utilização de recursos.
3. Comunicação: informações confiáveis e disponíveis para a tomada de decisões.
4. Conformidade: aderência às leis, normas e procedimentos da própria organização.

Além das categorias dos objetivos, o modelo apresenta 8 componentes do gerenciamento de riscos e 4 níveis da organização objetos da gestão de riscos. Este modelo propõe uma gestão da entidade como um todo e para cada parte que a compõe, como podemos observar na figura seguinte:

FIGURA 1: Modelo COSO para Gestão Empresarial do Risco (versão brasileira)



Fonte: COSO Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada
Disponível em: http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Portuguese.pdf

4.3 O Controle Interno em Outros Países

O Tribunal de Contas da União, com o objetivo de subsidiar a discussão sobre controles internos na administração pública, pesquisou aspectos relativos à obrigatoriedade legal de órgãos e entidades do setor público de alguns países implantarem, manterem e avaliarem sistemas de controles internos nos seus governos. Apontaram, também, os responsáveis pelas ações relacionadas à implementação e ao desenvolvimento do controle interno, e o uso ou não de modelos de referência. O trabalho foi realizado a partir de dados disponibilizados na internet pelos Órgãos de Controle, ou respondidos pelos entes pesquisados, quando solicitados, e envolveu os seguintes países: Canadá, Estados Unidos da América (e o estado de Nova York), Chile, Paraguai, Colômbia, Peru, África do Sul.

Segundo informações encontradas, no Canadá não há lei ou norma específica que regula a obrigação de instituir, manter e avaliar o controle interno no setor público. O tema é encontrado em relatórios de auditorias e em estudos sobre métodos e técnicas do *Office of the Auditor General of Canada* (OAG), que avalia, através de auditorias, os controles internos em órgãos públicos federais. Os ministros e chefes governamentais têm responsabilidades perante o parlamento e comissões do Senado e da Câmara dos Comuns, e de manter a eficácia dos controles internos, responsabilidade esta atribuída pela Lei de

Administração financeira do Canadá (Financial Administration Act). O modelo de controle interno desenvolvido em 1997 pelo Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) é o Criterial of Control (*CoCo*), que utiliza o gerenciamento de riscos em sua base conceitual e baseia-se na responsabilidade do Diretor Presidente, nos objetivos da organização e nos riscos a eles relacionados. Considera a organização e todas as pessoas que nela trabalham e que devem compreender o objetivo a ser atingido, ter capacidade (recursos e habilidades) e comprometimento para a realização de suas tarefas. Neste modelo são valorizados o ser humano e os valores éticos e culturais, e o conceito de controle amplia-se para além do cuidado com as demonstrações financeiras (MORAES, 2003).

Nos Estados Unidos da América, a Lei Federal de Integridade na Gestão Financeira (Federal Managers Financial Integrity Act of 1982 – FMFIA), obriga os órgãos públicos federais a estabelecerem controles internos, seguindo padrões prescritos pelo órgão de controle externo do país, o GAO, que devem incluir normas que garantam a exata identificação dos achados de auditoria. Segundo a FMFIA, “os controles devem prover razoável segurança quanto à conformidade legal de obrigações e custos, à proteção de bens e ativos públicos contra desperdício, perda, utilização não autorizada ou apropriação indevida”, além do registro apropriado das receitas e despesas. Os modelos de referência de controle interno adotados são o Internal Control Management and Evaluation Tool, emitido pelo GAO em 2001, cujo objetivo é auxiliar os órgãos públicos na implementação e manutenção de controles internos efetivos, e o OMB Circular A – 123, expedido pelo Gabinete de Gestão e Orçamento, atendendo uma disposição da FMFIA. Este documento foi atualizado em 2004 com o propósito de incorporar o modelo COSO e os requisitos da Lei Sarbanes-Oxley (de 2002). O OMB Circular A - 123 determina que o dirigente máximo de cada órgão ou entidade pública federal é o responsável por elaborar uma declaração que certificará, anualmente, a conformidade dos controles internos contábeis e administrativos com os requisitos estabelecidos. Ressalta-se que esta declaração deve ser transmitida ao Presidente e ao Congresso e disponibilizada para o público em geral, caso não envolva informação sigilosa. A responsabilidade por estabelecer, manter e avaliar o controle interno cabe à administração e aos gestores, sem dispensar a obrigação de todos os empregados de comunicar as deficiências identificadas por eles.

O documento apresentado pelo TCU também faz referência ao controle interno no Estado de Nova York, que editou em 1987 o New York State Governmental

Accountability, Audit and Internal Control Act, definindo a responsabilidade do dirigente máximo de cada órgão e poder pelo controle interno e adotando normas contemporâneas sobre o assunto.

O Estado Chileno não institui metodologia ou modelo de controle interno em ato normativo ou legal específico. Os dispositivos sobre o assunto estão dispersos em leis, decretos e resoluções, que prescrevem a obrigatoriedade de implantação e avaliação de controles internos nos órgãos e entidades da administração pública. A autoridade executiva máxima da instituição é responsável pelo estabelecimento e manutenção dos controles internos, de acordo com normas específicas fixadas em leis como, por exemplo, Lei 18.956/90, Decreto 187/98, Lei 19.974/2004.

No Paraguai, a obrigatoriedade do controle interno é estabelecida em lei e as normas relativas à implantação, manutenção e avaliação são de responsabilidade da Controladoria-Geral. No ano de 2008 a Controladoria estabeleceu um modelo padrão de controle interno para a administração pública, o MECIP (Modelo Estándar de Control Interno para las Entidades Públicas del Paraguay), elaborado com o auxílio da Agência Americana para o Desenvolvimento Internacional (The U.S. Agency for International development – USAID), que tem como base o COSO, e fornece uma abordagem sistemática, organizada e estruturada para o desenvolvimento e avaliação de controles internos. A autoridade máxima de cada órgão ou entidade é responsável pela implantação e adequado funcionamento dos controles internos, e o propósito do modelo é melhorar o desempenho institucional a partir do fortalecimento do controle prévio e concomitante.

Na Colômbia, cujo modelo estabelecido para o controle interno dos órgãos e entidades é muito parecido com o modelo do Paraguai, a obrigatoriedade do controle interno tem previsão constitucional. O modelo, MECI, foi introduzido por meio de decreto presidencial em 1993, com o auxílio da USAID, após a eliminação do controle prévio da Controladoria-Geral pela Assembleia Nacional Constituinte. A responsabilidade de implantação também é atribuída à autoridade máxima de cada órgão ou entidade e os objetivos do modelo, desenvolvido a partir do COSO, são fortalecer os controles prévios e concomitantes e melhorar o desempenho institucional. A hierarquia jurídica que a Constituição e a lei outorgaram ao controle interno atribui um valor inestimável ao controle interno, ao considerá-lo de cumprimento obrigatório para todas as entidades do Estado.

Porém, por não abordarem aspectos estruturais de implementação do controle interno, o estabelecimento em entidades públicas não tem acontecido de maneira uniforme e padronizada, resultando em uma baixa implementação de sistemas de controle interno adequados nos governos locais, que têm autonomia administrativa conferida pela Constituição.

No Peru foi expedida uma lei específica para regulamentar o estabelecimento, o funcionamento, a manutenção, o aperfeiçoamento e a avaliação dos sistemas de controle interno das entidades do Estado, lei 28716/2006 (Ley de Control Interno de las Entidades Del Estado), com aplicabilidade nacional. Essa lei estabeleceu que a Controladoria-Geral editasse normas técnicas de controle, orientação e efetiva implementação e funcionamento do controle interno nas entidades do Estado. A Controladoria-Geral optou por adotar, praticamente na íntegra, o modelo COSO. A partir deste marco técnico, os titulares das entidades públicas foram obrigados a emitirem normas específicas, de acordo com a natureza e complexidade da instituição. A responsabilidade pelos controles internos é atribuída aos diversos níveis hierárquicos e funcionários da entidade, embora a implementação e supervisão seja atribuição do titular dos órgãos diretivos e executivos.

Na África do Sul a previsão de implantação e manutenção de controles internos nos órgãos e entidades tem origem constitucional, com repercussão em legislações esparsas que estabelecem critérios de responsabilidade. É a Auditoria Interna, mantida obrigatoriamente pelas entidades, órgãos públicos e municípios, que gerencia e avalia os riscos dos controles internos. A pesquisa realizada pelo TCU relata que não conseguiu identificar o modelo para implantação do controle interno na África do Sul, embora identifiquem uma metodologia de avaliação.

Podemos destacar que a obrigatoriedade de implantação, manutenção e avaliação do controle interno faz parte do ordenamento jurídico de alguns países, como, por exemplo, Estados Unidos, Chile, Paraguai, Peru Colômbia e África do Sul. Podemos inferir também que os modelos de controle interno adotado por eles são convergentes, baseado em gerenciamento de riscos e em estruturas de governança e são subsidiados por documentos reconhecidos internacionalmente, como o COSO I e II, o padrão AS/NZS 4360 (base ISO 31000 – Princípios e Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público), e pelas Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público (INTOSAI).

A importância desse conhecimento para o nosso estudo relaciona-se à identificação de uma tendência de aprimoramento dos modelos de controle interno adotados em países variados. Isso sugere uma preocupação, cada vez maior, de adoção de meios mais efetivos de controle, que garantam a devida aplicação dos recursos públicos.

