

FUNDAÇÃO JOÃO PINHEIRO
Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho

Marina Moraes Raso Sardinha Fonseca

**ANÁLISE DAS AUDITORIAS OPERACIONAIS DO TRIBUNAL DE CONTAS DO
ESTADO DE MINAS GERAIS: uma avaliação à luz da Teoria Neoinstitucional**

Belo Horizonte

2020

Marina Moraes Raso Sardinha Fonseca

**ANÁLISE DAS AUDITORIAS OPERACIONAIS NO ÂMBITO DO
TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS: uma avaliação à
luz da Teoria Neoinstitucional**

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado em Administração Pública da Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho da Fundação João Pinheiro, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Administração Pública.

Orientador: Prof. Dr. Eduardo Cerqueira Batitucci

Belo Horizonte

2020

F676a Fonseca, Marina Moraes Raso Sardinha.
Análise das auditorias operacionais do tribunal de Contas do
Estado de Minas Gerais[manuscrito] :uma avaliação à luz da
Teoria Neoinstitucional / Marina Moraes Raso Sardinha Fonseca. –
2020.

[18], 151 f. : il.

Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Fundação
João Pinheiro, Escola de Governo Professor Paulo Neves de
Carvalho, 2020.

Orientador: Eduardo Cerqueira Batitucci

Bibliografia: f. 141-150

1. Controle externo – Minas Gerais. 2. Tribunal de Contas – Minas
Gerais. 3. Auditoria operacional – Legitimidade. – Minas Gerais. I.
Batitucci, Eduardo Cerqueira. II. Título.

CDU 351.94(815.1)

ATA DA DEFESA PÚBLICA DE DISSERTAÇÃO
MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: ESTADO, INSTITUIÇÕES E GESTÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS
TURMA M-2018/2020

Aos vinte e cinco de março do ano de dois mil e vinte, foi realizada a defesa pública da dissertação intitulada **“ANÁLISE DAS AUDITORIAS OPERACIONAIS NO ÂMBITO DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS: uma avaliação à luz da Teoria Neoinstitucional”**, elaborada por **MARINA MORAES RASO SARDINHA FONSECA**, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre do Programa de Mestrado em Administração Pública, Área de Concentração: Estado, Instituições e Gestão de Políticas Públicas, da Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho-EG, da Fundação João Pinheiro – FJP. Após a apresentação do trabalho, a mestranda foi arguida pelos membros da Comissão Examinadora composta pelos professores: Doutor **Eduardo Cerqueira Batitucci (FJP) - Orientador**, Doutor **Ricardo Carneiro (FJP) – Avaliador**, Doutor **Bruno Lazzarotti Diniz Costa (FJP) – Avaliador** e Doutora **Daniela Mello Coelho Haikal (UFMG) – Avaliadora**. A Comissão Examinadora reuniu-se para deliberar e considerando que a dissertação atende aos requisitos técnicos e acadêmicos previstos na legislação do Programa, decidiu por unanimidade pela sua **APROVAÇÃO**.



Professor Doutor **Eduardo Cerqueira Batitucci (FJP) - Orientador**



Professor Doutor **Ricardo Carneiro (FJP) – Avaliador**



Professor Doutor **Bruno Lazzarotti Diniz Costa (FJP) – Avaliador**



Professora Doutora **Daniela Mello Coelho Haikal (UFMG) – Avaliadora**

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, por me conceder essa oportunidade e por me capacitar em todos os momentos em cada etapa desse trabalho. Sem Ele, nada posso fazer.

Ao meu marido, Leonardo, pela compreensão, paciência, apoio, amor em todo esse tempo.

Aos meus amados pais, Otávio e Luciana, meus grandes exemplos de vida, por me encorajarem, apoiarem, amarem, incentivarem incondicionalmente.

Aos meus irmãos, Laura e Fernando, por sempre torcerem pelo alcance dos meus objetivos.

Aos meus avós, Pedro e Anna Lúcia, meus grandes encorajadores, por sempre acreditarem no meu potencial e me incentivarem a novas conquistas.

Aos meus amigos e pastores da Central, pelas orações e palavras de encorajamento em todo esse processo.

Aos professores e servidores da Fundação João Pinheiro e aos amigos e colegas de mestrado, por esses anos que vivenciamos juntos, dos quais sempre me recordarei com carinho.

Ao meu querido orientador, professor Dr. Eduardo Batitucci, pelas preciosas instruções, pelos sábios conselhos acadêmicos e pela paciência comigo nesse desafiador processo de escrita da dissertação.

Ao Ryan e à equipe da CAOP, por todo o apoio me concedido nas explicações sobre o excelente trabalho de realização de auditorias operacionais que desempenham no TCE-MG.

Aos meus colegas de trabalho, por sempre incentivarem a minha capacitação profissional.

Enfim, a todos que, de alguma forma, contribuíram para essa conquista, meus eternos e sinceros agradecimentos.

RESUMO

O paradigma da Nova Gestão Pública ainda exerce influência sobre a administração pública brasileira, sobretudo quanto à permanência da valorização de busca por resultados, aspecto relacionado ao desenvolvimento da auditoria operacional, cuja proposta se refere à averiguação de eficiência, economicidade, eficácia, efetividade de atividades, programas e instituições governamentais. Já a teoria neoinstitucional destaca como as instituições precisam constantemente reafirmar a sua legitimidade e a justificativa da sua existência, o que muitas vezes é buscado mediante a adoção de práticas aceitas e difundidas no âmbito do seu campo organizacional, independentemente de comprovação de suas eficácias. Nesse sentido, analisou-se a hipótese de que a realização de auditorias operacionais pelo TCE-MG lhe confere legitimidade institucional na sua esfera de atuação, porque decorre de isomorfismo em relação a práticas adotadas por Entidades de Fiscalização Superior consideradas referências nesse contexto, especialmente o TCU. Assim, a partir da identificação de como têm sido feitas as auditorias operacionais, especialmente no TCE-MG, verificou-se que a sua realização neste órgão se iniciou em função de isomorfismo mimético e coercitivo, especialmente em relação ao TCU, e tem se institucionalizado no órgão como espécie reconhecida de auditoria governamental. Portanto, têm sido produzidas importantes auditorias dessa natureza, as quais têm identificado deficiências relevantes em políticas públicas do Estado de Minas Gerais e de seus municípios. Porém, constatou-se que, em muitos aspectos, dada a trajetória histórica da instituição, que durante a maior parte da sua existência realizou as suas auditorias sob a perspectiva das auditorias de regularidade, o desenvolvimento das auditorias operacionais foi, ao menos em parte, influenciado por esta lógica de atuação, implicando em similaridades destas com as auditorias de regularidade, tais como: a predominância de questões relacionadas a processos, de meta-avaliação e sobre o alcance de metas em detrimento de estudos sobre impacto e sobre custo-benefício ou custo-eficácia; a condução das auditorias sob a ótica predominante de aplicação da lei; a inclusão dos processos de monitoramento das auditorias operacionais em pauta de análise sob o mesmo rito dos demais processos de auditoria, não considerando a urgência da sua tempestividade para a sua efetividade. Assim, identificou-se o comprometimento do alcance pleno da proposta das auditorias operacionais do órgão, principalmente em razão de as recomendações nelas produzidas, pelo grande lapso temporal de tramitação entre a elaboração do seu relatório e o monitoramento do cumprimento do plano de ação, se fundamentam em contexto diferente do observado quando ocorre a verificação da adoção das medidas previstas no documento, fazendo com que, muitas vezes, a contribuição efetiva que a auditoria poderia gerar na gestão pública

fique prejudicada. Logo, considerando a peculiaridade das auditorias operacionais, uma eventual previsão normativa interna do TCE-MG no sentido de estipular prazo máximo para conclusão das análises dessas poderia contribuir para a celeridade das suas tramitações, viabilizando, assim, o monitoramento da realização dos compromissos firmados no plano de ação em um período de tempo mais próximo do contexto observado à época da realização da auditoria, garantindo maior adequabilidade das suas recomendações e determinações e maior efetividade nas suas contribuições à gestão pública.

Palavras-chave: Auditoria Operacional. Tribunal de Contas. Gestão Pública. Neoinstitucionalismo. Legitimidade. Isomorfismo.

ABSTRACT

The New Public Management paradigm still influences the Brazilian public administration, especially regarding the permanence of the search for results, an aspect related to the development of the performance audit, whose proposal refers to the investigation of efficiency, economy, effectiveness, effectiveness of governmental activities, programs and institutions. Neo Institutional theory, on the other hand, highlights how institutions constantly need to reaffirm their legitimacy and the justification for their existence, which is often sought through the adoption of accepted and widespread practices within the scope of their organizational field, regardless of proof of their effectiveness. In this sense, it was analyzed the hypothesis that the performance of operational audits by the TCE-MG gives it institutional legitimacy in its sphere of operation, once it results from isomorphism in relation to practices adopted by Higher Audit Institutions considered references in this context, especially the TCU. Thus, from the identification of how operational audits have been carried out, especially at the TCE-MG, it was found that their performance in this body began due to mimetic and coercive isomorphism, especially in relation to the TCU, and has been institutionalized as a recognized type of government audit. Therefore, important audits of this nature have been produced, which have identified relevant deficiencies in public policies in the State of Minas Gerais and its municipalities. However, it was found that, in many respects, given the historical trajectory of the institution, which during most of its existence performed its audits from the perspective of regularity audits, the development of operational audits was, at least in part, influenced by this logic of action, implying similarities between these and regulatory audits, such as: the predominance of issues related to processes, meta-evaluation and the achievement of goals to the detriment of studies on impact and cost-benefit or cost-effectiveness; conducting audits from a predominant perspective of law enforcement; the inclusion of the processes for monitoring operational audits on the analysis agenda under the same rite as the other audit processes, not considering the urgency of their timeliness for their effectiveness. Thus, the commitment to achieve the full scope of the agency's operational audits proposal was identified, mainly due to the recommendations produced in them and to the large time lag in the processing between the preparation of its report and the monitoring of compliance with the action plan, they are based on a different context from the one observed when the adoption of the measures provided for in the document is verified, often causing the

effective contribution that the audit could generate in public management to be impaired. Therefore, considering the peculiarity of the operational audits, an eventual internal normative provision of the TCE-MG in order to stipulate a maximum period for the conclusion of these analyzes could contribute to the speed of its procedures, thus enabling the monitoring of the fulfillment of the commitments signed in the action plan in a period of time closer to the context observed at the time of the audit, ensuring greater suitability of its recommendations and determinations and greater effectiveness in its contributions to public management.

Keywords:OperationalAudit.AuditOffice.Publicadministration.Neoinstitutionalism.Legitimacy.Isomorphism.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Ciclo de auditoria operacional.....	65
Figura 2 – Auditoria operacional sob a ótica do modelo input-output	69
Figura 3– Possíveis papéis dos auditores operacionais.....	80
Figura 4– Respostas dos auditores operacionais à pergunta sobre as possíveis causas da intempestividade apontada.....	113

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Quadro-resumo de diferenças entre as Controladorias e as Cortes de Contas.....	45
Quadro 2 – Principais competências constitucionais do TCU e do TCE-MG.....	49
Quadro 3 – Principais definições para Economicidade	61
Quadro 4 – Principais definições para Eficiência	62
Quadro 5 – Principais definições para Eficácia	63
Quadro 6 – Principais definições para Efetividade.....	64
Quadro 7 – Resumo dos tipos de auditoria	66
Quadro 8 – Principais diferenças entre auditoria de regularidade e auditoria operacional	67
Quadro 9 – Quantitativo de AOPs do TCE-MG em relação ao seu objeto e ao período de sua realização	72
Quadro 10 – Enfoques adotados nos relatórios de auditorias operacionais do TCE-MG	76
Quadro 11 – Quantitativo de enfoques identificados nas questões e subquestões de auditoria analisadas	77
Quadro 12 – Quantitativo de métodos utilizados na fase de planejamento das auditorias analisadas	87
Quadro 13 – Técnicas metodológicas mais utilizadas na fase de planejamento.....	87
Quadro 14 – Quantitativo de métodos utilizados na fase de execução das auditorias analisadas	89
Quadro 15 – Quantitativo de relatórios de auditorias operacionais do TCE-MG.....	91
Quadro 16 – Objetivos do Programa Saneamento Básico: Mais Saúde para Todos	97
Quadro 17 – Público-alvo do Programa Saneamento Básico: Mais Saúde para Todos	98
Quadro 18 – Indicadores do Programa Saneamento Básico: Mais Saúde para Todos	98
Quadro 19 – Ações do Programa Saneamento Básico: Mais Saúde para Todos.....	100
Quadro 20 – Ações do Programa Saneamento Básico: Mais Saúde para Todos contempladas no escopo da auditoria	102
Quadro 21 – Quadro comparativo entre previsões do Projeto Vida no Vale e situação do COPANOR em 2016.....	117
Quadro 22 – Objetivos do Projeto Vida no Vale	118
Quadro 23 – Público-alvo do Projeto Vida no Vale	119
Quadro 24 – Indicadores do Projeto Vida no Vale.....	119
Quadro 25 – Ações do Projeto Vida no Vale.....	120
Quadro 26 – Principais informações do Programa Ampliação da Cobertura em Áreas de Concessão da COPASA-MG e da COPANOR	121

Quadro 27 – Origem de instauração das auditorias operacionais do TCE-MG.....	135
--	-----

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Percepção dos auditores operacionais do TCE-MG quanto ao objeto de análise das AOPs realizadas mais recentemente pelo órgão	73
Gráfico 2 – Percepção dos auditores operacionais do TCE-MG quanto aos critérios de análise mais utilizados nas AOPs realizadas pelo órgão.....	77
Gráfico 3 – Período de tempo em que os auditores operacionais do TCE-MG exercem a atividade de auditoria operacional	83
Gráfico 4 – Participação dos auditores operacionais do TCE-MG em cursos de capacitação em AOP.....	83
Gráfico 5 – Área de formação profissional dos auditores operacionais do TCE-MG	83
Gráfico 6 – Métodos mais utilizados na fase de planejamento das auditorias operacionais do TCE-MG, segundo os seus auditores operacionais.....	88
Gráfico 7 – Métodos mais utilizados na fase de execução das auditorias operacionais do TCE-MG	89
Gráfico 8 – Principal audiência do TCE-MG no que tange às suas auditorias operacionais, na visão dos seus auditores	94
Gráfico 9 – Percepção dos auditores operacionais do TCE-MG quanto à existência ou não de mensuração formal na instituição dos impactos decorrentes de suas AOPs.....	94
Gráfico 10 – Percepção dos auditores operacionais do TCE-MG quanto à tempestividade dos monitoramentos das AOPs no órgão.....	112

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AOP	Auditoria Operacional
ARSAE-MG	Agência Reguladora de Serviços de Abastecimento de Água e de Esgotamento
BID	Banco Interamericano de Desenvolvimento
CAOP	Coordenadoria de Auditoria Operacional
CEMG/89	Constituição do Estado de Minas Gerais de 1989
CERDS	Projeto de Aperfeiçoamento do Controle Externo com Foco na Redução da Desigualdade Social
CLAD	Centro Latino-americano de Administração para o Desenvolvimento
CONAMA	Conselho Nacional do Meio Ambiente
COPASA-MG	Companhia de Saneamento de Minas Gerais S/A
COPANOR – COPASA	Serviços de Saneamento Integrado do Norte e Nordeste de Minas Gerais S/A
CRFB/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
DVR	Diagrama de Verificação de Risco
EFS	Entidades de Fiscalização Superior
ESF	Entes Supremos de Fiscalização
ETA	Estação de Tratamento de Água
ETE	Estação de Tratamento de Esgoto
FJP	Fundação João Pinheiro
GAO	<i>United States Government Accountability Office</i> (Escritório Geral de Auditoria)
IDH-M	Índice de Desenvolvimento Humano Municipal
INTOSAI	<i>International Organization of Supreme Audit Institutions</i> (Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores)
IRB	Instituto Rui Barbosa
ISSAI	<i>International Standards of Supreme Audit Institutions</i> (Normas Internacionais das Entidades de Fiscalização Superiores)

LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000)
NAGs	Normas de Auditoria Governamental do PROMOEX
NAO	<i>National Audit Office</i> (Escritório Nacional de Auditoria do Reino Unido)
NBASP	Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público
NGP	Nova Gestão Pública
NPM	<i>New Public Management</i> (Nova Gestão Pública)
OAG	<i>Office of the Auditor General of Canada</i> (Escritório do Auditor Geral do Canadá)
PMS	Planos Municipais de Saneamento
PNCAOP	Programa Nacional de Capacitação em Auditoria Operacional
PPAG	Plano Plurianual de Ação Governamental
PROMOEX	Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados, Distrito Federal e Municípios Brasileiros
RMBH	Região Metropolitana de Belo Horizonte
SECIR	Secretaria de Estado de Desenvolvimento Regional, Política Urbana e Gestão Metropolitana
SEDRO	Secretaria de Estado de Desenvolvimento Regional de Minas Gerais
SEIS	Sistema Estadual de Informações de Saneamento
SEPLAG	Secretaria de Estado de Planejamento e Gestão do Estado de Minas Gerais
SES	Secretaria de Estado de Saúde de Minas Gerais
TC	Tribunal de Contas
TCE-MG	Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais
TCU	Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1 – INTRODUÇÃO	19
2 – O PARADIGMA DA NOVA GESTÃO PÚBLICA	22
2.1 – Antecedentes.....	22
2.2 – A Nova Gestão Pública e suas principais ideias	26
2.3 – Críticas à Nova Gestão Pública e Novas Tendências no estudo da Administração Pública.....	27
2.4 – Permanência de valorização e busca por resultados no âmbito das políticas públicas	29
3 – O PARADIGMA DO NEOINSTITUCIONALISMO.....	31
3.1 – Teoria neoinstitucional e suas principais ideias	31
3.2 – Legitimidade, isomorfismo e ritualismo	32
3.3 – Reflexões sobre a Nova Gestão Pública a partir da teoria neoinstitucional.....	39
4 – CONTROLE EXTERNO	42
4.1 – A atividade de controle.....	42
4.2 – Classificações do controle.....	42
4.3 – Sistemas de controle externo e Entidades de Fiscalização Superior (EFS)	44
4.4 – O Controle Externo e os Tribunais de Contas na CRFB/88.....	46
4.5 – A incorporação das auditorias operacionais no portfólio de atividades das EFS	50
5 – AUDITORIAS OPERACIONAIS	58
5.1 – Auditoria do Setor Público.....	58
5.2 – Auditoria Operacional x Auditoria de Regularidade.....	59
6 – PRINCIPAIS ASPECTOS RELACIONADOS À REALIZAÇÃO DE AUDITORIAS OPERACIONAIS PELAS EFS E PELO TCE-MG.....	69
6.1 – Objetos de estudo das auditorias operacionais	70
6.2 – Critérios adotados nas auditorias operacionais	73
6.3 – Reflexões sobre o ofício dos auditores operacionais	78

6.4 – Métodos utilizados nas auditorias operacionais.....	85
6.5 – Produtos das auditorias operacionais	89
6.6 – Impactos das auditorias operacionais	92
7 – AUDITORIAS OPERACIONAIS CONCLUÍDAS PELO TCE-MG	96
7.1 – Auditoria Operacional TCE-MG nº 862.696 - Programa Saneamento Básico: Mais Saúde para Todos	96
<i>7.1.1 – Informações gerais sobre o Programa auditado</i>	<i>96</i>
<i>7.1.2 – Informações gerais sobre a auditoria e seu objeto</i>	<i>100</i>
<i>7.1.2 – Questões de auditoria</i>	<i>103</i>
<i>7.1.2.1 – Primeira Questão de Auditoria</i>	<i>103</i>
<i>7.1.2.2 – Segunda Questão de Auditoria.....</i>	<i>105</i>
<i>7.1.2.3 – Terceira Questão de Auditoria</i>	<i>107</i>
<i>7.1.2.4 – Quarta Questão de Auditoria</i>	<i>107</i>
<i>7.1.3 – Recomendações</i>	<i>108</i>
<i>7.1.4 – Monitoramento</i>	<i>109</i>
<i>7.1.5 – Considerações sobre a auditoria</i>	<i>110</i>
7.2 – Auditoria Operacional TCE-MG nº 911.688 - COPANOR – Projeto Vida no Vale	113
<i>7.2.1 – Informações gerais sobre a instituição auditada</i>	<i>113</i>
<i>7.2.2 – Informações gerais sobre a auditoria e seu objeto</i>	<i>121</i>
<i>7.2.3 – Questões de auditoria</i>	<i>122</i>
<i>7.2.3.1 – Primeira Questão de Auditoria</i>	<i>122</i>
<i>7.2.3.2 – Segunda Questão de Auditoria.....</i>	<i>125</i>
<i>7.2.3.3 – Terceira Questão de Auditoria</i>	<i>126</i>
<i>7.2.4 – Monitoramento</i>	<i>130</i>
<i>7.2.5 – Considerações sobre a auditoria</i>	<i>131</i>
8 – AS AUDITORIAS OPERACIONAIS COMO ELEMENTO DE PRODUÇÃO DE LEGITIMIDADE PARA O TCE-MG DENTRO DA LÓGICA DO SISTEMA DE	

CONTROLE EXTERNO	133
8.1 – As auditorias operacionais e a legitimidade do TCE-MG perante as EFS.....	133
8.2 – A institucionalização das auditorias operacionais no TCE-MG – avanços e desafios.....	134
9 – CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	139
REFERÊNCIAS	141
APÊNDICE A	151
APÊNDICE B.....	155
APÊNDICE C	161

1 – INTRODUÇÃO

O desafio referente ao aprimoramento das políticas públicas é cada vez maior, sobretudo diante de um contexto em que os recursos são escassos e as cobranças por efetividade, eficiência e eficácia das ações governamentais aumentam a cada dia. Essa tendência é percebida em diversos aspectos da atividade estatal, inclusive no âmbito do controle externo. Como bem destaca Willeman,

[...] a opinião pública tem seus olhos cada vez mais voltados para a atuação do Estado-Administração, e os Tribunais de Contas têm protagonizado a adoção de medidas amplamente debatidas no que tange à execução de políticas governamentais. Além disso, o direito à boa administração, a busca pela ética, pela responsabilidade e pela transparência na gestão dos recursos públicos – viabilizando-se o acesso fácil e oportuno dos atores sociais a informações fidedignas, completas e compreensíveis – são assuntos que se encontram na ordem do dia e que levantam uma série de desafios a serem superados, em grande parte, pelos órgãos de controle (WILLEMAN, 2020, p. 38-39).

Conforme aponta Lima, “as aceleradas mudanças características da sociedade da informação têm produzido fortes impactos na Administração Pública de todos os países e, conseqüentemente, imposto transformações e adaptações na atuação do Controle Externo” (LIMA, 2019, p. 21). Com isso,

Essencialmente, exige-se do Controle Externo cada vez maior agilidade e objetividade, substituindo preocupações ritualísticas por prioridades finalísticas. Nas sociedades democráticas, aumentam as pressões populares por maior transparência e eficiência na atuação do Poder Público e na gestão financeira do Estado. Crescem, em igual proporção, as cobranças do Parlamento e as responsabilidades das instituições profissionais do controle externo (LIMA, 2019, p. 21-22).

Nesse sentido, a realização de auditorias operacionais é percebida pelos órgãos de controle brasileiros como uma das principais formas de combate a problemas de ineficiência gerencial na administração pública (COBRA, 2014). Diante desse contexto, se justificam pesquisas no sentido de se buscar compreender ferramentas das quais os tribunais de contas se utilizam atualmente para buscarem melhores resultados da atuação estatal, uma vez que “compreender a atuação dos Tribunais de Contas no Brasil e investigar suas potencialidades para a concretude do direito fundamental à boa administração pública é tema indiscutivelmente dotado de relevância e atualidade” (WILLEMAN, 2020, p. 38). Nessa perspectiva,

A força motriz que motiva os estudos nessa área é a busca de um Estado eficiente, eficaz e efetivo, que é capaz de responder aos anseios e necessidades da população. Essa consciência da necessidade de promover o controle e fomentar indicadores de medição precisa passar a fazer parte da cultura organizacional da administração pública e de outras instâncias de controle (CASTRO; CASTRO, 2020, p. 368).

Assim, considerando as abordagens sociológica e histórica do neoinstitucionalismo, o qual procura identificar os fatores determinantes para a criação e a mudança de instituições, bem como a relação entre estas e o comportamento de seus integrantes, o presente trabalho tem por objetivo principal investigar o significado institucional da atividade de auditoria operacional para o Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCE-MG).

A hipótese a ser verificada consiste em que a realização de auditorias operacionais pelo TCE-MG confere legitimidade institucional ao órgão na sua esfera de atuação, na medida em que decorre de um isomorfismo em relação a práticas adotadas por Entidades de Fiscalização Superior consideradas referências nesse campo organizacional, especialmente o Tribunal de Contas da União (TCU).

Como referenciais teóricos para essa análise, foram adotados o paradigma da Nova Gestão Pública, a abordagem neoinstitucional, bem como a literatura especializada sobre o controle externo e sobre as auditorias operacionais. Esta abordagem faz sentido na medida em que “a diretriz da boa administração pública, ao impulsionar as entidades de controle externo a ampliarem seu campo de atuação, inevitavelmente convoca uma profunda reflexão a respeito do perfil institucional dos Tribunais de Contas no Brasil” (WILLEMAN, 2020, p. 102).

A metodologia utilizada consistiu em uma pesquisa qualitativa, realizada a partir da análise documental de relatórios de auditoria operacional publicados no sítio eletrônico do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais até o final de 2019, da realização de entrevista com a chefia da Coordenadoria de Auditoria Operacional (CAOP) do órgão, cujo roteiro está especificado no apêndice B, bem como de questionário eletrônico aplicado, cujo roteiro está especificado no apêndice A, aos auditores operacionais da instituição (o questionário eletrônico foi enviado por e-mail aos dezenove auditores operacionais do TCE-MG – servidores lotados na CAOP – e foram obtidas no total oito respostas, o que corresponde, portanto, a 42% do total de questionários aplicados).

Assim, a partir da identificação de como têm sido feitas as auditorias operacionais em diversas organizações e, especificamente, no TCE-MG, verificou-se que a realização de auditorias operacionais neste órgão se iniciou em função de isomorfismo mimético e coercitivo, especialmente em relação ao TCU, e que esta atividade tem se institucionalizado no órgão como espécie reconhecida de auditoria governamental. Desse modo, têm sido produzidas importantes auditorias dessa natureza, as quais têm identificado deficiências relevantes na esfera das políticas públicas do Estado de Minas Gerais e de seus municípios.

Apesar disso, constatou-se que, em muitos aspectos, tendo em vista a trajetória

histórica da instituição, a qual durante a maior parte da sua existência realizou as suas auditorias sob a perspectiva das auditorias de regularidade, o desenvolvimento das auditorias operacionais foi, ao menos em parte, influenciado por esta lógica de atuação, fazendo com que muitos aspectos das suas auditorias operacionais se aproximem das auditorias de regularidade, tais como: a predominância de questões relacionadas a estudos baseados em processos, de meta-avaliação e sobre o alcance de metas em detrimento de estudos sobre impacto e sobre custo-benefício ou custo-eficácia; a atuação dos seus auditores operacionais sob a ótica predominante de aplicação da lei; a inclusão dos processos de monitoramento das auditorias operacionais em pauta de análise sob o mesmo rito dos demais processos de auditoria, não considerando a urgência da sua tempestividade para a sua efetividade.

Com isso, identificou-se o comprometimento do alcance pleno da proposta das auditorias operacionais do órgão, principalmente em razão de as recomendações nelas produzidas, em função do grande lapso temporal de tramitação entre a elaboração do seu relatório e o monitoramento do cumprimento do plano de ação, se fundamentam em um contexto diferente do observado quando ocorre a verificação da adoção das medidas previstas no plano de ação aprovado, fazendo com que, muitas vezes, a contribuição efetiva que a auditoria operacional poderia gerar na gestão pública fique prejudicada.

Além desta introdução e das considerações finais, o trabalho desenvolvido é composto por: um capítulo que tem por objetivo esclarecer os principais aspectos relacionados ao paradigma da Nova Gestão Pública e as implicações das suas ideias centrais nas organizações públicas; outro que visa explicitar as ideias centrais da teoria neoinstitucional; um que traz informações acerca dos principais pontos relacionados ao controle externo e à atuação dos Tribunais de Contas, segundo a Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988 (CRFB/88); outro que trata das auditorias operacionais, esclarecendo seus aspectos centrais, bem como a influência das ideias da Nova Gestão Pública nessa atividade; um que aborda a forma como as instituições competentes para tanto e, mais especificamente, o Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCE-MG) realizam auditorias operacionais; um que analisa de maneira mais detalhada as auditorias operacionais do referido órgão cujo monitoramento foi concluído até o final de 2019; e outro que, com fulcro nas constatações feitas nos anteriores, explica, especialmente a partir das abordagens sociológica e histórica da teoria neoinstitucional, respectivamente, a confirmação da hipótese, bem como as observações feitas quanto à influência das auditorias de regularidade na condução das auditorias operacionais no órgão.

2 – O PARADIGMA DA NOVA GESTÃO PÚBLICA

2.1 – Antecedentes

No final do século XIX e no início do século XX, como resposta ao enfrentamento de questões relacionadas à corrupção, ao patrimonialismo, ao clientelismo, ao desperdício de recursos públicos, emerge e se consolida o paradigma da administração pública burocrática, preconizada por Max Weber (CARNEIRO; MENICUCCI, 2011). A partir da análise do curso das ações humanas e sociais, Weber apresenta uma classificação dos tipos de dominação em carismática, tradicional e racional, entendidas por ele como a probabilidade de encontrar obediência a uma ordem de determinado conteúdo, entre determinadas pessoas (WEBER, 2004; FARIA; MENEGHETI, 2011; HALL, 1978).

Nessa concepção, a dominação carismática baseia-se na veneração do poder heroico ou do caráter exemplar de uma pessoa ou das ordens por ela reveladas ou criadas, sendo que a obediência ao líder carismaticamente qualificado como tal, se dá em virtude de confiança pessoal em revelação, heroísmo ou exemplaridade dentro do âmbito da crença nesse seu carisma. A dominação tradicional, por sua vez, fundamenta-se na crença cotidiana na santidade das tradições vigentes desde sempre e na legitimidade daqueles que, em virtude dessas tradições, representam a autoridade, sendo que a obediência se dá à pessoa do senhor, nomeada pela tradição e vinculada a esta (dentro do seu âmbito de vigência), em virtude de devoção aos hábitos costumeiros. Já a dominação racional baseia-se na crença na legitimidade das ordens estatuídas e do direito de mando daqueles que, em virtude dessas ordens, estão nomeados para exercer a dominação (dominação legal) (WEBER, 2004; FARIA; MENEGHETI, 2011; HALL, 1978).

Obedece-se à ordem impessoal, objetiva e legalmente estatuída e aos superiores por ela determinados, em virtude da legalidade formal de suas disposições e dentro do âmbito de vigência destas. Desse modo, é estabelecido um conjunto de regras abstratas, normalmente estatuídas com determinadas intenções, a serem aplicadas nos casos concretos e a servirem de orientação para as ações da administração. A obediência se dá, portanto, ao direito, às normas, às ordens impessoais e não às pessoas que ocupam posição de autoridade propriamente ditas, e a sua obrigatoriedade se dá dentro da competência objetiva, racionalmente limitada, atribuída pelas ordens (WEBER, 2004; FARIA; MENEGHETI, 2011; HALL, 1978).

O trabalho decorre do exercício contínuo, vinculado a determinadas regras, de funções oficiais dentro de determinada competência, objetivamente delimitada, com atribuição de

poderes e limitação dos meios coercitivos admissíveis e das condições de sua aplicação. Há organização de instâncias fixas de controle e supervisão para cada autoridade institucional (hierarquia oficial), bem como separação entre meios de administração e meios de produção. Os cargos existem para fins de garantia do exercício do trabalho de forma objetiva, a partir de formalismos e documentações por escrito (WEBER, 2004; FARIA; MENEGETI, 2011; HALL, 1978).

Nesse sentido, Weber apresenta como o modelo mais puro de dominação legal o exercido por meio de um quadro administrativo burocrático, cujos funcionários: obedecem somente às obrigações objetivas de seu cargo; são nomeados, por contratos celebrados a partir de um processo seletivo livre, em uma hierarquia rigorosa de cargos; têm competências funcionais fixas decorrentes de um contrato, celebrado a partir de uma seleção feita com base na qualificação profissional e na admissão de exames; são remunerados por salários fixos em dinheiro, escalonados segundo o cargo, conforme sua posição na hierarquia, sua responsabilidade inerente e a correspondência à posição social; exercem seu cargo como atividade profissional única ou principal; têm perspectiva de carreira; trabalham em separação absoluta dos meios administrativos e sem apropriação do cargo; estão submetidos a um sistema rigoroso e homogêneo de disciplina e controle do serviço (WEBER, 2004; FARIA; MENEGETI, 2011; HALL, 1978).