5 CONTROLE INTERNO NO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Constituição do Estado de Minas Gerais, sob as determinações da Constituição Federal de 1988, determinou no artigo 74 que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e entidades da administração indireta seja exercida pela Assembleia Legislativa mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder e entidade. Segue, no parágrafo 2º, que prestará contas a pessoa física ou jurídica que utilizar, arrecadar, guardar, gerenciar ou administrar dinheiro, bem ou valores públicos ou pelos quais responda o Estado ou entidade da administração indireta; ou assumir, em nome do Estado ou de entidade da administração indireta, obrigações de natureza pecuniária.

Assim como no artigo 74 da Constituição Federal de 1988, a Constituição do Estado de Minas Gerais, em seu artigo 81, alude à manutenção de um sistema de controle interno pelos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário de forma integrada, cujas competências são, entre outras, comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração direta e das entidades da administração indireta; aplicação de recursos públicos por entidade de direito privado; apoio ao controle externo no exercício de sua missão institucional. O parágrafo único do mesmo artigo ainda diz que cabe aos responsáveis pelo controle interno, quando houver conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dar ciência ao Tribunal de Contas, sob pena de responsabilidade solidária.

A prestação de contas por parte dos gestores ou responsáveis por bens públicos tornou-se obrigação de natureza constitucional também no Estado, cujo objetivo é evitar a corrupção, exercer a democracia e favorecer o controle pela sociedade dos bens públicos gerenciados por responsáveis em fazê-los.

O controle interno no Estado de Minas Gerais, Segundo o livro “Controle Interno, 40 anos de história”, teve início no ano de 1969, com a criação da Auditoria de Operações, pelo então governador do Estado, Israel Pinheiro, cujo objetivo era coordenar as atividades especiais de auditoria operacional nos órgãos do Poder Executivo da administração direta e indireta. Os trabalhos realizados diziam respeito à “guarda e aplicação do dinheiro, aos valores e outros bens, à orientação e avaliação dos atos e fatos que eram objeto de

registro, apuração e comunicação”. No final do ano de 1969, o Decreto nº 12.216, de 19 de novembro, trouxe novas regras sobre a fiscalização orçamentária, financeira e patrimonial, que passaram a ser exercidas por intermédio do Sistema de Controle Interno, o qual foi instituído pela primeira vez na administração pública.

Em setembro de 1970, foi instituída a Inspeção-Geral da Fazenda, por meio do Decreto nº 12.979, órgão auxiliar da Auditoria de Operações que passou a dividir a responsabilidade do Controle Interno.

Ainda segundo o livro elaborado pela Auditoria-Geral do Estado, “Controle Interno, 40 anos de história”, no governo Rondon Pacheco, com o advento do Decreto nº 13.607, no ano de 1971, encerra-se a Auditoria de Operações e passa a integrar a estrutura da Secretaria de Estado a Fazenda a Auditoria-Geral do Estado que passou a assumir as atribuições até então conferidas à Inspeção-Geral da Fazenda. A Auditoria ficou responsável por examinar as despesas, verificar programas e atividades devidamente autorizadas e realizadas de acordo com as normas legais e regulares.

Neste mesmo ano foi atribuído, à Auditoria-Geral do Estado, o status de Unidade Central do Controle Interno, pelo Decreto 13.724/71, que também definiu a competência e a Secretaria da Fazenda como local de exercícios das atividades desempenhadas pela Unidade Central do Controle Interno.

Em 18 de janeiro do ano de 1973, o Decreto nº 15.183 reorganizou a Auditoria-Geral e a confirmou como Unidade Central de Controle Interno nas áreas financeiras, orçamentárias e patrimoniais, cujas metas eram implantar, no Estado, em termos definitivos e técnicos, o “precioso instrumento da administração moderna”. O cargo de Auditor Interno foi criado em 1971, pelo Decreto nº 13.724.

Em 1985, no artigo 40 da Lei Delegada nº 6, instituiu-se a Auditoria-Geral do Estado, retornando sua subordinação ao Governador, com a finalidade de exercer a auditoria de gestão da ação governamental. Somente no ano de 1995 a Auditoria-Geral do Estado teve suas atividades regulamentadas pelo Decreto nº 36.825. Entre as competências estavam a de “entrosar-se com os órgãos e entidades da administração direta e indireta do Estado, com fim de promover a integração da Programação Anual das Atividades de Auditoria com o

Programa de Governo, e a de cooperar com os órgãos sob o controle interno da Superintendência Central de Auditoria, bem como o Ministério Público e o Tribunal de Contas, objetivando ações eficazes de combate à malversação dos recursos públicos”.

O Choque de Gestão, que em 2003 instituiu um novo paradigma na gestão pública no Estado de Minas Gerais, ocasionou a reestruturação da Auditoria-Geral, que se tornou órgão do Sistema Estadual de Auditoria Interna do Poder executivo Estadual por meio da Lei Delegada nº 92, de 29 de janeiro de 2003. Constituiu-se a Auditoria-Geral do Estado, órgão autônomo, que reuniu as funções de auditoria e correição administrativa e instituiu novas funções de avaliação de programas governamentais e de prevenção e combate à corrupção como prioridades do exercício do controle interno no Estado. Dentre as inovações implementadas por esta Lei Delegada, destaca-se a criação de unidades nos órgãos e entidades da administração pública estadual, totalizando, em 2010, sessenta e uma unidades de auditoria setorial e seccional, modelo de controle descentralizado, preventivo e concomitante.

O Decreto 43.948 de 2005 regulamentou e organizou a Auditoria-Geral do Estado, órgão autônomo, subordinado, diretamente, ao Governador do Estado de Minas Gerais. Em janeiro de 2007, a Lei Delegada nº 133 aperfeiçoou o modelo adotado para a função Auditoria no Estado de Minas Gerais, revisando sua estrutura orgânica, aperfeiçoando suas atribuições e denominado-a, em seu artigo 5º, Sistema Central de Auditoria Interna. Passa a ser considerada a necessidade de disciplinar, unificar e sistematizar as normas do Sistema Central de Auditoria Interna, de promover a harmonização entre os objetivos, ações e metodologias de trabalho sob a responsabilidade da Auditoria-Geral do Estado, e de assegurar o cumprimento das ações de auditoria pelos agentes dos órgãos e entidades da administração pública direta e indireta do Poder Executivo Estadual.

No ano de 2011, a Auditoria-Geral do Estado passa a chamar-se Controladoria-Geral do Estado por meio da Lei Delegada número 180, conforme seu artigo 35. O artigo 36 da referida Lei definiu a finalidade deste Órgão Central do Sistema de Controle interno do Poder Executivo, dispendo sobre sua função de assistir diretamente o Governador no desempenho de suas atribuições em relação aos assuntos atinentes à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública, à correição, à prevenção e combate à corrupção e ao incremento da transparência da gestão no âmbito da Administração Pública Estadual. Foram criadas, então, três Subcontroladorias: Subcontroladoria de Auditoria e

Controle de Gestão, Subcontroladoria de Correição Administrativa e Subcontroladoria da Informação Institucional e Transparência. Desse momento em diante, a Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais, regulamentada pelo Decreto 45.795 de 05/12/2011, Órgão integrante do Poder Executivo, resta submetida ao Governador do Estado, assistindo-o nas funções de controle interno, auditoria, entre outras.

As áreas abrangidas pelo Sistema de Controle Interno do Poder Executivo do Estado de Minas Gerais são três:

1. Subcontroladoria de Auditoria e Controle de Gestão, que tem por finalidade implementar e difundir técnicas e métodos de auditoria, avaliar os mecanismos de controle interno e o desempenho dos programas governamentais, bem como zelar pelo adequado processamento das tomadas de contas especiais, contribuindo para o aperfeiçoamento da gestão pública estadual;
2. Subcontroladoria de Correição Administrativa, cuja finalidade é coordenar o regime disciplinar do servidor público do Poder Executivo;
3. Subcontroladoria da Informação Institucional e da Transparência, que tem por finalidade promover o incremento da transparência no setor público, incentivando a participação da sociedade civil, além de prevenir e combater a corrupção.

Para maior compreensão, o ANEXO A apresenta o organograma da Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais.

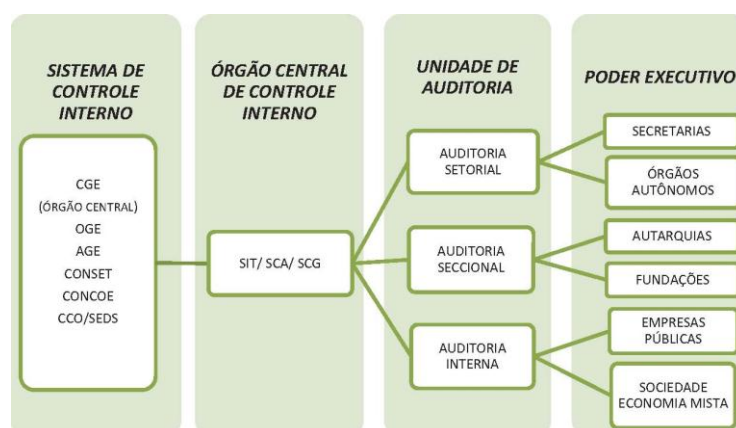
A finalidade do Sistema Central de Auditoria Interna é organizar e orientar as atividades de auditoria operacional da ação governamental, com o objetivo de adequar os sistemas de controle interno em relação à qualidade de desempenho das áreas sob o aspecto da finalidade, dos objetivos e das competências, metas e políticas públicas de acordo com os princípios da legalidade impessoalidade, moralidade, publicidade, razoabilidade, eficácia e economicidade. (Dados retirados do site da controladoria)

São atribuídas, ao Sistema de Controle Interno de Minas Gerais, as funções: fiscalizadora, realizada através de auditorias, inspeções e acompanhamento de programas de

governo em órgãos e entidades estaduais; normativa, que diz respeito à normatização e padronização das normas e dos procedimentos de auditoria; função coordenativa, concernente ao planejamento estratégico do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo e à orientação técnica e normativa das atividades desenvolvidas pelas unidades descentralizadas de auditoria; informativa, devendo prestar as informações solicitadas por órgãos e entidades do Poder Executivo, que se consubstancia através da prestação de contas ao Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais e nos relatórios de Auditoria para o Governador do Estado; função correcional, com o objetivo de exercer a correição administrativa no âmbito do Poder Executivo Estadual e, por fim, a função educativa e preventiva, contribuindo para a integração entre as funções de planejamento, gestão, finanças e contabilidade pública das ações governamentais.