Segundo o autor, a administração puramente burocrática é a forma mais racional de exercício de dominação, porque nela se alcança tecnicamente o máximo de rendimento em virtude de precisão, continuidade, disciplina, rigor e confiabilidade. Com isso, é vista, por ele, como imprescindível para a administração de massas/pessoas/objetos, por permitir a dominação em virtude do conhecimento técnico e prático da burocracia (WEBER, 2004; FARIA; MENEGETI, 2011; HALL, 1978).

As principais características desse modelo, conforme sintetizado por Merton (1971), são, portanto: padrões de atividade claramente definidos para cada cargo; cargos e posições hierárquicos (com obrigações e privilégios) estritamente definidos por meio de regras limitadas e específicas, abrangendo uma área ou setor de competência e de responsabilidade; autoridade (poder de controle resultante de uma posição reconhecida) inerente ao cargo e não ao indivíduo que a exerce; sistema formal de relações pré-estabelecidas entre os diversos cargos e distância social entre seus ocupantes, mediante distribuição de autoridade dentro do sistema que leva a um conjunto estável de expectativas mútuas quanto ao comportamento de cada um na organização; clara divisão de atividades integradas, que são consideradas obrigações inerentes ao cargo; designação de papéis segundo qualificações técnicas,

determinadas por processos formais e impessoais de seleção; estabilidade dos cargos para assegurar o exercício das atribuições sem pressões externas; separação do indivíduo dos meios de produção, tendo em vista que, para trabalhar, é preciso dispor de ferramentas e equipamentos cujo monopólio é das organizações (MERTON, 1971).

Além disso, fundamenta-se na separação entre as funções política e administrativa, sob o entendimento de que, conforme preconizado por Wilson Woodrow, compete à política a tomada de decisões e à administração a concepção da melhor maneira de implementá-las (CARNEIRO; MENICUCCI, 2011). Nas palavras do autor,

Onde quer que o respeito pela opinião pública seja o supremo princípio de governo, as reformas práticas hão de ser lentas e todas as reformas têm de ser feitas à custa de concessões – pois onde quer que a opinião pública exista, deverá governar. [...]O campo da administração é um campo de negócios, no sentido clássico da palavra. Está afastado da balbúrdia e das lutas políticas e, em muitos aspectos, da controvertida arena do direito constitucional. Está para a vida política assim como os métodos de escritório estão para a vida social; e assim como a maquinaria para o produto manufaturado (WOODROW, 1955, p. 17-19).

Assim, em síntese,

A razão crucial à consolidação da burocracia tem a ver com a crescente complexidade no desempenho das funções de coordenação e controle das atividades organizacionais, decorrentes das transformações econômicas e sociais impulsionadas pelo avanço da sociedade capitalista, conferindo maior saliência às vantagens técnicas do modelo em face das formas alternativas de desenvolvimento das atividades administrativas da organização. Portadora de vantagens técnicas, **a burocracia desfruta de “notável disseminação nas administrações públicas durante o século XX em todo o mundo”** (CARNEIRO; MENICUCCI, 2011, p. 16, grifos da autora).

Conforme resume Cavalcante, “no contexto do Estado como principal indutor da economia, prevaleciam as premissas da administração pública tradicional, com forte influência do modelo weberiano de burocracia” (CAVALCANTE, 2017, p. 10). No Brasil, a implementação de uma administração burocrática se inicia na década de 1930, no governo de Getúlio Vargas, é reafirmada nas décadas subsequentes, mas, apesar disso, até hoje ainda não foi completamente concluída no país, especialmente na esfera de governos municipais (CARNEIRO; MENICUCCI, 2011).

Ocorre que, diante da crise enfrentada pelas principais economias capitalistas ao longo da década de 1970, passe-se, sob a ótica neoliberal, a enxergar a existência de uma crise do Estado, especialmente decorrente do aumento da necessidade de financiamento de um déficit público incontável, provocador de problemas de governabilidade. Assim, apesar dessa ampla difusão, especialmente no âmbito estatal, do modelo burocrático ocorrida até então, ganha destaque a preocupação com a melhoria da eficiência gerencial na atuação do Estado.

Com isso, sobretudo a partir da década de 1980, diversas críticas à burocracia foram apontadas, especialmente consequências não esperadas da sua adoção, identificadas como disfunções (CARNEIRO; MENICUCCI, 2011).

Nesse sentido, Merton (1971), por exemplo, indica como o fato de as ações se basearem em treinamentos e habilidades pré-determinadas podem resultar em reações inadequadas quando as condições se modificam (incapacidade treinada: o burocrata obedece estritamente às regras e aos procedimentos da organização e, com isso, torna-se incapaz de analisar/avaliar as situações de forma mais ampla, considerando as finalidades para as quais as regras foram criadas) e como na adoção intensa do modelo burocrático, a adesão às regras passa a ser tida como um fim em si mesmo, levando a uma super conformidade às regras e aos procedimentos, ao foco excessivo nos meios e não nos objetivos, gerando, assim, ineficiência (MERTON, 1971).

Além disso, destaca a formação de grupos sociais coesos dentro da burocracia voltados aos seus próprios interesses, resistentes à mudança, inclusive à substituição de pessoal, e que se beneficiam da assimetria informacional que possuem em relação aos governantes (MERTON, 1971). Assim, verificam-se dificuldades de coordenação das atividades organizacionais decorrentes do surgimento de grupos informais em seu interior devido à separação oriunda da especialização (CARNEIRO; MENICUCCI, 2011). No âmbito do setor público,

Sem informações sólidas o suficiente para dominar a complexidade crescente da gestão pública, os políticos não conseguiriam bloquear a conduta dos burocratas pautada pela busca da maximização do interesse próprio, com implicações perversas para a promoção do bem-estar social (CARNEIRO; MENICUCCI, 2011, p. 20).

Também há críticas no sentido de que, na burocracia, a centralização decisória enrijece o processo de tomada de decisões, fazendo com que “quem decide não conhece efetivamente os problemas a serem resolvidos e quem os conhece não decide” (CARNEIRO; MENICUCCI, 2011, p. 21). Assim, é nesse contexto que começa a emergir um novo paradigma na esfera da administração pública, conhecido como *New Public Management* (NPM) – que pode ser traduzido para o português como Nova Gestão Pública (NGP) –, fundamentado na ideia de “aumentar a responsabilização dos burocratas perante a sociedade e a conferir maior responsividade, efetividade e eficiência às atividades desenvolvidas pelos órgãos estatais” (CARNEIRO; MENICUCCI, 2011, p. 21).

O ponto de partida no debate internacional acerca da administração pública gerencial residiu, pois, no entendimento de que o modelo burocrático não mais atendia às demandas da sociedade, sendo visto como uma estrutura rígida cujo foco se concentrava no cumprimento

de normas e procedimentos, não se importando com o desempenho do serviço prestado (ABRUCIO, 1997, p. 14).

2.2 – A Nova Gestão Pública e suas principais ideias

Essencialmente, esse movimento de reforma da administração pública diz respeito ao redesenho de procedimentos e da estruturação de organizações do setor público, à utilização de parâmetros tradicionalmente utilizados no âmbito da administração na esfera privada para avaliação do desempenho das instituições públicas, à busca por eficiência e por redução dos gastos públicos, bem como por resultados, qualidade dos serviços prestados, por viabilização de possibilidades de escolhas de serviços pelos cidadãos e pela ampliação da transparência e da *accountability*¹ (CARNEIRO; MENICUCCI, 2011, p. 12).

Pedro Cavalcante a resume como “um amplo movimento reformista no aparelho do Estado que, em linhas gerais, propagava um conjunto de mudanças deliberadas de estruturas e processos nas organizações do setor público com o objetivo de obter melhores desempenhos” e que se fundamentava “nos princípios e nas diretrizes de eficiência, eficácia e competitividade e em instrumentos de gestão oriundos de organizações privadas” (CAVALCANTE, 2017, p. 13-14). Assim, pode-se dizer que

A ideia central que sustenta essa onda reformista consiste em conferir um enfoque gerencial, inspirado nos métodos de gestão dos negócios privados, à administração pública, de forma a assegurar maior responsividade e melhor desempenho na provisão de serviços públicos à população. Este propósito mais geral converge na direção da concessão de maior autonomia e atribuições de responsabilidade no gerenciamento e na execução das políticas e ações de governo, por meio da desregulamentação, da flexibilização e da gestão por resultados, bem como da concorrência administrada, num processo que extravasa os limites estritos da esfera estatal para envolver articulações com atores privados e organizações da sociedade civil (CARNEIRO; MENICUCCI, 2011, p. 27, grifos da autora).

Apesar disso, cumpre ressaltar que há uma pluralidade de concepções acerca do gerencialismo, não havendo “[...] um paradigma global capaz de responder, tal qual uma receita de bolo, a todos os problemas enfrentados pela crise do modelo burocrático weberiano” (HOOD, 1996 *apud* ABRUCIO, 1997, p. 7). Nesse sentido, Carneiro e Menicucci descrevem os principais pontos relacionados aos diversos movimentos reformistas ao redor do mundo fundados nas ideias da Nova Gestão Pública, apontando para as diferentes configurações e transformações assumidas em diferentes países (CARNEIRO; MENICUCCI,

¹ Apesar de não haver um termo em português que traduza precisamente o conceito de *accountability*, o termo da língua inglesa normalmente é associado, pela literatura sobre o tema, às ideias de: controle, fiscalização, prestação de contas, responsabilização, responsividade (HOMERIN, 2016).

2011).

No caso dos países anglo-saxões, especialmente Inglaterra, Austrália e Nova Zelândia, o enfoque recaiu principalmente sobre: a melhoria de desempenho e do fortalecimento dos instrumentos de avaliação e de controle; a implantação de novas regras e de novos incentivos aos servidores públicos, especialmente os relacionados à implantação de avaliações de desempenho e à ampliação da discricionariedade; a incorporação de “aspectos como aumento de competição, contratação e remuneração com base em avaliação de desempenho”(CARNEIRO; MENICUCCI, 2011, p. 28). Quanto aos países da Europa continental, as mudanças se concentraram em aspectos considerados estratégicos, “com destaque para o gerenciamento de recursos humanos, a provisão alternativa de serviços públicos e a gestão do gasto público e a transparência financeira” (CARNEIRO; MENICUCCI, 2011, p. 28).

No que tange os países da América Latina, dentre os quais se inclui o Brasil, verificou-se a existência de esforços voltados a questões macroeconômicas, principalmente focadas no ajuste fiscal, como, por exemplo, privatizações, fortalecimento do controle financeiro e cortes de gastos com pessoal. Além disso, de um modo geral, houve nesses países

[...] iniciativas pontuais e frequentemente descontínuas de introdução de algumas inovações nas tecnologias de gestão, no planejamento e avaliação orçamentária, entre outras, que ficam distantes da concepção de um programa abrangente de novas práticas de gestão, aderentes à NPM (CARNEIRO; MENICUCCI, 2011, p. 29).

2.3 – Críticas à Nova Gestão Pública e Novas Tendências no estudo da Administração Pública

Ocorre que, após duas décadas de predominância da NPM, críticas a esse modelo foram feitas “não apenas em seus pressupostos e fundamentos, mas também por seus resultados – por não ser capaz de entregar os produtos prometidos quanto por ser portadora de consequências não esperadas nem pretendidas” (CARNEIRO; MENICUCCI, 2011, p. 33). Nessa linha de raciocínio, a utilização de indicadores de desempenho em atividades e serviços públicos cujos resultados não são passíveis de mensuração produz falta de clareza acerca das responsabilidades gerenciais no governo (CARNEIRO; MENICUCCI, 2011, p. 35).

Ademais, em decorrência de variáveis culturais, questões como resistências organizacionais e pouca profundidade na realização de reformas, foram efeitos não esperados identificados em algumas análises de adoção das ideias reformistas da NGP. Outros efeitos não esperados apontados pelos críticos da Nova Gestão Pública são: os problemas de

coordenação e regulação decorrentes de processos de descentralização, desconcentração e privatização; as dificuldades geradas para os cidadãos quanto à sua capacidade de resolver problemas sociais, diante do aumento da complexidade institucional e das políticas públicas (CARNEIRO; MENICUCCI, 2011, p. 35-40).

Diante disso, apesar de não ter ocorrido completo abandono de pressupostos ideológicos e normativos que fundamentaram a NPM, esta concepção deixou de ser dominante, ao menos no âmbito acadêmico, e novas ideias passaram a ganhar força no campo do estudo da administração pública. Dentre essas, destacam-se: a consideração da dimensão política na administração pública, a qual deve dialogar com a sociedade civil, de forma à inclusão de processos participativos e deliberativos para a definição de prioridades; a utilização do governo eletrônico como meio de melhorar serviços, simplificar processos, facilitar canais de comunicação e participação dos cidadãos; o reconhecimento da importância do Estado como ator chave para a promoção de desenvolvimento e de bem-estar, o que implica na necessidade de uma ressignificação do planejamento governamental e da gestão pública, como mecanismos de reconstrução das capacidades estatais, bem como na relevância de uma burocracia forte e competente (CARNEIRO; MENICUCCI, 2011). Assim,

No período mais recente, o debate em torno da reforma da administração pública passa a ser crescentemente interpretado pela ideia de governança democrática ou outras denominações para processos que valorizam a ampliação da participação dos membros da sociedade nas escolhas sociais ou na gestão pública, não como consumidores de serviços, mas como cidadãos (CARNEIRO; MENICUCCI, 2011, p. 12).

Portanto, nessa visão, “a chave para o sucesso de uma reforma da administração pública seria aumentar a capacidade e a competência administrativa de um Estado responsivo e responsável” (CARNEIRO; MENICUCCI, 2011, p. 55). Na mesma direção, Cavalcante aponta como princípios e diretrizes de gestão pública recorrentes nas tendências analíticas do pós-NPM: processos de ampliação da prestação de contas e da capacidade de respostas da administração pública à sociedade, conforme sintetizam as ideias de *accountability* e responsividade; ampliação de canais de participação social na esfera das políticas públicas e fomento do envolvimento da sociedade na gestão pública como valor e fonte de legitimidade; incorporação frequente do uso de tecnologias da informação para aumentar a transparência do setor público, bem como o acesso e o envolvimento do cidadão com a administração pública, relacionados à concepção de governo eletrônico; e o fortalecimento da burocracia pública, no sentido de promover profissionalização e valorização do quadro funcional do Estado com vistas a torná-lo mais eficiente, interdisciplinar e responsivo à sociedade (CAVALCANTE,

2017, p. 26-28).

Além desses, também destaca: processos colaborativos e de parcerias de formas variadas, como, por exemplo, dentro do próprio setor público, com a iniciativa privada e com o terceiro setor; a atuação em redes na provisão de serviços públicos; visão integrada e holística da administração pública, enxergando os serviços públicos como integrados à administração pública como um todo; a importância do papel de lideranças (política, administrativa ou cidadãos) na gestão pública, sobretudo em processos empreendedores; e fortalecimento das capacidades de coordenação e controle da administração como forma de gerar coerência e coesão na prestação de serviços públicos (CAVALCANTE, 2017, p. 26-28).

2.4 – Permanência de valorização e busca por resultados no âmbito das políticas públicas

Apesar dessas novas concepções relacionadas à administração pública, alguns princípios e práticas que caracterizam a Nova Gestão Pública permanecem sendo levados em consideração, “como a maior preocupação com os resultados na alocação dos recursos públicos e a ênfase na responsividade e transparência na condução da atividade governativa” (CARNEIRO; MENICUCCI, 2011, p. 67). Como bem coloca Willeman (2020), essa busca por melhores resultados na atuação do poder público inclusive está preconizada na Constituição da República Federativa do Brasil de 1998, porquanto esta

[...] consagra um Estado Democrático de Direito no qual a ordem administrativa deve estar necessariamente orientada à concretização dos objetivos fundamentais estatuídos em seu artigo 3º, incorporando a *lógica do êxito*, em que a atuação dos poderes públicos, além de legitimar-se por sua origem democrática, busca também legitimação na obtenção de resultados satisfatórios no atendimento das necessidades sociais e no exercício da função promocional do bem de todos (WILLEMANN, 2020, p. 25).

No mesmo sentido, leciona Diogo de Figueiredo Moreira Neto que:

Assim é que a Constituição de 1988, com louvável antecipação, ministra todo o fundamento institucional necessário para a afirmação e aplicação em nosso País da doutrina da, assim denominada, administração de resultado, ou seja: ela confere a base da legalidade finalística, ou melhor dito – para empregar a denominação que já se difunde na literatura jurídica, por envolver também a legitimidade – confere a base institucional de sua juridicidade finalística no direito público brasileiro (MOREIRA NETO, 2008 *apud* WILLEMANN, 2020, p. 100).

Desse modo, verifica-se que há ainda reflexos de valores apregoados pela NPM nas decisões e práticas adotadas por diversas instituições públicas. Como escreve Cavalcante, o movimento reformista da Nova Gestão Pública, apesar das avaliações de seus resultados

efetivos, “trouxe mudanças e inovações na prestação de serviços das organizações públicas” (CAVALCANTE, 2017, p. 12) e seus princípios e diretrizes geraram “mudanças no funcionamento da administração pública pelo mundo” (CAVALCANTE, 2017, p. 22). Para o autor, essa permanência de diversas premissas da NPM em muitos países decorre do fato de que, nas novas concepções que emergiram após a hegemonia da Nova Gestão Pública, “as reformas gerenciais normalmente não foram substituídas por novas reformas, mas sim revisadas e/ou complementadas por reformas pós-NPM” (CAVALCANTE, 2017, p. 23). Nesse sentido, afirma que

[...] a análise da literatura que se destina a debater o pós-NPM converge para a percepção de que os seus princípios e diretrizes de gestão constituem um processo mais de continuidade/incrementalismo do que propriamente ruptura com o paradigma anterior (CAVALCANTE, 2017, p. 33).

Assim, conforme exposto, inclusive pelo fato de os debates mais recentes no campo da administração pública convergirem para a continuidade e a adição de novos elementos às premissas centrais da NPM, verifica-se que a aplicação de ideias da Nova Gestão Pública é percebida em diversos aspectos da atividade estatal. Feitos esses apontamentos em relação ao marco teórico da Nova Gestão Pública, no próximo capítulo serão explicitados pontos relacionados ao referencial teórico do neoinstitucionalismo, que, conforme explicado na introdução, também será utilizado neste trabalho.

3 – O PARADIGMA DO NEOINSTITUCIONALISMO

3.1 – Teoria neoinstitucional e suas principais ideias

A perspectiva teórica do neoinstitucionalismo tem por objeto de estudo a questão referente a como se dá a construção entre instituição e comportamento e a de como explicar o processo mediante o qual as instituições surgem ou se modificam. Essa teoria pode ser abordada a partir de pelo menos três métodos de análise: o histórico, o da escolha racional e o sociológico (HALL; TAYLOR, 2003).

Nesse sentido, a concepção histórica compreende instituição como “procedimentos, protocolos, normas e convenções oficiais e oficiosas inerentes à estrutura organizacional da comunidade política ou da economia política” (HALL; TAYLOR, 2003, p. 196) e se fundamenta no entendimento de que as estratégias induzidas por um determinado contexto institucional podem consolidar-se ao longo do tempo e tornarem-se visões de mundo, que são propagadas por organizações oficiais e, assim, passam a moldar a autoimagem e as preferências dos interessados (HALL; TAYLOR, 2003, p. 199).

Já a da escolha racional considera pressupostos comportamentais e postula que os atores agem conforme suas preferências e buscam o melhor benefício ao fazerem suas escolhas. Como esses cálculos estratégicos adotados pelos indivíduos nas suas decisões são influenciados pelas suas expectativas em relação ao comportamento de outros, a importância das instituições reside no fato de que influenciam as alternativas na agenda, fornecem informações e meios que reduzem a incerteza das decisões alheias e propiciam aos atores poderes de barganha. Nesse sentido, interpreta a existência de instituições como resultados de ganhos de cooperação que possibilitam aos seus criadores para a realização de funções e enxergam a forma de organização de uma instituição como resultado de suas estratégias voltadas para a redução de seus custos de transação, de produção e de influência (HALL; TAYLOR, 2003, p. 205-206).

Para a abordagem sociológica, por sua vez, boa parte das formas e dos procedimentos institucionais utilizados pelas organizações decorre não de uma comprovada eficácia, mas, sobretudo, por processos de transmissão que dão origem às práticas culturais em geral, semelhantes aos mitos e às cerimônias elaboradas pelas sociedades (HALL; TAYLOR, 2003, p. 208-209). Assim, entende-se a instituição como regras, procedimentos e normas formais, mas também como “os sistemas de símbolos, os esquemas cognitivos e os modelos formais que fornecem ‘padrões de significação’ que guiam a ação humana” (HALL; TAYLOR, 2003,

p. 209). Desse modo, “as organizações adotam formas e práticas institucionais particulares porque elas têm um valor largamente reconhecido num ambiente cultural mais amplo” (HALL; TAYLOR, 2003, p. 211).

Sendo assim, as abordagens histórica e sociológica serão utilizadas (conforme explicitado no capítulo 8 deste trabalho) para fins de compreender o significado institucional das auditorias operacionais para o TCE-MG, na medida em que ambas tratam as principais questões enfrentadas pela teoria neoinstitucional a partir de uma perspectiva cultural, a qual, apesar de considerar a racionalidade e a orientação para fins do comportamento humano, compreende que “os indivíduos recorrem com frequência a protocolos estabelecidos ou a modelos de comportamento já conhecidos para atingir seus objetivos” (HALL; TAYLOR, 2003, p. 197) e que, portanto, “as instituições fornecem modelos morais e cognitivos que permitem a interpretação e a ação” (HALL; TAYLOR, 2003, p. 198). Consequentemente, segundo essa visão, as instituições resistem a questionamentos na medida em que estruturam as próprias decisões que orientam eventuais mudanças que indivíduos queiram realizar (HALL; TAYLOR, 2003, p. 199).

Nesse sentido, a abordagem histórica procura “combinar explicações da contribuição das instituições à determinação de situações políticas com uma avaliação da contribuição de outros tipos de fatores, como as ideias, a esses mesmos processos” (HALL; TAYLOR, 2003, p. 196), enquanto a sociológica busca explicar “por que as organizações adotam um específico conjunto de formas, procedimentos ou símbolos institucionais” (HALL; TAYLOR, 2003, p. 208). Com isso, serão desenvolvidos no próximo tópico alguns dos principais conceitos do neoinstitucionalismo, segundo essas perspectivas, a partir dos quais foram feitas as observações e as considerações tecidas neste trabalho, quais sejam, as questões referentes à legitimidade, ao isomorfismo e ao ritualismo.

3.2 – Legitimidade, isomorfismo e ritualismo

Como desdobramentos da concepção weberiana, que aponta o surgimento histórico das burocracias como consequência da maior necessidade de coordenação decorrente dos mercados econômicos e dos estados centralizados, as teorias convencionais descrevem a estrutura formal racional burocrática como o meio mais eficaz de se coordenar, padronizar e controlar o desempenho das atividades organizacionais (MEYER; ROWAN, 1977, p. 342).

Ocorre que, pesquisas empíricas sobre organizações levam a questionamentos quanto à veracidade dessa suposição de que o sucesso das organizações formais decorrem do controle

e da coordenação que exercem sobre suas atividades. Nesse sentido, essas pesquisas revelam que, muitas vezes, em organizações formais, os elementos estruturais são vagamente ligados entre si e entre as atividades, as regras e procedimentos definidos são frequentemente violados, muitas decisões não são implementadas ou, quando implementadas, possuem consequências incertas, a eficiência das tecnologias é questionável, sistemas de avaliação e de inspeção são subvertidos ou tornados tão vagos que fornecem pouca coordenação (MEYER; ROWAN, 1977, p. 342-343).

No mesmo sentido, DiMaggio e Powell argumentam que as causas atuais da burocratização e da racionalização das organizações, diferentemente das apontadas por Weber, pautadas sobretudo nas demandas decorrentes da economia de mercados capitalista, se tratam de “processos que tornam as organizações mais similares, sem necessariamente as tornar mais eficientes” (DIMAGGIO; POWELL, 2005, p. 75). Dessa forma, Meyer e Rowan alegam que há necessidade de uma explicação para a ascensão de organizações formais na sociedade moderna que não dependa da suposição de que, na prática, as estruturas formais de fato coordenam e controlam o trabalho que realizam (MEYER; ROWAN, 1977, p. 342-343).

Segundo estes autores, um aspecto da teoria weberiana negligenciado pelas teorias predominantes que explica o surgimento de estruturas formais é a legitimidade das estruturas formais racionalizadas (MEYER; ROWAN, 1977, p. 343). Conforme discorre Rossoni, a partir da premissa, decorrente do desenvolvimento da perspectiva weberiana, segundo a qual práticas sociais são orientadas por regras consideradas socialmente válidas, verifica-se que as organizações, mais do que recursos técnicos e informações, precisam de credibilidade e de aceitação (ROSSONI, 2016, p. 112).

Nessa perspectiva, sob o paradigma do neoinstitucionalismo, entende-se que “uma organização é considerada legítima quando seus elementos são suportados por princípios estruturais aceitos no sistema social”, o qual consiste nos grupos, nas coletividades ou nas organizações marcados pelas práticas sociais padronizadas e por princípios estruturais as instituições profundamente arraigadas na conduta social (ROSSONI, 2016, p. 114). Assim,

[...] uma organização é considerada legítima se seu comportamento está de acordo com o *modus operandi* em populações de organizações ou campos organizacionais, ressaltando que a legitimação também depende de quanto as instituições que pautam seu comportamento são justificadas ou enraizadas na sociedade como um todo (ROSSONI, 2016, p. 115).

Nesse sentido, as atividades realizadas pelas organizações e seus resultados são constantemente avaliados pela sociedade quanto à sua necessidade e utilidade. Logo, “a legitimidade organizacional não é dada: ela é consequência da interpretação das ações a partir

de sua comparação com valores socialmente legítimos” (ROSSONI, 2016, p. 112). Portanto, ao contrário da perspectiva do institucionalismo clássico, para o qual apenas organizações e indivíduos que contribuem ou dão suporte direto a uma instituição são relevantes para a avaliação desta, o novo institucionalismo compreende a legitimidade como uma construção social realizada por interpretações de atores locais, em seus próprios contextos. Desse modo, quanto mais uma organização é capaz de se justificar por princípios consolidados na sociedade, maior a probabilidade de ter mais credibilidade e validade (ROSSONI, 2016, p. 113).

Considerando esses aspectos, DiMaggio e Powell discorrem acerca de processos de isomorfismo institucional que ocorrem independentemente de comprovações de que promovem ganhos de eficiência para as organizações, apesar de proporcionarem benefícios no sentido de maior facilidade em transacionar com outras organizações, atrair trabalhadores focados em desenvolver suas carreiras, serem reconhecidas como legítimas e respeitadas. Para eles, uma vez bem estruturados os campos organizacionais, definidos como “organizações que, em conjunto, constituem uma área reconhecida da vida institucional”, surge um contexto favorável à homogeneização das organizações, porquanto novas práticas, ao serem difundidas, passam a ser normativamente sancionadas, o que aumenta a probabilidade de serem incorporadas pelas organizações, na medida em que sua adoção, independentemente de sua capacidade de promoção de melhorias de desempenho, proporciona legitimidade. Esse processo de incorporação das referidas práticas faz com que as organizações se tornem, pois, mais similares (DIMAGGIO; POWELL, 2005, p. 76-81).

Para definir esse processo de homogeneização, os autores se valem do conceito de isomorfismo, que consiste em “um processo de restrição que força uma unidade em uma população a se assemelhar a outras unidades que enfrentam o mesmo conjunto de condições ambientais” por meio do qual os dirigentes se valem de repostas consideradas adequadas e as incorporam em suas organizações (DIMAGGIO; POWELL, 2005, p. 76). Eles identificam três mecanismos mediante os quais se processam mudanças institucionais isomórficas: o isomorfismo coercitivo; o isomorfismo mimético; e o normativo.

O isomorfismo coercitivo resulta de pressões formais e informais (que podem ser percebidas como coerção, persuasão ou convite) exercidas por instituições das quais uma organização depende, bem como de expectativas da sociedade em relação ao ambiente em que atuam. Desse modo, “as organizações se tornam cada vez mais homogêneas dentro de determinados domínios e cada vez mais organizadas em torno de rituais em conformidade com instituições maiores” (DIMAGGIO; POWELL, 2005, p. 76-78).

Por sua vez, o isomorfismo mimético surge como resposta de organizações a contextos de incerteza, como ocorre quando as tecnologias organizacionais não são bem compreendidas, as metas são ambíguas ou há uma incerteza simbólica criada pelo ambiente. Nessas situações, organizações tomam outras como modelos e imitam suas práticas, o que também se trata de um aspecto ritualístico, na medida em que “as organizações tendem a tomar como modelo em seu campo outras organizações que elas percebem ser mais legítimas ou bem-sucedidas” (DIMAGGIO; POWELL, 2005, p. 78-79).

Já o isomorfismo normativo deriva da profissionalização que, mediante a legitimação da educação formal e a constituição de redes profissionais formais juntamente com os mecanismos similares de seleção de pessoal e de socialização dos indivíduos no contexto organizacional, produz como consequência profissionais que ocupam posições semelhantes e tomam decisões semelhantes nas organizações, tornando-as, assim, homogêneas. Como bem escrevem os autores,

Na medida em que gerentes e funcionários-chave são escolhidos nas mesmas universidades e selecionados a partir de um grupo comum de atributos, eles tenderão a enxergar os problemas da mesma maneira, a considerar como normativamente sancionados e legitimados os mesmos procedimentos, estruturas e políticas, e tomarão decisões de maneira similar (DIMAGGIO; POWELL, 2005, p. 80).

Semelhantemente, Rossoni descreve o que chama de bases de legitimidade organizacional, quais sejam, a base regulatória, a normativa e a cultural-cognitiva. O fundamento da legitimidade regulatória consiste na conformidade a regras. Deriva, pois, de “regulamentos, regras, padrões e expectativas criadas por governos, agências reguladoras, associações profissionais e organizações influentes” (ROSSONI, 2016, p. 116). Por sua vez, a legitimidade normativa decorre de normas e valores da sociedade, os quais definem os meios que são considerados legítimos para o alcance de determinadas finalidades. Nessa perspectiva, “uma organização é apropriada e desejada quando atende a tais normas e valores, obtendo uma avaliação normativa positiva da sociedade e de seus *stakeholders*²” (ROSSONI, 2016, p. 116). Já a legitimidade cultural-cognitiva é oriunda da conformidade com padrões aceitos no contexto de determinado ambiente organizacional, os quais são tidos como imprescindíveis, independentemente de existência ou não de comprovação de sua eficácia. Dessa forma, a legitimidade das organizações, nessa perspectiva, está associada à observância desses padrões e, conforme discorrem Meyer e Rowan, “a aquiescência a estruturas amplamente aceitas de alto valor cerimonial e a orientações de *experts* torna a posição de uma organização mais

²Termo em inglês que significa “parte interessada – pessoa ou organização que pode afetar, ser afetada, ou perceber-se afetada por uma decisão ou atividade” (IRB, 2017, p. 34, nota de rodapé).

favorável” (MEYER; ROWAN, 1977 *apud* ROSSONI, 2016, p. 117).

Portanto, “o conceito de isomorfismo institucional constitui uma ferramenta útil para se compreender a política e o cerimonial que permeiam parte considerável da vida organizacional moderna” (DIMAGGIO; POWELL, 2005, p. 77). A partir de todos esses aspectos que envolvem a compreensão da legitimidade organizacional e do isomorfismo institucional a ela associado, cumpre destacar suas possíveis consequências para a organização. Meyer e Rowan (1977), para explicar como as organizações, a partir da incorporação de práticas e de procedimentos predominantes e institucionalizados na sociedade, buscam aumentar a sua legitimidade e as suas perspectivas de sobrevivência, adotam o conceito de mito.

Segundo os autores, mitos são prescrições racionais e impessoais que identificam propósitos sociais como técnicos e especificam, semelhantemente ao que fazem as regras, os meios apropriados para alcançá-los. Além disso, são altamente institucionalizados e, portanto, em certa medida, estão além da discricionariedade de qualquer indivíduo ou organização. Sendo assim, devem ser considerados como absolutamente legítimos, independentemente de avaliações de seu impacto nos resultados do trabalho. Consequentemente, proporcionam às organizações que os incorporam ganhos de legitimidade, de recursos, de estabilidade e de melhores perspectivas de sobrevivência, ainda que muitas vezes isso provoque redução de coordenação e de controle internos (MEYER; ROWAN, 1977, p. 340-344).

Como exemplos desses elementos da estrutura formal que são altamente institucionalizados e funcionam como mitos, Meyer e Rowan (1977) citam profissões, programas e tecnologias. Nesse sentido, a delegação de atividades para ocupações apropriadas, a adoção das classificações e das especificações de funções organizacionais, bem como de procedimentos técnicos são esperados socialmente, e, portanto, uma vez incorporados por uma organização, consagram-na como apropriada, racional e moderna, o que demonstra responsabilidade de sua parte, evitando eventuais questionamentos quanto a sua negligência (MEYER; ROWAN, 1977, p. 344).