A Auditoria-Geral do Estado é composta: pelo órgão central, pela Auditoria Setorial – unidade de auditoria de órgão da Administração direta, pela Auditoria Seccional – unidade de auditoria de entidade da Administração autárquica e fundacional e pela Unidade de auditoria das Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista. Tem por finalidade a orientação, a coordenação, o acompanhamento técnico e a avaliação das atividades das unidades de auditoria nos órgãos e nas entidades da administração pública direta e indireta do Poder Executivo do Estado de Minas Gerais.

FIGURA 2: Sistema de Controle Interno do Estado de Minas Gerais



Fonte: Manual Consolidado de Auditoria, volume 1, pág. 20.

Disponível em:

http://www.controladoriageral.mg.gov.br/downloads/cat_view/3681-manual-consolidado-de-auditoria

Destaca-se, entre outras competências da Controladoria-Geral do Estado, normatizadas pela Lei Complementar 180/2011, as elencadas nos incisos II e X, por estarem diretamente relacionadas ao objetivo deste estudo: avaliação do cumprimento e a efetividade dos programas de governo, e articulação do sistema de controle interno com o Ministério Público e o Tribunal de Contas do Estado com o objetivo de realizar ações eficazes no combate à malversação dos recursos públicos.

A Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais (CGE), por intermédio da Superintendência Central de Pesquisa e Desenvolvimento do Controle e da Transparência, está desenvolvendo uma metodologia de Auditoria Baseada em Riscos, que se “diferencia daquelas já estabelecidas na literatura específica, por incorporar procedimentos em que o auditor lida diretamente com o gerenciamento de riscos, com foco no aperfeiçoamento dos sistemas de controle da Administração Pública.”

A gestão compreende a formulação de políticas organizacionais, enquanto que a gerência de riscos envolve a administração dos recursos disponíveis, juntamente com as políticas estabelecidas.

A aplicação da metodologia proposta pela CGE envolve 4 etapas: mapeamento do processo, mapeamento de riscos, apresentação dos resultados e avaliação da efetividade. Porém, este método ainda não é utilizado nas auditorias realizadas no estado. Está em processo de formatação e treinamento dentro do órgão. (Apostila de Capacitação em Auditoria Baseada em Riscos, 1ª Edição, junho de 2014, CGE)

6 A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO PARA O CONTROLE EXTERNO

O parágrafo primeiro do artigo 74 da Constituição Federal ressalta a necessidade de o responsável pelo controle interno dar ciência ao Tribunal de Contas da União de qualquer irregularidade ou ilegalidade que venha tomar conhecimento. O artigo 75 dispõe que as normas relacionadas ao controle na administração devem ter, no que couber, reprodução obrigatória nos estados, ou seja, os tribunais de contas estaduais e municipais também devem ser informados, pelo controle interno, sobre as irregularidades ou ilegalidades encontradas. A integração entre as esferas de controle é fundamental para maior efetividade do controle na administração pública. O compartilhamento de informações entre o controle interno e externo tende a fortalecer o sistema de controle no Brasil, cooperando para a boa utilização do bem público pelo gestor ou responsável por gerir os gastos públicos.

O controle externo, segundo José Afonso da Silva (2005), é função do Poder Legislativo – Congresso Nacional no âmbito Federal, Assembleias Legislativas nos Estados, Câmara Legislativa no Distrito Federal e Câmaras Municipais nos Municípios - e consiste na atuação da função fiscalizadora do povo, através de seus representantes, sobre a administração financeira e orçamentária. É controle de natureza política, sujeita à apreciação técnico-administrativa do Tribunal de Contas competente, órgão técnico, cujas decisões são administrativas e não jurisdicionais.

Ainda segundo Silva, o controle externo, através da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial é coerente com o Estado Democrático de Direito, como infere das seguintes palavras de Alfredo Cecílio Lopes:

Somente quando vigem os princípios democráticos em todas as suas consequências – e entre elas das mais importantes é a consagração da divisão dos poderes – e é o orçamento votado pelo povo através de seus legítimos representantes, é que as finanças, de formal, se tornam substancialmente públicas, e a sua fiscalização passa a constituir uma irrecusável prerrogativa da soberania popular.

A função do controle externo, nos termos da Constituição Federal de 1988, é apreciar as contas do Chefe do Poder Executivo, o desempenho das funções de auditoria financeira e orçamentária, a apreciação da legalidade dos atos de admissões de pessoal, bem como o julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis por bens e valores

públicos. Em suma, verificar a legalidade, a legitimidade e economicidade dos atos contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais da administração direta e indireta da União.

Entre as atribuições Constitucionais do controle interno, importante enfatizar o apoio deste ao Tribunal de Contas no exercício da sua missão institucional, pois este “não pode prescindir de controles que possibilitam maior eficiência e agilidade na sua atuação” (PINTO, 2002).

Pode-se constatar isso no Relatório de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCE) que, ao definir o escopo de trabalho para realização de auditoria do programa “Saneamento Básico: Mais Saúde para Todos”, considerou o trabalho realizado pelos auditores da Auditoria-Geral do Estado (hoje Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais). O que foi foco no trabalho dessa não foi abrangido pela auditoria do TCE, agilizando seu trabalho, otimizando o tempo e favorecendo o controle, em benefício da sociedade.

Segue o trecho do relatório:

Considerando-se que a Auditoria Geral do Estado – AUGE realizou auditoria operacional no programa em 2006, com foco nos módulos sanitários, e dado o pequeno valor envolvido em comparação às demais ações do programa, decidiu-se pela exclusão do referido tema do escopo do trabalho (...). Dessa forma, constituíram a amostra da auditoria todas as ações da SEDRU e da COPASA-MG, no período de janeiro de 2008 a julho de 2010 por abranger o PPAG da atual gestão, com exceção das duas ações destacadas: implantação de módulos sanitários e sistema estadual de informações de saneamento.

Como preceitua a Constituição Federal de 1988 e a Constituição do Estado de Minas Gerais, o controle interno coopera com o controle externo e tendem, dessa forma, integralização, cooperação e maior eficiência para o sistema de controle do país.

7 O PAPEL DO CONTROLE INTERNO NAS AUDITORIAS OPERACIONAIS: A EXPERIÊNCIA DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto de métodos que, adotados por uma instituição pública, deve proteger seu patrimônio, analisar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, além de promover a eficiência operacional e a adesão pela administração da política delineada (CALIXTO, 2005).

A auditoria, inserida no controle interno de uma instituição, pode contribuir de muitas maneiras para melhorar desenvolvimento governamental, sempre em benefício da sociedade. Neste trabalho, focamos a auditoria realizada no programa “Saneamento Básico: Mais Saúde para Todos”, como veremos a seguir.

7.1 O Papel da Auditoria Interna

A Auditoria Interna faz parte de uma unidade de auditoria interna estabelecida pela Administração, cuja finalidade é auxiliar a monitorar a eficácia do sistema de controle interno de uma organização. Faz parte do controle interno, mas não é o controle interno. Deve cooperar para que os objetivos do Órgão Público sejam cumpridos, através de um “enfoque sistemático e disciplinado para avaliar e melhorar a eficácia do processo de gestão de risco, de controle e de governança”.

De acordo com a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), os auditores internos examinam e contribuem para a contínua eficácia do sistema de controle interno através de suas avaliações e recomendações. Não têm responsabilidade gerencial sobre o planejamento, implementação, manutenção e documentação do controle interno.

Por ser, a INTOSAI, uma organização de importância internacional para o aprimoramento do controle interno, reservamos um subitem para lembrarmos alguns aspectos importantes sobre ela.

7.2 A INTOSAI

A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), fundada em 1953 por 34 países, entre eles o Brasil, tem o objetivo, há mais de 50 anos, de promover o desenvolvimento e o intercâmbio de conhecimento e informações sobre auditoria governamental. A troca de informações entre seus membros, assim como as descobertas advindas desse compartilhamento de vivências, garantem que a auditoria governamental avance e desenvolva-se continuamente, como está descrito no próprio site da INTOSAI:

For more than 50 years it has provided an institutionalised framework for supreme audit institutions to promote development and transfer of knowledge, improve government auditing worldwide and enhance professional capacities, standing and influence of member SAIs in their respective countries. In keeping with INTOSAI's motto, 'Experientia mutua omnibus prodest', the exchange of experience among INTOSAI members and the findings and insights which result, are a guarantee that government auditing continuously progresses with new developments.

É uma organização autônoma, independente e não governamental, que conta hoje com 192 membros titulares e cinco membros associados.

Em 1992 foi concebido um novo documento que promoveu diretrizes para o planejamento, a implantação e a avaliação do controle interno, cuja necessidade de atualização é constante. Em 2001, na 17ª reunião do Congresso Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores, reconheceu-se a necessidade de atualização das diretrizes de 1992, para que fosse considerado o trabalho do *Committee on sponsoring Organizations of the Treadway Commission's* (COSO) como marco referencial sobre controle interno, atualização essa resultado do trabalho conjunto dos membros do Comitê de Normas de Controle Interno da INTOSAI e pelos representantes das instituições fiscalizadoras superiores da Bolívia, França, Hungria, Lituânia, Romênia, Grã-Bretanha, Estados Unidos e Bélgica. Em fevereiro de 2004, as mudanças foram aceitas durante a reunião do Comitê Diretivo em Bruxelas.