Portanto, o impacto desses elementos institucionais racionalizados nas organizações e no contexto organizacional é enorme, já que definem novas situações organizacionais, redefinem as existentes e especificam os meios para lidar racionalmente com cada uma. Resumidamente, domínios novos e existentes de atividades são codificados em programas, profissões ou técnicas institucionalizados, os quais são incorporados pelas organizações, para evitar ilegitimidade. Com isso, os mitos construídos em elementos institucionais racionalizados criam a necessidade, a oportunidade e o incentivo para o estabelecimento de

organizações racionais e à medida que regras institucionais racionalizadas surgem em determinados domínios de atividade de trabalho, as organizações formais se formam e se expandem incorporando essas regras como elementos de sua estrutura, para se tornarem isomórficas com esses novos mitos (MEYER; ROWAN, 1977, p. 344-345).

Em síntese, a adoção de aspectos considerados legítimos em um contexto organizacional, ao provocar o aumento do compromisso dos participantes internos (como funcionários, departamentos etc.) e dos constituintes externos (parceiros, público, estado etc.) e, conseqüentemente, provocar redução no risco de questionamentos das condutas praticadas, possibilita a redução de turbulências e a manutenção da estabilidade, o que produz sucesso e sobrevivência da organização. Por conseguinte, as “organizações que são tidas como legítimas tendem a ter maior possibilidade de sobrevivência e maior capacidade de angariar recursos do que aquelas que não são legítimas” (ROSSONI, 2016, p 122).

Sendo assim, quanto mais modernizada uma sociedade, mais ampliada a estrutura institucional racionalizada em determinados domínios e maior o número de domínios contendo instituições racionalizadas. Com isso, as organizações formais têm maior probabilidade de surgir em sociedades mais modernizadas e nessas sociedades é provável que organizações formais em um determinado domínio de atividade tenham estruturas mais elaboradas (MEYER; ROWAN, 1977, p. 345).

Como processos geradores de mitos institucionais racionalizados, os autores elencam: a complexidade das redes relacionais nas sociedades, que tornam necessárias ou vantajosas para as organizações a incorporação de novas estruturas; o grau de organização coletiva do ambiente em que as organizações estão inseridas, que faz com que as regras e os procedimentos racionalizados se tornem requisitos institucionais; e os esforços empreendidos por lideranças organizacionais no sentido de institucionalizarem seus objetivos em regras emanadas de autoridades (MEYER; ROWAN, 1977, p. 347-348).

Quanto a este último ponto, verifica-se que organizações poderosas dentro de seus ambientes institucionais forçam suas redes relacionais imediatas a se adaptarem às suas estruturas e às suas relações. Além disso, essas organizações buscam construir seus objetivos e procedimentos como regras institucionais na sociedade. Nesse processo, à medida que organizações se tornam isomórficas em relação às instituições de seu ambiente, elas incorporam elementos legitimados externamente, ao invés daqueles pautados na eficiência, empregam critérios de avaliação externos ou cerimoniais para definirem o valor de elementos estruturais e, conseqüentemente, promovem o aumento do comprometimento de participantes internos e de constituintes externos, levando-as ao sucesso e à sobrevivência (MEYER;

ROWAN, 1977, p. 348-349).

Nesse sentido, ao projetar uma estrutura formal que adere às prescrições dos mitos no ambiente institucional, uma organização demonstra estar agindo de acordo com propósitos considerados coletivamente como apropriados e adequados. Dessa forma, a incorporação de elementos institucionalizados é uma forma de prestação de contas de suas atividades, o que protege a organização de ter sua conduta questionada e possibilita o uso de sua legitimidade para fortalecer suas redes de apoio e garantir sua sobrevivência (MEYER; ROWAN, 1977, p. 349).

A incorporação de estruturas de alto valor cerimonial, como as que refletem o pensamento mais recente dos especialistas ou as de maior prestígio, torna a credibilidade de uma organização mais favorável. Do mesmo modo, as unidades da organização que usam avaliações cerimoniais como prestações de contas de seu serviço para a organização têm seu poder aumentado. Por todo o exposto, independentemente de sua eficiência produtiva, uma organização inserida em ambientes institucionais altamente elaborados que consegue se tornar isomórfica a estes, adquirem a legitimidade e os recursos de que necessitam para sobreviver. Nesse sentido, as perspectivas de sobrevivência de longo prazo das organizações aumentam à medida que respondem às regras institucionalizadas (MEYER; ROWAN, 1977, p. 349-351).

Por outro lado, organizações cujo sucesso depende principalmente de seu isomorfismo com regras institucionalizadas podem enfrentar desafios como eventuais conflitos entre a conformidade com as regras cerimoniais e demandas por eficiência, uma vez que a atividade cerimonial é significativa em relação à sua aderência a regras categóricas e não em seus resultados concretos. Além disso, pelo fato de regras institucionais serem padronizadas, elas podem eventualmente não ser adequadas para situações específicas enfrentadas pela organização. Essas regras categóricas, ainda, podem não ser compatíveis com os elementos estruturais da organização, gerando conflitos (MEYER; ROWAN, 1977, p. 355).

Desse modo, para manter a conformidade cerimonial e, consequentemente, seu apoio e sua legitimidade, muitas vezes as organizações que adotam as regras institucionais tendem a amortecer em suas estruturas formais as incertezas dessas atividades técnicas, criando lacunas entre suas estruturas formais e suas atividades de trabalho reais (MEYER; ROWAN, 1977, p. 340-341). Nesse contexto, portanto, a atividade tem um significado ritual de manter as aparências e de validar as condutas de uma organização. Meyer e Rowan defendem, diante desses desafios, o emprego da dissociação entre elementos da estrutura organizacional e as atividades desempenhadas e da lógica da confiança e da boa-fé como forma de solucionar esses possíveis conflitos entre regras cerimoniais e busca por eficiência (MEYER; ROWAN,

1977, p. 356-357).

Quanto à dissociação, esta permite que as organizações mantenham estruturas formais padronizadas e legítimas, enquanto as atividades são realizadas a partir de situações constatadas na prática. Já a lógica da confiança e da boa-fé, fundada na suposição assumida por todos de que as coisas são como parecem e que funcionários e gerentes estão desempenhando suas funções adequadamente, permite que a organização execute suas rotinas diárias apesar da dissociação entre sua estrutura e suas atividades. Assim, quanto mais a estrutura da organização deriva de mitos institucionalizados, mais ela mantém demonstrações elaboradas de confiança, satisfação e boa-fé, interna e externamente (MEYER; ROWAN, 1977, p. 357-358).

É importante esclarecer que os compromissos construídos pelos participantes das organizações que adotam essas condutas não são simplesmente afirmações vazias de mitos institucionalizados, mas trata-se de um compromisso de fazer as coisas funcionarem nos bastidores a partir de uma coordenação informal que, apesar de muitas vezes ser formalmente inadequada, mantém as atividades técnicas em andamento e evita questionamentos (MEYER; ROWAN, 1977, p. 358-359).

Diante da adoção dessa dissociação e da lógica de confiança e boa-fé, as organizações buscam evitar a inspeção e a avaliação técnicas, porquanto estas consistem em questionamentos que colocam em xeque a suposição de que todos estão agindo com competência e de boa-fé e, desse modo, comprometem os aspectos cerimoniais das organizações. Por isso, Meyer e Rowan afirmam que agências credenciadoras, conselhos governamentais e indivíduos aceitam cerimonialmente o valor superficial das credenciais, as metas ambíguas e as avaliações categóricas que são características das organizações cerimoniais (MEYER; ROWAN, 1977, p. 359).

Esclarecidos esses pontos, é importante tecer algumas considerações acerca da influência das principais ideias da Nova Gestão Pública no Brasil, a partir da perspectiva da teoria neoinstitucional.

3.3 – Reflexões sobre a Nova Gestão Pública a partir da teoria neoinstitucional

Conforme apontam Carneiro e Menicucci, verifica-se fortemente a existência de isomorfismo coercitivo e normativo na difusão da Nova Gestão Pública nos países da América Latina (CARNEIRO; MENICUCCI, 2011, p. 28-29). Ademais, mencionam a presença de isomorfismo mimético, ao se referirem a trajetórias reformistas que

[...] traduz **adesões formalísticas ou cerimoniais às reformas**, num reformismo de fachada que pode ser movido quer pelo interesse dos gestores na **acessibilidade a financiamentos e fontes de recursos, na linha do isomorfismo coercitivo**, quer na **transmissão de uma imagem positiva à opinião pública, lastreada na associação da NPM à gestão moderna e inovadora, na linha do isomorfismo mimético** (CARNEIRO; MENICUCCI, 2011, p. 31, grifos da autora).

Assim, argumentam que “uma cultura de crença oficial inquestionável na racionalidade de determinadas abordagens que adquirem o status de melhor prática” pode levar a efeitos inesperados. Como exemplo, os autores citam em nota de rodapé, “a transposição de sistemas de avaliação de resultados que são transformados em observação de processos” (CARNEIRO; MENICUCCI, 2011, p. 36). Desse modo, os autores esclarecem como esse processo de incorporação das ideias apregoadas pela Nova Gestão Pública é complexo e que, muitas vezes, acaba por resultar em descontinuidades e formalismos. Como bem colocam,

A transferência de tecnologias gerenciais, seja por indução ou por mimetismo, está longe de ser um processo trivial, já que, usualmente, envolve a necessidade de adaptações e ajustamentos, **além de ser influenciada por uma série de variáveis intervenientes, como a conformação do arcabouço institucional, a cultura organizacional e a capacidade técnica da administração pública**, entre outros. **São problemas que conduzem, com frequência, a paralisias, descontinuidades e formalismos na adoção de intentos reformistas** (CARNEIRO; MENICUCCI, 2011, p. 31, grifos da autora).

No mesmo sentido, conforme Pedro Cavalcante, Christensen e Laegreid (2007) argumentam, esse processo de difusão das ideias da NPM “foi potencializado pelo isomorfismo institucional, mais especificamente do tipo coercitivo, haja vista que havia forte pressão pela necessidade de ‘modernização’ do aparelho do Estado” (CAVALCANTE, 2017, p. 14). Portanto, conforme será explicitado no item 5.3 deste trabalho, assim como ocorreu no Brasil esse isomorfismo quanto à incorporação das ideias apregoadas pelo paradigma da Nova Gestão Pública, no âmbito da atividade de auditoria governamental isso se refletiu na incorporação, pelos Tribunais de Contas do país, de conceitos e práticas em auditoria operacional desenvolvidos por instituições estrangeiras de fiscalização.

Ocorre que, como explicado no item 8.2 deste trabalho, apesar de as Entidades de Fiscalização Superior (EFS) brasileiras adotarem o modelo de Cortes de Contas, incorporaram em seu portfólio de atividades as auditorias operacionais, a partir de isomorfismos em relação a instituições estrangeiras que seguem o modelo de auditoria-geral. Com isso, tendo em vista as peculiaridades de cada um desses modelos, especialmente no que diz respeito à associação do modelo de Cortes de Contas à realização predominante de fiscalizações de regularidade e do modelo de auditoria geral à realização predominante de fiscalizações de resultados, foram

constatados, conforme se demonstrará no decorrer deste trabalho, desafios no âmbito do TCE-MG para a realização de auditorias operacionais a partir de parâmetros de resultados, o que pode, ao menos em parte, ser explicado a partir da compreensão de sua trajetória institucional sob a ótica do que o neoinstitucionalismo histórico denomina de dependência de trajetória (*path dependent*).

Feitas essas considerações, passe-se, no próximo capítulo, a discorrer sobre o controle externo, explicitando-se seus principais conceitos, bem como a apontar os principais aspectos relacionados à sua concretização no cenário brasileiro, mais especificamente destacando-se a atuação dos Tribunais de Contas nesse contexto a incorporação das auditorias operacionais ao seu portfólio de atividades.

4 – CONTROLE EXTERNO

4.1 – A atividade de controle

O controle, em sua acepção clássica, está associado às ideias de fiscalização, monitoramento, exame criterioso, fundado na análise de expectativas, normas e tem, portanto, como objetivo assegurar a observância destas na realização das atividades por ele analisadas. Nesse sentido, pode ser entendido como

[...] a fiscalização, quer dizer, inspeção, exame, acompanhamento, verificação, exercida sobre determinado alvo, de acordo com certos aspectos, visando averiguar o cumprimento do que já foi predeterminado ou evidenciar eventuais desvios com fins de correção, decidindo acerca da regularidade ou irregularidade do ato praticado. Então, controlar é fiscalizar emitindo um juízo de valor (GUERRA, 2005, p. 90 *apud* LIMA, 2019, p. 4-5).

No campo da ciência da Administração, controle diz respeito à “função administrativa que monitora e avalia as atividades e os resultados alcançados para assegurar que o planejamento, a organização e a direção sejam bem-sucedidos” (CHIAVENATO, 2006, p. 447 *apud* LIMA, 2019, p. 4). Na Administração Pública, trata-se de um corolário do Estado Democrático de Direito, na medida em que está associado ao impedimento do abuso de poder, bem como à necessidade de imposição de uma atuação administrativa voltada aos interesses coletivos (LIMA, 2019, p. 4). Conforme o critério adotado, o controle pode ser classificado de diversas maneiras, dentre as quais algumas serão explicitadas a seguir, tendo em vista esclarecimentos importantes para o intuito deste trabalho.

4.2 – Classificações do controle

É possível classificar o controle de diversas formas. Levando em conta algumas delas, cumpre observar que, em relação à classificação quanto à natureza da atividade estatal controlada, interessa, nesse estudo, tratar do controle da atividade administrativa. No que diz respeito à classificação quanto ao sujeito titular da competência para o controle, serão abordados os controles interno e externo, este último com ênfase ao papel exercido pelo Tribunal de Contas (FILHO, 2012, p. 1112-1113). Com relação ao objeto, serão explicitados os controles de legalidade, de mérito e de gestão, considerando os objetivos deste trabalho (LIMA, 2019, p. 5).

Em relação à classificação quanto ao sujeito titular da competência para o controle, o

controle interno, na sua acepção mais ampla, diz respeito àquele desenvolvido dentro do próprio poder que pratica o ato administrativo. Trata-se do gênero do qual são espécies o controle administrativo (autocontrole da administração) e o sistema de controle interno, previsto no artigo 74, da Constituição da República Federativa do Brasil (ZYLMEER, 2005, p. 261-263). Conforme assevera Benjamin Zylmer,

[...] faz-se necessário caracterizar o controle interno como gênero do qual constituem espécies o controle administrativo e o sistema de controle interno estatuído no art. 74 da Constituição Federal.

O controle administrativo [...] é modalidade de controle exercido pela Administração que tem por objeto a oportunidade e o mérito do ato administrativo [...]

Quanto ao controle financeiro e orçamentário, o qual o art. 74 da Constituição Federal deixou a cargo do sistema de controle interno, cumpre destacar que além do apoio ao controle externo, a este incumbe, também, a avaliação das metas previstas no plano plurianual a execução de programas de governo e dos orçamentos da União; a comprovação da legalidade e avaliação dos resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da Administração federal; o exercício das operações de crédito, avais, garantias, bem como dos direitos e haveres da União; o controle do endividamento federal e a elaboração da programação financeira do tesouro Nacional (ZYLMEER, 2005, p. 261-262).

Já o controle externo trata da fiscalização exercida em relação à atividade administrativa, por órgãos externos ao Poder que a praticou, os quais detêm competência constitucional, instituída por lei, para tanto. O objeto desse controle consiste em “[...] identificar e prevenir defeitos ou aperfeiçoar a atividade administrativa” (FILHO, 2012, p. 1122). Assim, como ensina Pardini,

Controle externo sobre as atividades da Administração, em sentido orgânico e técnico, é, em resumo, todo controle exercido por um Poder ou órgão sobre a administração de outros. Nesse sentido, é controle externo o que o Judiciário efetua sobre os atos dos demais Poderes. É controle externo o que a administração direta realiza sobre as entidades da administração indireta. É controle externo o que o Legislativo exerce sobre a administração direta e indireta dos demais Poderes. Na terminologia adotada pela Constituição, apenas este último é que recebe a denominação jurídico-constitucional de controle externo (CF arts. 31 e 70 a 74), denominação esta repetida especificamente em outros textos infraconstitucionais, como, por exemplo, a Lei nº 8.443/1992 (PARDINI *apud* LIMA, 2019, p. 9-10).

Para fins deste trabalho, interessa o aspecto “jurídico-constitucional de controle externo” (PARDINI *apud* LIMA, 2019, p. 9) e, mais especificamente, a atuação do Tribunal de Contas neste controle, sobre a qual se discorre no item 4.4. Desse modo, as próximas referências feitas a controle externo se referem a esta perspectiva.

No que diz respeito ao objeto, o controle pode ser classificado em: controle de legalidade, cujo foco se volta à verificação da conformidade a normas e padrões; controle de mérito, que verifica questões relacionadas à conveniência e à oportunidade dos atos

administrativos; e controle de gestão, que “examina os resultados alcançados e os processos e recursos empregados, contrastando-os com as metas estipuladas à luz de critérios como eficiência, efetividade e economicidade” (LIMA, 2019, p. 5). Assim, a análise que se segue diz respeito ao controle externo da atividade administrativa, especialmente do Poder Executivo, exercido pelo Tribunal de Contas, considerando principalmente os aspectos de legalidade e de gestão (LIMA, 2019, p. 5), tendo em vista o propósito deste trabalho.

4.3 – Sistemas de controle externo e Entidades de Fiscalização Superior (EFS)

Nessa perspectiva, o sistema de controle externo pode ser definido como “o conjunto de ações de controle desenvolvidas por uma estrutura organizacional, com procedimentos, atividades e recursos próprios, não integrados na estrutura controlada, visando fiscalização, verificação e correção dos atos” (FERNANDES, 2005, p. 30 *apud* LIMA, 2019, p. 10).

A despeito das peculiaridades inerentes a cada país, identificam-se como principais sistemas de controle externo os de Cortes de Contas ou de Auditorias Gerais, cujas diferenças mais comuns estão sintetizadas no quadro 1, sendo que as denominadas Entidades de Fiscalização Superior (EFS)³, “órgãos de controle externo com jurisdição sobre estados nacionais” (LIMA, 2019, p. 10-11), classificadas por Willeman como “estruturas extralegislativas de *accountability*” (WILLEMAN, 2020, p. 65) e que “enquanto agências responsáveis por auditar a receita e a despesa pública [...] atuam como verdadeiras *watchdogs*⁴ da integridade financeira e da credibilidade informacional no setor público” (DYE; STAPENHURST, 1998, *apud* WILLEMAN, 2020, p. 60), se enquadram em um desses sistemas. Como bem escreve a autora,

Os sistemas políticos contemporâneos adotam variados modelos de instituições de controle da gestão pública financeira – denominadas Instituições Superiores de Controle, *Supreme Audit Institutions* ou Entidades Fiscalizadoras Superiores (órgãos colegiados, modelos monocráticos, auditorias independentes, Cortes vinculadas ao Poder Legislativo etc.) (WILLEMAN, 2020, p. 28).

³Pollitt *et al.* (2008) adotam, em sua obra, a nomenclatura Entes Supremos de Fiscalização (ESF) para se referirem às Entidades de Fiscalização Superior (EFS).

⁴Termo em inglês utilizado na literatura estrangeira que se refere à ideia de monitoramento. Conforme explica Willeman, o professor John Keane cunhou o termo *watchdog democracy*, fenômeno em português denominado democracia monitorada (WILLEMAN, 2020, p. 21 – nota de rodapé).

Quadro 1 – Quadro-resumo de diferenças entre as Controladorias e as Cortes de Contas

Controladorias	Cortes de Contas
Decisões monocráticas	Decisões colegiadas
Recomendações sem caráter coercitivo	Poder sancionatório
Mandatos dos titulares	Mandatos ou Vitaliciedade dos Membros
Função fiscalizadora	Função fiscalizadora e jurisdicional

Fonte: Lima (2019, p. 13).

Essas entidades são instituições independentes, organizadas sob uma base legal em que são definidos os propósitos e o escopo de suas atividades. Diferem entre si em cada país em diversos aspectos, dentre os quais o escopo de suas atribuições, à forma de estabelecimento dessas atribuições (POLLITT *et al.*, 2008, p. 53). Normalmente são responsáveis por realizar trabalhos de diversas naturezas “sobre qualquer tema de relevância que diga respeito às responsabilidades da administração e dos responsáveis pela governança e ao uso apropriado de recursos e bens públicos” (IRB, 2017, p. 18). Como bem resume Willeman, as Entidades de Fiscalização Superior (EFS)

[...] atuam no âmbito da fiscalização da atividade financeira do Estado, sendo exatamente por isso identificadas na literatura estrangeira como instituições supremas de auditoria (*Supreme Audit Institutions – SAIs*). São dotadas de competência, constitucional ou legal, para monitorar e controlar a gestão de recursos públicos, tanto sob a perspectiva da legalidade, quanto de eficiência da alocação orçamentária. Assim, sua principal função é supervisionar a administração das contas públicas, contribuindo para aumentar a transparência e a responsividade no processo de execução do orçamento, tradicionalmente dominado pelo Poder Executivo. Essa função envolve três objetivos específicos: (i) a responsabilização de agentes por desvios e comportamentos inadequados; (ii) a exigência de prestação de contas de todos aqueles que, de alguma forma, administrem ou gerenciem recursos públicos; e (iii) o acompanhamento da implementação das políticas públicas de forma a assegurar que os objetivos dos programas de governo sejam alcançados da forma mais efetiva e eficiente possível (WILLEMAN, 2020, p. 67).

Nesse sentido, consistem em pilares dos sistemas democráticos e em mecanismos de governança nacionais, porquanto “desempenham um importante papel no aperfeiçoamento da administração pública ao enfatizar os princípios de transparência, *accountability*, governança e desempenho” (IRB, 2017, p. 20). Conforme esclarece Chamoun,

A finalidade tradicional desses modelos de controle, que se convencionou chamar de entidade de fiscalização superior (EFS), é assegurar que a administração pública atue em consonância com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico, cuja finalidade principal é defender os interesses da coletividade. No Brasil, a arquitetura constitucional dedicou aos tribunais de contas essa tarefa (CHAMOUN, 2020, p. 314).

No caso do Brasil,

[...] o modelo constitucional é o de tribunais de contas, responsáveis tradicionalmente pela supervisão e tomada de contas da administração pública quanto à utilização dos recursos públicos, em conjunto com o Poder Legislativo e com outros órgãos de supervisão, utilizando-se, para isso, de ferramentas como a auditoria (CHAMOUN, 2020, p. 320).

Portanto, é preciso contextualizar, a partir das principais normas constitucionais vigentes, o controle externo e o Tribunal de Contas – termo mais adequado para Entidades de Fiscalização Superior para a realidade brasileira (Pollitt *et al.*, 2008, p. 21) –, o qual, segundo Moreira Neto, constitui

Órgão constitucional plural e onímoto de toda a administração financeiro-orçamentária, não se subsumindo a qualquer um dos Poderes do Estado no desempenho de sua função.

[...] órgão garantidor dos valores político-constitucionais do Estado democrático de Direito, uma vez que exerce funções indispensáveis ao funcionamento dos princípios republicano e democrático, no tocante a um dos mais delicados aspectos de qualquer complexo juspolítico, que é, desde a Magna carta, a gestão fiscal (MOREIRA NETO, 2004 *apud* LIMA, 2019, p. 96).

Como ensina Willeman,

De fato, as Cortes de Contas no Brasil apresentam-se como peças-chave para o dever republicano de prestação de contas, qualificando-se como agências extralegislativas de *accountability* dotadas de competência constitucional para monitorar e controlar a gestão financeira estatal, compreendendo a atividade contábil, orçamentária, patrimonial e operacional (WILLEMAN, 2020, p. 92).

Desse modo, considerando o que preconiza a CRFB/88, os principais aspectos do controle externo, bem como a relação de complementaridade entre o Poder Legislativo e o Tribunal de Contas no seu exercício, estão apresentados na próxima seção.

4.4 – O Controle Externo e os Tribunais de Contas na CRFB/88

Na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88), os principais dispositivos referentes ao controle externo estão referenciados na Seção IX (Da Fiscalização Contábil, Financeira e Orçamentária), do Capítulo I (Do Poder Legislativo), do seu Título IV (Da Organização dos Poderes), indicando, nesse sentido, que se trata de “matéria que envolve o equilíbrio entre os Poderes na organização do Estado Democrático de Direito” (LIMA, 2019, p. 28). Trata-se, portanto, de controle que:

- a) é externo porque é exercido pelo Parlamento sobre a administração pública direta e indireta e sobre as atividades particulares que venham a ocasionar perda, extravio ou dano ao patrimônio público [...];
- b) é controle porque lhe compete examinar, da forma mais ampla possível, a correção e a regularidade e a consonância dos atos de Administração com a lei e

- com os planos e programas;
- c) é múltiplo, pois examina, simultaneamente, a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos que lhe compete controlar;
 - d) tem múltiplas incidências, pois são submetidos ao controle externo os aspectos contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial;
 - e) atua em momentos diversos. Embora a regra geral seja a do controle posterior, pode, também, ser prévio, concomitante ou misto;
 - f) efetua-se por dois órgãos distintos e autônomos: o Parlamento e o Tribunal de Contas; (PARDINI, 1997, p. 103-104 *apud* LIMA, 2019, p. 10).

Como bem esclarece o constitucionalista José Afonso da Silva,

O controle externo é, pois, função do Poder Legislativo, sendo de competência do Congresso Nacional no âmbito federal, das Assembleias Legislativas nos estados, da Câmara Legislativa no Distrito Federal e das Câmaras Municipais nos municípios com o auxílio dos respectivos Tribunais de Contas. Consiste, assim, na atuação da função fiscalizadora do povo, através de seus representantes, sobre a administração financeira e orçamentária. É, portanto, um controle de natureza política, no Brasil, mas sujeito à prévia apreciação técnico-administrativa do Tribunal de Contas competente, que, assim, se apresenta como órgão técnico, e suas decisões são administrativas, não jurisdicionais (SILVA, 2004, p. 752-753 *apud* LIMA, 2019, p. 29).

Na mesma direção, Willeman coloca que

Trata-se do denominado “controle externo financeiro”, que compreende atividades de auditoria e de julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis por bens e valores públicos. Nesse contexto, resulta absolutamente claro que a função do Poder Legislativo não é apenas normativa, mas também controladora, cabendo aos Tribunais de Contas auxiliá-lo nessa tarefa, além de exercer uma série de competências autônomas (WILLEMAN, 2020, p. 91).

Nesse sentido, verifica-se a CRFB/88, no que diz respeito à realização do controle externo, conferiu competências específicas ao Poder Legislativo, a serem desempenhadas com o auxílio do Tribunal de Contas, bem como especificou outras “[...] que este exerce, ele mesmo, sem qualquer interferência do Poder Legislativo ou de qualquer outro órgão estatal” (FERRAZ *apud* LIMA, 2019, p. 30). Na mesma direção, escreve Willeman que

Conquanto ainda haja determinadas funções exercidas em auxílio ao controle externo titularizado pelo Legislativo – especialmente a emissão de parecer prévio sobre as contas anuais da chefia do Poder Executivo para posterior julgamento pelo Parlamento –, é inegável que em inúmeros outros aspectos o controle exercido pelas Cortes de Contas assume vida própria e autônoma (WILLEMAN, 2020, p. 29).

As competências constitucionais do Tribunal de Contas da União (TCU) estão expressas nos artigos 70 a 74 da CRFB/88 e também se aplicam aos Tribunais de Contas dos Estados, “mudando-se tão somente a jurisdição, que, no caso dos Tribunais Estaduais, alcança apenas as Administrações Estaduais e/ou Municipais, nos casos em que não haja Tribunal de Contas do Município⁵” (PASCOAL, 2013, p. 138).

⁵ “[...] os Tribunais de Contas dos Estados possuem, em regra, jurisdição sobre as contas dos Estados e dos

Sendo assim, foram discriminadas no quadro 2 as principais competências constitucionais do Tribunal de Contas da União, expressas na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88), bem como as do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, expressas na Constituição do Estado de Minas Gerais, de 1989 (CEMG/89), com o intuito de sintetizar a missão institucional destes órgãos. Ainda que o referido quadro não contemple todas as competências constitucionais dessas organizações, este resume bem algumas das principais, permitindo a visualização comparativa entre os dois Tribunais e o espelhamento dos dispositivos referentes a essas da CRFB/88 na CEMG/89. Afinal, “ao constituinte estadual – o constituinte ‘decorrente’ – restou muito pouco. Sem poder acrescentar qualquer competência nova, deve se limitar a adequar os dispositivos da Lei Maior à estrutura administrativa do Estado e dos Municípios” (PASCOAL, 2013, p. 138).

Municípios, exceto naqueles Estados em que existe um Tribunal (ou Conselho) de Contas específico para controlar as contas de determinado Município ou, em alguns casos, de todos os Municípios do Estado” (PASCOAL, 2013, p. 137). No caso de Minas Gerais, o TCE-MG segue a regra geral e exerce jurisdição sobre as contas do Estado de Minas Gerais e de seus Municípios. Assim, como é a origem do recurso o parâmetro para a definição das competências dos Tribunais de Contas, o TCU “fiscaliza a aplicação de recursos federais pelo Governo Federal (regra) e os repassados voluntariamente (convênios, acordos, ajustes) para outro ente federativo ou outras pessoas, físicas ou jurídicas” e o TCE-MG fiscaliza “a aplicação dos recursos estaduais pelo Governo Estadual e os recursos municipais pelos Governos Municipais (regra) e os repassados voluntariamente por estes para outros entes federativos ou outras pessoas, físicas ou jurídicas” (PASCOAL, 2013, p. 139).

Quadro 2 – Principais competências constitucionais do TCU e do TCE-MG

	TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO	TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS
FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL	Constituição Federal de 1988, Seção IX - Da Fiscalização Contábil, Financeira e Orçamentária - artigos 70 a 75	Constituição Estadual de 1989, Subseção VI - Da Fiscalização e dos Controles - artigos 73 a 82
CONTROLE EXTERNO	Art. 70 - A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta (âmbito federal), quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.	Art. 74 - A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e das entidades da administração indireta (âmbito estadual) é exercida pela Assembleia Legislativa, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder e entidade
PRINCIPAIS PRINCÍPIOS	Art. 70, <i>caput</i> - legalidade, legitimidade, economicidade e princípios correlatos estabelecidos no art. 37 da CRFB/88	Art. 74, § 1º, I - legalidade, legitimidade, economicidade e razoabilidade e princípios correlatos estabelecidos no art. 13 da CEMG/89
FUNÇÃO CONSULTIVA	Art. 71, I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento	Art. 76, I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Governador do Estado e sobre elas emitir parecer prévio, em sessenta dias, contados de seu recebimento
FUNÇÃO DE JULGAMENTO	Art. 71, II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público	Art. 76, II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiro, bem ou valor públicos, de órgão de qualquer dos Poderes ou de entidade da administração indireta, facultado valer-se de certificado de auditoria passado por profissional ou entidade habilitados na forma da lei e de notória idoneidade técnica
FUNÇÃO SANCIONADORA	Art. 71, VIII - aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário	Art. 76, XIII - aplicar ao responsável, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, a sanção prevista em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário
FUNÇÃO DE OUVIDORIA	Art. 74, § 2º - Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União	Art. 82, <i>caput</i> e parágrafo único - Qualquer cidadão, partido político, associação legalmente constituída ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidade ou ilegalidade de ato de agente público. A denúncia poderá ser feita, em qualquer caso, à Assembleia Legislativa, ou, sobre assunto da respectiva competência, ao Ministério Público ou ao Tribunal de Contas.
FUNÇÃO CORRETIVA	Art. 71, IX - assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade	Art. 76, XVI - estabelecer prazo para que o órgão ou entidade tome as providências necessárias ao cumprimento da lei, se apurada ilegalidade
FUNÇÃO INFORMATIVA	Art. 71, VII - prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas	Art. 76, XII - prestar as informações solicitadas pela Assembleia Legislativa, no mínimo por um terço de seus membros, ou por comissão sua, sobre assunto de fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, e sobre os resultados de auditoria e inspeção realizadas em órgão de qualquer dos Poderes ou entidade da administração indireta

Fonte: Adaptado de Pinto (1997, p. 67-69).

No que diz respeito à sua competência de realização de fiscalização, verifica-se que compõem as atividades tradicionalmente realizadas pelos Tribunais de Contas do país as dimensões contábil, financeira, orçamentária e patrimonial, as quais, essencialmente, tratam de “verificações de conformidade e legalidade com respeito aos lançamentos e escrituração contábil, execução orçamentária, gerência financeira e guarda e administração patrimonial” (LIMA, 2019, p. 30). Já a dimensão operacional consiste em uma inovação da CRFB/88 e “corresponde à introdução das modernas técnicas de auditoria de programas, buscando avaliar a efetividade da gestão pública” (LIMA, 2019, p.31). Nesse sentido, “a auditoria operacional

permite a avaliação sistemática de políticas, programas, projetos, atividades e sistemas governamentais ou de órgãos e unidades jurisdicionados ao Tribunal de Contas” (LIMA, 2019, p. 31). Conforme escrevem Inaldo Araújo e Luciano de Farias, com a CRFB/88,

[...] a prática auditorial dessas instituições de controle foi instada a dar um salto de qualidade, abrangendo desde a regularidade contábil, com foco nas adequações dos relatórios financeiros, até a efetividade das políticas públicas, que é, em essência, o cerne da auditoria operacional (ARAÚJO; FARIAS, 2020, p. 151).