A incorporação do modelo COSO às diretrizes da INTOSAI visou, além da atualização do conceito de controle interno, a uma contribuição para a compreensão unificada de controle interno entre as Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFSs). Em relação ao relatório COSO e às diretrizes de 1992, a atualização incorporou o aspecto ético das

operações e sua inclusão nos objetivos do controle interno foi devida à importância da conduta ética, da prevenção e da detecção da fraude e da corrupção no setor público. Os servidores públicos devem servir aos interesses coletivos na mesma proporção em que os cidadãos têm o direito de receber esclarecimentos sobre o uso do dinheiro público e sobre a gestão e efetividade das políticas públicas, de acordo com os princípios da legalidade e justiça. A ética pública torna-se, cada vez mais, um “pré-requisito e um suporte para a confiança pública e a chave para um bom governo.” (INSTOSAI)

7.3 Relatório de Auditoria sobre avaliação do programa “Saneamento Básico – Mais Saúde para Todos”

A avaliação de programas governamentais pela Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais tem como objetivo conferir maior transparência às práticas dos gestores públicos em relação à conformidade com a norma legal e o alcance dos resultados produzidos por seus atos. Essa modalidade de auditoria baseia-se no princípio de que o gestor público tem o dever de prestar contas à sociedade, agir de acordo com as leis e atender aos princípios de economicidade, eficiência, eficácia, efetividade e equidade dos atos praticados.

Tendo como base os objetivos citados acima, a Auditoria-Geral, que hoje, no contexto da Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais, corresponde à Auditoria governamental - Diretoria Central de Avaliação de Programas Governamentais - realizou, em 2006, a avaliação do programa “Saneamento Básico – Mais Saúde Para Todos”, cuja finalidade foi verificar se as ações previstas no programa estavam alcançando a melhoria da saúde da população de baixa renda do Estado e ampliando o acesso aos serviços de saneamento básico. A metodologia adotada pelos auditores, à época, constituiu-se na coleta e análise de informações sobre características, processos e o impacto do programa na sociedade, o que subsidiou a responsabilização por resultados e contribuiu com o aperfeiçoamento e com o desempenho da ação governamental, como veremos à frente.

O programa foi instituído em seu primeiro período pelo Estado de Minas Gerais no Plano Plurianual de Ação governamental – PPAG 2004/2007, tinha previsão de recursos destinados às ações relacionadas de R\$2.904.885.851,00 Reais. Segundo o Relatório de Auditoria consultado, este programa foi escolhido por ser, o saneamento básico, um direito

fundamental e delineado como prioridade na agenda das políticas sociais, com a finalidade de promover a saúde e prevenir doenças.

A Organização Mundial de Saúde expande o conceito de saúde não o limitando à ausência de doença, mas um completo bem-estar físico, mental e social. Saneamento básico inclui água, esgoto e orientação sobre meios de utilizá-lo para que haja, junto com o desenvolvimento estrutural, desenvolvimento pessoal. Há no Brasil carência de saneamento básico. As ações até a década de 60 eram paliativas, não preveniam doenças, nem promoviam a saúde.

A promoção da saúde envolve, além da intervenção no meio físico, um conjunto de ações para educação e participação dos usuários nas políticas públicas que visam ao benefício da população. A educação sanitária deve promover o ser humano, capacitá-lo para que tenha condições de desenvolver-se (SOUZA, FREITAS, 2010). A construção banheiros e de rede de esgoto, por si só, não geram melhorias se não forem utilizados de forma correta pelos usuários. Já a prevenção de doenças é voltada para obstaculizar a transmissão de doenças e assegurar a salubridade ambiental.

De acordo com estudo realizado por Tomkin et. al. (2012, p. 184), em 2008, cerca de 880 milhões de pessoas no mundo (13% da população mundial), não tinha acesso a água potável, segundo estatísticas da Organização Mundial da Saúde em 2010. Também, cerca de 2,6 milhões de pessoas, 40% da população, viviam sem saneamento básico: instalações sanitárias, sistema público de esgotos ou fossa séptica. A cada ano, 1,7 milhão de pessoas morrem de diarreia associada à água sem tratamento, saneamento inadequado e falta de higiene. As mortes acontecem geralmente em países em desenvolvimento e 90%, aproximadamente, acontecem em crianças com idade abaixo de 5 anos. Ainda segundo Tomkin, a melhoria da água, do saneamento e da higiene poderia prevenir até 9% de todas as doenças e 6% de mortes. Com base nessas informações podemos inferir a importância e a necessidade de melhorias na área de saneamento básico e educação social no Brasil e, sobretudo, no Estado de Minas Gerais, onde, ainda, muitas pessoas não têm banheiros em casa e rede de esgoto instalada.

O Objetivo do programa “Saneamento Básico – Mais Saúde para Todos” foi “ampliar a cobertura dos sistemas de abastecimento público de água, de coleta de esgoto

sanitário e de coleta e destinação final de lixo, além de incrementar o tratamento de esgotos, melhorando a qualidade dos serviços de saneamento básico e as condições sanitárias das famílias de baixa renda”. Para a realização do programa duas vertentes estavam envolvidas: 1) a COPASA, concessionária de serviços de abastecimento de água e esgoto sanitário; 2) Secretaria de Desenvolvimento Regional e Política Urbana (SEDRU), responsável pelas ações de promoção e apoio aos municípios ou localidades não atendidos pela COPASA. Para o ano de 2007, o programa foi composto pelas seguintes ações:

Unidade Orçamentária 1471 - Secretaria de Estado e Desenvolvimento Regional e Política Urbana – SEDRU;

- P 388 – Implantar sistemas simplificados de saneamento;
- P 567 - Instalar Módulos Sanitários em residências de famílias de baixa renda;
- P 574 - Implantar Sistemas de Tratamento de Esgoto Sanitário em Localidades sem Concessão da COPASA;
- P 578 - Implantar, ampliar e melhorar sistemas de destinação final de resíduos sólidos coletados nas áreas urbanas;
- P 616 – Desenvolver e Implantar o Sistema Estadual de Informações de Saneamento;
- P 214 - Elaborar Projetos de Sistemas de Saneamento fora da área de concessão da COPASA;
- P 225 - Universalização dos serviços de abastecimento de água e esgotamento sanitário nos Vales do Jequitinhonha, Mucuri e São Mateus.

Unidade Orçamentária 5081 - Companhia de Saneamento de Minas Gerais – COPASA.

- P 108 - Expansão e garantia dos Serviços de Abastecimento de Água em localidades com concessão da COPASA;
- P 159 - Expansão e garantia dos Serviços de Esgotamento Sanitário em localidades com Concessão da COPASA;
- P 163 – Implantação dos Sistemas de Tratamento de Esgoto Sanitário em localidades com Concessão da COPASA.

Unidade Orçamentária 4341 - Fundo de Recuperação, Proteção e Desenvolvimento Sustentável das Bacias Hidrográficas do Estado De Minas Gerais-FHIDRO:

- P 451 - Universalização dos serviços de abastecimento de água e esgotamento sanitário nos Vales do Jequitinhonha, Mucuri e São Mateus – FHIDRO.

As três ações do programa avaliadas foram escolhidas a critério dos auditores, motivados, por sua vez, pelo recurso orçamentário disponibilizado, pela execução física, e pelas ações que abrangeram as duas vertentes: SEDRU E COPASA.

Foram as seguintes:

- P 567 - Instalar Módulos Sanitários em residências de famílias de baixa renda, a cargo da Secretaria de Estado e Desenvolvimento Regional e Política Urbana – SEDRU;
- P 108 - Expansão e garantia dos Serviços de Abastecimento de Água em localidades com concessão da COPASA, a cargo da Companhia de Saneamento de Minas Gerais – COPASA;
- P 159 - Expansão e garantia dos Serviços de Esgotamento Sanitário em localidades com concessão da COPASA, a cargo da Companhia de Saneamento de Minas Gerais – COPASA.

Segundo consta no relatório, a auditoria orientou-se pela análise de três questões: 1) atendimento, pelo programa, dos critérios de universalidade, equidade e integralidade nos serviços oferecidos; 2) quanto o programa garante melhores condições de higiene e saúde para a população, reduzindo o risco de doenças e contribuindo para a melhoria na qualidade de vida dos beneficiados; e 3) em que medida o programa atingiu os objetivos e metas propostas e se os mecanismos de controle foram adequados.

A Auditoria selecionou os municípios para a visitação de acordo com informações disponibilizadas pela COPASA e pela SEDRU sobre região de planejamento,

andamento das ações avaliadas (módulos já concluídos no exercício de 2006 e expansões de água e esgoto realizadas durante o mesmo período), proximidade dos municípios e concomitância das três ações na mesma localidade. Após esta primeira análise, foram observadas as regiões que obtiveram maior número de pessoas atendidas e, então, definido os municípios que seriam auditados, como descritos na tabela abaixo, retirada do Relatório de Auditoria correspondente:

FIGURA 3: Municípios Auditados

Região de Planejamento	Município	Número de módulos concluídos	Economia Residencial Água	Economia Residencial Esgoto
Central	Bonfim	35	48	32
	Crucilândia ⁽¹⁾	45	23	0
	Curvelo	10	739	5
	Diamantina	22	476	266
	Serro ⁽¹⁾	90	95	0
Mata	Guaraciaba	112	21	13
	Urucânia	35	55	0
Norte de Minas	Brasília de Minas	35	166	94
	Patis ⁽¹⁾	40	777	0
Rio Doce	São José do Divino	80	19	0
Total Geral		296	2396	410

Fonte: Planilha de Acompanhamento das Obras da SEDRU atualizada de 5/7/2007, encaminhada via e-mail pela COPASA, dia 11/7/2007. Planilha de economias residenciais por localidade, referentes ao ano de 2006, enviado pela COPASA via email, dia 18/7/07.