Na mesma direção, Willeman assinala que

A grande inovação constitucional nessa matéria reside efetivamente na consagração das *auditorias operacionais* como instrumentos de realização do controle externo financeiro, permitindo que o longo percurso de uma *accountability* voltada para a *compliance*⁶ avance em direção ao desempenho e à performance dos entes auditados. Em verdade – convém que isso seja destacado –, não se trata de uma substituição de critérios de controle e fiscalização. Cuida-se, ao contrário, de agregar aos fatores de conformidade/regularidade novos parâmetros de avaliação compatíveis com a diversificação da ação pública e com a evolução das exigências democráticas (WILLEMANN, 2020, p. 281).

Com efeito, inicialmente, “o controle exercido pelos Tribunais de Contas era meramente formalístico, enfatizando apenas aspectos atinentes à legalidade (sentido estrito) dos atos públicos” (PASCOAL, 2013, p. 134). No entanto, atualmente esse controle também visa abarcar aspectos relacionados à economicidade, à eficiência, à efetividade das atividades públicas, o que é feito, primordialmente, mediante a realização de auditorias operacionais (PASCOAL, 2013, p. 133; COUTO, 2014, p. 46). Portanto, na próxima seção, explicita-se breve histórico acerca de como se deu a incorporação das auditorias operacionais ao portfólio de atividades das Entidades de Fiscalização Superior, de forma geral, e, mais especificamente, como se deu esse processo no âmbito do TCE-MG.

4.5 – A incorporação das auditorias operacionais no portfólio de atividades das EFS

A auditoria é uma das mais antigas funções desenvolvidas pelo Estado, sendo que sua origem em países como França, Reino Unido e Holanda remontam ao século XIV. No entanto, ao longo da história, as Entidades de Fiscalização Superior passaram por muitas transformações e, especialmente durante os séculos XIX e XX, assumiram papéis cruciais relacionados à responsividade democrática (POLLITT *et al.*, 2008, p. 25).

⁶Termo em inglês, oriundo verbo *tocomply* que se refere à atuação de acordo com um conjunto de regras. Assim, “estar em compliance significa estar em conformidade com leis e regulamentos (internos e externos); ou seja, atender às leis e aos normativos dos órgãos reguladores e também aos regulamentos internos” (MAKISHI, 2018). No caso específico mencionado na entrevista, esclareceu-se que esta observação trata de *compliance* em relação a parâmetros normativos (legislação em geral, instruções, manuais etc.).

Até o início da década de 1970 essas instituições “tinham como objetivo básico o controle de natureza formal, voltado para a verificação da regularidade da execução dos gastos públicos, conformidade legal dos atos administrativos e fidedignidade dos demonstrativos financeiros” (MURY, 2018, p. 73). No entanto, desde o final dos anos 1970, e, mais especialmente a partir das décadas de 1980 e 1990, a maioria das Entidades de Fiscalização Superior passou a desenvolver e a aprimorar as chamadas auditorias operacionais – “uma variante moderna da [atividade de] auditoria” que é “peculiar à auditoria estatal e não possui uma contraparte próxima no setor privado, na auditoria empresarial” (POLLITT *etal.*, 2008, p. 25) –, que foram adicionadas ao portfólio de outras atividades desempenhadas por essas instituições, especialmente àquelas relacionadas a formas mais tradicionais de auditoria financeira ou legal (POLLITT *etal.*, 2008, p. 22-29).

O período do surgimento da auditoria operacional (AOP) como forma distinta de auditoria coincide com o momento em que países da Europa Ocidental, da América do Norte e da Nova Zelândia passaram a desenvolver programas extensivos de reforma da administração pública, os quais, em síntese, buscavam modernizar e tornar mais eficiente o aparato estatal e, apesar das distinções existentes em cada país, a ênfase em descentralização e administração de resultados foi percebida na maioria deles (POLLITT *etal.*, 2008, p. 26).

Como pontos comuns identificados nesses programas, destacam-se, ainda: a delegação da autoridade de autorização de gastos aos níveis mais baixos da hierarquia e do governo, juntamente com a aplicação estrita de limites e tetos orçamentários, o que implica na necessidade de novas formas de auditorias; a busca por aumento na produtividade dos serviços públicos, o que traz à tona novos critérios para o controle dos gastos públicos, notadamente a eficiência; a responsividade, no sentido de se adequar os serviços públicos às preferências e às expectativas de seus usuários, o que, por ser de difícil aferição, passou a ser avaliado, ainda que de forma indireta, por algumas EFS mediante a análise de custo-benefício dos serviços públicos; e o fortalecimento da transparência, o que aumenta a importância dessas entidades enquanto fontes independentes e especialistas de avaliação de instituições públicas (POLLITT *etal.*, 2008, p. 94-95).

Dessa forma, verifica-se uma correlação entre esses dois fenômenos, na medida em que ambos se preocupam com as mesmas questões, quais sejam, a economicidade, a eficiência, a efetividade e a boa gestão (POLLITT *et al.*, 2008, p. 22). Assim, o estabelecimento de uma Administração Pública focada em resultados “cria um grupo diferente de critérios para o controle de gastos”, na medida em que, ao invés de se buscar a assecuração de que os gastos foram adequadamente autorizados, passa-se a ter uma preocupação quanto à

garantia de que haja “a máxima produtividade por meio da máxima eficiência dos gastos” (POLLITT *et al.*, 2008, p. 94). Esta correlação entre as transformações no âmbito da Administração Pública e as suas implicações na esfera do controle também foram bem destacadas por Willeman, segundo a qual,

Paralelamente, essa vertente do direito fundamental à boa administração pública – o direito à gestão eficaz, eficiente e econômica (os famosos três Es) dos recursos públicos no âmbito de uma administração pública à qual se imputa a responsabilidade por resultados – exige uma renovada apreciação dos mecanismos de controle da gestão financeira administrativa, que não mais se coadunam com métodos restritos à análise de mera regularidade formal ou, simplesmente, de aspectos relativos à legalidade (WILLEMAN, 2020, p. 28).

Ademais, a auditoria operacional se apresenta como resposta para a solução de um antigo dilema governamental, consistente na necessidade de se conciliar a concessão de autonomia, decorrente da delegação de autorização de gastos públicos a níveis mais baixos da hierarquia do governo, com a realização do controle da aplicação estrita de limites e tetos orçamentários (POLLITT *et al.*, 2008, p.26, 94). Além disso, a associação da responsividade à prestação de serviços públicos conforme a conveniência e a preferência de seus usuários aliada à dificuldade em aferir esses aspectos sem a realização de consulta direta aos cidadãos, gerou a necessidade de as Entidades de Fiscalização Superior realizarem suas atividades de maneira diferente das suas tarefas usuais (POLLITT *et al.*, 2008, p. 95). Essa correlação entre as reformas da administração pública decorrentes do movimento da Nova Gestão Pública e as auditorias operacionais é bem destacada por Albuquerque, que esclarece que:

Como “imagem refletida no espelho” (HOOD e outros, 1999, p.7 *apud* GOMES, 2005, p.157-8), **a auditoria operacional é incorporada ao portfólio das Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) no conjunto das propostas de transformação na Administração Pública.** A importância do controle formal historicamente exercido por esses órgãos através das auditorias de regularidade é agora relativizada. Ao lado dos critérios emanados pelas leis e regulamentos, surgem novos valores e dimensões aos quais os administradores públicos devem se submeter, tais como a economicidade, a eficiência, a eficácia e a efetividade (ALBUQUERQUE, 2006, p. 126, grifos da autora).

Portanto, o aprimoramento das auditorias governamentais, no sentido de mudarem seu enfoque da conformidade de parâmetros ao ordenamento jurídico e aos procedimentos para uma concepção voltada à análise de economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade pode ser percebido como um reflexo desse contexto cuja ênfase principal se refere à busca por melhores resultados pela Administração Pública no desempenho das suas atribuições.

Os primeiros registros oficiais referentes à avaliação de economicidade e eficiência na gestão pública ocorreram em 1971, em um congresso, realizado pela INTOSAI no Canadá, no qual foi apresentado o conceito de auditoria integral. Este tipo de auditoria se referia à

necessidade de inclusão de questões de economicidade e eficiência, bem como do “alcance dos objetivos governamentais propostos, levando-se em consideração os custos e benefícios alcançados”, nas análises que, até então, vinham sendo feitas essencialmente sob o aspecto contábil (MURY, 2018, p. 75).

No ano seguinte, o *Government Accountability Office (GAO)*⁷ publicou um livro que apontava para a necessidade de realização de auditorias amplas, de maneira alinhada ao conceito de auditoria integral apresentado no referido congresso da INTOSAI. Em 1976, quando da realização do nono seminário anual do GAO, denominou-se de *performance audit*⁸ a “auditoria das dimensões de economicidade, eficiência e efetividade” (MURY, 2018, p. 75).

Em 1977, no IX Congresso Mundial de Tribunais de Contas, realizado no Peru, definiu-se que, além da auditoria tradicional, voltada à análise da legalidade e da regularidade da gestão financeira e contábil, há a denominada auditoria operacional cuja finalidade é auditar o desempenho, a economia, a eficiência e a efetividade da administração pública, abrangendo todas as atividades governamentais, inclusive seus sistemas organizacionais e administrativos (MURY, 2018, p. 75-76).

A partir disso, diversas EFS passaram a regulamentar a realização de auditorias operacionais. Como exemplos disso, podem ser citadas a “*Local Governance Financial Act* (Lei de Finanças do Governo Municipal) de 1982, no Reino Unido, que determinou que também fossem realizadas auditorias operacionais em nível municipal” e a definição desse tipo de auditoria pela *National Audit Office (NAO)*⁹ enquanto avaliação a respeito de “quanto o contribuinte está recebendo sob a forma de bens e serviços do setor governamental em troca dos impostos que paga” (MURY, 2018, p. 76).

No cenário brasileiro, a partir de recomendações do XII Congresso da INTOSAI¹⁰, o Tribunal de Contas da União (TCU) instituiu, em 1982, a auditoria programática, alinhada aos preceitos da auditoria operacional, por meio da Portaria nº 199. Por sua vez, o Decreto Federal nº 93.874, de 1986, determinou que à auditoria competiria “certificar a exatidão e regularidade das contas e comprovar a eficiência e a eficácia na aplicação dos recursos públicos” (BRASIL, 1986 *apud* ALVES, 2016, p. 3).

Em 1987, foi proferida no TCU, em decisão plenária, manifestação referente à

⁷“Órgão responsável pela auditoria, pelas avaliações e pelas investigações do Congresso dos Estados Unidos” (MURY, 2018, p. 75).

⁸Termo em inglês que pode ser traduzido como “auditoria de desempenho” (MURY, 2018, p. 86)

⁹“Órgão parlamentar independente no Reino Unido, responsável pela auditoria de departamentos do governo central, agências governamentais e órgãos públicos não departamentais” (MURY, 2018, p. 86).

¹⁰Como explica Alves (2016, p. 2), “o Brasil faz parte da INTOSAI desde a sua criação e é representado pelo Tribunal de Contas da União” (ALVES, 2016, p. 2, nota de rodapé).

importância da auditoria operacional “enquanto atividade de controle e determinada a adoção de medidas para sua implantação” (COUTO, 2014, p. 53). Com a edição da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88), foi ampliada a abrangência do escopo da fiscalização pelos sistemas de controle, com a inclusão da sua dimensão operacional, explicitada no *caput* do artigo 70¹¹ da CRFB/88 (ALVES, 2016, p. 2-3). A esse respeito, discorre Willeman que

Em caráter vanguardista, a diretriz da boa administração foi perfeitamente acolhida pela Constituição de 1988 no que concerne à fiscalização da gestão financeira estatal. Desde sua redação original, o texto constitucional já agrega ao tradicional controle de legalidade, o controle de legitimidade e de economicidade dos gastos públicos, além de explicitamente prescrever a avaliação de resultados, quanto à sua eficácia e eficiência, ao dispor sobre a atuação coordenada dos sistemas de controle interno e externo. Assim, no plano juspositivo, não resta de que o controle externo financeiro se consolida em torno de dois grandes eixos: (i) a legalidade, que corresponde à análise jurídica tradicional de cumprimento da normativa financeira; e (ii) a observância dos critérios de boa administração, que corresponde à auditoria da gestão pública financeira sob a ótica dos 3E's (WILLEMANN, 2020, p. 101).

Em 1989, foi editada, pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), a Instrução Normativa nº 10/89 que adotou a auditoria operacional como uma de suas modalidades de auditoria. Em 1994, a Resolução nº 17/94 do TCU “estabeleceu como uma das finalidades da auditoria avaliar os resultados alcançados pelos programas e projetos governamentais a cargo dos organismos auditados” (ALVES, 2016, p. 3). Em 1998, a partir de um termo de cooperação técnica firmado com o Ministério Britânico para o Desenvolvimento Internacional, o referido Tribunal editou o Manual de Auditoria de Desempenho, que posteriormente passou a se chamar Manual de Auditoria Operacional (ALVES, 2016, p. 3; MURY, 2018, p. 77). Esse manual foi revisto em 2000, em 2010 e, mais recentemente, em 2018, edição que, além de abordar todo o ciclo de auditoria operacional, inclui novas referências e está alinhado às normas da INTOSAI (BRASIL, 2018, p. 2).

Em 1998 também foi instituída a Emenda Constitucional nº 19/1998, a qual introduziu a eficiência como princípio da administração pública expresso no texto constitucional brasileiro, no *caput* do seu artigo 37¹². Entre 1998 e 2000, foram realizadas pelo TCU “18 auditorias-piloto nas áreas de saúde, educação e meio ambiente, nas quais se buscou avaliar não apenas a implementação, mas também o resultado de programas e de ações

¹¹CRFB/88, art. 70 – “A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades que da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções ou renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, pelo sistema de controle interno de cada Poder” (BRASIL, 1988).

¹²“CRFB/88, art. 37 – A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, moralidade, impessoalidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte [...]” (BRASIL, 1988).

governamentais” (COUTO, 2014, p. 54).

Em 2000, foi publicada a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar Federal nº 101, de 04 de maio de 2000), a qual estabeleceu¹³ como responsabilidade dos Tribunais de Contas alertar órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário quando identificarem fatos que constituam indícios de irregularidades na gestão orçamentária ou que comprometam os custos ou os resultados de programas (BRASIL, 2000). De 2002 a 2006 foi implementado o Projeto de Aperfeiçoamento do Controle Externo com Foco na Redução da Desigualdade Social – CERDS, que “garantiu apoio na realização de avaliações de programas governamentais pelo TCU e pelos TCs dos Estados da Bahia e de Pernambuco” (COUTO, 2014, p. 54).

Em 2005, o Brasil celebrou contrato de financiamento com o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) para fins de desenvolvimento do Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados, Distrito Federal e Municípios Brasileiros (PROMOEX), “proposto pelo Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, com o intuito de fortalecer o sistema de controle externo como instrumento de cidadania, incluindo o aperfeiçoamento das relações intergovernamentais e interinstitucionais” (COUTO, 2014, p. 55). No âmbito deste Programa, cuja execução se deu de 2006 a 2013, a realização de auditorias operacionais foi considerada uma de suas ações prioritárias, motivo pelo qual, em 2005, foi formado um grupo temático, “com o objetivo inicial de elaborar proposta de um Programa Nacional de Capacitação em Auditoria Operacional – PNCAOP, tendo como propósito criar as condições para a realização de AOP nos TCs brasileiros” (COUTO, 2014, p. 55-56).

A partir do PNCAOP, que foi discutido, elaborado e validado em 2006, foi realizado, em 2007, “o Curso de Capacitação em Auditoria Operacional, em Brasília, com a participação de 34 TCs brasileiros, incumbidos de atuar como multiplicadores dos conhecimentos adquiridos” (COUTO, 2014, p. 56). Nesse curso foi prevista para 2008 a realização de auditoria-piloto pelos Tribunais participantes preferencialmente na área da educação, bem como a realização de auditorias operacionais nos três anos seguintes, nas áreas de saúde, saneamento e meio ambiente (COUTO, 2014).

Em 2012, em encontro do Grupo Temático de Auditoria Operacional, discutiu-se a programação de auditorias operacionais dos Tribunais de Contas para aquele exercício, bem

¹³LC 101/2000, art. 59, § 1º – “Os Tribunais de Contas alertarão os Poderes ou órgãos referidos no art. 20 quando constatarem:[...]V – fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas ou indícios de irregularidades na gestão orçamentária[...]” (BRASIL, 2000).

como a realização de cursos de capacitação na área direcionados aos servidores incumbidos dessa atividade nos respectivos órgãos (COUTO, 2014, p. 56). Em pesquisa recentemente publicada, concluiu-se que “o Promoex cumpriu seu objetivo que era o de modernizar a atuação dos Tribunais, pois as evidências mostram que a modernização em práticas e procedimentos foi realizada” (SILVA; MÁRIO, 2018, p. 93), sendo que o crescimento das auditorias operacionais foi um dos temas que, segundo os autores, apresentaram avanços nos últimos anos (SILVA; MÁRIO, 2018, p. 92).

No entanto, destacaram que “o Promoex não tratou dos problemas mais profundos da organização de controle” e entenderam que “mais do que a modernização das práticas, processos e procedimentos que fora realizada, esperam-se mudanças na efetividade da função, e ainda que seja resgatada sua essência enquanto órgão de controle externo”, qual seja, “cuidar do interesse público por meio da fiscalização da adequada aplicação dos recursos públicos” (SILVA; MÁRIO, 2018, p. 93). Nesse sentido, apontaram gargalos enfrentados pelos Tribunais de Contas brasileiros como “a morosidade na apreciação dos processos, o baixo acompanhamento das decisões dos Tribunais de Contas e nível insatisfatório de transparência, o que compromete a imagem desses órgãos com a sociedade em geral” (SILVA; MÁRIO, 2018, p. 92).

A incorporação da atividade de auditoria operacional no âmbito do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCE-MG) decorreu principalmente da adesão do órgão ao PROMOEX e avançou a partir do plano estratégico do órgão para o período de 2010 a 2014, que “incluiu entre seus objetivos alcançar maior efetividade das ações de controle externo, estabelecendo como uma das iniciativas nesse sentido o aprimoramento dos procedimentos de fiscalização com foco em resultados” (COUTO, 2014, p. 58).

Nesse cenário, foi criada no órgão em 2010 a Comissão de Auditoria Operacional, a qual foi convertida na Coordenadoria de Auditoria Operacional (CAOP), em 2011. No organograma do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, esta coordenadoria está ligada à Diretoria de Fiscalização de Matérias Especiais, a qual, por sua vez, está subordinada à Superintendência de Controle Externo (MINAS GERAIS, [2019?]). Neste mesmo ano, mediante a Resolução TCE-MG nº 16 de 2011, os procedimentos a serem adotados na realização das auditorias operacionais da instituição foram definidos (COUTO, 2014, p. 58; MINAS GERAIS, 2011c).

Em 2013, foi publicado o Manual de Auditoria do TCE-MG, no qual constam “orientações a respeito de métodos, técnicas e procedimentos a serem observados na realização das auditorias de conformidade, operacional e financeira” (COUTO, 2014, p. 58).

Desde que foi iniciada essa atividade de forma sistemática¹⁴ no órgão, já foram publicados, no sítio eletrônico do Tribunal, até 2019, 30 relatórios de auditoria operacional realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (MINAS GERAIS, [2020?]). Ademais, a instituição participou de duas auditorias operacionais coordenadas pelo Tribunal de Contas da União e está com pelo menos mais seis auditorias operacionais em andamento¹⁵ (MINAS GERAIS, [2020?]; MINAS GERAIS, 2016c; MINAS GERAIS, 2018a).

Além das auditorias que estão em andamento, segundo informação coletada na entrevista realizada com a Coordenadoria de Auditoria Operacional do Tribunal, em 2020 já foram iniciadas mais quatro auditorias operacionais no órgão cujos temas estão relacionados à(s): gestão do turismo; ações de enfrentamento à violência contra a mulher; mobilidade urbana do município de Belo Horizonte; e gestão de renúncias de receitas. Sobre os avanços alcançados pelo TCE-MG na realização de suas auditorias operacionais, na entrevista foi apontada como a mudança mais significativa a institucionalização da atividade no órgão, refletida inclusive no volume de trabalho e na quantidade de auditores da CAOP. Nesse sentido, esclareceu-se que, inicialmente, as auditorias operacionais foram vistas internamente como uma atividade parte de uma função pedagógica exercida pela instituição e não como uma forma específica de auditoria, mas que atualmente essas auditorias se institucionalizaram no órgão e passaram a gozar de maior credibilidade e importância para a instituição. Além disso, os ganhos de aprendizado no desempenho das AOPs também foram destacados. Feitas essas considerações, passa-se, no próximo capítulo a discorrer sobre as auditorias operacionais, esclarecendo seu conceito, seus principais elementos e os principais aspectos que as diferenciam das modalidades mais tradicionais de auditoria do setor público.

¹⁴“Apesar de haver se declarado praticante regular de AOP em 2006, o TCEMG executava a denominada auditoria governamental, que englobava tanto o exame de aspectos atinentes à conformidade como questões relativas à avaliação das políticas públicas” (COUTO, 2014, p. 57). Segundo informações coletadas na entrevista com a Coordenadoria da CAOP, o próprio setor considera como auditorias operacionais propriamente ditas realizadas pelo TCE-MG as realizadas a partir de 2010, quando da criação deste setor.

¹⁵As auditorias, cujos relatórios ainda não foram publicados no sítio eletrônico do TCE-MG, realizadas em municípios mineradores (Mariana e Barão de Cocais) e as decorrentes do Programa Na Ponta do Lápis (Ensino Fundamental – Município de São José da Barra e Ensino Infantil – Municípios de Itajubá, Cana Verde e Fruta de Leite) (MINAS GERAIS, 2016a; MINAS GERAIS, 2018).

5 – AUDITORIAS OPERACIONAIS

5.1 – Auditoria do Setor Público

A auditoria é definida como o “exame independente, objetivo, sistemático de dada matéria, baseado em normas técnicas e profissionais, no qual se confronta uma condição com determinado critério com o fim de emitir uma opinião ou comentários” (MINAS GERAIS, 2013a, p. 9). A auditoria do setor público, por sua vez, “pode ser descrita como um processo sistemático de obter e avaliar objetivamente evidências para determinar se as informações ou as condições reais de um objeto estão de acordo com critérios aplicáveis” (IRB, 2017, p. 20). Trata-se de atividade essencial, na medida em que, por meio dela, são disponibilizadas, aos órgãos legislativos e de controle, bem como aos responsáveis pela governança e aos cidadãos em geral, “informações e avaliações independentes e objetivas acerca da gestão e do desempenho de políticas, programas e operações governamentais” (IRB, 2017, p. 20), bem como “a respeito de desvios dos padrões aceitos ou dos princípios de boa governança” (IRB, 2017, p. 22).

De acordo com as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP), as auditorias do setor público podem ser classificadas em auditorias financeiras, auditorias de conformidade e auditorias operacionais (IRB, 2017, p. 21). A auditoria financeira tem por objetivo averiguar se a informação financeira do auditado é apresentada em conformidade com a estrutura do relatório financeiro e o marco regulatório aplicável (IRB, 2017, p. 21). Assim, tem “como objeto o exame de demonstrações contábeis, bem como de seus quadros isolados, elementos, contas ou itens específicos das entidades” e resulta na emissão de opinião “sobre a fidedignidade da situação patrimonial, financeira e contábil do jurisdicionado auditado” (MINAS GERAIS, 2013a, p. 83). A auditoria de conformidade busca verificar se um objeto está em conformidade com normas identificadas como critérios, os quais se referem aos parâmetros de conformidade que determinam a situação desejada, e podem ser leis, padrões de qualidade, princípios e convenções técnicas (IRB, 2017, p. 21; MINAS GERAIS, 2013a, p. 44).

Tendo em vista que “os parâmetros de auditoria da INTOSAI¹⁶ estabelecem que ‘o

¹⁶Sigla, em inglês, para *International Organization of Supreme Audit Institutions*. Conforme explica Alves (2016, p. 2), “trata-se de organização não governamental independente, fundada em 1953, com o objetivo de oferecer um marco institucional global para a melhoria da fiscalização do setor público. É internacionalmente reconhecida como referência para o desenvolvimento das atividades de controle” (ALVES, 2016, p. 2, nota de rodapé).

âmbito completo da auditoria governamental inclui regularidade e a auditoria operacional” (INTOSAI, 1992, p. 18-19 *apud* POLLITT *et al.*, 2008, p. 44) e que o Manual de Auditoria do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCE-MG) conceitua as auditorias financeiras e as de conformidade como tipos de auditoria de regularidade, para fins desse trabalho, as auditorias do setor público serão classificadas em auditorias de regularidade e em auditorias operacionais (MINAS GERAIS, 2013a, p. 10).

5.2 – Auditoria Operacional x Auditoria de Regularidade

As auditorias de regularidade abrangem as auditorias de conformidade e as financeiras ou contábeis e “objetivam examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos à jurisdição do Tribunal, quanto aos aspectos contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial” (MINAS GERAIS, 2013a, p. 10). Essa forma de auditoria, a qual, segundo Pollitt *et al.* (2008), também pode ser nominada de auditoria financeira, abrange:

- (a) atestação da responsabilidade financeira de entidades responsabilizáveis, a qual envolve o exame de registros financeiros e o posicionamento dos auditores acerca destes;
- (b) atestação da responsabilidade financeira do governo como um todo;
- (c) auditoria dos sistemas e transações financeiras, incluindo a avaliação de cumprimento da lei e de regulamentos;
- (d) auditoria do controle interno e das funções da auditoria interna;
- (e) auditoria da probidade e adequação das decisões administrativas tomadas dentro da entidade auditada;
- (f) reportar qualquer outra questão decorrente da ou relacionada à auditoria, que os ESFs considerem que deva se tornar pública (INTOSAI, 1992, p. 18-19 *apud* POLLITT *et al.*, 2008, p. 44).

Assim, a auditoria de regularidade

Compreende o exame e avaliação dos registros; das demonstrações contábeis; das contas governamentais; das operações e dos sistemas financeiros; do cumprimento das disposições legais e regulamentares; dos sistemas de controle interno; da probidade e da correção das decisões administrativas adotadas pelo ente auditado (MINAS GERAIS, 2013a, p. 10).

Conceituada a auditoria de regularidade, passa-se a apresentar os principais conceitos e elementos das auditorias operacionais. De maneira geral, a auditoria operacional “é compreendida como sendo uma forma de auditoria focada na eficiência e na efetividade ou no custo-benefício das atividades públicas” (POLLITT *et al.*, 2008, p. 40) e as definições mais

aceitas a relacionam à “revisão dos ‘três Es’ – economicidade, eficiência e efetividade¹⁷ dos entes públicos ou programas” (POLLITT *et al.*, 2008, p. 41). Conforme escrevem os autores,

[...] A Organização Internacional dos Entes Supremos de Fiscalização (INTOSAI) afirma que a auditoria operacional abarca:

- auditar a economicidade de atividades administrativas de acordo com princípios e práticas administrativas sólidas, e de políticas administrativas;
- auditar a eficiência da utilização de recursos humanos, financeiros e demais, incluindo o exame dos sistemas de informação, medidas de desempenho e arranjos de monitoramento, bem como os procedimentos seguidos pelas entidades auditadas para remediar as deficiências identificadas; e
- auditar a efetividade do desempenho em relação ao cumprimento dos objetivos da entidade auditada, e auditar os impactos efetivos destas atividades, comparados com os impactos que se pretendiam causar (INTOSAI, 1992, p. 19 *apud* POLLITT *et al.*, 2008, p. 41).

Segundo o Tribunal de Contas da União (TCU), auditoria operacional é

[...] o exame independente, objetivo e confiável que analisa se empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações do governo estão funcionando de acordo com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade e se há espaço para aperfeiçoamento (BRASIL, 2018, p. 9).

No mesmo sentido, o Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCE-MG), em seu Manual de Auditoria Operacional, define a auditoria operacional ou de desempenho como a

[...] avaliação de órgãos ou entidades públicas, seus programas, projetos, atividades, bem como aquelas realizadas pela iniciativa privada sob delegação, contratos de gestão e congêneres, quanto aos aspectos da economicidade, eficiência, eficácia, efetividade e equidade, com o objetivo de contribuir para o aperfeiçoamento do objeto auditado, para otimização do emprego dos recursos públicos e para fornecer informações sobre o desempenho na gestão pública (MINAS GERAIS, 2013a, p. 128).

Assim, as principais definições de auditoria operacional se referem à economicidade, à eficiência, à efetividade, bem como mencionam princípios administrativos sólidos, boa administração e a resolução de deficiências (POLLITT *et al.*, 2008, p. 41-42). Desse modo, faz-se necessário explicitar os conceitos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade. Sendo que essa distinção entre eficácia e efetividade será realizada pelo fato de o TCU e o TCE-MG a considerarem, dado que o termo em inglês *effectiveness*, utilizado na definição dos ‘3 Es’, abrange os dois conceitos (IRB, 2017, p. 128, nota de rodapé).

Economicidade está relacionada à minimização dos custos dos recursos, os quais devem ser usados tempestivamente, em quantidade suficiente, na qualidade apropriada e com

¹⁷“Tradução de *effectiveness*, termo em inglês que abrange, na língua portuguesa, tanto o conceito de eficácia (conceito relacionado ao grau de alcance das metas programadas em termos de produtos) como o conceito de efetividade (conceito relacionado aos impactos)” (IRB, 2017, p. 128, nota de rodapé).

o melhor preço (IRB, 2017, p. 129). Seu exame “poderá abranger a verificação de práticas gerenciais, sistemas de gerenciamento, *benchmarking*¹⁸ de processos e de compra e outros procedimentos afetos à auditoria operacional” (BRASIL, 2018, p. 10). As principais definições referentes a esse conceito foram sintetizadas no quadro 3.

Quadro 3– Principais definições para Economicidade

Entidade	Definição
INTOSAI	Reduzir ao mínimo o custo de aquisição dos recursos utilizados para realizar uma atividade, com a qualidade requerida (INTOSAI, 2005, p. 19, <i>apud</i> COUTO, 2014, p. 71)
NAO (Inglaterra)	Minimização de custo dos recursos adquiridos ou usados, considerando-se a qualidade apropriada (em resumo, gastar menos) (NAO, 1995a, p. 7, <i>apud</i> COUTO, 2014, p. 71)
OAG (Canadá)	Designa os termos e condições de aquisição de recursos financeiros, humanos e materiais. Uma operação econômica deverá adquirir esses recursos em qualidade e quantidade adequadas, ao mais baixo custo (OAG, 1995a, p. 28, <i>apud</i> COUTO, 2014, p. 71)
AGN (Argentina)	Consideração dos custos dos insumos utilizados. Também recebe o nome de indicador de esforço ou <i>inputs</i> da produção (LAS HERAS, 2003, p. 107, <i>apud</i> ALVES, 2016, p. 10)
Algemene Rekenkamer (Holanda)	Compreende um juízo sobre os recursos humanos, financeiros e materiais utilizados. A pergunta central é: dado um contexto político e social, tem-se trabalhado com sobriedade na aquisição e emprego dos recursos? (ARAÚJO, 2001, p. 38, <i>apud</i> ALVES, 2016, p. 10)
TCU (Brasil)	Minimização dos custos dos recursos utilizados na consecução de uma atividade, sem comprometimento dos padrões de qualidade (BRASIL, 2018, p.10)
NAG 1106/TCE-MG	Minimização dos custos dos recursos utilizados na consecução de uma atividade, sem comprometimento dos padrões de qualidade. Refere-se à alternativa mais racional (binômio preço x qualidade) para solução de um determinado problema. Quando relacionado às aquisições, refere-se à oportunidade de redução de custos na compra de bens ou serviços, mantendo-se um nível adequado de qualidade (NAGs, 2010, p. 13, <i>apud</i> COUTO, 2014, p. 71)

Fonte: Elaborado pela autora com base em Couto (2014, p. 71) e Alves (2016, p. 10).

Notas:

* As citações do TCU foram atualizadas com base no Manual de 2018. Todas as demais são referentes a autores citados por Couto (2014) e Alves (2016).

Por sua vez, eficiência significa obter o máximo dos recursos disponíveis. Trata-se da relação entre recursos empregados e resultados entregues em termos de quantidade, qualidade e tempestividade (IRB, 2017, p. 129). É, pois, um conceito relativo, o que significa que para se medir eficiência em alguma auditoria é preciso realizar uma comparação. Estas auditorias “podem também examinar os processos, desde os insumos até o produto, para expor as deficiências nesses processos ou na sua implementação” (IRB, 2017, p. 8). Além disso, a

¹⁸“Termo em inglês referente à técnica voltada à identificação e à implementação de boas práticas de gestão. Seu propósito é determinar, mediante comparações de desempenho e boas práticas, se é possível aperfeiçoar o trabalho desenvolvido em uma organização, podendo ajudar na identificação de oportunidades de melhorar a eficiência e proporcionar economia” (BRASIL, 2017, p.12).

eficiência pode ser examinada sob as seguintes perspectivas: “minimização do custo total ou dos meios necessários para obter a mesma quantidade e qualidade de produto; ou otimização da combinação de insumos para maximizar o produto quando o gasto total está previamente fixado” (BRASIL, 2018, p. 11). As principais definições referentes a esse conceito foram sintetizadas no quadro 4.

Quadro 4 – Principais definições para Eficiência

Entidade	Definição
INTOSAI	Relação existente entre a qualidade e quantidade de serviços prestados, e as atividades e o custo dos recursos utilizados para produzi-los, com o objetivo de alcançar resultados (INTOSAI, 2005, p. 20, <i>apud</i> COUTO, 2014, p. 71)
NAO (Inglaterra)	Relação entre os bens, serviços ou outros resultados produzidos e os recursos usados para obtê-los. Até que ponto um resultado máximo é obtido de um dado insumo, ou um insumo mínimo é usado para um determinado resultado? (NAO, 1995a, p. 7, <i>apud</i> COUTO, 2014, p. 71)
OAG (Canadá)	Relação entre os bens ou serviços produzidos e os recursos utilizados para produzi-los. Uma operação eficiente produz o máximo de resultados para qualquer conjunto de recursos disponíveis, ou dispõe de um mínimo de recursos para qualquer quantidade e qualidade de serviços executados (OAG, 1995a, p. 28, <i>apud</i> COUTO, 2014, p. 71)
AGN (Argentina)	Indica as condições de operação segundo as quais se maximiza o produto por unidade de recurso utilizado ou se maximizam os recursos para uma dada quantidade ou qualidade de produtos (LAS HERAS, 2003, p. 106, <i>apud</i> ALVES, 2016, p. 10)
Algemene Rekenkamer (Holanda)	Relaciona-se com a economia. A pergunta central é: com os recursos empregados tem-se obtido um rendimento máximo, ou com menos recursos alcança-se o mesmo resultado (considerando a qualidade e o tempo decorrido)? (ARAÚJO, 2001, p. 38, <i>apud</i> ALVES, 2016, p. 10)
TCU (Brasil)	Relação entre os produtos (bens e serviços) gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados para produzi-los, em um determinado período de tempo, mantidos os padrões de qualidade (BRASIL, 2018, p.11)
NAG 1109/TCE-MG	Racionalidade com que os recursos alocados a determinados programas governamentais são aplicados. Refere-se à extensão em que a unidade econômica maximiza seus benefícios com um mínimo de utilização de tempo e recursos. Preocupa-se com os meios, os métodos e os procedimentos planejados e organizados, a fim de assegurar a otimização da utilização dos recursos disponíveis (NAGs, 2010, p. 13, <i>apud</i> COUTO, 2014, p. 71)

Fonte: Elaborado pela autora com base em Couto (2014, p. 71) e Alves (2016, p. 10).

Notas:

*As citações do TCU foram atualizadas com base no Manual de 2018. Todas as demais são referentes a autores citados por Couto (2014) e Alves (2016).

Já a eficácia diz respeito ao grau de alcance das metas programadas em termos de produtos (IRB, 2017, p. 128, nota de rodapé). Logo, sua análise “deve considerar os critérios adotados para fixação da meta a ser alcançada”, já que, se esta for subestimada, “pode levar a conclusões equivocadas a respeito da eficácia do programa ou da atividade sob exame” (BRASIL, 2018, p. 11). Por outro lado, “fatores externos, como restrições orçamentárias, podem comprometer o alcance das metas planejadas e devem ser levados em conta durante a análise da eficácia” (BRASIL, 2018, p. 11). As principais definições referentes a esse conceito foram sintetizadas no quadro 5.

Quadro 5 – Principais definições para Eficácia

Entidade	Definição
INTOSAI	Constitui essencialmente um conceito de alcance de objetivos. Faz referência à relação existente entre os objetivos fixados, os produtos gerados e os objetivos alcançados. Estão sendo alcançados os objetivos estabelecidos de acordo com os meios empregados, os produtos obtidos e os efeitos observados? Os efeitos constatados são realmente consequência da política em questão, e não de outras circunstâncias? (INTOSAI, 2005, p. 22, <i>apud</i> COUTO, 2014, p. 73)
NAO (Inglaterra)	Relação entre os resultados pretendidos e os resultados reais de projetos, programas ou outras atividades. Até que ponto os bens, serviços ou outros resultados produzidos alcançam os objetivos das políticas norteadoras, finalidades operacionais e outros efeitos pretendidos, com sucesso? (em resumo, gastar sabiamente). (NAO, 1995a, p. 7, <i>apud</i> COUTO, 2014, p. 73)
OAG (Canadá)	Medida em que os resultados de determinada atividade correspondem aos objetivos da mesma. Nos casos em que houver efeitos negativos involuntários da atividade, a eficácia deverá ser julgada com base no saldo líquido dos resultados positivos e negativos (OAG, 1995a, p. 28, <i>apud</i> COUTO, 2014, p. 73)
TCU (Brasil)	Grau de alcance das metas programadas (bens e serviços) em um determinado período de tempo, independentemente dos custos implicados (BRASIL, 2018, p.11)
NAG 1108/TCE- MG	Grau de realização de objetivos e de alcance de metas (NAGs, 2010, p. 13, <i>apud</i> COUTO, 2014, p. 73)

Fonte: Elaborado pela autora com base em Couto (2014, p. 73).

Notas:

*As citações do TCU foram atualizadas com base no Manual de 2018. Todas as demais são referentes a autores citados por Couto (2014).

Por fim, a efetividade consiste na obtenção dos objetivos estabelecidos e no alcance dos resultados pretendidos (IRB, 2017, p. 129). Diz respeito, pois, à verificação se os resultados alcançados decorreram das ações desenvolvidas e não de outros fatores. Assim, sua avaliação “requer tratamento metodológico específico que busca estabelecer a relação de causalidade entre as variáveis do programa e os efeitos observados, comparando-os com uma estimativa do que aconteceria caso o programa não existisse” (BRASIL, 2018, p. 11). Nesse sentido, trata-se de aspecto mais complexo de ser analisado, na medida em que esse isolamento causal requerido para a sua aferição é muito difícil de ser obtido, tendo em vista a multiplicidade de fatores que podem interferir no alcance dos resultados averiguados. As principais definições referentes a esse conceito foram sintetizadas no quadro 6.

Quadro 6 – Principais definições para Efetividade

Entidade	Definição
TCU (Brasil)	Alcance dos resultados pretendidos, a médio e longo prazo. Refere-se à relação entre os resultados de uma intervenção ou programa, em termos de efeitos sobre a população-alvo (impactos observados), e os objetivos pretendidos (impactos esperados), traduzidos pelos objetivos finalísticos da intervenção. Trata-se de verificar a ocorrência de mudanças na população-alvo que se poderia razoavelmente atribuir às ações do programa avaliado (BRASIL, 2018, p.11)
NAG 1107/TCE-MG	Resultado real obtido pelos destinatários das políticas, dos programas e dos projetos públicos. É o impacto proporcionado pela ação governamental (NAGs, 2010, p. 13, <i>anud</i> COUTO. 2014. n. 74)

Fonte: Elaborado pela autora com base em Couto (2014, p. 74).

Notas:

*As citações do TCU foram atualizadas com base no Manual de 2018. Todas as demais são referentes a autores citados por Couto (2014).

Para fins de melhor compreensão acerca das auditorias operacionais, é importante descrever, ainda que forma genérica, as principais etapas do ciclo de realização dessas atividades¹⁹. Este se inicia com a seleção de um tema específico. Em seguida, é realizado o planejamento para fins de elaboração do projeto de auditoria cujo objetivo principal é “detalhar os objetivos do trabalho, as questões a serem investigadas, os procedimentos a serem desenvolvidos e os resultados esperados com a realização da auditoria” (BRASIL, 2018, p. 14). Por meio da execução é feita a coleta de dados e de informações que servirão de base para o apontamento dos achados e das conclusões da auditoria, os quais são descritos inicialmente em um relatório preliminar a ser remetido ao gestor para que possa emitir seus comentários. Na sequência, é elaborado o relatório final de auditoria, o qual, após apreciação do relator e do plenário do Tribunal de Contas, é disseminado e divulgado. Depois, é proposto pelo gestor um plano de ação²⁰ para fins de cumprir as recomendações e as determinações do Tribunal. Esse plano de ação é analisado pelo Tribunal e, com a sua aprovação, é determinado prazo ao gestor para seu cumprimento²¹. Por fim, é feito o monitoramento²², mediante o qual

¹⁹Resolução TCE-MG nº 11/2016 – “Art. 4º A auditoria operacional compreende as seguintes etapas: I-seleção do objeto de auditoria; II- planejamento; III- execução; IV- elaboração de relatório preliminar; V- autuação e distribuição do relatório preliminar a um relator; VI- encaminhamento do relatório preliminar ao gestor; VII- análise das considerações do gestor; VIII- emissão de relatório final; IX- apreciação e deliberação em sessão do Colegiado competente; X- divulgação do relatório final por meio eletrônico do Tribunal, bem como por outros meios de comunicação; XI- monitoramento das determinações e/ou recomendações aprovadas pelo Tribunal” (MINAS GERAIS, 2011c).

²⁰Conforme estabelece o artigo 8º da resolução TCE-MG nº 11/2016, “considera-se plano de ação o documento elaborado pelo órgão ou entidade auditada que contemple as ações que serão adotadas para o cumprimento das determinações e recomendações, indique os responsáveis e fixe os prazos para implementação de cada ação, e registre os benefícios previstos após a execução dessas ações” (MINAS GERAIS, 2011c).

²¹Conforme determinam, respectivamente, os parágrafos 2º, 3º e 4º do artigo 8º da resolução TCE-MG nº 11/2016, “o plano de ação será submetido ao Relator para as providências cabíveis, após o que será encaminhado ao Colegiado competente para deliberação”. “Aprovado, o plano de ação terá natureza de compromisso do órgão ou entidade auditada com o Tribunal”. “O Relator fixará prazo para que o gestor

se verifica se as recomendações e as determinações do Tribunal foram implementadas, bem como são averiguados os benefícios decorrentes das implementações feitas (BRASIL, 2018, p. 15). A figura 1 ilustra esse ciclo.

Figura 1 – Ciclo de auditoria operacional



Fonte: Brasil (2018, p. 15).

Esclarecidos os principais aspectos conceituais em relação à auditoria operacional, devem ser esclarecidas as principais questões que a diferenciam das auditorias de regularidade. A partir dos conceitos explicitados acima, verifica-se que a auditoria de regularidade e a auditoria operacional possuem objetivos distintos, porquanto se, por um lado aquela procura verificar a legalidade e a legitimidade do seu objeto de investigação, esta busca averiguar “se as políticas, programas e projetos públicos foram (ou estão sendo) conduzidos com respeito à economicidade, eficiência, efetividade e à boa gestão” (MINAS GERAIS, 2013a, p. 10; POLLITT *et al.*, 2008, p. 26).

Uma das distinções entre a auditoria operacional e a auditoria de regularidade está relacionada à forma de seus respectivos funcionamentos, na medida em que enquanto esta “consiste em ciclos anuais repetidos de ‘checagem de livros’”, aquela, a despeito de algumas EFS terem produzido manuais para auxiliar nessa atividade, tende a ser um projeto específico

apresente relatórios de acompanhamento da execução referentes à adoção das medidas recomendadas” (MINAS GERAIS, 2011c).

²²Conforme estabelece o artigo 10 da resolução TCE-MG nº 11/2016, “o monitoramento constitui uma das etapas da auditoria operacional que objetiva verificar o cumprimento das deliberações nela exaradas e os resultados dela advindos”. No âmbito do TCE-MG, segundo a referida norma (artigos 11 e 12), após a apresentação, pela CAOP, de relatório conclusivo do monitoramento, este será submetido ao Relator, “para fins de deliberação junto ao Tribunal Pleno ou respectiva Câmara” (MINAS GERAIS, 2011c).

(POLLITT *et al.*, 2008, p. 45-46). Assim, se, por um lado, a auditoria de regularidade adota padrões relativamente fixos na sua realização e apresenta conclusões formatadas sob o aspecto de “opinião concisa e formato padronizado sobre demonstrativos financeiros e sobre a conformidade das transações com leis e regulamentos”, por outro lado, a auditoria operacional apresenta “maior flexibilidade na escolha de temas, objetos de auditoria, métodos de trabalho e forma de comunicar as conclusões de auditoria” e seu relatório pode variar quanto à sua natureza e ao seu escopo e trata “da economicidade e da eficiência na aquisição e aplicação dos recursos, assim como da eficácia e da efetividade dos resultados alcançados” (BRASIL, 2018, p. 13).

Resumidamente, enquanto a fiscalização de regularidade busca essencialmente “assegurar a aderência às normas legais e regulamentares quando da gestão dos recursos públicos”, o controle de performance “preocupa-se com as conseqüências da ação governamental, em especial com o atendimento satisfatório das expectativas dos cidadãos”, buscando averiguar “se as políticas e os programas de governo vêm efetivamente produzindo os resultados para os quais foram criados” (WILLEMAN, 2020, p. 71). Os quadros 7 e 8 sintetizam algumas diferenças entre esses tipos de auditoria. O primeiro resume os tipos de auditoria, apontando os critérios estabelecidos e a natureza do parecer técnico resultante de cada uma dessas modalidades de auditoria, conforme exposto no Manual de Auditoria do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais.

Quadro 7– Resumo dos tipos de auditoria

Natureza dos trabalhos		Crítérios estabelecidos	Conclusão/parecer dos servidores técnicos
Regularidade	Conformidade	Leis, regulamentos ou outras exigências estabelecidas por terceiros	Opinião acerca da conformidade do objeto auditado às normas aplicáveis, compreendendo, conforme o caso, avaliação da conduta dos responsáveis
	Financeira	Princípios contábeis geralmente aceitos	Opinião a respeito da adequação das demonstrações contábeis
Operacional		Economicidade, eficiência, eficácia, equidade e efetividade	Opinião a respeito da economicidade, eficiência, eficácia, equidade e efetividade do objeto auditado, acompanhada de recomendações para aprimoramento da gestão, quando for o caso

Fonte: Brasil (2013, p. 13).

Por sua vez, o quadro 8 aponta as principais diferenças entre a auditoria de regularidade e a operacional, quanto aos aspectos relacionados: ao planejamento; ao processo;

aos atores; ao que se espera do perfil e dos papéis dos auditores; às principais fontes dos critérios utilizados; ao escopo; às evidências; ao formato dos relatórios; e à abordagem.

Quadro 8 – Principais diferenças entre auditoria de regularidade e auditoria operacional

Aspecto	Auditoria de Regularidade	Auditoria Operacional
Planejamento	Rígido, procedimentos pré-definidos, programas padronizados	Criativo, flexível, contínuo
Processo	Homogêneo, linear e pouco iterativo	Dinâmico, muito iterativo, geralmente mais longo
Atores	Poucos (auditores e auditados)	Variados e numerosos (especialistas, sociedade civil, universidades, institutos de pesquisa)
Perfil do auditor	Conhecimentos de contabilidade, finanças e direito	Formação abrangente, visão sistêmica, capacidade analítica, habilidades interpessoais, treinamento em administração, políticas públicas, ciências sociais, métodos de investigação científica
Papéis do auditor	Juiz/magistrado, contador público	Pesquisador/cientista, consultor de gestão
Fontes de critérios	Leis, normas e regulamentos	Comparações, experiências, indicadores, conhecimento científico, bibliografia
Escopo	Restrito a demonstrações financeiras e normas legais	Abrangente, alcançando todas as operações do ente auditado
Evidências	Conclusivas, exatas	Persuasivas, convincentes
Formato dos relatórios	Padronizados	Variam em extensão, forma e natureza
Abordagem	Neutra (achados de auditoria)	Construtiva (avaliações e recomendações)

Fonte: Albuquerque (2006, p. 62).

Conforme explicam Inaldo Araújo e Luciano de Farias,

Constata-se que o objetivo precípua das auditorias operacionais é aferir o desempenho da gestão pública, contribuindo para o seu aperfeiçoamento. Materializa-se, comumente, nas fiscalizações de projetos e programas de governo, visando contribuir para a melhoria de seu desempenho e, ainda, aumentar a efetividade do controle, por meio da mobilização de atores sociais no acompanhamento e na avaliação dos objetivos, da implementação e dos resultados das políticas públicas. Diferentemente das auditorias de regularidade (financeira e de conformidade), mais focadas nos aspectos legais, administrativos, contábeis, financeiros e patrimoniais, as auditorias operacionais procuram avaliar a qualidade do gasto público (ARAÚJO; FARIAS, 2020, p. 153).

Apesar dessas diferenças, é importante esclarecer que a auditoria operacional não tem por propósito substituir a auditoria de regularidade. Ao contrário, foi desenvolvida como um complemento desta, assim como “a Nova Administração Pública afirma adicionar eficiência e efetividade administrativa aos valores tradicionais burocráticos da prudência e da correição procedimental” (POLLITT *et al.*, 2008, p. 287). Nas palavras de Willeman,

[...] Esse novo modelo de *accountability*, que cobra dos governantes a qualidade de suas opções políticas, é complementar – e não substitutivo – dos sistemas de responsabilização fundados em *compliance* e probidade procedimental. Os dois modelos devem caminhar juntos, abrindo espaço para novas formas de se conceber as intrincadas relações entre técnica e política (WILLEMANN, 2020, p. 285).

Esclarecidos esses pontos, cumpre destacar como as Entidades de Fiscalização Superior (EFS), especialmente o TCE-MG, vêm realizando suas auditorias operacionais em alguns de seus principais componentes, sendo esse o propósito do próximo capítulo. Especificamente quanto à análise feita em relação ao referido Tribunal, ressalta-se que esta foi realizada a partir da análise das descrições contidas nos relatórios de auditoria operacional publicados em seu sítio eletrônico até o final de 2019²³, bem como a partir da entrevista realizada e dos questionários eletrônicos aplicados.

²³Nesse sentido, para as análises contidas no capítulo 6 foram consideradas apenas as auditorias operacionais realizadas pelo TCE-MG (foram excluídas dessa análise as auditorias operacionais coordenadas pelo TCU das quais o TCE-MG participou) cujos relatórios foram publicados até 2019 no sítio eletrônico do TCE-MG. Estas totalizam 27 auditorias operacionais, quais sejam: a AOP Nº: 862.615 - PROGRAMA SAÚDE DA FAMÍLIA; a AOP Nº 862.696 – PROGRAMA SANEAMENTO BÁSICO: MAIS SAÚDE PARA TODOS; a AOP Nº 872.163 – PROGRAMA GESTÃO DAS UNIDADES DE CONSERVAÇÃO DE PROTEÇÃO INTEGRAL DO ESTADO DE MINAS GERAIS; a AOP Nº: 839481 - PROGRAMA TRAVESSIA, a AOP Nº: 911688 (MONITORAMENTO Nº 969148) - PROGRAMA VIDA NO VALE – COPANOR, a AOP Nº: 886104 - PROGRAMA FARMÁCIA DE MINAS; a AOP Nº: 1013193 (MONITORAMENTO Nº 1047692) - GESTÃO DE RECURSOS HÍDRICOS EM MINAS GERAIS; as AOPs realizadas em municípios mineradores (3 relatórios), na gestão do SISEMA de mineração (2 relatórios) e das realizadas em municípios nas áreas de ensino fundamental (6 relatórios) e ensino infantil (10 relatórios) (MINAS GERAIS, [2020?]).

6 – PRINCIPAIS ASPECTOS RELACIONADOS À REALIZAÇÃO DE AUDITORIAS OPERACIONAIS PELAS EFS E PELO TCE-MG

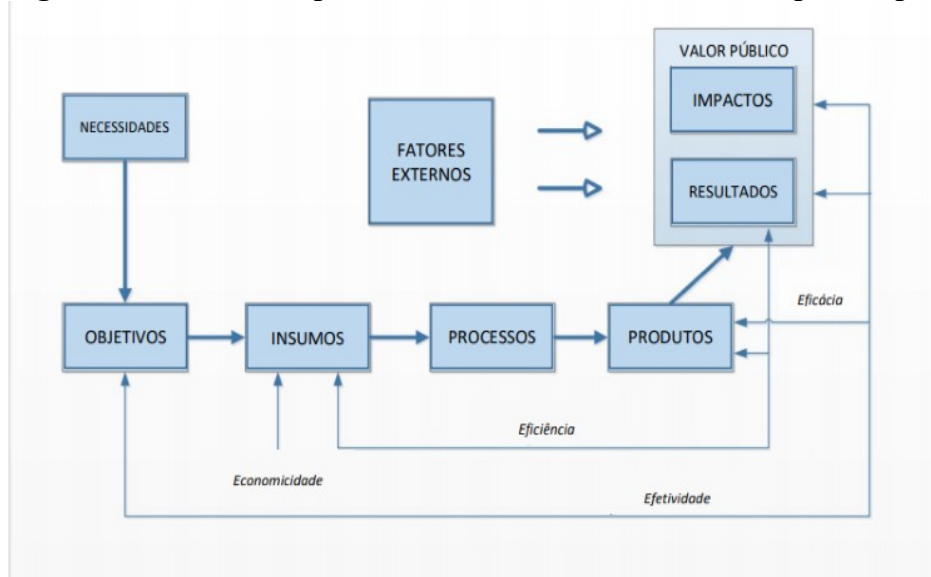
Como apontam Pollitt *et al.* (2008), recentemente, a auditoria operacional passou a ser um novo instrumento incorporado pelas EFS às suas demais atividades. Assim, apesar de haver diferenças quanto à maneira e ao fundamento com base no qual foi incluída em suas competências, essas instituições passaram

[...] a investir uma parcela considerável de seus recursos no desenvolvimento de uma área de atividade relativamente nova, a qual está focada diretamente naquelas questões de desempenho que se tornaram, por si só, um ponto fulcral de preocupação dos governos modernos (POLLITT *et al.*, 2008, p. 29).

Sendo assim, em razão da relevância das auditorias operacionais, especialmente para a responsividade dos governos quanto à economicidade, à eficiência, à efetividade e à boa gestão de seus programas e de suas atividades, os autores analisaram AOPs realizadas por cinco EFS. Nesse estudo, eles tecem considerações importantes acerca dessa atividade, as quais podem ser melhor explicitadas a partir da visualização das auditorias operacionais como um processo no qual determinados “insumos” (*inputs*) são processados de certa forma, tendo em vista a produção de um produto (*output*) (POLLITT *et al.*, 2008, p. 34).

A figura 2 ilustra claramente a ideia central dessa concepção.

Figura 2 – Auditoria operacional sob a ótica do modelo input-output



Fonte: Brasil(2018, p. 10).

A escolha desse modelo para analisar as auditorias operacionais se justifica na medida em que,

[...] A ‘administração de desempenho’ e o foco nos ‘três Es’ são, eles próprios, constituídos por um discurso input-output, em que os objetivos não de ser estabelecidos, a eficiência e a efetividade não de ser mensuradas, e as organizações públicas, supostamente, devem mudar de um sistema de controle baseado no input para um ‘conduzido aos resultados’ (POLLITT *et al.*, 2008, p. 36).

As principais reflexões dos autores e as observações feitas quanto às auditorias operacionais realizadas pelo TCE-MG que tiveram seus relatórios de auditoria publicados no sítio eletrônico da instituição até o final de 2019 foram sintetizadas a seguir.

6.1 – Objetos de estudo das auditorias operacionais

Um aspecto importante para a compreensão do que está sendo desenvolvido pelas Entidades de Fiscalização Superior no que tange às auditorias operacionais diz respeito às suas escolhas quanto aos objetos escolhidos para serem auditados. Assim, “a política escolhida por um ESF no que se refere aos objetos escolhidos será refletida nos tipos de critério que serão característicos de suas auditorias operacionais”. De maneira geral, fatores que costumam atrair a atenção de auditores operacionais são: o volume de recursos públicos usados em uma atividade; a probabilidade de risco aos fundos públicos; o desejo de alcançar coberturas sistemáticas razoáveis de campos de auditoria; evidências de auditorias prévias que necessitem ser atualizadas; e a importância política atual (POLLITT *et al.*, 2008, p. 112-113).

Mais especificamente, os tipos de objetos escolhidos por Entidades de Fiscalização Superior para os seus projetos de auditoria operacional podem consistir em uma organização específica ou em um grupo de atividades desenvolvido por diversas instituições. Podem, ainda, se concentrar no desempenho das atividades centrais do ente auditado ou em sistemas para controle e direcionamento destas atividades. Além disso, podem focar em atividades contínuas dos entes investigados ou em um projeto específico. Nesse sentido, quando o objetivo final da auditoria operacional é a responsividade dos órgãos públicos, o direcionamento será voltado mais à avaliação de organizações individuais do que em programas ou grupos de atividades, já que nestes há uma dificuldade maior em identificar as pessoas responsabilizáveis. Logo “se a manutenção da responsabilidade dos tomadores de decisão e dos administradores for compreendida como a principal função do ESF, uma auditoria direcionada a uma única organização será a escolha natural” (POLLITT *et al.*, 2008, p. 113-125).

Com relação ao foco das auditorias no desempenho ou em sistemas de controle, aquelas que se voltam à análise desses sistemas são mais passíveis de padronização e

elaboração conforme os contornos de auditorias financeiras. Já as focadas no desempenho efetivo requerem a elaboração de projetos complexos, semelhantes a pesquisas, para serem desenvolvidas, o que dificulta a padronização. Ademais, as auditorias voltadas aos sistemas de controle possibilitam a produção com mais facilidade de declarações conclusivas sobre o cumprimento ou não de expectativas pré-estabelecidas do que as que objetivam investigar efetividade (POLLITT *etal.*, 2008, p. 114-115).

Já a ênfase em atividades contínuas ou em projetos ocasionais está relacionada “ao papel que as reformas na Administração Pública possam ter na agenda de auditoria dos ESFs” (POLLITT *et al.*, 2008, p. 115). Desse modo, uma Entidade de Fiscalização Superior que “assume um papel ativo quanto aos tópicos de auditoria que surjam das reformas da administração, provavelmente será capaz de direcionar os seus projetos de auditoria em direção a projetos ocasionais” (POLLITT *etal.*, 2008, p. 115).

Quanto ao objeto de estudo das auditorias operacionais realizadas pelo TCE-MG analisadas, verifica-se que as primeiras auditorias realizadas pelo órgão buscaram verificar programas, como ocorreu com as auditorias realizadas: no Programa Saúde da Família (AOP nº 862.615 de 2010)²⁴; no Programa Travessia (AOP nº 839.481 de 2011)²⁵; no Programa Saneamento Básico: Mais Saúde para Todos (AOP nº 862.696 de 2011)²⁶; no Programa Farmácia de Minas (AOP nº 886.104 de 2013)²⁷.

Além disso, apenas uma das auditorias buscou averiguar uma instituição específica, o que ocorreu na auditoria que auditou a COPANOR (AOP nº 911.688)²⁸ cujo relatório de auditoria foi feito em 2012. As demais auditorias operacionais analisadas focaram suas análises em aspectos de políticas públicas em áreas específicas, sem, porém, se concentrarem em um programa governamental ou em uma instituição em particular. Isto ocorreu na auditoria que avaliou a gestão das Unidades de Conservação de Proteção Integral do Estado de Minas Gerais (AOP nº 872.163 de 2012)²⁹, na Gestão de Recursos Hídricos (AOP nº 1.013.193 de 2017)³⁰, nas auditorias operacionais decorrentes do Programa na Ponta do Lápis³¹, realizadas na área de ensino fundamental (municípios de Oratórios³² e de Arapuá³³,

²⁴MINAS GERAIS, 2010.

²⁵MINAS GERAIS, 2011b.

²⁶MINAS GERAIS, 2011a.

²⁷MINAS GERAIS, 2013b.

²⁸MINAS GERAIS, 2014b.

²⁹MINAS GERAIS, 2012b.

³⁰MINAS GERAIS, 2017.

³¹MINAS GERAIS, 2020.

³²MINAS GERAIS, 2018b.

³³MINAS GERAIS, 2018c.

em 2018, e de Santana de Pirapama³⁴, Jampruca³⁵, Ubaí³⁶, Aricitiba³⁷, em 2019) e de ensino infantil (municípios de Bom Jesus do Galho³⁸, Caratinga³⁹, Sem-Peixe⁴⁰, Salinas⁴¹, Oliveira⁴², Delfim Moreira⁴³, Ituiutaba⁴⁴, Prata⁴⁵ e Ponte Nova⁴⁶, cujos relatórios de auditoria foram feitos em 2019), bem como nas decorrentes de análises desenvolvidas em relação à política de mineração, tanto sob a perspectiva estadual – referentes à atuação do SISEMA (AOP nº 969.685⁴⁷ de 2016) – quanto no que tange à atuação de municípios mineradores (Conceição do Mato Dentro⁴⁸, Nova Lima⁴⁹, Itabirito⁵⁰, cujos relatórios de auditoria foram feitos em 2016). O quadro 9 resume o quantitativo das auditorias analisadas quanto ao seu objeto, bem como quanto ao período de sua realização⁵¹.

Quadro 9 – Quantitativo de AOPs do TCE-MG em relação ao seu objeto e ao período de sua realização

PERÍODO EM QUE OS RELATÓRIOS DE AUDITORIA FORAM ELABORADOS	QUANTIDADE DE AOPs CUJO OBJETO É UM PROGRAMA GOVERNAMENTAL	QUANTIDADE DE AOPs CUJO OBJETO É UMA INSTITUIÇÃO ESPECÍFICA	QUANTIDADE DE AOPs CUJO OBJETO CONSISTE EM ASPECTOS DE UMA POLÍTICA PÚBLICA (SENTIDO AMPLO)
2010-2014	4	1	1
2015-2019			20

Fonte: Elaborado pela autora (2020).

Por sua vez, o gráfico 1 retrata a percepção dos auditores operacionais do TCE-MG quanto ao objeto de análise das auditorias operacionais realizadas no período mais recente a qual confirma a observação feita acima no sentido de que estas auditorias se voltaram principalmente à análise de políticas públicas, em um sentido mais amplo, não se restringindo à observação de um programa governamental ou a uma instituição em específico.

³⁴MINAS GERAIS, 2018d.

³⁵MINAS GERAIS, 2018e.

³⁶MINAS GERAIS, 2019b.

³⁷MINAS GERAIS, 2019c.

³⁸MINAS GERAIS, 2019d.

³⁹MINAS GERAIS, 2019e.

⁴⁰MINAS GERAIS, 2019f.

⁴¹MINAS GERAIS, 2019g.

⁴²MINAS GERAIS, 2019h.

⁴³MINAS GERAIS, 2019i.

⁴⁴MINAS GERAIS, 2019j.

⁴⁵MINAS GERAIS, 2019k.

⁴⁶MINAS GERAIS, 2019l.

⁴⁷MINAS GERAIS, 2016c.

⁴⁸MINAS GERAIS, 2016e.

⁴⁹MINAS GERAIS, 2016f.

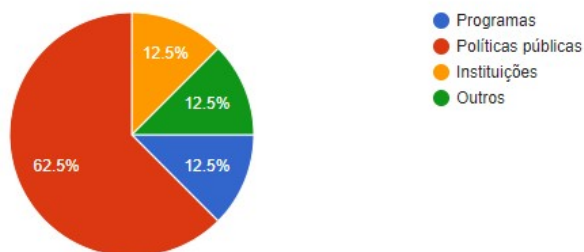
⁵⁰MINAS GERAIS, 2016g.

⁵¹O ano da realização do relatório corresponde ao ano indicado no relatório publicado. Em relação ao período escolhido para fins do recorte temporal analisado, este decorre do fato de que as auditorias operacionais realizadas pela CAOP se iniciaram em 2010.

Gráfico 1– Percepção dos auditores operacionais do TCE-MG quanto ao objeto de análise das AOPs realizadas mais recentemente pelo órgão

Em sua opinião, as auditorias operacionais do TCE-MG mais recentes auditam o quê?

8 responses



Fonte: Resultados da pesquisa (2020).

Na entrevista realizada, diante do questionamento acerca dessa percepção de mudança de enfoque de realização de auditorias de programas para um voltado à análise de políticas públicas, de maneira mais ampla, esclareceu-se que essa mudança ocorreu, mas não em função de uma decisão técnica da Coordenadoria de Auditoria Operacional (CAOP), tendo decorrido de circunstâncias relacionadas às origens de instauração das auditorias operacionais do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais no período analisado. Assim, as primeiras auditorias operacionais realizadas pelo órgão averiguaram principalmente programas governamentais específicos, por influência das diretrizes inicialmente estabelecidas no âmbito do PROMOEX, voltadas à análise de alguns programas de governo. Já a maior parte dos relatórios de auditoria mais recentes decorreu de desdobramentos de determinações da alta gestão do Tribunal (Conselheiros), a qual solicitou à equipe técnica (CAOP) a realização de auditorias referentes a políticas públicas com enfoque na atuação municipal em educação (Ensino Infantil e Ensino Fundamental) e em mineração (diversificação da atividade econômica em municípios mineradores), o que exigiu a elaboração de um relatório de auditoria para cada município auditado, devido às peculiaridades de cada um desses entes federativos, provocando, com isso, um aumento significativo de relatórios de auditoria operacional voltados a políticas públicas.