Nota: (1) Nos municípios de Crucilândia, Serro e Patis foram avaliadas somente a ação P 567 - Instalação de Módulos Sanitários.

Foram 67 entrevistas com os beneficiários dos módulos sanitários e 41 com os beneficiários da ampliação das ligações de água esgoto, nos municípios visitados. Importante destacar que a auditoria apontou limitações para a realização do trabalho de avaliação - dificuldade de isolar os fatores externos ao Programa e que afetam os indicadores de saúde, falta de dados e históricos referente à saúde da população antes da instalação do módulo sanitário e dificuldade de avaliar o impacto na saúde da população das novas ligações de água e esgoto sanitário, pois foram requeridas, em sua maioria, por pessoas que já possuíam saneamento básico.

A PLANASA (Plano Nacional de Saneamento), criado em 1970, incentivou a criação de companhias estaduais e a concessão dos serviços de água e esgoto pelos município aos estados, com a finalidade de eliminar o déficit de abastecimento de água e esgoto. A partir da Constituição de 1988 houve uma reestruturação na organização dos serviços públicos de saneamento básico no Brasil, o que enfatizou a responsabilidade de políticas públicas na administração local.

Segundo o IBGE (apud Relatório de Auditoria), o saneamento básico é o conjunto de ações visando à modificação das condições ambientais, cujo objetivo é prevenir a difusão de vetores patogênicos e de promover a saúde pública e o bem-estar da população. Ou seja, educar e incentivar a mudança de hábitos de higiene é saneamento básico. O meio físico, as condições sociais e culturais precisam ser consideradas para que a política pública seja efetiva.

Para enfatizar ainda mais a importância da ampliação do saneamento básico no país, destacamos a informação do “Minas Século XXI”, constante no Relatório de Auditoria em questão, de que a maior fonte de poluição orgânica (despejos e falta de tratamento adequado de água nos efluentes), e impacto ambiental, é o esgotamento sanitário. Ainda, no Sudeste, região do País com a maior proporção de municípios com esgoto tratado, apenas um terço apresenta condição adequada de esgotamento sanitário. Em Minas Gerais, 50 % dos municípios não conseguem atender nem 80 % da população com rede geral de esgoto.

A COPASA, em parceria com a SEDRU, com o intuito de suprir o déficit de abastecimento de água e esgoto sanitário no Estado de Minas Gerais e melhorar a qualidade de vida das populações de baixa renda, desenvolveu programas especiais, através de convênios e contratos, dentre eles a construção de módulos sanitários em habitação de famílias de baixa renda em que não existiam ou possuísssem instalações sanitárias inadequadas.

A Resolução GAB.SEDER nº 005, de 26 de maio de 2004, apresentou informações sobre os requisitos para participação dos municípios de ações de responsabilidade da SEDRU. Atendidos os pré-requisitos, a proposta do município foi submetida a uma avaliação que buscou alocar os recursos de forma justa, visando à melhoria da qualidade de vida nas comunidades beneficiadas e a maximização de benefícios na utilização dos recursos. A prioridade foram os municípios que apresentaram menores índices de desenvolvimento humano municipal (IDH-M), maiores Coeficientes de Mortalidade Infantil (até um ano) e baixos Índice de Cobertura de Serviços de Água e Esgoto. Para a ação de Módulos Sanitários, foram escolhidos os municípios que apresentaram menor IDH. Para as ações sob responsabilidade da COPASA, o único critério de participação no programa foi a localização do município em área de concessão da Empresa.

Em relação aos beneficiários do programa, eles deveriam possuir renda mensal de até 3 (três) salários mínimos, não estar, a residência, em área de risco ou degradada e possuir rede pública de abastecimento de água. A prefeitura foi que selecionou os beneficiários.

O módulo sanitário é constituído internamente por pia, vaso sanitário, caixa de descarga e ducha. A área externa possui um tanque com 2 (dois) bojos, uma caixa de água de 250 litros, uma caixa de gordura ligada à pia da cozinha e ao tanque e uma fossa absorvente onde o esgoto é lançado. Na área rural, foi constatado à época, que 25 % da população rural não possuíam vaso sanitário e não possuíam o hábito de ir ao banheiro. A instalação do módulo deveria ser longe de cisternas, para evitar a contaminação da água, e em locais onde havia abastecimento de rede pública de abastecimento de água.

Durante a realização desta pesquisa dois auditores que trabalharam à época na fiscalização deste programa responderam a um questionário (Anexo B), sobre a experiência e vivência em auditoria, especialmente em relação a este programa. Os dois auditores não são identificados por respeito ao sigilo profissional. Eles relataram que a maior dificuldade encontrada na realização desta auditoria foi a localização dos beneficiários e a falta de clareza nas informações prestadas pelos responsáveis pelo programa. Foi necessária a ajuda dos agentes de saúde para que chegassem até aos beneficiários.

Um dos auditores registrou que a falta de técnico de engenharia capacitado em obras acompanhando a concretização do programa dificultou o acesso a informações precisas e corretas sobre as obras realizadas. Os beneficiários, apesar de geralmente cooperarem para a realização da auditoria, geralmente não têm informações acerca do programa. A prefeitura não os esclarece sobre a extensão da obra e dos direitos de cada um. No relatório de auditoria é possível constatar que muitos, ou pagam para a construtora contratada pela prefeitura algum valor, ou ajudam a construir o módulo sanitário na própria moradia.

De acordo com os critérios elencados pela SEDRU para instalação do módulo sanitário: renda mensal dos beneficiários de até três salários mínimos, residência fora de área de risco e rede pública de abastecimento de água instalada, a auditoria constatou que em alguns casos eles não foram obedecidos. Os achados de auditoria apontaram irregularidades nas ações do programa, como segue demonstrado a seguir.

Algumas residências construídas em áreas de riscos receberam a instalação do módulo sanitário:

FOTO 1: Casa em local de risco



Fonte: Relatório de Auditoria, p. 58

A auditoria constatou que 10% dos 71 módulos sanitários visitados foram construídos em locais sem rede pública de abastecimento de água. Os moradores, conseqüentemente, não conseguiram utilizar os módulos sanitários. Na moradia de um dos beneficiários, a água era captada de uma lagoa por meio de mangueira, impedindo o bombeamento e o armazenamento adequado de água na caixa d'água. Além da falta de tratamento da água, contribuindo para a presença de verminoses nos moradores.

FOTO 2: Mangueira utilizada para levar água para o módulo sanitário



Fonte: Relatório de Auditoria, p. 59

Houve relato também, segundo o relatório de auditoria, que em um dos municípios os beneficiários que receberam os módulos não tinham água canalizada. As pessoas precisavam buscar a água em um córrego próximo e despejá-la na caixa d'água. Houve relatos de que a perfuração de um poço pela SEDRU, em uma outra ação, não foi concluída devido à grande quantidade de areia no local. O prefeito prometeu aos moradores que iria fazer o poço funcionar, mas até o momento da realização do trabalho de auditoria, não tinha cumprido a promessa. A auditoria constatou que os módulos não servidos de rede pública de abastecimento de água estavam sendo usados parcialmente, em condições de higiene e conservação deficitárias.

Outra constatação foi o abandono de vasos sanitários sujos e sem manutenção, tornando-se focos de contaminação. Nas regiões que possuíam água canalizada da COPASA, os módulos eram melhores conservados, limpos e mais higiênicos.

FOTO 3: Módulo Abandonado



Fonte: Relatório de Auditoria, p. 60

FOTO 4: Módulo onde há COPASA



Fonte: Relatório de Auditoria, p. 60

A auditoria encontrou módulos sanitários construídos em bares e campo de futebol. Essas construções não estão de acordo com o objetivo do programa, que foi atender famílias de baixa renda que não dispunham de banheiro no domicílio.

FOTO 5: Módulo construído em campo de futebol



Fonte: Relatório de Auditoria, p. 62

A equipe de auditoria também encontrou módulos construídos em terrenos que não possuíam moradores, também em desacordo com o objetivo do programa.

FOTO 6: Módulo em local não contemplado pelo programa



Fonte: Relatório de Auditoria, p. 63

Foi constatado, também, que 16% dos 71 módulos foram construídos em moradia que já possuíam banheiro, ainda que precários. Alguns moradores relataram que o benefício foi a caixa d'água, facilitando o banho.

Outra irregularidade encontrada foi o pagamento feito pelos beneficiários à construtora, para a construção da fossa. Os valores variaram de \$30,00 a \$35,00 Reais. Ainda assim não tiveram o fechamento previsto no projeto (parede de alvenaria e coroamento) e nem a profundidade adequada, 3,00 metros.

A auditoria verificou que não houve padronização na construção dos módulos sanitários e que em 39,43% as fossas não foram construídas. A maioria porque os locais já estavam ligados a alguma rede coletora de esgoto, cujos despejos iam para o rio sem tratamento, e outros o esgoto era despejado a céu aberto, como demonstrado na figura a seguir:

FOTO 7: Esgoto a céu aberto



Fonte: Relatório de Auditoria, p. 70

Além das inconformidades listadas, outras foram apontadas pela auditoria: lajes defeituosas, portas em desacordo com as especificações do projeto, falha de nivelamento do piso, passeios incompletos, instalações elétricas incompletas e sem chuveiro, torneiras em desconformidade com o projeto, instalação incorreta das louças sanitárias, basculante, tubulação de água e caixa de gordura em desacordo com o especificado, fossa e módulos

localizados em locais inadequados, medidas internas dos módulos inferiores ao especificado e incorporação dos módulos sanitários às residências.

Apesar de tantas irregularidades encontradas que prejudicaram o devido e eficaz cumprimento do programa, ainda assim auditoria constatou alguns benefícios gerados a algumas pessoas beneficiadas. A carência de recursos desses moradores é tamanha que mesmo o programa não tendo cumprido, em um primeiro momento, todos os seus objetivos, houve alguns benefícios. Segundo relatos colhidos pela auditoria, a construção de módulos sanitários (ainda que de maneira incorreta) e esgoto trouxeram melhora nos hábitos de higiene, diminuição de doenças e, sobretudo, melhora na autoestima das pessoas. Isso é importante destacar: muito além do aspecto estrutural de um programa governamental, o aspecto íntimo e social, de autoestima e valorização das pessoas devem ser levados em consideração. A política pública deve oferecer condições do ser humano desenvolver-se, cuidar-se, sentir-se valorizado e capaz de criar condições dignas de sobrevivência. As políticas públicas no Brasil, geralmente, têm caráter assistencialista, cuja dependência é o objetivo. Isso mascara um problema político que o país enfrenta e que, infelizmente, ainda sobrepõe-se às questões de interesse social. No programa em questão, embora não tenha sido resolvido o problema de saneamento básico nos municípios que participaram do programa, foi constatada a melhora na condição de vida dos beneficiários que souberam aproveitar a instalação do módulo sanitário.

O relatório de auditoria deve ser conclusivo em relação à eficácia (se foram atingidos seus propósitos), à eficiência (menor espaço de tempo na administração dos recursos públicos) e menor custo (CALIXTO, 2005). Deve ainda fornecer recomendações para que as políticas sejam realizadas como foram programadas. Diante de um frágil desempenho na execução de um programa governamental, como visto acima, a função independente de avaliação da auditoria interna, criada dentro da organização para examinar e avaliar suas atividades tem a finalidade de auxiliar os membros da administração a desempenharem de forma eficaz suas responsabilidades, através do fornecimento de análises, avaliações, recomendações, assessoria e informações relativas às atividades examinadas (ATTIE, 1992, p. 28 apud BARBOSA, 1999).

Após a conclusão do trabalho realizado em 2007, a auditoria recomendou 38 ações para melhoria do programa baseadas nos seguintes achados de auditoria: residências

com muitos entulhos e lixos próximos a córregos d'água, esgotos sem tratamento adequado e lançados a céu aberto, precário sistema de tratamento de água onde não havia concessão de água da COPASA, inexistência de sistema de tratamento de esgoto em muitas localidades visitadas, falta de acompanhamento e orientação, para os beneficiários do programa, sobre hábitos de higiene e uso dos módulos sanitários, entre outros.

Posteriormente, no ano de 2010, foi emitido pela Auditoria o Relatório de Impacto de Avaliação de Programa (nº 1520.5114.10), o qual objetivou averiguar se foram adotadas, pelos gestores, as recomendações sugeridas para a melhoria das ações desenvolvidas no programa e constatar os benefícios gerados após a implementação de tais ações para maior efetividade do programa auditado.

Segundo a Auditoria, das 38 recomendações, 11 foram implementadas conforme o documento de auditoria, 15 foram implementadas por meio de medida alternativa, 10 não foram implementadas, porém existiam ações em curso para o devido atendimento às orientações da auditoria e 2 ações foram excluídas. A auditoria, à época, considerou que 72% das recomendações foram atendidas e 28% das recomendações não foram atendidas, embora com ações de implementação em curso.

A Auditoria interna assume relevante papel social à medida que avalia o desempenho de políticas públicas e identifica o mau uso e os desvios de bens públicos destinados à melhoria da condição social e do bem-estar da sociedade. Tem o papel de avaliar os resultados alcançados, segundo aspectos de eficiência, eficácia e efetividade dos programas sociais e ações governamentais. Muitas vezes, o não cumprimento adequado das ações de programas podem ser resultado da má fé de gestores ou técnicos responsáveis pela sua implementação, mas não podemos descartar a hipótese que há, também, falta de informação e orientação sobre o correto atendimento das ações estabelecidas para um programa governamental, por parte de agentes públicos. A atuação da Auditoria, ainda que de forma tardia, tende a promover melhorias na qualidade da prestação de serviços públicos. Exemplo disso é o resultado do trabalho realizado no programa “Saneamento Básico – Mais Saúde Para Todos”, em que 72% das recomendações de auditoria foram atendidas.

O auditor tem o dever de apresentar-se como dominável por todos que procuram exercitar a cidadania, pois o patrimônio público, antes de pertencer às autoridades

governamentais, é propriedade coletiva. Eles são responsáveis perante a administração e também perante os usuários das atividades da organização, usuários que confiam e esperam que a atitude de quem audita seja conduzida com ética, de modo a justificar esta confiança (SIQUEIRA, 1999, p. 135 apud CALIXTO, 2005).

A auditoria interna, o controle interno e o controle externo formam um grande sistema. O sucesso do sistema de controle para a sociedade democrática depende da integração e parceria entre os órgãos e poderes Legislativos e Executivos (CALIXTO, 2005). Um cria a lei, condição para o outro executar de acordo com os interesses coletivos. Um poder deve cooperar com o outro em benefício do desenvolvimento social e de controle dos próprios interesses, como preceitua a Constituição Federal de 1988.

Ações integradas entre os órgãos de controle e cooperação entre sistemas tendem a contribuir para a evolução organizacional e governamental, de modo que se maximize a utilização devida dos recursos públicos e a eficácia dos resultados. Mas muito ainda precisa ser feito para que seja alcançado, no Estado de Minas Gerais, um controle potencial que transmita à sociedade certeza de que os recursos públicos estão sendo aplicados como deveriam.

Castro, em seu livro *Auditoria e Controle Interno na Administração Pública* (2009), comenta sobre o aspecto negativo do controle interno no Brasil, porque voltado para a correção, enquanto o aspecto positivo, ou administrativo, que busca objetivos, não é priorizado. Isto é atribuído à história político-administrativa do país, representada por muitos administradores públicos cujas condutas eram (e são) incompatíveis com a boa prática de administração e boa gestão. Rui Barbosa (apud CASTRO, 2009), formulou a seguinte frase: “De tanto ver triunfar as nulidades, de tanto ver prosperar a desonra, de tanto ver crescer a injustiça, de tanto ver agigantarem-se os poderes nas mãos dos maus, o homem chega a desanimar da virtude, a rir-se da honra, a ter vergonha de ser honesto” (Senado Federal, RJ. Obras completas de Rui Barbosa, 1914, v. 41, t.3, p.86). Ainda há muito o que ser amadurecido e, para isso, necessário é o fortalecimento do controle interno, a partir da ética e probidade dos responsáveis pela gestão pública.

A falta de controle prévio, relacionado à auditoria de risco, ainda muito incipiente no Estado de Minas Gerais, e do controle concomitante ao desenvolvimento de

programas de governo aumentam os riscos de má gestão do recurso. Após as obras feitas, receber de volta o que não foi aplicado devidamente é muito mais difícil. As recomendações da auditora, apesar de voltados para a correção não têm caráter punitivo. O gestor não tem obrigação de cumprir. E quando não cumprem, mantém-se o prejuízo para beneficiários.

Pode-se perceber avanços no que diz respeito à efetividade do controle interno, mas há ainda muito o que caminhar. Desde a responsabilização dos gestores pelo descumprimento de uma ação social, à sinergia entre os entes governamentais, melhor fiscalização por parte de todos os setores envolvidos, disseminação das boas práticas até a especialização de técnicos (Anexo B), há carência de ações que visam o atendimento, sem mácula, dos interesses da coletividade.

8 CONCLUSÃO

Os recursos públicos são bens de natureza coletiva e devem ser preservados de todas as ações cuja finalidade seja atender a interesses particulares. O abuso decorrente de qualquer parte, gestores, administradores ou beneficiários deve ser identificado e levado ao conhecimento de todos, para o devido freio e ação de controle.

Em um Estado Democrático de Direito, em que os direitos fundamentais da pessoa humana e a soberania popular estão garantidos, não cabe, ou não deveria caber qualquer procedimento que vise ao desvio de interesse do que é do povo. A justiça social deve desenvolver-se por meio de atos políticos e de políticas públicas efetivas, que supere as desigualdades e ofereça meios de desenvolvimento pessoal.

As entidades públicas têm responsabilidade na gestão de bens comuns e de interesses sociais, qualquer que seja sua finalidade. Para isso, devem atender a normas constitucionais, sobretudo em relação ao controle interno, cuja relevância normativa está discriminada na Constituição Federal de 1988. A administração pública necessita de instrumentos de controle eficazes e eficientes para cumprir com o seu papel de promover o bem-estar social.

O controle diz respeito à fiscalização de algum trabalho para que sua execução esteja de acordo com o que foi previamente previsto. Na administração pública, o controle pode ser definido como o conjunto de mecanismos jurídicos e administrativos por meio dos quais se exerce o poder de fiscalização e revisão da atividade administrativa. Pode ser definido sob dois aspectos: interno e externo. O controle interno é o meio pelo qual as atividades de uma organização são controladas por elas mesmas, sobre suas próprias condutas. O controle externo caracteriza-se por controlar e fiscalizar as atividades de outras esferas da administração, com a finalidade de frear atos que ultrapassam as normas legais e ferem a razoabilidade das condutas públicas.