6.2 – Critérios adotados nas auditorias operacionais

Uma vez que as auditorias operacionais realizam avaliações em relação ao seu objeto de análise, o fazem com base em critérios. Desse modo, esses são essenciais, uma vez que as evidências apontadas pelos auditores têm seu significado fundamentado a partir da sua

comparação com algum critério pré-estabelecido. Assim, para se realizar alguma recomendação ou algum julgamento, é preciso que haja um confronto entre os achados e algum critério, que consiste em “um padrão ou princípio usado como base de um julgamento” (POLLITT *etal.*, 2008, p. 130). Esse padrão se baseia em alguma medida (cardinal, ordinal ou nominal) que será o parâmetro de comparação (POLLITT *etal.*, 2008, p. 129-130).

As medidas cardinais expressam pontos em escalas regulares de intervalos, possibilitando a determinação precisa da quantidade de diferenças entre os pontos e outros valores da mesma escala. Já as ordinais indicam um *ranking*, mas não indicam um intervalo preciso. Por sua vez, as medidas nominais indicam se há ou não enquadramento do objeto de análise em determinada categoria ou concepção e não fazem nenhuma qualificação com base em intervalos ou *rankings*. De acordo com o padrão indicado pela INTOSAI, os critérios que devem ser adotados nas auditorias operacionais são: economicidade, princípios administrativos sólidos, eficiência e efetividade (POLLITT *etal.*, 2008, p. 130-131).

Ao analisar os critérios utilizados pelos auditores de cinco Entidades de Fiscalização Superior, Pollitt *etal.* (2008) concluíram que os critérios predominantemente utilizados foram economicidade, eficiência, efetividade, boa prática administrativa, boa governança, qualidade do serviço e cumprimento do objetivo (POLLITT *etal.*, 2008, p. 143) e que “boa parte dos seus trabalhos de auditoria operacional se dava com base em julgamentos não muito preocupados com a efetividade ou a eficiência, estritamente definidos, mas sim com a presença ou ausência de práticas de boa administração” (POLLITT *etal.*, 2008, p. 138).

Ademais, verificaram que há uma dificuldade por parte das EFS quanto à identificação, à articulação e à aplicação de critérios claros e precisos nas suas auditorias operacionais. Outro obstáculo percebido foi a ausência de definição e de clareza em relação aos objetivos do governo para cada uma das suas atividades (POLLITT *etal.*, 2008, p. 139-140). Também identificaram desafios das EFS no desenvolvimento e na aplicação de critérios precisos, seja por oposição do órgão auditado, seja em decorrência da própria cultura organizacional das EFS. Nesse sentido, escrevem que, por um lado:

[...] o esforço de se incluir critérios precisos e claros poderá enfrentar oposição por parte do ministério ou da agência interessada. Um relatório que discuta, em termos razoavelmente gerais, as fraquezas dos sistemas de administração ou os graus de conformidade que foram alcançados em relação aos procedimentos estatais, pode parecer menos danoso à reputação do ente auditado do que um que aplique critérios precisos (ordinais ou cardinais) e que mostre que o órgão auditado desenvolveu suas atividades de maneira insatisfatória (POLLITT *etal.*, 2008, p. 141).

Por outro lado,

[...] podem existir fatores organizacionais e culturais que inclinam o ESF a aplicar

testes mais amplos de ‘boa administração’ ou de conformidade com os procedimentos do que medidas quantificadas de eficiência ou testes diretos de efetividade. Examinar grau de conformidade de um sistema operante com algum modelo ou regra referente àquilo que seja ‘funcionamento adequado’ é, afinal de contas, o que mais se aproxima da tarefa tradicional do auditor de verificação. [...] Ademais, não exige o mesmo nível de habilidade no uso de técnicas analíticas como ocorre nas análises compreensivas sobre eficiência econômica; e tampouco está preenchida com as complexidades referentes à conceitualização e aos métodos, típicas dos estudos diretos sobre a efetividade de programas e políticas. [...] A disponibilidade limitada de certas habilidades, desta feita, reforça as disposições culturais existentes em favor de modelos de auditoria de ‘verificação’, em vez dos de ‘análise’, com uma ênfase maior na aplicação de critérios categóricos, razoavelmente gerais (POLLITT *et al.*, 2008, p. 141-142).

Assim, predominou, nas auditorias operacionais realizadas por essas cinco EFS pesquisadas pelos autores, a utilização do critério boa prática administrativa, consistente na comparação das atividades internamente desenvolvidas pelos auditados e modelos ou padrões de boa administração, enquanto foi pouco observada a realização de análise explícita de resultados, com base na efetividade (POLLITT *et al.*, 2008, p. 159-162).

No que se refere à identificação dos critérios predominantemente adotados pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais nas suas auditorias operacionais, adotou-se como parâmetro de categorização os enfoques indicados no quadro 10 e como objeto de análise as questões e as subquestões de auditoria apontadas nos relatórios publicados. Assim, resumidamente, o referido quadro elenca seis enfoques comumente dados às questões e subquestões de auditoria, os critérios associados a cada um desses enfoques, suas principais características e finalidades e as questões examinadas que estão associadas a cada um deles.

Nesse sentido, foram destacados os seguintes: estudos sobre o alcance de metas ou estudos baseados em resultados, voltados à avaliação de em que medida um programa alcança suas metas ou objetivos; estudos baseados em processos, cujo principal objetivo é compreender de forma completa o funcionamento de um programa e o modo pelo qual produz seus resultados; estudos sobre o impacto, que procura avaliar o efeito real de um programa; estudos de custo-benefício e de custo eficácia, que procuram, respectivamente, examinar a relação entre os custos e as vantagens do programa em termos monetários e a relação entre os custos e os resultados de um projeto expressos em custos por unidade de resultado alcançado; estudos de avaliação comparativa, que comparam métodos, processos, procedimentos, produtos e serviços de uma organização (ou um programa) com os de organizações (programas) que se destaquem de maneira sistemática nas mesmas categorias; e estudos meta-avaliação, que visam julgar a qualidade, a adequação e as condições de procedimento das avaliações realizadas no âmbito do programa e melhorá-las.

Quadro 10 – Enfoques adotados nos relatórios de auditorias operacionais do TCE-MG

ENFOQUE	CRITÉRIO CORRESPONDENTE	CARACTERÍSTICAS E FINALIDADES	QUESTÕES EXAMINADAS
ESTUDOS SOBRE O ALCANCE DE METAS OU ESTUDOS BASEADOS EM RESULTADOS	EFICÁCIA/ CUMPRIMENTO DO OBJETIVO	AVALIAM EM QUE MEDIDA UM PROGRAMA ALCANÇA SUAS METAS OU OBJETIVOS ORIENTADOS A RESULTADOS E A CLIENTES. CONCENTRAM-SE EM <i>OUTPUTS</i> E RESULTADOS (INCLUÍDOS OS EFEITOS COLATERAIS E OS EFEITOS INVOLUNTÁRIOS), COM O OBJETIVO DE AVALIAR A EFICÁCIA DO PROGRAMA, PORÉM TAMBÉM PODEM CONCEDER UMA ATENÇÃO ESPECIAL AOS TEMAS DE QUALIDADE E ÀS PERSPECTIVAS DOS CLIENTES	OS PROGRAMAS ESTÃO ALCANÇANDO SEUS OBJETIVOS GLOBAIS? DE QUE FORMA SÃO ESTABELECIDAS AS METAS DO PROGRAMA? EM QUE ESTADO SE ENCONTRA O AVANÇO DO PROGRAMA? AS METAS SERÃO ALCANÇADAS NOS PRAZOS ESPECIFICADOS?
ESTUDOS BASEADOS NO PROCESSO	BOA GOVERNANÇA	PERMITIR UMA COMPREENSÃO COMPLETA DA FORMA COMO FUNCIONA UM PROGRAMA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, E DE COMO PRODUZ SEUS RESULTADOS	COMO FUNCIONA O PROGRAMA? QUAIS SÃO OS PASSOS E PROCEDIMENTOS DOS PROCESSOS DE TRABALHO? OS RECURSOS SÃO GERIDOS E UTILIZADOS DE FORMA ECONÔMICA E EFICIENTE? QUAL É O PROCESSO GERAL QUE OS CLIENTES PERCORREM AO LONGO DO PROGRAMA? QUAIS SÃO AS RECLAMAÇÕES MAIS FREQUENTES? O QUE É QUE OS CLIENTES E OS SERVIDORES CONSIDERAM COMO PONTOS FORTES E FRACOS DO PROGRAMA?
ESTUDOS SOBRE O IMPACTO	EFETIVIDADE	AVALIAM O EFEITO REAL DE UM PROGRAMA, MEDIANTE A COMPARAÇÃO DOS SEUS RESULTADOS COM UMA ESTIMATIVA DO QUE HAVERIA ACONTECIDO NA AUSÊNCIA DELE	QUAIS SÃO OS EFEITOS REAIS DO PROGRAMA GOVERNAMENTAL?
ESTUDOS DE CUSTO-BENEFÍCIO E DE CUSTO-EFICÁCIA	EFICIÊNCIA/ ECONOMICIDADE	OS ESTUDOS DE CUSTO-BENEFÍCIO SÃO EXAMES SOBRE A RELAÇÃO ENTRE OS CUSTOS E AS VANTAGENS DOS PROJETOS OU PROGRAMAS DA ADMINISTRAÇÃO, EXPRESSOS EM TERMOS MONETÁRIOS. TÊM COMO PROPÓSITO DETERMINAR SE AS VANTAGENS DE UMA ENTIDADE, PROGRAMA OU PROJETO SUPERAM SEUS CUSTOS. OS ESTUDOS DE CUSTO-EFICÁCIA SÃO ESTUDOS SOBRE A RELAÇÃO ENTRE OS CUSTOS E OS RESULTADOS DE UM PROJETO, EXPRESSA EM CUSTOS POR UNIDADE DE RESULTADO ALCANÇADO. UM ESTUDO DE CUSTO-BENEFÍCIO PERMITE QUE OS AUDITORES COMPAREM A EFICIÊNCIA ECONÔMICA DAS ALTERNATIVAS DO PROGRAMA, ENQUANTO QUE UM ESTUDO DE CUSTO-EFICÁCIA ESTÁ DESTINADO A ENCONTRAR O MEIO MAIS BARATO DE ALCANÇAR UM OBJETIVO DEFINIDO OU VALOR MÁXIMO COM RELAÇÃO A UM DETERMINADO GASTO.	OS BENEFÍCIOS DO PROGRAMA SÃO SUPERIORES A SEUS CUSTOS E OS OBJETIVOS SÃO ALCANÇADOS COM O MÍNIMO DE CUSTOS POSSÍVEL?
ESTUDOS DE AVALIAÇÃO COMPARATIVA (BENCHMARKING)	BOA PRÁTICA ADMINISTRATIVA/ QUALIDADE DO SERVIÇO	PROCESSO DE COMPARAÇÃO DOS MÉTODOS, PROCESSOS, PROCEDIMENTOS, PRODUTOS E SERVIÇOS DE UMA ORGANIZAÇÃO (UM PROGRAMA) COM OS DE ORGANIZAÇÕES (PROGRAMAS) QUE SE DESTAQUEM DE MANEIRA SISTEMÁTICA NAS MESMAS CATEGORIAS	AS COISAS ESTÃO SENDO FEITAS EM CONFORMIDADE COM AS MELHORES PRÁTICAS? O SERVIÇO PÚBLICO SATISFAZ AS EXPECTATIVAS RAZOÁVEIS DOS SEUS USUÁRIOS?
ESTUDOS DE META-AVALIAÇÃO		VISA JULGAR A QUALIDADE DAS AVALIAÇÕES, MELHORAR A QUALIDADE DAS AVALIAÇÕES E PROMOVER O USO EFETIVO DA INVESTIGAÇÃO SOBRE A AVALIAÇÃO NO PROCESSO DE GESTÃO. O PAPEL DA EFS CONSISTE EM EXAMINAR A QUALIDADE REAL DAS AVALIAÇÕES REALIZADAS, A ADEQUAÇÃO E AS CONDIÇÕES DE PROCEDIMENTO DA AVALIAÇÃO	É ACEITÁVEL A QUALIDADE DA AVALIAÇÃO REALIZADA?

Fonte: Elaborado pela autora com base em Couto (2014, p. 87-88) e Pollitt *et al.* (2008, p. 143-146).

Logo, observa-se que, nos relatórios analisados, predominaram questões de auditoria voltadas a estudos de processos, de meta-avaliação e de estudos sobre o alcance de metas ou baseados em resultados⁵². Já os estudos sobre impacto e sobre custo-benefício ou custo-eficácia foram os menos observados. O quadro 11 resume o quantitativo de critérios/enfoques identificados nos documentos⁵³.

⁵²A identificação das questões e das subquestões específicas enquadradas em cada enfoque está especificada no Apêndice C deste trabalho.

⁵³Esclarece-se que, como há em cada relatório várias questões e subquestões de auditoria indicadas e relacionou-se cada uma delas a um critério/enfoque, o quantitativo total de critérios/enfoques indicado nesse quadro é superior ao número de relatórios analisados.

Quadro 11 – Quantitativo de enfoques identificados nas questões e subquestões de auditoria analisadas

ENFOQUE	QUANTIDADE DE QUESTÕES E SUBQUESTÕES IDENTIFICADA NAS AOPs
ESTUDOS BASEADOS NO PROCESSO	37
ESTUDOS DE META-AVALIAÇÃO	5
ESTUDOS SOBRE O ALCANCE DE METAS OU ESTUDOS BASEADOS EM RESULTADOS	4
ESTUDOS DE AVALIAÇÃO COMPARATIVA (<i>BENCHMARKING</i>)	3
ESTUDOS SOBRE O IMPACTO	1
ESTUDOS DE CUSTO-BENEFÍCIO E DE CUSTO-EFICÁCIA	1

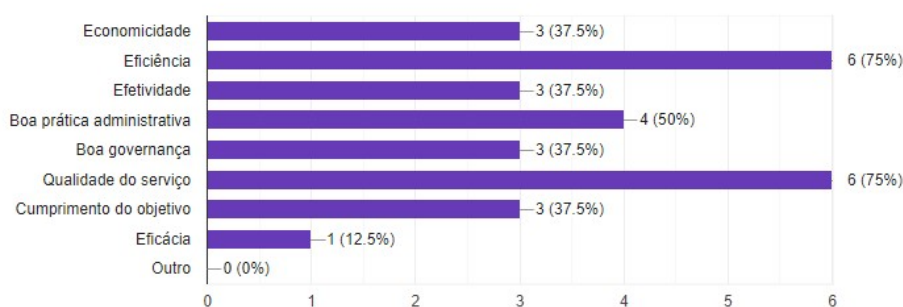
Fonte: Elaborado pela autora (2020).

Na percepção dos auditores operacionais do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, porém, os enfoques mais aplicados nas suas auditorias operacionais foram os estudos de avaliação comparativa e os estudos de custo-benefício e de custo-eficácia, conforme indica o gráfico 2, que revela que dos oito auditores que responderam ao questionário eletrônico, quatro apontaram a boa prática administrativa e seis a qualidade do serviço (critérios associados aos estudos de avaliação comparativa, conforme Quadro 10 deste trabalho), enquanto seis apontaram a eficiência e três a economicidade (critérios associados aos estudos de custo-benefício e de custo-eficácia, conforme Quadro 10 deste trabalho)⁵⁴.

Gráfico 2—Percepção dos auditores operacionais do TCE-MG quanto aos critérios de análise mais utilizados nas AOPs realizadas pelo órgão

Em sua opinião, quais dos critérios abaixo são mais aplicados nas auditorias operacionais realizadas pelo TCE-MG?

8 responses



Fonte: Resultados da pesquisa (2020).

⁵⁴Nesta pergunta, foi dada aos respondentes a liberdade para selecionarem quantas opções apresentadas desejassem. Sendo assim, o número total de apontamentos é superior à quantidade de auditores que responderam ao questionário eletrônico.

A partir dessas observações, foram feitas algumas perguntas na entrevista realizada, para fins de esclarecimento de determinados aspectos. Assim, diante do questionamento sobre o que a CAOP considera, em suas análises, parâmetros de boa prática administrativa, foi explicado que esta é verificada a partir da observação de aspectos de governança⁵⁵ e *compliance*, os quais, em última análise, estão relacionados a estudos baseados em processos (conforme Quadro 10 deste trabalho).

No que diz respeito à percepção de realização predominante de estudos de processos em detrimento de estudos sobre impacto, sobre custo-benefício ou custo-eficácia e sobre o alcance de metas, na entrevista se esclareceu que isso ocorre em função da ausência ou da insuficiência de indicadores dessas naturezas produzidos pelos auditados, o que dificulta a realização de auditorias nesse sentido, e da complexidade inerente à criação de indicadores capazes de aferir esses aspectos. Para o entrevistado, porém, na fase de monitoramento das auditorias, apesar da inexistência de mensuração formal e metodologicamente realizada nesse sentido, é possível a verificação desses aspectos a partir da identificação de impactos específicos que podem ser associados à auditoria operacional realizada.

Por fim, diante do questionamento quanto ao eventual uso de critérios de auditoria que não eram utilizados anteriormente, esclareceu-se que, apesar de a maior parte dos critérios de referência para as auditorias operacionais do TCE-MG serem de ordem normativa, houve uma inovação no sentido de se passar a considerar, além da legislação local (federal, estadual, municipal, bem como atos normativos dos entes auditados) em geral, normas internacionais e estudos científicos de universidades também passaram a ser considerados nas auditorias.

6.3 – Reflexões sobre o ofício dos auditores operacionais

No que diz respeito às atividades desempenhadas pelos auditores operacionais, essas requerem “o uso de habilidades de especialistas para criar uma série de produtos únicos (‘artesanais’), os quais são, conscientemente, produzidos para satisfazer altos padrões de exigência” (POLLITT *et al.*, 2008, p. 164). Sendo assim, pelo menos quatro dessas habilidades podem ser tipificadas⁵⁶ em maneiras como os auditores operacionais podem se enxergar.

⁵⁵De acordo com o entrevistado, a governança é observada especialmente em relação a: comunicação inadequada, falta de integração entre esferas distintas de governo, melhoria de controle interno, falta de informação de disponibilidade de recursos que poderiam ser aplicados, negligência, imprudência, imperícia, pontos falhos na gestão.

⁵⁶Expressão derivada do termo “tipo ideal”, concebido por Max Weber, sendo que se entende por esta expressão “uma ficção heurística com a qual o cientista ordena uma série de aspectos recorrentes da realidade”. Assim,

Nessa perspectiva, eles podem visualizar suas atuações como magistrados/juízes, contadores, cientistas/pesquisadores ou consultores administrativos. Apesar de, na prática, os auditores operacionais não se enquadrarem em nenhum desses extremos e em alguma medida desempenharem um pouco de cada papel, essa representação facilita o entendimento da complexidade envolvida no trabalho realizado por eles, bem como revela que, ao se aproximar de um dos papéis, automaticamente há um afastamento das exigências dos demais (POLLITT *et al.*, 2008, p. 164-167).

Com efeito, “os auditores operacionais, em nenhum caso, adotam um ‘tipo puro’ de papel. Há, sempre, alguma tensão em potencial ou efetiva em seus papéis – deveriam eles intensificar os seus papéis de ‘auxiliar’, ‘julgar’ ou ‘relatar’?” (POLLITT *et al.*, 2008, p. 167). Desse modo, a visão do auditor operacional enquanto magistrado/juiz está relacionada à observação, por ele, da correlação das atividades do auditado em relação à lei, a qual será o principal parâmetro de interpretação e verificação na auditoria. Logo, “as ações devem ser testadas a partir do ponto de vista de sua conformidade com as leis em vigor” (POLLITT *et al.*, 2008, p. 307).

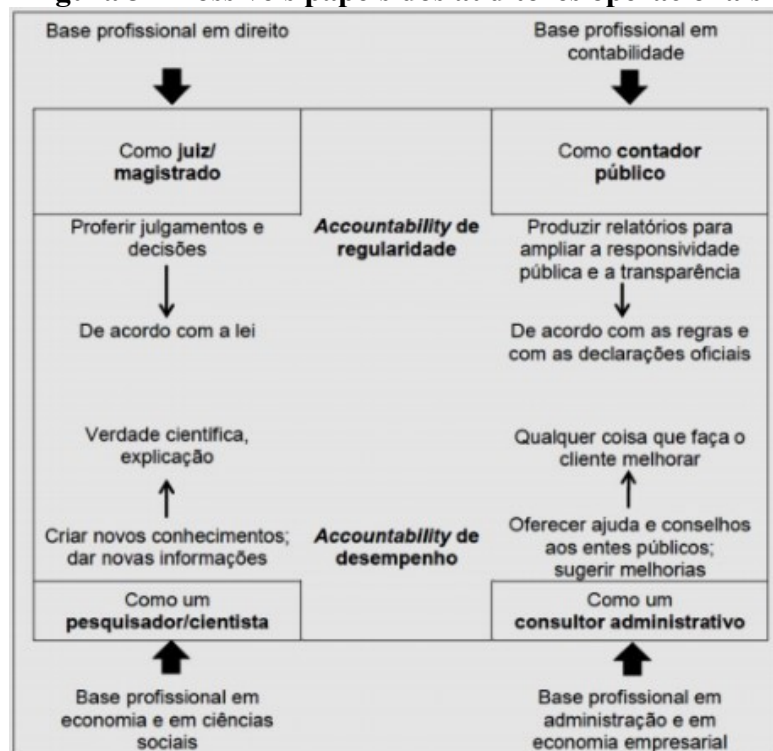
Já a visão do auditor operacional como contador público consiste na sua consideração como o responsável por expor as ações do auditado por meio de suas publicações. O foco, pois, está na transparência e as análises se basearão no fato de que “as autoridades públicas deveriam fazer aquilo que elas afirmam que farão, e o público deve ser capaz de verificar isto em face daquilo que uma fiscalização precisa e compreensiva constatou que eles realmente fizeram” (POLLITT *et al.*, 2008, p. 307). Por sua vez, o auditor operacional, enquanto cientista/pesquisador, terá como principal objetivo a busca por precisão em suas análises e, nesse sentido, o seu trabalho será aceito não em função do seu status de auditor, mas em razão de ele ter empregado os melhores e mais apropriados métodos analíticos na realização de sua auditoria (POLLITT *et al.*, 2008, p. 308). Por fim, o auditor operacional, enquanto consultor administrativo, procura “garantir melhorias para a administração dos entes públicos” (POLLITT *et al.*, 2008, p. 308) e, com isso, precisa ser capaz de compreender bem a realidade do auditado, para que consiga êxito quanto à realização das mudanças necessárias (POLLITT *et al.*, 2008, p. 309).

Essa concepção pode ser representada pela figura 3, a qual retrata os possíveis papéis desempenhados pelos auditores operacionais, as bases profissionais associadas a cada um deles, os principais resultados associados a cada uma dessas maneiras de enxergar a auditoria

“os ‘tipos ideais’ são conceitos puros que necessariamente representam deformações da realidade” (RAMOS, 2006, p. 269).

operacional e o embasamento em que se fundamentam. Além disso, revela a aproximação de cada um deles em relação à natureza da *accountability* de regularidade ou da *accountability* de resultados⁵⁷.

Figura 3 – Possíveis papéis dos auditores operacionais



Fonte: Couto (2014, p. 101).

Considerando esses possíveis enfoques analíticos, verifica-se que, resumidamente, o trabalho dos auditores operacionais consiste em: selecionar um tópico de estudo, planejar como esse tópico será tratado; realizar a investigação (o trabalho de campo); preparar o relatório preliminar de auditoria; apresentá-lo ao órgão auditado; apresentar e publicar o relatório final de auditoria e acompanhá-lo após sua publicação. Para a seleção dos tópicos de estudo, comumente as EFS consideram o volume de dinheiro público envolvido na atividade, os riscos prováveis aos fundos públicos envolvidos em uma atividade, a importância de se conferir uma cobertura sistemática e ampla de determinada atividade pública, a relevância de se dar continuidade a temas em que problemas tenham sido detectados por auditorias prévias e os tópicos que apresentam grande relevância política (POLLITT *et al.*, 2008, p. 168-173).

No planejamento de como o tópico selecionado será tratado na auditoria, os auditores formulam questões de auditorias passíveis de verificação e análise, dadas as restrições

⁵⁷Segundo Couto, a *accountability* de regularidade “se concentra no combate ao abuso do poder e no respeito aos direitos e às garantias dos cidadãos, tendo em vista o cumprimento das normas existentes, com destacada importância no combate à corrupção”. Já a *accountability* de resultados “envolve a avaliação a *posteriori* do desempenho de órgãos ou de entidades ou dos resultados de políticas ou de programas públicos” (COUTO, 2014, p. 16).

orçamentárias e de tempo, e estabelecem critérios que serão utilizados em seus julgamentos, bem como procuram prever o que esperam relatar. Além disso, reúnem conhecimentos relevantes para o caso (POLLITT *et al.*, 2008, p. 173-175). É importante destacar, ainda, que

[...] o ofício da auditoria operacional demanda não apenas o domínio de questões técnicas, mas também, desde o início do projeto, a habilidade de discutir e negociar com os órgãos auditados, os quais não estarão, necessariamente, satisfeitos com o fato de terem sido escolhidos como um objeto de investigação (POLLITT *et al.*, 2008, p. 175).

Na realização da auditoria, os auditores “reúnem, testam e analisam suas evidências, fazem visitas ao órgão auditado (e, por vezes a outros ‘interessados’ em determinada política ou programa)” (POLLITT *et al.*, 2008, p. 175). Trata-se do “momento em que eles buscam informações que justificarão as suas afirmações, quase sempre críticas, e que permitirão a elaboração de suas recomendações” (POLLITT *et al.*, 2008, p. 176). Na preparação do relatório de auditoria, há discussões e debates em torno das evidências reunidas e relatadas, os quais servem de base para a elaboração de um relatório preliminar que seja o máximo possível preciso, defensável, razoável quanto aos seus achados e às suas recomendações (POLLITT *et al.*, 2008, p. 179).

Em seguida, os auditores apresentam o relatório preliminar de auditoria ao ente auditado, a fim de dialogarem com este a respeito. É um momento em que “poderá haver a apresentação preliminar de algumas advertências ou de importantes descobertas” (POLLITT *et al.*, 2008, p. 180). Na fase de elaboração e de publicação do relatório final de auditoria, é realizado um trabalho no sentido de se buscar assegurar que “o produto final seja preparado e apresentado profissionalmente, e que este alcance a devida audiência, no momento adequado” (POLLITT *et al.*, 2008, p. 181). Por fim, quanto ao acompanhamento após a publicação do relatório final, este pode se referir tanto à realização de procedimentos internos cujo objetivo é analisar a qualidade do trabalho feito naquela auditoria, como ao monitoramento da implementação ou não das recomendações pelo auditado (POLLITT *et al.*, 2008, p. 182-183).

De forma geral, verifica-se nas EFS que: as auditorias operacionais são conduzidas por uma equipe específica de funcionários; há expectativas em relação ao trabalho dos auditores operacionais, bem como aumento de sua demanda; há um aumento da profissionalização na auditoria operacional, caracterizado pelo aumento da competência técnica da equipe em função do acúmulo de experiências e pela obtenção contínua de uma melhor educação profissional; há o reconhecimento da necessidade de uma gama crescente de habilidades para a realização de auditorias operacionais (POLLITT *et al.*, 2008, p. 184-187).

Em relação ao ofício dos auditores operacionais do TCE-MG, tendo em vista a

constatação feita no item 6.2 de que, em última análise, o principal parâmetro adotado na realização das auditorias operacionais do órgão tem caráter normativo, verifica-se que predomina na instituição a atuação desses profissionais como juiz, na medida em que a maior parte dos julgamentos e decisões nas auditorias é proferida com fulcro na lei (em sentido amplo), conforme indica a Figura 3. Esta constatação confirma o que preconiza Willeman ao explicitar que nas EFS que seguem a formatação das Cortes de Contas, em função da proximidade com a composição de cortes judiciárias, predomina-se a formação jurídica nos seus quadros funcionais, “bem como sua tradicional ênfase nas auditorias de conformidade” (WILLEMAN, 2020, p. 113).

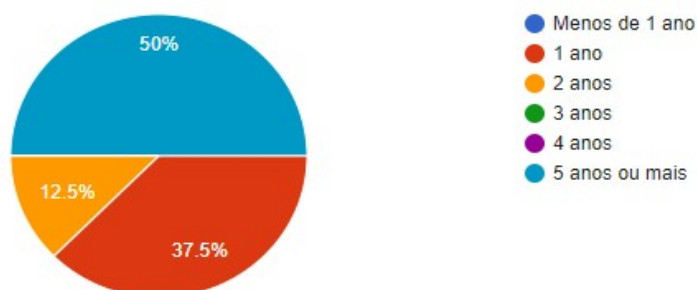
Além disso, também é marcante a atuação dos auditores operacionais do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais como pesquisadores/cientistas (vide Figura 3), porquanto, conforme constatado na entrevista realizada, a CAOP entende que, por se tratar de documento que deve ser convincente, principalmente para o auditado, um bom relatório de auditoria operacional requer: clareza; objetividade; utilização de metodologia adequada; indicação de evidências capazes de comprovar as constatações e as recomendações feitas no relatório.

Com relação à composição da atual equipe de auditores operacionais do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, constatou-se, conforme indicado nos gráficos 3, 4 e 5, respectivamente, que a maior parte dos auditores que responderam ao questionário eletrônico: trabalham com auditoria operacional há pelo menos dois anos (62,5% dos respondentes) e metade deles (50% dos respondentes) exercem esse trabalho há cinco anos ou mais; já participou de pelo menos um treinamento específico em auditoria operacional (87,5% dos respondentes) e metade deles (50% dos respondentes) já participou de três ou mais cursos de capacitação na área; e possuem (total de 62,5% dos respondentes) formação em Direito (37,5% dos respondentes) ou Contabilidade (25% dos respondentes).

Gráfico 3 – Período de tempo em que os auditores operacionais do TCE-MG exercem a atividade de auditoria operacional

Há quanto tempo você trabalha na CAOP?

8 responses



Fonte: Resultados da pesquisa (2020).

Gráfico 4 – Participação dos auditores operacionais do TCE-MG em cursos de capacitação em AOP

Você já participou de cursos de capacitação em auditoria operacional? Se sim, de quantos?

8 responses

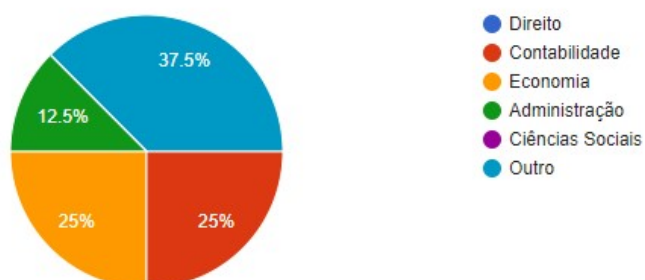


Fonte: Resultados da pesquisa (2020).

Gráfico 5 – Área de formação profissional dos auditores operacionais do TCE-MG

Qual sua área de formação?

8 responses



Fonte: Resultados da pesquisa (2020).

Assim, verificam-se a continuidade no exercício da atividade da maior parte dos

auditores e a participação constante em cursos de aperfeiçoamento⁵⁸, fatores que podem contribuir para o acúmulo de conhecimentos do Tribunal na área. Além disso, apesar da existência de diversas formações na atual equipe de auditores operacionais do TCE-MG, percebe-se a predominância de profissionais formados em especialidades importantes para a realização das atividades tradicionalmente desempenhadas pelo Tribunal.

Quanto às principais habilidades necessárias ao auditor operacional, na entrevista realizada, esclareceu-se que, na visão da CAOP, além da multidisciplinaridade da equipe, o trabalho em auditoria operacional requer, além da identificação do servidor com essa modalidade de auditoria⁵⁹, educação, polidez, empatia, tranquilidade, especialmente no relacionamento com os auditado, bem como abertura a novos aprendizados, ainda que não relacionados exclusivamente à área de formação profissional⁶⁰.

No que diz respeito à forma como os auditores operacionais atuam, diante do questionamento em entrevista realizado à chefia da CAOP a respeito de como são escolhidos os tópicos a serem auditados nas auditorias operacionais, esclareceu-se que as principais maneiras pelas quais ocorre essa escolha são: acordos feitos com outras instituições, especialmente o TCU, mediante termo de cooperação; determinação da alta gestão do TCE-MG (Conselheiros); iniciativa do setor técnico do órgão (CAOP). Além dessas, apesar de não ter ocorrido na prática ainda no Tribunal, outras possíveis maneiras de se dar início a uma auditoria operacional no órgão seriam mediante a solicitação de outros órgãos (como a Controladoria-Geral do Estado e o Ministério Público do Estado, por exemplo) ou de qualquer interessado, por meio de contato com a ouvidoria do Tribunal.

Sobre a solicitação de colaboração de especialistas externos e/ou de contratação de consultores externos para auxiliar nas auditorias operacionais do Tribunal, foi explicado que, quando esta atividade se iniciou no órgão, houve contratação de consultoria externa para a realização de alguns trabalhos, a qual foi considerada de grande valia pela CAOP. No entanto, esclareceu-se que atualmente esse tipo de contratação é raro, em decorrência do seu alto custo financeiro, bem como do amadurecimento já alcançado pelo Tribunal no desenvolvimento da atividade, o qual faz com que esse apoio externo não seja tão necessário como nos primeiros

⁵⁸Na entrevista, esclareceu-se que, apesar de não haver treinamento sistemático e contínuo realizado no âmbito do TCE-MG em auditoria operacional, há o apoio da alta gestão do órgão quanto à realização de treinamentos na área, sempre que ofertados externamente, dentre os quais estão incluídos os realizados pelo TCU.

⁵⁹Sobre esse aspecto, o entrevistado esclareceu que profissionais que já trabalharam na CAOP no passado não se identificaram com o trabalho realizado no setor, por não conceberem a realização de auditorias em moldes tão diferentes das tradicionalmente feitas no Tribunal.

⁶⁰Na entrevista se esclareceu que, independentemente da área de formação profissional, qualquer membro da equipe da CAOP pode ser designado a atuar em determinada auditoria operacional, independentemente do tema ao qual esta se refira.

anos de sua realização na instituição. Assim, atualmente, o apoio técnico do qual eventualmente se vale a CAOP na realização de suas auditorias é obtido de maneira mais informal, conforme a disponibilidade dos interessados em colaborar, em reuniões e painéis de referência.

6.4 – Métodos utilizados nas auditorias operacionais

Com relação aos métodos – ferramentas ou instrumentos empregados para reunir e analisar evidências empíricas – utilizados pelas EFS na realização das suas auditorias operacionais, não há diretriz legal específica que estabeleça a forma como as auditorias devem ser conduzidas (POLLITT *etal.*, 2008, p. 192). Além disso, apesar de esses órgãos considerarem fortemente os padrões internacionais de auditoria operacional (especialmente as normas da INTOSAI) e muitos deles terem desenvolvido seus próprios manuais de auditoria operacional, não há descrição detalhada referente à maneira como deve se realizá-la. Essa discricionariedade na condução dos seus trabalhos é, inclusive, considerada pelas EFS como importante para garantia de suas independências (POLLITT *etal.*, 2008, p. 193).

Em sua pesquisa, Pollitt *etal.* (2008) identificaram que nas instituições por eles analisadas, as entrevistas, materiais secundários e as evidências documentais foram os métodos mais utilizados. Quanto a estas, sua utilização é vista como vantajosa pelas EFS, uma vez que propiciam a produção de evidências fortes, capazes de justificar suas recomendações, bem como de, quando necessário, convencer os auditados acerca das descobertas feitas na auditoria. Ademais, a facilidade de acesso dessas instituições a documentos também favorece a sua utilização nas auditorias. Em relação aos materiais secundários, há o aproveitamento de trabalhos já realizados como parte das evidências reunidas. No que tange às entrevistas, estas contribuem para uma visão geral mais imparcial do auditor, para esclarecer pontos que não estavam muito bem compreendidos e para o acesso mais fácil a documentos e materiais importantes para a auditoria. Além disso, consistem em uma oportunidade de os auditados explicarem seus trabalhos (POLLITT *etal.*, 2008, p. 202-205).

Nos entes pesquisados, verificou-se certa cautela na utilização da observação direta como meio de obtenção de evidências para suas auditorias operacionais, pelo fato de considerarem as eventuais descobertas obtidas dessa maneira como sendo de difícil comprovação. E, com relação ao uso de métodos diferentes dos tradicionalmente utilizados nas auditorias, predominou a utilização de questionários e de focos em grupos em detrimento

de modelos econômicos ou estatísticos (POLLITT *et al.*, 2008, p. 207-209).

Assim, por um lado, fatores como as mudanças na administração pública e o aumento da sua complexidade contribuíram para o desenvolvimento de metodologias mais precisas de estudo, bem como para a reflexão acerca dos métodos empregados. Por outro lado, a percepção das EFS de que as ferramentas existentes, notadamente as análises documentais e a realização de entrevistas produzem evidências confiáveis, bem como a facilidade de acesso a essas fontes e a preocupação quanto ao grau de confiabilidade das evidências provenientes de métodos ainda não testados contribuem para a permanência da predileção pela utilização desses métodos. Ademais, fatores como limitações de tempo e de recursos, além do acúmulo histórico de conhecimento e a cultura organizacional dessas instituições também favorecem a predisposição pelo uso de métodos mais tradicionais de auditoria (POLLITT *et al.*, 2008, p. 210-217). Quanto ao fator da cultura organizacional mencionado acima, verifica-se que

Tendo em vista as suas posições constitucionais, os ESFs são desejosos em manter as suas reputações como fornecedores de relatórios confiáveis, e, por isso, talvez não seja surpreendente perceber que eles não se apressaram em abraçar novas ideias, sem que houvesse, antes, evidência suficiente de que estas seriam confiáveis (POLLITT *et al.*, 2008, p. 214).

Resumidamente, portanto, apesar de as EFS demonstrarem uma predisposição a se valerem de métodos novos em suas auditorias operacionais, tendem a fazer isso com certa desconfiança quanto à sua excelência e ao seu rigor, bem como com uma forte crença em suas técnicas tradicionalmente usadas, tornando difícil o descarte dos métodos antigos por novos. Desse modo, a despeito da utilização de novas metodologias, “a auditoria operacional ainda mantém, em seu núcleo, muito da auditoria tradicional” (POLLITT *et al.*, 2008, p. 220).

Com relação às metodologias utilizadas na realização das auditorias operacionais do TCE-MG, foi explicado na entrevista que, na fase de planejamento de auditoria, algumas, apesar de já existirem há muito tempo, foram incorporadas pela CAOP mais recentemente em suas atividades, como o Diagrama de Ishikawa, por exemplo. A partir da leitura dos relatórios de auditoria, identificou-se, conforme quadro 12, que os métodos mais utilizados nas AOPs do TCE-MG na fase de planejamento foram: análise *stakeholder*, árvore de problemas⁶¹, análise SWOT e diagrama de verificação de risco. A síntese das principais técnicas metodológicas utilizadas na fase de planejamento das auditorias operacionais e seus principais objetivos estão sintetizados no quadro 13.

⁶¹Metodologia de planejamento que permite a “identificação e a organização das causas e consequências ou efeitos do problema central da auditoria” (BRASIL, 2016a).

Quadro 12 – Quantitativo de métodos utilizados na fase de planejamento das auditorias analisadas

MÉTODO	QUANTIDADE DE UTILIZAÇÃO DO MÉTODO IDENTIFICADA
ANÁLISE STAKEHOLDER	25
ÁRVORE DE PROBLEMAS	13
ANÁLISE SWOT	12
DIAGRAMA DE VERIFICAÇÃO DE RISCO	11

Fonte: Elaborado pela autora (2020).

Quadro 13 – Técnicas metodológicas mais utilizadas na fase de planejamento

Técnica de diagnóstico	Objetivo
SWOT e Diagrama de Verificação de Risco	☐ Identificar as forças e fraquezas do ambiente interno do objeto da auditoria e as oportunidades e ameaças do ambiente externo. ☐ Identificar possíveis áreas a investigar. ☐ Identificar fatores de risco e conhecer a capacidade organizacional para o seu gerenciamento.
Análise stakeholder	☐ Identificar principais grupos de interesse (atores interessados). ☐ Identificar opiniões e conflitos de interesses e informações relevantes.
Mapa de produtos	☐ Conhecer os principais objetivos de uma entidade ou programa. ☐ Representar as relações de dependência entre os produtos. ☐ Identificar os responsáveis pelos produtos críticos. ☐ Desenvolver indicadores de desempenho.
Mapa de processos	☐ Conhecer o funcionamento de processos de trabalho. ☐ Identificar boas práticas. ☐ Identificar oportunidades para racionalização e aperfeiçoamento de processos de trabalho.
Diagrama de Ishikawa	☐ Identificar as possíveis causas que levam a um determinado efeito. ☐ Também conhecido como Diagrama de Causa-Efeito ou Diagrama Espinha de Peixe.
Análise RECI	☐ Identificar quem é responsável pelas atividades desenvolvidas, quem as executa, quem é consultado e quem é informado, seja no âmbito limitado de uma equipe de trabalho, seja em relação a um órgão, entidade ou programa.
Marco lógico	☐ Orientar a formulação, a execução, o acompanhamento e a avaliação de programas ou de projetos governamentais.

Fonte: Brasil (2018, p. 38).

Já os auditores operacionais do Tribunal apontaram, conforme gráfico⁶², como os principais métodos utilizados nessa fase da auditoria: análise SWOT, matriz de

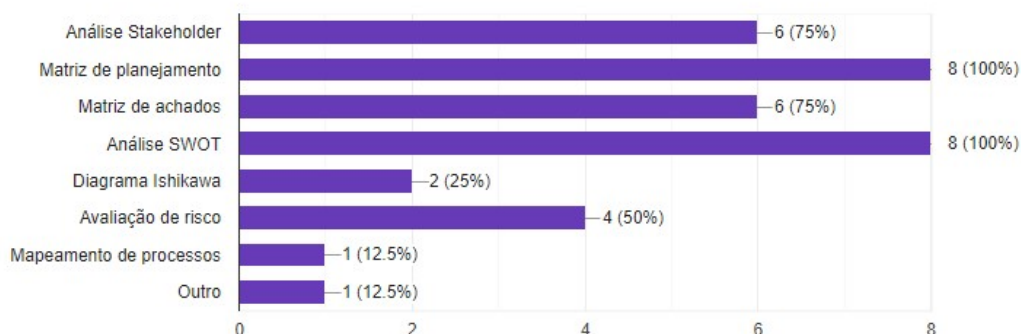
⁶²Nesta pergunta, foi dada aos respondentes a liberdade para selecionarem quantas opções apresentadas desejassem. Sendo assim, o número total de apontamentos é superior à quantidade de auditores que responderam ao questionário eletrônico.

planejamento⁶³, análise *stakeholder* e matriz de achados⁶⁴. Como a observação dos métodos utilizados a partir dos relatórios de auditoria se deu a partir dos métodos explicitamente apontados nos documentos, possivelmente as metodologias apontadas pelos auditores ou não foram mencionadas expressamente nos relatórios analisados ou foram utilizadas nas AOPs que não foram observadas neste trabalho.

Gráfico 6 – Métodos mais utilizados na fase de planejamento das auditorias operacionais do TCE-MG, segundo os seus auditores operacionais

Em sua opinião, quais dos métodos abaixo é mais utilizado nas auditorias operacionais do TCE-MG na fase de planejamento da auditoria?

8 responses



Fonte: Resultados da pesquisa (2020).

Na fase de execução, por sua vez, conforme indicado no quadro 14, predomina a utilização de técnicas de análise de dados quantitativa e qualitativa, observação direta, entrevista e questionários. Essas foram constatadas em todos os relatórios de auditoria analisados. Apesar de nem todos terem sido apontados por 100% dos auditores que responderam ao questionário eletrônico, os mesmos métodos apontados acima foram indicados pela maioria deles, conforme gráfico 7⁶⁵.

⁶³“Matriz de Planejamento é uma ferramenta cujo objetivo é “esquematizar” as informações relevantes de um trabalho de auditoria, que servirão de base para sua execução e para o detalhamento do escopo” (MINAS GERAIS, 2013a, apêndice H).

⁶⁴“Ferramenta cujo objetivo é a formação de papéis de trabalho que evidenciem a relação lógica entre as técnicas aplicadas, os respectivos achados de auditoria, as causas identificadas, os efeitos incorridos pelo achado, a situação ideal (aquela que deveria ter sido encontrada), as recomendações para que se atinja a situação ótima e os benefícios que implicarão no atendimento às recomendações” (MINAS GERAIS, 2013a, apêndice L).

⁶⁵Nesta pergunta, foi dada aos respondentes a liberdade para selecionarem quantas opções apresentadas desejassem. Sendo assim, o número total de apontamentos é superior à quantidade de auditores que responderam ao questionário eletrônico.

Quadro 14 – Quantitativo de métodos utilizados na fase de execução das auditorias analisadas

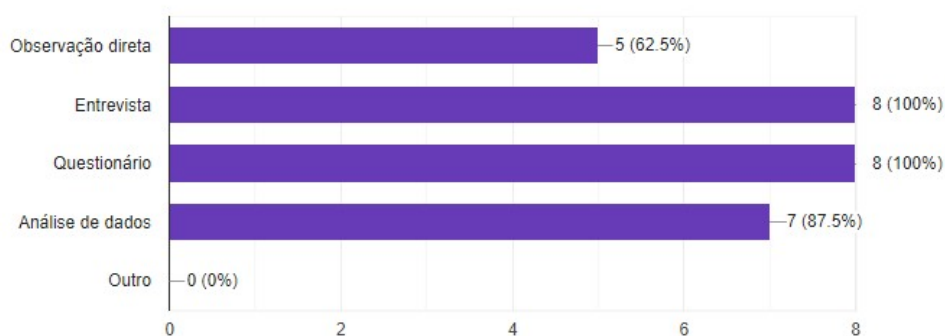
MÉTODO	QUANTIDADE DE UTILIZAÇÃO DO MÉTODO IDENTIFICADA
ANÁLISE DE DADOS	26
ENTREVISTAS	26
QUESTIONÁRIOS	26
OBSERVAÇÃO DIRETA	26

Fonte: Elaborado pela autora (2020).

Gráfico 7 – Métodos mais utilizados na fase de execução das auditorias operacionais do TCE-MG

Em sua opinião, quais dos métodos abaixo é mais utilizado nas auditorias operacionais do TCE-MG na fase de execução da auditoria?

8 responses



Fonte: Resultados da pesquisa (2020).

Quanto à escolha dos métodos a serem utilizados em cada auditoria operacional, esclareceu-se, na entrevista realizada, que esta é feita a partir da definição da própria equipe técnica quando da realização de cada auditoria, conforme a necessidade.

6.5 – Produtos das auditorias operacionais

Os produtos (*outputs*) resultantes da auditoria operacional, consistentes “naquelas informações que são dirigidas a uma ou mais audiência⁶⁶ e que são o resultado do trabalho da auditoria operacional dos ESFs” geralmente são externalizados por meio de relatórios escritos (POLLITT *et al.*, 2008, p. 223-227). Estes contêm a descrição, a análise e o

⁶⁶“Essas audiências podem ser o Parlamento, o Governo, o órgão auditado, a mídia ou o público em geral” (POLLITT *et al.*, 2008, p. 226).

julgamento realizado pelos auditores, bem como o resumo do seu trabalho de campo em uma linguagem acessível. Desse modo, são documentos que demonstram que uma auditoria foi feita e concluída (POLLITT *et al.*, 2008, p. 223-227).

Nesse sentido, os relatórios de auditoria “são o principal documento referente àquilo que os EFS descobriram em seu trabalho de campo e o principal meio pelo qual os auditores se comunicam com suas audiências” (POLLITT *et al.*, 2008, p. 224). Ademais, tendo em vista que, sob a concepção da Nova Gestão Pública, a demonstração de resultados pelas instituições públicas passou a ser um importante mecanismo de legitimar suas existências, isso confere ainda mais relevância aos relatórios de auditoria, pois estes são uma forma pela qual as EFS podem mensurar seu próprio trabalho (POLLITT *et al.*, 2008, p. 224).

É certo que não se pode conceber o relatório de auditoria como sendo seu único resultado, na medida em que este documento consiste em um dos elementos de um processo mais amplo (denominado ciclo de auditoria operacional), composto por diversas etapas, o qual, como um todo, é o responsável pelo controle e pela busca de melhoria do desempenho do setor público. No entanto, é um aspecto importante a ser considerado em relação aos produtos gerados pelas auditorias operacionais (POLLITT *et al.*, 2008, p. 226).

Logo, ainda que a quantidade de relatórios de auditoria, por si só, não seja capaz de medir esse trabalho, esse dado indica o número de projetos de auditoria finalizados e, portanto, é um fator a ser considerado na análise dos produtos de auditoria. Não é por acaso que muitas EFS utilizam dados de sua produção de relatórios de auditoria como forma de medir os resultados de seus trabalhos. Outro aspecto a ser considerado em relação aos relatórios de auditoria, enquanto seus produtos, diz respeito a mudanças apresentadas em seus formatos, “com vistas a alcançar novas audiências ou se adaptar melhor às necessidades e vontades da audiência” (POLLITT *et al.*, 2008, p. 233).

Desse modo, em geral, “os relatórios de auditoria mudaram de aparência com o passar do tempo, se tornando mais atraentes, com um papel de melhor qualidade e uma melhor disposição das informações” (POLLITT *et al.*, 2008, p. 237). Ademais, “passaram, conscientemente, a ser desenvolvidos de maneira a facilitar a leitura, o seu reconhecimento e referência” (POLLITT *et al.*, 2008, p. 247). Assim, foi identificada em relatórios anuais de atividades das EFS, dentre as quais está incluída a auditoria operacional, a tendência de apresentação de informações voltadas a explicações relacionadas à explicação acerca dessas atividades. Quanto às auditorias, há cada vez mais informações sobre os seus principais aspectos e, muitas vezes, há explicações que “relacionam as mudanças nas auditorias às reformas e reestruturações mais amplas do setor público” (POLLITT *et al.*, 2008, p. 236).

No que tange ao conteúdo dos relatórios de auditoria operacional, tendo em vista a credibilidade da qual em geral são dotados, especialmente devido à sua imparcialidade e à confiança nas suas fontes de informação, os Entes Supremos de Fiscalização “desenvolveram sistemas para assegurar, ou formularam critérios para assegurar, a qualidade dos seus relatórios de auditoria operacional” (POLLITT *et al.*, 2008, p. 237). No que diz respeito aos relatórios de auditoria operacional do TCE-MG, verificou-se um aumento significativo do seu quantitativo publicado pelo órgão nos últimos anos, conforme indicado quadro 15, que resume a evolução da quantidade de relatórios de auditorias operacionais produzida pela instituição de 2010 a 2019⁶⁷.

Quadro 15 – Quantitativo de relatórios de auditorias operacionais do TCE-MG

EVOLUÇÃO DO QUANTITATIVO DE RELATÓRIOS DE AUDITORIA OPERACIONAL ELABORADOS PELO TCE-MG		
	PERÍODO 1	PERÍODO 2
	2010-2014	2015-2019
QUANTIDADE DE RELATÓRIOS DE AUDITORIA OPERACIONAL PUBLICADOS	6	20

Fonte: Elaborado pela autora (2020).

Diante disso, questionou-se à chefia da CAOP sua percepção sobre esse crescimento, bem como a respeito da proporção das auditorias operacionais em relação às demais atividades desenvolvidas pelo TCE-MG. A resposta obtida foi no sentido de que, esse aumento decorreu de desdobramentos de determinações da alta gestão do TCE-MG (Conselheiros) de realização de auditorias referentes a políticas públicas com enfoque na atuação municipal em educação (Ensino Infantil e Ensino Fundamental) e em mineração (diversificação da atividade econômica em municípios mineradores), o que exigiu a elaboração de um relatório de auditoria para cada município auditado, provocando, com isso, um aumento significativo de relatórios de auditoria operacional. Nesse sentido, se esclareceu que a tendência é que, em função desta produção de vários relatórios sucintos de AOP diante da necessidade de elaboração de um relatório por município, em 2020 haja um menor número de publicações de relatórios de auditoria, o que não significa queda na produtividade da CAOP, já que as auditorias que estão sendo produzidas neste ano resultarão de análises mais profundas com um escopo mais amplo do que as que foram feitas no contexto anterior.

⁶⁷O ano da realização do relatório corresponde ao ano indicado no relatório publicado. Em relação ao período escolhido para fins do recorte temporal analisado decorre do fato de que as auditorias operacionais realizadas pela CAOP se iniciaram em 2010.

Sobre a participação relativa das auditorias operacionais no trabalho da instituição como um todo, apesar de ter havido o aumento em termos absolutos do número de auditorias operacionais, em termos relativos, quando a atividade de auditoria operacional é comparada às demais realizadas no órgão, esta é minoria⁶⁸. Quanto ao formato dos relatórios de auditoria, esclareceu-se na entrevista que em termos estruturais não houve alteração substantiva e que o padrão adotado tem como referência o do Tribunal de Contas da União. Com relação ao conteúdo, houve mudança, a qual se deu no sentido de que os relatórios mais recentes são mais concisos e objetivos, devido à importância de esses serem tanto quanto possível claros e compreensíveis, especialmente para a alta administração do órgão, para os gestores do ente auditado e para a sociedade de forma geral.

Esclarecidos esses pontos quanto aos produtos decorrentes das auditorias operacionais, cumpre analisar os impactos potenciais e efetivos por ela produzidos. Sobre isso se passa a discorrer na próxima seção.

6.6 – Impactos das auditorias operacionais

O impacto causado pelas auditorias operacionais diz respeito aos efeitos diretos e indiretos ou às influências gerados nas práticas, no desempenho e na cultura do ente auditado. Assim, podem resultar das auditorias: mudanças em práticas e procedimentos dos auditados; economias financeiras decorrentes da implementação de alguma recomendação; a colocação em evidência de determinados assuntos no contexto do ente auditado (POLLITT *et al.*, 2008, p. 253).

De forma geral, as EFS, ao realizarem seus trabalhos de auditoria operacional, procuram estimular a realização de mudanças que sejam benéficas, bem como desejam gerar impactos positivos quando planejam, executam e monitoram esse trabalho. Assim, procuram construir bem seus relatórios de auditoria, “providenciando novas informações e análises, e fazendo recomendações que sejam implementadas”, visando melhorar o custo-benefício dos serviços públicos (POLLITT *et al.*, 2008, p. 255-256).

Um ponto comumente ressaltado como efeito resultante das auditorias operacionais consiste no “papel educacional direto no encorajamento de uma reflexão mais crítica, por parte dos entes [auditados], quando da realização de suas atividades” (POLLITT *et al.*, 2008, p. 257). Nessa perspectiva, “a simples possibilidade de fiscalização é capaz de produzir

⁶⁸Segundo o entrevistado, das auditorias realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais atualmente, cerca de 20% são de natureza operacional e cerca de 80% são de regularidade.

efeitos no desenvolvimento das políticas e na implementação destas” (POLLITT *et al.*, 2008, p. 259).

Apesar desse reconhecimento de que a auditoria causa efetiva e potencialmente impactos, a mensuração destes é extremamente complexa de ser realizada, especialmente diante da dificuldade de se conseguir “identificar, quantificar e separar, de maneira precisa, a contribuição específica de uma investigação de auditoria (enquanto oposta a uma série de outras influências) para uma inovação administrativa que implique gastos” (POLLITT; SUMMA, 1997b, p. 321 *apud* POLLITT *et al.*, 2008, p. 264). Além disso,

[...] os problemas que os EFSs enfrentam ao realizar os seus trabalhos incluem a falta de objetivos claros, em muitas das políticas públicas, as dificuldades de se estabelecer relações claras entre as intenções e os resultados das decisões tomadas pelo governo, a pobreza das informações que pautarão as investigações, e o perigo reconhecido de a auditoria se perder em críticas à própria política pública, em vez de criticar a maneira como esta é executada (POLLITT *etal.*, 2008, p. 272).

Assim, nas EFS que procuram realizar algum tipo de medição dos impactos gerados por suas auditorias operacionais, normalmente isso é feito mediante a verificação da proporção de suas recomendações que foram implementadas pelos auditados. No entanto, essa forma de mensuração apresenta limitações, pelo fato de não considerar a importância relativa de cada uma das mudanças realizadas pelos auditados nem o grau de dificuldade enfrentado por estes na implementação de cada uma delas (POLLITT *et al.*, 2008, p. 265).

Algumas EFS, porém, como o caso do NAO, procuraram avançar no sentido de atribuir, de forma sistemática, “valor financeiro às mudanças que sejam decorrentes de sua atuação” (POLLITT *et al.*, 2008, p. 267). Já outros consideraram o grau de atenção dado pelo Parlamento às suas recomendações, o qual é avaliado pelas pressões exercidas por este no órgão auditado para que atenda às medidas recomendadas em suas auditorias operacionais (POLLITT *et al.*, 2008, p. 268-269).

Ademais, como forma de procurarem aumentar suas reputações e os impactos de seus trabalhos, muitas EFS passaram a publicar seus relatórios de auditoria, com o intuito de, mediante a publicidade externa, assegurar que suas recomendações serão acatadas, e a envidar esforços para que seus apontamentos sejam melhor recebidos pelos auditados, evitando, assim, uma conduta defensiva por parte destes capaz de comprometer a realização de mudanças efetivas (POLLITT *et al.*, 2008, p. 274-277).

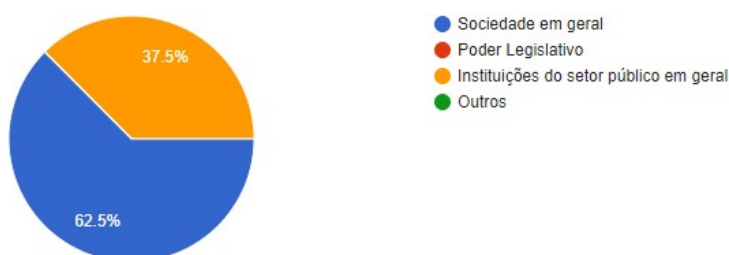
Com relação aos impactos produzidos pelas auditorias operacionais realizadas pelo TCE-MG, primeiramente se procurou entender qual seria a principal audiência do Tribunal na sua atividade de auditoria operacional, para, em seguida, buscar a compreensão acerca desses

resultados para estes destinatários em especial. Conforme indicado no gráfico 8, segundo os auditores operacionais do órgão, a sociedade em geral é a principal audiência da instituição nesta atividade.

Gráfico 8 – Principal audiência do TCE-MG no que tange às suas auditorias operacionais, na visão dos seus auditores

Em sua opinião, qual a principal audiência do TCE-MG no que tange às auditorias operacionais?

8 responses



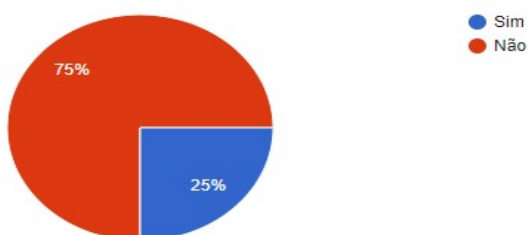
Fonte: Resultados da pesquisa (2020).

Diante disso, questionou-se, na entrevista, sobre eventual existência de acompanhamento formal realizado pelo TCE-MG na medição dos impactos gerados para a sociedade por suas auditorias operacionais. Esclareceu-se que não é feito esse acompanhamento formalmente institucionalizado, o que, na visão do entrevistado, seria positivo para a divulgação do trabalho em auditoria operacional realizado, bem como para o consequente reforço da legitimidade institucional da instituição a partir dessa divulgação. Essa mesma informação foi indicada pelos auditores operacionais que responderam ao questionário eletrônico, conforme gráfico 9.

Gráfico 9 – Percepção dos auditores operacionais do TCE-MG quanto à existência ou não de mensuração formal na instituição dos impactos decorrentes de suas AOPs

Há no TCE-MG atualmente a realização de alguma mensuração formal dos impactos provocados por suas auditorias operacionais (exemplo: medição de recursos públicos economizados em decorrência da auditoria operacional)?

8 responses



Fonte: Resultados da pesquisa (2020).

Questionou-se, então, o motivo de essa medição não ser realizada. Na entrevista, esclareceu-se que essa aferição poderia impactar em cobranças caso os resultados esperados não sejam alcançados, bem como em demandas quanto à realização dessas avaliações para as demais atividades desempenhadas pelo Tribunal. Esta percepção vai ao encontro do que escrevem Pollitt *et al.*, quando afirmam que:

[...] À medida que um ESF se aprofunda na medição de seu próprio desempenho, maior será o perigo de este ente ser visto como ‘apenas outra’ organização pública, a ser julgada de acordo com o custo-benefício de sua atividade, e não de acordo com uma certa reverência ou com seu status especial. A estratégia, então, parece ser a de se mover cautelosamente, na ponta dos pés, em direção à medição reflexiva do seu desempenho, mas se segurando na identidade distinta de um Ente Supremo de Fiscalização (POLLITT *et al.*, 2008, p. 304-305).

Em relação à eventual influência das auditorias operacionais do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais sobre a gestão pública no Estado de Minas Gerais e em seus Municípios, para o entrevistado, esta é visível na fase de monitoramento, quando se constata a realização, pelos auditados, de mudanças em suas atividades e em seus procedimentos, em função da auditoria. Apresentado esse panorama geral acerca das auditorias operacionais desenvolvidas pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, no próximo capítulo foi feito um estudo mais aprofundado das auditorias operacionais realizadas pelo órgão que tiveram seus relatórios de mérito de monitoramento publicados até o final de 2019. Essa investigação é importante especialmente para a análise de questões relacionadas ao monitoramento e ao produto das AOPs no âmbito do TCE-MG.

7 – AUDITORIAS OPERACIONAIS CONCLUÍDAS PELO TCE-MG

O presente capítulo tem por objetivo analisar as auditorias operacionais realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCE-MG) cujos acórdãos de monitoramento que tiveram seus méritos julgados e que foram publicados até o final de 2019. A escolha dessas auditorias específicas para serem avaliadas se justifica pelo fato de o estágio do ciclo de auditoria em que se encontram viabilizar uma visão mais ampla, à luz do enfoque teórico adotado neste trabalho, para a realização da análise pretendida.

7.1 – Auditoria Operacional TCE-MG nº 862.696 - Programa Saneamento Básico: Mais Saúde para Todos

Para fins de uma melhor compreensão acerca da auditoria operacional analisada nesse item, é preciso compreender a concepção original do programa auditado. Desse modo, antes de adentrar na análise da auditoria operacional propriamente dita, será apresentado um panorama geral do Programa Saneamento Básico: Mais Saúde para Todos.

7.1.1 – Informações gerais sobre o Programa auditado

Tendo em vista que o Programa Saneamento Básico: Mais Saúde para Todos foi previsto inicialmente no PPAG⁶⁹ 2004-2007 e que o monitoramento da auditoria operacional referente ao programa foi concluído em 2019, a apresentação das suas principais informações será feita mediante a utilização de quadros que as sintetizam durante o período de 2004 a 2019. Apesar de o programa ter tido seu nome alterado por duas vezes durante esse período⁷⁰, observa-se que, em sua essência, apresentou poucas modificações substanciais. Além disso, como, a despeito dessas mudanças, o TCE-MG deu continuidade à realização desta auditoria, cuja conclusão se deu em 2019, com a publicação do acórdão de monitoramento seguido do arquivamento do processo, o recorte temporal escolhido se justifica.

Feitos esses esclarecimentos, passa-se a apresentar as principais informações do

⁶⁹Sigla para Plano Plurianual de Ação Governamental, que consiste no “instrumento normatizador do planejamento da administração pública estadual de médio prazo. É a referência para a formulação dos programas governamentais, orientando acima de tudo as proposições de diretrizes orçamentárias e das leis orçamentárias anuais” (Definição expressa no sítio eletrônico da Secretaria de Estado de Planejamento e Gestão de Minas Gerais – SEPLAG-MG).

⁷⁰Em 2012 o programa passou a se chamar “Saneamento para Todos” e em 2016 passou a se chamar “Saneamento é Vida” (MINAS GERAIS, 2019a).

programa, considerando-se sua concepção conforme sua previsão nos respectivos PPAGs⁷¹ do período analisado. Ressalta-se que, nos períodos correspondentes a cada PPAG, houve, em alguns casos, pequenas mudanças nos itens apresentados de um ano para o outro. Algumas não implicaram em nenhuma modificação substancial no período do PPAG e, portanto, não foram destacadas, enquanto as que foram mais significativas foram apontadas especialmente mediante a inclusão de legendas e observações nos quadros apresentados.

Quanto aos objetivos do programa, verifica-se que, em suma, todas as descrições contemplam a busca por melhorias nos serviços de saneamento básico, especialmente os de abastecimento de água e de esgotamento sanitário e mencionam benefícios decorrentes disso, como melhorias nas condições de saúde e na qualidade de vida da população beneficiada. As informações sobre suas descrições nos respectivos PPAGs estão sintetizados no quadro 16.