O controle interno é parte integrante do sistema de controle interno instituído pela Constituição Federal de 1988 e deriva do poder-dever que a administração pública tem de rever seus próprios atos e as condutas de seus agentes. É um processo integrado e contínuo

que permeia todas as ações e atividades de uma entidade, de responsabilidade de todos que fazem parte de uma organização.

A administração pública, no Estado Democrático de Direito, tem o dever de promover o bem-estar social através de implementações de políticas públicas, garantindo ao cidadão mais acesso a recursos e benefícios. Quanto maior a ação do Estado, maiores os riscos de danos aos bens coletivos e maior, então, a necessidade de controles mais eficazes, que minimizem a interferência dos interesses individuais nos interesses coletivos.

Diferente do que acontece no Estado de Minas Gerais, o controle interno em alguns países, segundo pesquisa do Tribunal de Contas da União, encontra-se baseado em modelos de referência, especialmente o COSO, quando este não é adotado de maneira integral. Há uma tendência de aprimoramento universal dos modelos de controle interno, pois os meios efetivos de controle tornam-se cada vez mais necessários para garantir a correta aplicação dos recursos públicos. Em Minas Gerais o órgão de controle interno é representado pela Controladoria-Geral do Estado, normatizado pela Lei Complementar 180/2011, que está desenvolvendo uma metodologia baseada em riscos por intermédio da Superintendência Central de Pesquisa e Desenvolvimento do Controle e da Transparência. Este método ainda não é utilizado nas auditorias realizadas no estado, por estar em processo de formatação e treinamento dentro do órgão.

A auditoria interna inserida no controle interno de uma instituição tem o papel de auxiliar a monitorar a eficácia e a eficiência do sistema de controle interno, além de contribuir para o controle externo exercido pelo Tribunal de Contas. A contribuição da auditoria limita-se a avaliações de programas e ações governamentais e recomendações para que se atinja o objetivo do plano previamente estabelecido, quando este não é cumprido pelos gestores ou responsáveis pelo desempenho de ações públicas.

No programa governamental usado como referência para este estudo, “Saneamento Básico: Mais Saúde para Todos”, a auditoria constatou irregularidades em todos os níveis - construção dos módulos sanitários, escolha dos beneficiários, construção da rede de esgoto pela Copasa, entre outros. Apesar da pouca informação repassada sobre o programa para os beneficiários, à chegada da auditoria, eles geralmente contribuem e relatam os

acontecimentos em relação ao programa, confirmando a má gestão dos recursos disponibilizados para benefício da saúde dos que estão incluídos no programa.

A ação da auditoria foi fundamental neste programa pois, ao apontar falhas na realização das ações propostas, as recomendações foram acatadas e houve tentativa de saneamento dos problemas apontados. Seja para não sofrer penalidades futuras, seja com a intenção de realmente cumprir o planejamento antes distorcido, o fato é que a ação da auditoria é levada em consideração pelos gestores ou responsáveis, e contribuiu para a efetividade desta ação governamental.

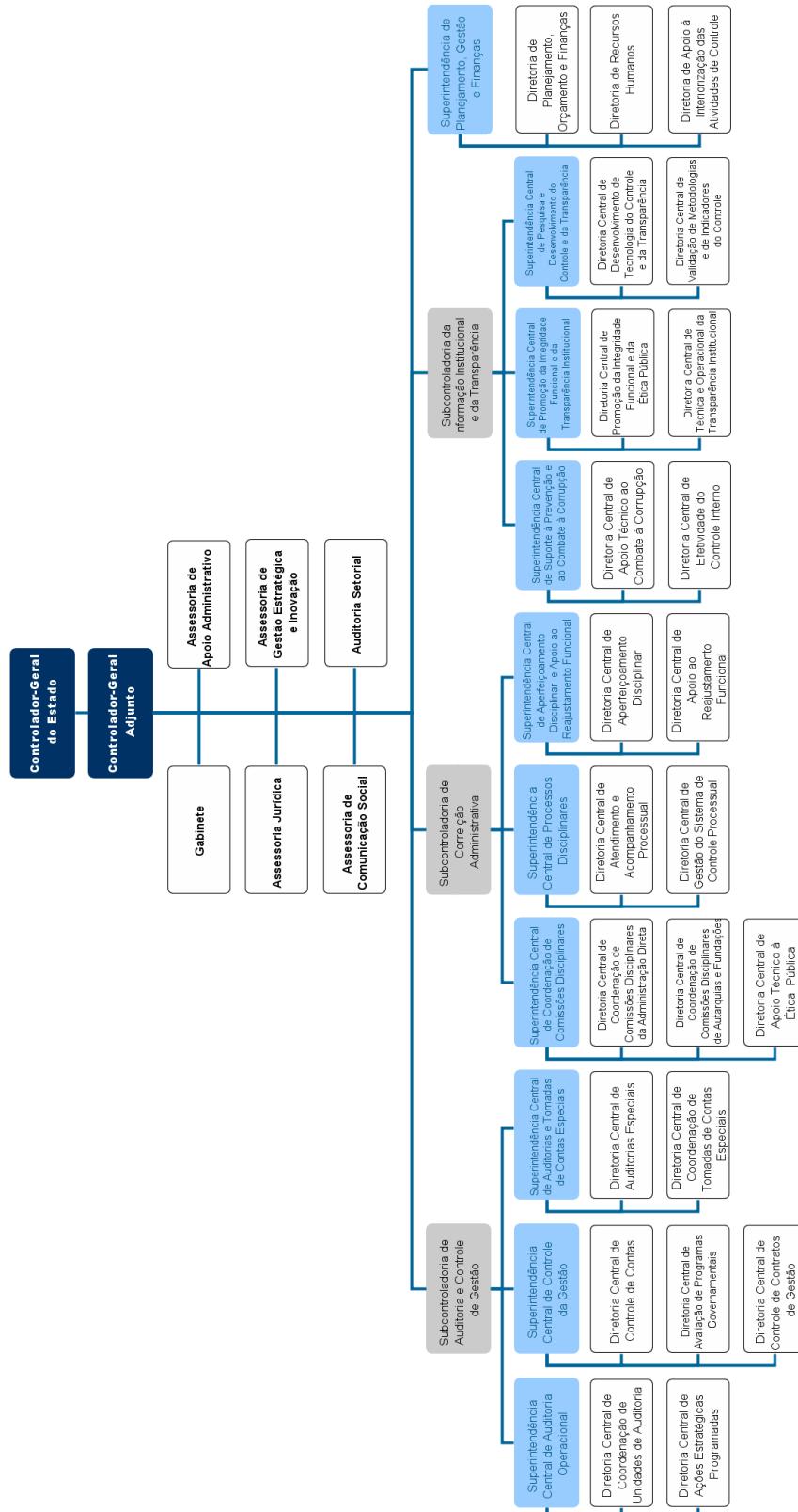
Há ainda muito o que ser melhorado na gestão de recursos públicos e na ações do controle interno nos órgãos e instituições no Estado de Minas Gerais. Para que haja efetividade de uma política pública, os resultados pretendidos devem ser alcançados. Não basta só a construção de um módulo sanitário, por exemplo. É fundamental que o módulo tenha sido construído de forma adequada e que o mesmo esteja sendo utilizado dentro do fim planejado. A auditoria encontrou muitos módulos abandonados ou utilizados para outros fins, que não o de ser banheiro. A efetividade promove uma transformação social, de hábitos e costumes em uma comunidade.

Além da necessidade de ampliar a sinergia entre todos os envolvidos em um programa de governo, as informações precisam ser mais transparentes e os beneficiários integrados no programa, não apenas como “quem recebe”, mas como “quem participa” de forma responsável no próprio desenvolvimento pessoal.

O controle interno é um caminho para que os fins sejam atingidos dentro de uma ação de governo, por isso precisa ser cada vez mais desenvolvido. A efetividade de suas ações dependem de maior organização e autonomia, além de gestores mais dispostos a cumprirem o papel de representantes da vontade coletiva. É igualmente importante lembrar Montesquieu quando diz: “É experiência eterna a de que todo homem que tem o poder é levado a abusar dele. Caminha até que encontre limites. Para que não se possa abusar do poder, é preciso que, pela disposição das coisas, o poder detenha o poder”. E quem tem o poder de fazer isso, é o povo.

ANEXO A

ORGANOGRAMA DA CONTROLADORIA-GERAL DO ESTADO DE MINAS GERAIS



ANEXO B

Questionário acerca do Programa: Saneamento Básico, Mais Saúde para Todos

A Experiência de Auditoria no Programa de Governo “Saneamento Básico: Mais Saúde para Todos” e sobre a experiência em auditoria	
Data	12/08/2014
Entrevistado: A	
Atuação no programa: AUDITOR	
<p>1) Em relação à auditoria realizada no programa governamental “Saneamento Básico: Mais Saúde para Todos”, você se lembra da maior dificuldade encontrada para realização do trabalho?</p> <p>Localizar os beneficiários que moram nas Zonas Rurais. Sem a ajuda das Agentes Comunitárias seria impossível.</p>	
<p>2) Essa dificuldade está relacionada às condições de trabalho oferecidas pelo Estado, ou diz respeito a algo relacionado ao Município?</p> <p>Esta dificuldade está relacionada à logística do município.</p>	
<p>3) Nesse tipo de auditoria os beneficiados pelo programa auditado são cooperativos?</p> <p>Sim, os beneficiários são muito cooperativos. Eles são informados que a intenção do trabalho é contribuir para melhorias do programa.</p>	
<p>4) Como, geralmente, eles recebem os auditores?</p> <p>Normalmente, eles recebem meio desconfiados, mas logo estão a vontade com a equipe.</p>	
<p>5) Eles têm informação sobre o objetivo do trabalho?</p> <p>Somente quanto da entrevista, eles são informados do objetivo do trabalho e colaboram com sugestões de melhorias.</p>	
<p>6) Sabem do que se trata?</p> <p>Não. Apenas após nossa explicação.</p>	

7) Qual o tipo de falha mais evidente, em sua opinião, para que o programa governamental não alcance o resultado esperado?

Falta efetiva de comprometimento da Prefeitura na escolha dos beneficiários e na fiscalização das obras. Sinergia entre os entes governamentais. E falta de responsabilização da Prefeitura pelo descumprimento da sua contra-partida.

8) Com a sua experiência em auditoria, você consegue identificar e pontuar as ações realizadas pelo controle interno que colaboram para a efetividade de um programa governamental?

Este trabalho realizado pelo Controle Interno é voltado para verificar se os objetivos previstos pelo programa estão sendo atendidos. Visa verificar o resultado efetivo do Programa. Contribui para sugestões de melhoria ao Programa, trazendo as opiniões dos beneficiários e boas práticas encontradas. O trabalho visa apontar oportunidades de melhoria na concepção e na execução do Programa.

Questionário acerca do Programa: Saneamento Básico, Mais Saúde para Todos

A Experiência de Auditoria no Programa de Governo “Saneamento Básico: Mais Saúde para Todos” e sobre a experiência em auditoria	
Data	21/08/2014
Entrevistado: B	
Atuação no programa: AUDITOR	
<p>1) Em relação à auditoria realizada no programa governamental “Saneamento Básico: Mais Saúde para Todos”, você se lembra da maior dificuldade encontrada para realização do trabalho?</p> <p>Sim, falta de clareza nas informações prestadas pelos responsáveis pelo programa, principalmente quando relacionada às obras de engenharia.</p>	
<p>2) Essa dificuldade está relacionada às condições de trabalho oferecidas pelo Estado, ou diz respeito a algo relacionado ao Município?</p> <p>Às duas esferas governamentais; Entendo estar relacionada à falta de técnico capacitado em obras de engenharia.</p>	
<p>3) Nesse tipo de auditoria os beneficiados pelo programa auditado são cooperativos?</p> <p>Geralmente sim.</p>	
<p>4) Como, geralmente, eles recebem os auditores?</p> <p>Com presteza e solicitude.</p>	
<p>5) Eles têm informação sobre o objetivo do trabalho?</p> <p>Somente após a exposição do auditor sobre o trabalho de auditoria.</p>	
<p>6) Sabem do que se trata?</p> <p>Idem resposta anterior</p>	
<p>7) Qual o tipo de falha mais evidente, em sua opinião, para que o programa governamental não alcance o resultado esperado?</p> <p>Falta de sinergia entre os diversos entes governamentais, quando relacionada a obras de engenharia, a falta de fiscalização por parte dos setores envolvidos.</p>	

8) Com a sua experiência em auditoria, você consegue identificar e pontuar as ações realizadas pelo controle interno que colaboram para a efetividade de um programa governamental?

Fiscalização das metas e dos objetivos do programa;

Apontamentos das inconformidades;

Saneamento das inconformidades;

Identificação das boas práticas;

Disseminação das boas práticas;

Quando envolver obras de engenharia, solicitar apoio de técnicos especializados.

Observação: Os nomes dos auditores não foram inseridos por motivo de sigilo profissional.

REFERÊNCIAS

Auditoria-Geral do Estado de Minas Gerais. **Controle Interno - 40 anos de história**. Belo Horizonte MG, 2009.

BARBOSA, E. **Controle Interno e Auditoria Interna na Gestão Pública Municipal: Desafios numa Visão Prospectiva**. Disponível em: <<http://www.tce.es.gov.br/portais/Portals/14/Arquivos/Biblioteca/Publicacao/001-Edilson-Controle.pdf>> Acesso em 01 de ago. 2014

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 12 fev. 2014.

BRASIL. **Constituição do Estado de Minas Gerais**, de 21 de setembro de 1989. Disponível em: <http://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa-nova-min.html?tipo=CON&num=1989&comp=&ano=1989&texto=consolidado>. Acesso em: 16 set. 2014.

CALIXTO, G. E.; VELASQUEZ, M. D. P. **Sistema De Controle Interno na Administração Pública Federal**, Santa Maria, RS. 2005. Disponível em: <http://cascavel.ufsm.br/revistas/ojs-2.2.2/index.php/contabilidade/article/view/63> Acesso em 26 de jul. 2014.

CASTRO, D. P; **Auditoria e Controle Interno na Administração Pública**. Editora Atlas. 2ª Ed. São Paulo, SP. 2009.

CASTRO, R. P. A. **Sistema de Controle Interno Uma Perspectiva do Modelo de Gestão Pública Gerencial**, Editora Fórum, 1ª Ed., Belo Horizonte MG. 2007.

CONTROLADORIA-GERAL DO ESTADO DE MINAS GERAIS; **Apostila de Capacitação em Auditoria Baseada em Riscos**, 1ª Edição, junho de 2014.

COSO. **Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada**. Disponível em: <http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Portuguese.pdf>. Acesso em: 20 de mai. 2014

FILHO, J. A. O; **Controle Interno e Externo na Gestão Pública**. AVM Instituto, 2010. Brasília, DF. Disponível em: http://lms.ead1.com.br/webfolio/Mod1750/mod_controle_interno_e_externo_da_gestao_publica_v3.pdf Acesso em: 05 de abr. 2014

FILHO, S. C. F. **Manual de Direito Administrativo**. Editora Lumen Juris, 24ª Ed., Rio de Janeiro RJ, 2011

GUERRA, E. M. **Os Controles Externos e Interno da Administração Pública**, Editora Fórum, 2ª Ed., Belo Horizonte MG. 2005

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

INTOSAI. **International Organization of Supreme Audit Institutions**. Disponível em: <<http://www.intosai.org/about-us.html>>. Acesso em: 20 de mai. 2014

LIMA, L. C. M. **Controle Interno na Administração Pública: O Controle Interno Na Administração Pública Como Um Instrumento de Accountability**, Brasília DF, 2012. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2541195.PDF> . Acesso em 02 de jun. 2014.

MARÇOLA, Célia. **A Auditoria interna como instrumento de controle social na administração pública**. Revista do Serviço Público Brasília 62 (1): 75-87 Jan/Mar 2011. Disponível em: http://www.enap.gov.br/index.php?option=com_docman&task=doc_view&gid=3662. Acesso em 21 set. 2013.

MINAS GERAIS. **Lei Delegada nº 133, de 25 de janeiro de 2007**. Dispõe sobre a Auditoria-Geral do Estado - auge -, órgão central do sistema central de auditoria interna, e dá outras providências. [Belo Horizonte, 2007]. Disponível em: <<http://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br;minas.gerais:estadual:lei.delegada:2007-01-25;133>>. Acesso: 25 mai. 2014

MINAS GERAIS. **Lei Delegada nº 180, de 20 de janeiro de 2011**. Dispõe sobre a estrutura orgânica da Administração Pública do Poder Executivo do Estado de Minas Gerais e dá outras providências. [Belo Horizonte, 2011]. Disponível em: <<http://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa.html?tipo=LDL&num=180&comp=&ano=2011>>. Acesso em: 25 mai.2014

MORAES, J. C. F. **Análise Da Eficácia Da Disseminação De Conhecimentos Sobre Controles Internos Após Sua Implementação No Banco Do Brasil**, Florianópolis SC, 2006. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/85312/202087.pdf?sequence=1>. Acesso em: 22 de mai. 2014.

PARDINI, Frederico. **Tribunal de Contas da União, órgão de destaque constitucional**. Belo Horizonte, tese de doutorado – UFMG, 1997.

PINTO, L. M. R. S.; **Tribunal de Contas na Nova Ordem Institucional**. Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. 2002.

RIBEIRO, S. M. R.; **Controle Interno e Paradigma Gerencial**. ENAP. Brasília, DF. 1997. Disponível em: <<http://www.enap.gov.br/index.php?option=content&task=view&id=259>> Acesso em 03 de abr. 2014

SANO, H; FILHO, M. J. F. M; **As Técnicas de Avaliação da Eficiência, Eficácia e Efetividade na Gestão Pública e sua Relevância para o Desenvolvimento Social e das Ações Públicas**. Editora Unijuí, n.22, jan./abr. 2013

SOUZA, C. M. N; FREITAS, C. M. de; **A produção científica sobre saneamento: uma análise na perspectiva da promoção da saúde e da prevenção de doenças**. Eng Sanit Ambient. v.15 n.1, jan./mar. 2010. p. 65-74

TOMKIN, J. et. al. **Sustainability: A Comprehensive Foundation**. Rice University, Houston, Texas. 2012. Disponível em: <<https://archive.org/details/ost-earth-sciences-col11325>> Acesso em: 09 de ago. 2014

Tribunal de Contas da União. **Diretoria de Métodos e Procedimentos de Controle. Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública: um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países**. Brasília, julho de 2009. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2056688.PDF>>. Acesso em: 19 de mai. 2014.

VILHENA, R.; Martins, H.F.; MARINI, C.; Guimarães T. B., **O Choque de Gestão em Minas Gerais – Políticas da Gestão Pública ara o Desenvolvimento**, Editora UFMG, Belo Horizonte MG. 2006