Quadro 16 – Objetivos do Programa Saneamento Básico: Mais Saúde para Todos

	PPAG 2004-2007	PPAG 2008-2011	PPAG 2012-2015	PPAG 2016-2019
OBJETIVO	Ampliar a cobertura dos sistemas de abastecimento público de água, de coleta de esgoto sanitário e de coleta e destinação final de lixo; incrementar o tratamento de esgotos; melhorar a qualidade dos serviços de saneamento básico; as condições sanitárias das famílias de baixa renda	Promover a saúde por meio da implantação, ampliação e melhoria dos sistemas de abastecimento de água e de esgotamento sanitário	Promover a saúde por meio do acesso ao saneamento básico, notadamente através da construção de fossas sépticas, módulos sanitários, estações de tratamento de esgoto, assegurando a universalização desse acesso e implantação, ampliação e melhoria dos sistemas de abastecimento de água e de esgotamento sanitário	Prover acesso adequado e universal ao saneamento básico para promoção do bem-estar social, melhores condições de saúde e do meio-ambiente, bem como prevenção a desastres naturais causados pela escassez hídrica

Fonte: Elaborado pela autora com base nas informações contidas nos PPAGs mencionados (2020).

No que diz respeito ao público-alvo do programa, verifica-se que, apesar de alterações nas formas de sua descrição, em todas as descrições, à exceção da contida no PPAG 2016-2019, em última análise, a referência é a população de Minas Gerais, especialmente a parte dela que carece de infraestrutura e saneamento básico. No caso deste PPAG mencionado, apesar da menção genérica a municípios mineiros, verifica-se uma certa delimitação do público-alvo, devido ao destaque dado às comunidades rurais do semiárido do Estado de Minas Gerais e à população demandante de infraestrutura de saneamento básico. As informações sobre suas descrições nos respectivos PPAGs estão sintetizadas no quadro 17.

⁷¹Todos esses documentos foram acessados no sítio eletrônico da Secretaria de Estado de Planejamento e Gestão de Minas Gerais (MINAS GERAIS, s.d.).

Quadro 17 – Público-alvo do Programa Saneamento Básico: Mais Saúde para Todos

	PPAG 2004-2007	PPAG 2008-2011	PPAG 2012-2015	PPAG 2016-2019
PÚBLICO-ALVO	População residente nas cidades, vilas e povoados do Estado de Minas Gerais	População de Minas Gerais	Municípios, associações microrregionais, consórcios públicos e população carente de infraestrutura de saneamento básico	Comunidades rurais do semi-árido mineiro; população demandante de infraestrutura de saneamento básico; municípios mineiros

Fonte: Elaborado pela autora com base nas informações contidas nos PPAGs mencionados (2020).

Em relação aos indicadores do programa, verifica-se que, apesar de mudanças nas respectivas descrições, em todos os PPAGs analisados há indicador referente à taxa de cobertura de serviços de esgotamento sanitário. À exceção do PPAG 2012-2015, também verifica-se a presença de indicador referente à taxa de cobertura do serviço de abastecimento de água. Nos dois últimos PPAGs do período analisado, há indicador de percentual de domicílios com acesso à rede de esgoto ou fossa séptica. Já a taxa de cobertura de serviços de coleta de lixo constou apenas no PPAG 2004-2007. E a taxa de qualidade da água distribuída, apesar de inicialmente prevista como indicador no PPAG 2008-2011, a partir de 2009 foi excluído do documento. As informações sobre suas descrições nos respectivos PPAGs estão sintetizados no quadro 18.

Quadro 18 – Indicadores do Programa Saneamento Básico: Mais Saúde para Todos

	PPAG 2004-2007	PPAG 2008-2011	PPAG 2012-2015	PPAG 2016-2019
INDICADORES	Taxa de cobertura dos serviços de coleta de esgotos nos domicílios urbanos (%)	Taxa de cobertura de esgotamento sanitário (%)**	Taxa de cobertura do serviço de esgotamento sanitário (%)***	Taxa de tratamento de esgoto na RMBH (%)
	Taxa de cobertura dos serviços de coleta de lixo nos domicílios particulares permanentes urbanos (%)	Taxa de qualidade da água distribuída (%)*	Percentual de domicílios com acesso a rede de esgoto ou fossa séptica (%)*****	Percentual de domicílios com acesso à rede de esgoto ou fossa séptica (%)
	Taxa de cobertura dos serviços de abastecimento de água por meio de rede geral, com e sem canalização interna (%)	Taxa de cobertura do serviço de abastecimento de água tratada (%)		Percentual de domicílios com acesso à água com canalização interna (%)

Fonte: Elaborado pela autora com base nas informações contidas nos PPAGs mencionados (2020).

Notas:

*Esse indicador foi inicialmente previsto no PPAG em 2008, mas a partir de 2009 foi excluído.

**Esse indicador foi inicialmente previsto no PPAG em 2008, mas a partir de 2010 foi excluído.

***Esse indicador foi inicialmente previsto no PPAG em 2012, mas a partir de 2015 foi excluído.

****Esse indicador não estava inicialmente previsto no PPAG em 2012, mas a partir de 2015 foi incluído.

Sobre as ações do programa, verifica-se que, a despeito das mudanças de redação da sua descrição, em todos os PPAGs do período analisado foi prevista para a Companhia de Saneamento de Minas Gerais S/A (COPASA-MG) a ação de implantar, ampliar e melhorar os

sistemas de abastecimento de água em localidades com concessão da COPASA-MG⁷².

Já as ações referentes à implantação e expansão de serviços de esgotamento sanitário em localidades com concessão da COPASA-MG foi de alguma maneira contemplado em todos os PPAGs do período, à exceção do PPAG 2012-2015. Quanto às ações previstas para a então Secretaria de Estado de Desenvolvimento Regional (SEDRU), a qual, a partir de 2016 passou a se chamar Secretaria de Estado de Desenvolvimento Regional, Política Urbana e Gestão Metropolitana (SECIR-MG)⁷³, houve, entre os PPAGs, uma maior variação nas ações a ela atribuídas. Como pontos comuns, verifica-se que, em todos os PPAGs⁷⁴ houve atribuição de ações relacionadas aos serviços de saneamento básico nas regiões sob a responsabilidade da COPASA Serviços de Saneamento Integrado do Norte e Nordeste de Minas Gerais S/A (COPANOR)⁷⁵.

Além disso, em todos há menção de ações voltadas à implantação de serviços de saneamento pela SEDRU-MG/SECIR-MG, sendo que no PPAG 2016-2019, ao invés da previsão de execução dessas ações pela referida secretaria, atribui-se a esta a tarefa de coordenação dessa implantação. As informações sobre suas descrições nos respectivos PPAGs estão sintetizadas no quadro 19.

⁷²Em relação ao PPAG 2016-2019, o Programa inicialmente foi classificado como multissetorial, quando englobava ações da COPASA-MG e da SEDRU-MG/SECIR-MG. No entanto, a partir de 2018, passou a ser classificado como unissetorial, ficando, a partir de então, sob a responsabilidade exclusiva da SECIR-MG. Enquanto a COPASA-MG participou do programa no período deste PPAG, foi prevista para a entidade a ação de “contribuir para a universalização dos serviços de saneamento em localidades com concessão da COPASA-MG”, o que inclui a universalização de serviços de abastecimento de água (MINAS GERAIS, 2016b).

⁷³Atualmente esta secretaria denomina-se Secretaria de Estado de Infraestrutura e Mobilidade (SEINFRA-MG).

⁷⁴No caso do PPAG 2008-2011, não foram explicitadas no quadro 10 essas ações correspondentes, tendo em vista que, neste período, havia um Programa específico voltado para a provisão de serviços de saneamento básico nas áreas sob a responsabilidade da COPANOR, qual seja, o Programa Vida no Vale, cujas informações estão explicitadas no item 7.2 deste trabalho (MINAS GERAIS, 2008a).

⁷⁵Empresa subsidiária da COPASA-MG, cuja criação foi autorizada em 2007, que, conforme descrição contida em seu sítio eletrônico, tem por objetivo “planejar, projetar, executar, ampliar, remodelar, explorar e prestar serviços de abastecimento de água e de esgotamento sanitário em localidades da região Norte de Minas e das Bacias Hidrográficas dos rios Jequitinhonha, Mucuri, São Mateus, Buranhém, Itanhém e Jucuruçu” (COPASA, s.d.).

Quadro 19 – Ações do Programa Saneamento Básico: Mais Saúde para Todos

	PPAG 2004-2007	PPAG 2008-2011	PPAG 2012-2015	PPAG 2016-2019
AÇÕES SOB A RESPONSABILIDADE DA COPASA-MG	Expandir e assegurar os serviços de abastecimento de água em localidades com concessão da COPASA-MG	Expandir e assegurar os serviços de abastecimento de água em localidades com concessão da COPASA-MG	Implantar, ampliar e melhorar os sistemas de abastecimento de água em localidades com concessão da COPASA-MG	Contribuir para a universalização dos serviços de saneamento em localidades com concessão da COPASA-MG
	Expandir e assegurar os serviços de esgotamento sanitário em localidades com concessão da COPASA-MG	Expandir e assegurar os serviços de esgotamento sanitário em localidades com concessão da COPASA-MG		
	Implantar sistemas de tratamento de esgoto sanitário em localidades com concessão da COPASA-MG	Implantar sistemas de tratamento de esgoto sanitário em localidades com concessão da COPASA-MG		
AÇÕES SOB A RESPONSABILIDADE DA SEDRU-MG/SECIR-MG*	Implantar sistemas simplificados de abastecimento de água	Implantar, ampliar e melhorar sistemas simplificados de abastecimento de água em localidades fora da área de concessão da COPASA-MG		Realizar estudos, projetos e obras para implantação e melhoria de sistemas de abastecimento de água
	Instalar módulos sanitários	Instalar módulos sanitários em residências de famílias de baixa renda		Realizar estudos, projetos e obras para implantação e melhoria de sistemas de manejo de águas pluviais
	Implantar sistemas de tratamento de esgoto sanitário em localidades fora da concessão da COPASA-MG	Implantar sistemas de tratamento de esgoto sanitário em localidades fora da concessão da COPASA-MG		Realizar estudos, projetos e obras para implantação e melhoria de sistemas de esgotamento sanitário
	Implantar, ampliar e melhorar sistema de disposição final e/ou tratamento de resíduos sólidos urbanos	Desenvolver, implantar, ampliar e melhorar sistemas de coleta de esgoto sanitário em localidades fora da área de concessão da COPASA-MG		Realizar estudos, projetos e obras para implantação e melhoria de sistemas públicos de manejo de resíduos sólidos
	Implantar sistemas simplificados de saneamento	Implantar sistemas de saneamento	Concluir a obra de saneamento de Minas	Coordenar a política estadual de saneamento básico
	Desenvolver o sistema estadual de informações de saneamento			Construir rede estadual de capacitação e educação sanitária
	Elaborar projetos de sistemas de saneamento fora da área da concessão da COPASA-MG			Implantar sistemas de dessalinização em comunidades do semiárido de Minas Gerais - Programa Água Doce
	Universalização dos serviços de abastecimento de água e de esgotamento sanitário nos vales do Jequitinhonha, Mucuri e São Mateus		Implantar o sistema Vida no Vale	Implementar serviços de saneamento em localidades com concessão da COPANOR
				Apoiar o saneamento básico municipal
AÇÕES SOB A RESPONSABILIDADE DA FJP-MG		Desenvolver e implantar o sistema estadual de saneamento		

Fonte: Elaborado pela autora com base nas informações contidas nos PPAGs mencionados (2020).

Notas:

*A Secretaria de Estado de Desenvolvimento Regional em Política Urbana (SEDUR-MG) em 2016 passou a se chamar Secretaria de Estado de Desenvolvimento Regional, Política Urbana e Gestão Metropolitana (SECIR-MG).

Explicitados os principais pontos referentes ao programa auditado, passa-se a analisar a auditoria operacional nº 862.696 do TCE-MG, que foi a primeira auditoria operacional do TCE-MG a ter seu monitoramento com mérito julgado.

7.1.2 – Informações gerais sobre a auditoria e seu objeto

Da leitura do relatório da auditoria operacional referente ao Programa Saneamento Básico: Mais Saúde para Todos⁷⁶, verifica-se primeiramente que, conforme apontado nos seus itens 1.2 e 1.3, a adoção de auditorias operacionais pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais decorreu principalmente do estabelecimento do Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados, do Distrito Federal e Municípios Brasileiros (PROMOEX), capitaneado pelo Governo Federal e do Tribunal de Contas da União, que elencou a auditoria operacional como uma ação prioritária a ser desenvolvida pelos órgãos de controle externo brasileiros, para fins de atender a princípios decorrentes da chamada Nova Administração Pública, como economicidade, eficiência, eficácia, controle social (MINAS GERAIS, 2011a, p. 12). Nesse sentido, percebe-se, na instauração da referida auditoria, a existência de isomorfismo coercitivo, por meio do qual “as organizações se tornam cada vez mais homogêneas dentro de determinados domínios e cada vez mais organizadas em torno de rituais em conformidade com instituições maiores” (DIMAGGIO; POWELL, 2005, p. 78), tais como o Tribunal de Contas da União.

Após explicação introdutória sobre a importância de políticas públicas de saneamento básico e apresentação de dados estatísticos sobre problemas decorrentes da precariedade do saneamento básico no Brasil e em Minas Gerais, o relatório começa a tratar a respeito do Programa Saneamento Básico: Mais Saúde para Todos, apontando-o como uma estratégia do Estado de Minas Gerais para intervir na questão (MINAS GERAIS, 2011a, p.13-14).

Desse modo, esse Programa foi definido como objeto da auditoria “pela perspectiva de se gerar impacto positivo na saúde e qualidade de vida da população”, pelo aporte financeiro destinado à sua execução, bem como pelo fato de contemplar “ações de grande impacto social, as quais contribuem para a universalização dos serviços de saneamento e redução das desigualdades regionais” e devido à potencial viabilidade de aferição de seus resultados, em virtude do período decorrido entre seu ano de criação (2004) e o ano de produção do relatório de auditoria (2011). Em continuidade às explicações quanto ao foco analítico da auditoria, o relatório explicita que “a auditoria foi orientada no sentido de analisar problemas estruturais e de gestão que podem comprometer o funcionamento e o alcance dos resultados esperados pelo Programa” (MINAS GERAIS, 2011a, p. 17).

Entretanto, a auditoria leva em consideração apenas as ações da SEDRU-MG e da COPASA-MG, no período de janeiro de 2008 a julho de 2010, por abranger o PPAG de uma gestão específica, com exceção das ações de implantação de módulos sanitários, em

⁷⁶MINAS GERAIS, 2011a.

decorrência de esta ação ter sido objeto de auditoria realizada pelo órgão de controle interno do Poder Executivo Estadual em 2006, e de implantação de sistema estadual de saneamento, por estar em desenvolvimento quando da realização da auditoria (MINAS GERAIS, 2011a, p. 17). Tendo em vista esse recorte temporal indicado pela auditoria, é importante destacar as ações previstas para a SEDRU-MG e para a COPASA-MG no âmbito do programa auditado, para fins de melhor compreensão acerca dessa delimitação de escopo. Essas informações estão resumidas no quadro 20.

Quadro 20 – Ações do Programa Saneamento Básico: Mais Saúde para Todos contempladas no escopo da auditoria

AÇÕES SOB A RESPONSABILIDADE DA COPASA-MG	AÇÕES SOB A RESPONSABILIDADE DA SEDRU-MG
Expandir e assegurar os serviços de abastecimento de água em localidades com concessão da COPASA-MG	Implantar, ampliar e melhorar sistemas simplificados de abastecimento de água em localidades fora da área de concessão da COPASA-MG
Expandir e assegurar os serviços de esgotamento sanitário em localidades com concessão da COPASA-MG	Implantar sistemas de saneamento
Implantar sistemas de tratamento de esgoto sanitário em localidades com concessão da COPASA-MG	Implantar sistemas de tratamento de esgoto sanitário em localidades fora da concessão da COPASA-MG

Fonte: Elaborado pela autora com base em Minas Gerais (2011) e nas informações contidas no PPAG 2008-2011.

Sobre esse aspecto, o fato de o recorte temporal da amostra contemplada pela auditoria operacional considerar o período de abrangência do PPAG de uma gestão específica (MINAS GERAIS, 2011a, p.17) constitui um indicativo de que a consideração do período de gestão foi um ponto observado pelo TCE-MG quando da realização dessa auditoria operacional. No entanto, a adoção de períodos de governo como referência temporal responde às demandas do controle tradicional, de regularidade, na medida em que este tem por objetivo a responsabilização pessoal de responsáveis pelo manejo de recursos públicos. Já a auditoria operacional apresenta proposta diferente, a qual, por envolver programas, instituições ou políticas públicas, muitas vezes requer a consideração de um período que extrapola gestões individualizadas, para sua análise. Esclarecidos esses pontos quanto ao objeto da auditoria e a delimitação do seu escopo analítico, cumpre tecer considerações acerca das questões de auditoria apontadas no relatório.

7.1.2 – Questões de auditoria

7.1.2.1 – Primeira Questão de Auditoria

A primeira questão perquire se a metodologia de seleção e priorização de municípios assegura que sejam contempladas as localidades com maior risco epidemiológico e que os empreendimentos selecionados apresentem o melhor custo-benefício. Em síntese, busca verificar se o “método adotado pela SEDRU-MG para selecionar os empreendimentos municipais a serem contemplados com repasses financeiros do Governo do Estado, à luz dos princípios da isonomia e da eficiência” (MINAS GERAIS, 2011a, p. 26).

Em relação a esse ponto, pela leitura do seu detalhamento contido nas páginas 26 a 31 do relatório de auditoria, entende-se que o foco de análise do TCE-MG diz respeito à seleção, pela SEDRU-MG, dos municípios a serem beneficiados com as suas ações (financiadas pela COPASA-MG, pelo seu próprio orçamento e/ou por recursos advindos do Fundo Estadual de Saúde) voltadas à elaboração de projetos de engenharia de sistemas de saneamento fora da área de concessão da COPASA-MG; e à implantação, à ampliação e à melhoria de sistemas de coleta de esgoto sanitário e de sistemas simplificados de abastecimento de água em localidades fora da área de concessão da COPASA-MG, para garantir condições sanitárias adequadas.

Portanto, no período analisado pela auditoria operacional, a escolha dessa questão se mostra pertinente ao escopo proposto pela auditoria, já que está diretamente relacionada a aspectos relacionados a ações de competência da SEDRU-MG no período contemplado pela auditoria do Tribunal. Ocorre que, da forma como a questão foi apresentada em alguns trechos do relatório de auditoria, pode gerar dúvida sobre se a intenção do Tribunal seria analisar os critérios adotados pela SEDRU-MG no âmbito da ação de implantação de sistemas de saneamento, incluída no Programa para viabilizar a execução de ações de saneamento através da celebração de convênios com o Governo Federal. Sendo assim, destaca-se a importância de uma melhor explicitação do relatório de auditoria nesse ponto, para fins de melhor esclarecimento quanto ao objeto de análise do Tribunal com relação a essa questão de auditoria.

Segundo aponta o relatório de auditoria (MINAS GERAIS, 2011a, p. 27), a definição, pela SEDRU-MG, dos empreendimentos beneficiados pelo Programa, ocorre após a verificação das seguintes etapas: atendimento do empreendimento aos pré-requisitos de enquadramento das ações do Programa; avaliação quanto à prioridade e à hierarquia do

empreendimento dentre aqueles que obedecem aos critérios do Programa; seleção das propostas que serão contempladas com os recursos do Programa em determinado exercício financeiro.

No que se refere à definição dos empreendimentos com prioridade para recebimento de recursos do Programa, o relatório de auditoria afirma que os critérios apontados pela Secretaria consideram a busca por justiça social, a promoção da melhoria da qualidade de vida nas comunidades beneficiadas e a maximização da utilidade dos recursos. Nesse sentido, foram priorizadas, segundo a SEDRU, propostas cujos municípios apresentaram menores IDH-M (Índice de Desenvolvimento Humano Municipal), conforme parâmetros de dados estatísticos do ano 2000, maiores coeficientes de mortalidade infantil até um ano, conforme parâmetros de dados estatísticos do ano 2000, e baixos índices de cobertura de serviços de água e esgoto (MINAS GERAIS, 2011a, p. 27).

Entretanto, para auditar esse aspecto, o TCE-MG, considerando o intuito da SEDRU-MG de promover justiça social e melhoria da qualidade de vida da população, o objetivo do Programa em promover a saúde pública e os princípios da isonomia e da eficiência, adotou como parâmetros de avaliação: o risco epidemiológico dos municípios; o grau de proporcionalidade entre os recursos aplicados e os benefícios esperados desse aporte; indicadores de saúde, como mortalidade e proporção de internações por doenças de veiculação hídrica; o IDH-M (Índice de Desenvolvimento Humano Municipal), conforme parâmetros de dados estatísticos do ano 2000; densidade de ocupação dos bairros beneficiados com ações do Programa; a redução do número de mortes de menores e de internações decorrentes de doenças associadas a carências de saneamento básico (MINAS GERAIS, 2011a, p. 27-31).

Desse modo, observa-se que, apesar de estarem associados aos resultados obtidos pelo Programa, os critérios eleitos pelo Tribunal, à exceção do IDH-M, para avaliação da qualidade da seleção realizada pela SEDRU dos empreendimentos beneficiados pelo Programa auditado são diferentes dos adotados pela Secretaria, o que revela não adstrição da auditoria, nesse quesito, ao escopo do Programa. Com efeito, verifica-se que o TCE-MG na verdade questionou os critérios escolhidos pelo órgão estadual na seleção dos projetos beneficiados pelo Programa e não a utilização em si dos critérios elencados pela SEDRU-MG, o que eventualmente pode ser interpretado como interferência indevida em aspectos de mérito do programa⁷⁷.

⁷⁷Como esclarece Mauro Borges (2016, p. 19-20), “o controle externo exercido pelo TCU não substitui as

Ademais, foram feitos apontamentos em relação à necessidade de maior divulgação e clareza das informações sobre o programa, na medida em que se verificou que para que um município fosse beneficiado pelo programa era preciso haver uma solicitação deste à SEDRU-MG, no entanto, a maioria dos municípios mineiros declarou em questionário aplicado pelos auditores do TCE-MG não conhecer o programa (MINAS GERAIS, 2011a, p. 29-30). Sobre esses, entende-se que são pertinentes ao escopo da auditoria, uma vez que dizem respeito a responsabilidade da SEDRU-MG.

Também foram feitas ponderações no sentido de que “a equipe de auditoria constatou que o planejamento das prefeituras ou era ausente, ou quando presente, deficiente”, bem como “o baixo envolvimento das Secretarias Municipais de Saúde nos processos de tomada de decisão das prefeituras no ambiente do programa” (MINAS GERAIS, 2011a, p. 30). Quanto a essas, porém, não foi observado o escopo da auditoria, na medida em que tratam de aspectos relacionados à esfera de atuação dos municípios e não do Estado, que é o ente federativo responsável pelo programa auditado.

Sobre esse aspecto, em entrevista realizada com a chefia da CAOP do TCE-MG, explicou-se que de fato houve extrapolação do escopo nesta auditoria ao contemplar aspectos referentes a responsabilidades de municípios, mas que isso decorreu principalmente do fato de que esta foi uma das primeiras auditorias operacionais realizadas pelo Tribunal e que, à época a equipe de auditoria operacional ainda estava aprendendo como realizar essa atividade e esclareceu-se que, se esta mesma auditoria estivesse sendo realizada atualmente, certamente não teriam sido feitos apontamentos em relação a responsabilidades de municípios no auditamento de um programa de responsabilidade do governo estadual.

7.1.2.2 – Segunda Questão de Auditoria

A segunda questão visa verificar se os sistemas de abastecimento de água, rede de coleta e tratamento de esgoto objeto do Programa possuem sustentabilidade técnico-

escolhas administrativas, mas aponta deficiências no procedimento de determinadas escolhas e, ao mesmo tempo, indica possíveis alternativas para que o gestor possa conduzir a administração pública a atingir melhores níveis de desempenho, decidindo, por si só, qual a alternativa mais conveniente e oportuna. A atuação do TCU sobre a discricionariedade administrativa é uma autocontenção, evitando-se uma indevida intervenção nas funções específicas da Administração Pública, o que feriria o próprio Princípio Republicano e Democrático, tendo em vista que o Chefe do Poder Executivo carrega a legitimidade das urnas nas escolhas administrativas. O controle do TCU assemelha-se ao controle do Judiciário, na medida em que procura dar deferência às decisões administrativas, limitando-se a verificar se os procedimentos adotados pelo gestor estão em consonância com o devido processo legal, e se o Princípio da Eficiência foi observado na decisão final da Administração Pública”.

operacional, garantindo a prestação de serviços adequados. Nesse sentido, conforme esclarece o relatório de auditoria (MINAS GERAIS, 2011a, p. 33), o intuito foi o de verificar a capacidade dos empreendimentos realizados pelo Programa de assegurarem a prestação do serviço de forma adequada. Considerando que, no período analisado pela auditoria operacional, uma das ações previstas para a SEDRU foi a implantação de sistemas de saneamento e as ações sob responsabilidade da COPASA-MG foram implantação, ampliação e melhoria dos sistemas de abastecimento de água e de esgotamento sanitário em localidades com concessão da COPASA, essa questão se mostra pertinente ao escopo proposto pela auditoria.

No entanto, em diversos momentos a auditoria aborda aspectos relacionados à sustentabilidade técnico-operacional dos empreendimentos sanitários construídos com recursos do Programa que são referentes a atribuições de municípios. No item 4.11 do relatório de auditoria (MINAS GERAIS, 2011a, p. 35-36), menciona-se apontamento quanto: ao percentual dos sistemas de abastecimento de água, sob gestão municipal, que não receberam nenhum tipo de tratamento; a duas estações de tratamento de esgoto sob gestão municipal em condições de conservação e manutenção ruins ou regulares; a quatro estações de tratamento de água em condições ruins ou regulares; a percentual das redes de esgoto sob gestão municipal que apresentavam extravasamento (fuga incontrolada de líquidos); a percentual de estações de tratamento de água sob gestão municipal que não possuíam macromedição de vazão (medição da vazão total na entrada e na saída da estação de tratamento de água); a percentual das estações de tratamento de água e de esgoto sob gestão municipal que não realizavam adequadamente o tratamento do lodo gerado, sendo lançado diretamente no meio ambiente; a percentual dos sistemas de abastecimento de água sob gestão municipal que não possuíam hidrometração (medição de vazão na entrada dos domicílios); a percentual das redes de abastecimento sob gestão municipal que apresentavam baixa pressão em diversos pontos da rede (MINAS GERAIS, 2011a, p. 35-36).

Em seguida, o relatório de auditoria aponta causas para as deficiências listadas no aludido item, dentre os quais diversos abordam problemas diretamente relacionados a responsabilidades dos municípios (MINAS GERAIS, 2011a, p. 36-65), como: a baixa qualificação dos operadores de estações de tratamento de água e de esgoto sob gestão municipal aliada à insuficiência de treinamento oferecido (MINAS GERAIS, 2011a, p. 36-37); o baixo envolvimento dos gestores municipais no processo de definição e implementação das ações do programa (MINAS GERAIS, 2011a, p. 42-46); a baixa sustentabilidade econômica e operacional, em virtude da ausência de hidrometração e de cobrança em 81% dos

sistemas de abastecimento de água sob gestão municipal (MINAS GERAIS, 2011a, p. 47); a deficiência de acompanhamento e de controle operacional de parte dos sistemas de abastecimento de água sob gestão municipal (MINAS GERAIS, 2011a, p. 49-51); a existência de obras sob gestão municipal paralisadas ou inoperantes (MINAS GERAIS, 2011a, p. 52-55); a inexistência ou deficiência de planejamento municipal dos serviços de saneamento (MINAS GERAIS, 2011a, p. 61-63); a deficiência nos mecanismos de participação social nas diversas etapas das obras e a inexistência de canal de fácil acesso à população local que permitisse o controle social (MINAS GERAIS, 2011a, p. 63).

Esses levantamentos de questionamentos pertinentes a responsabilidades de municípios extrapolam o escopo analítico da auditoria, porquanto, uma vez que o seu objetivo é analisar aspectos relacionados a um Programa de competência estadual, deve abordar fatores que dizem respeito a atribuições dos órgãos e das entidades estaduais envolvidas no Programa, ainda que haja delegação de atribuições por esses a outros entes na operacionalização da execução das ações de sua competência. Nesse caso, poder-se-ia até questionar a adequabilidade ou não dessa delegação, mas não a execução de seu objeto, como foi feito. Sobre esse ponto, ver explicação, constatada em entrevista, contida ao final do item anterior.

7.1.2.3 – Terceira Questão de Auditoria

A terceira questão investiga se os critérios adotados na política de tarifa social para prestação de serviços da COPASA-MG garantem condições para que a população carente consiga o referente benefício. Nesse sentido, buscou averiguar se os critérios previstos em resolução normativa da ARSAE-MG para enquadramento na política de tarifa social asseguravam o benefício a famílias de baixa renda (MINAS GERAIS, 2011a, p. 67-72). Apesar de essa questão se referir a um aspecto importante para a obtenção de resultados pelo Programa, não guarda pertinência direta com nenhuma das ações selecionadas como objeto de análise da auditoria e trata de aspectos relacionados a competências da Agência Reguladora de Serviços de Abastecimento de Água e de Esgotamento Sanitário do Estado de Minas Gerais (ARSAE-MG), consistindo, portanto, em uma extrapolação em relação ao escopo da auditoria.

7.1.2.4 – Quarta Questão de Auditoria

Já a quarta questão averigua se os instrumentos de monitoramento e avaliação, utilizados pelo governo estadual, permitem verificar o desempenho do programa. Procurou, assim, avaliar se o monitoramento realizado pelo governo estadual permite o acompanhamento da execução das ações do programa de forma a obter informações que subsidiem decisões, assim como a identificação e a correção de problemas, e se as avaliações permitem compreender a efetividade da intervenção governamental em promover a saúde da população e se há transparência e divulgação das informações (MINAS GERAIS, 2011a, p. 74-75). Apesar de a realização de monitoramento e avaliação adequados ser importante para o acompanhamento e, conseqüentemente, para o resultado do Programa, essa questão também não guarda pertinência direta com nenhuma das ações selecionadas como objeto de análise da auditoria, consistindo, portanto, em uma extrapolação em relação ao escopo da auditoria.

7.1.3 – Recomendações

Considerando as constatações apontadas no decorrer do relatório, a equipe de auditoria propôs ao Tribunal que recomendasse à SEDRU: a regulamentação e a divulgação do Programa; a elaboração, atualização e publicação dos documentos do Programa; a adoção de métodos técnicos reconhecidos para seleção e priorização de investimentos em saneamento; a promoção de ações para capacitação, assistência técnica e suporte aos operadores dos empreendimentos contemplados no Programa; a implementação de maior articulação entre Secretarias Municipais de Saúde e gestores dos sistemas de abastecimento; a promoção de incentivo à implementação do sistema de hidrometração e de cobrança; a aprovação apenas de projetos que atendam às exigências da Portaria nº 518/2008 do Ministério da Saúde; a elaboração de projetos que promovam soluções sustentáveis para a adequada destinação de resíduos sólidos; a integração do Sistema Estadual de Informações de Saneamento (SEIS) com o sistema de informação da COPASA-MG; a promoção de um efetivo envolvimento dos municípios na elaboração de projetos e na execução de obras; o estabelecimento de termos de compromisso com definições claras de responsabilidades quanto à operação do sistema quando da celebração de convênios; a realização de monitoramento e de acompanhamento dos sistemas de saneamento implementados, bem como da efetividade das ações do Programa; o condicionamento do repasse de recursos à apresentação de documentação de propriedade do terreno pela prefeitura e da documentação relativa ao licenciamento ambiental; a instituição de canal de comunicação junto às comunidades (MINAS GERAIS,

2011a, p. 90-91).

Para a COPASA-MG e a COPANOR, as propostas de recomendações foram: a promoção de maior envolvimento do município na elaboração do projeto e na execução das obras de responsabilidade das empresas; a instituição de canal de comunicação junto às comunidades; a padronização das informações do sistema informatizado adotado; o condicionamento da autorização do início dos serviços à regularização da documentação de propriedade do terreno e ao licenciamento ambiental; a realização de monitoramento e de avaliação da efetividade das ações do Programa em parceria com a SEDRU e a SEPLAG (MINAS GERAIS, 2011a, p. 91).

Quanto à ARSAE, as propostas foram para que a agência: monitore e acompanhe, na sua área de atuação, a operação dos sistemas implantados pelo programa; avalie os procedimentos do Programa; fiscalize a prestação dos serviços pelos sistemas implantados pelo Programa; adote critérios que considerem a renda per capita das famílias para fins de concessão de subsídio tarifário; regulamente o enquadramento automático de domicílios sujeitos ao benefício; realize campanha de divulgação da tarifa social (MINAS GERAIS, 2011a, p. 91-92).

Já à SEPLAG as recomendações foram para que o órgão monitore e avalie a efetividade das ações do Programa em parceria com a COPASA-MG/COPANOR e com a SEDRU (MINAS GERAIS, 2011a, p. 92). Conforme relatório de impacto dessa auditoria operacional, emitido em 2018, diante dos achados de auditoria, o TCE-MG propôs em 2012 recomendações à SEDRU (que em 2015 passou a se chamar SECIR – Secretaria de Estado de Cidades e de Integração Regional), à COPASA-MG, à ARSAE-MG e à SEPLAG-MG, e determinou que apresentassem Plano de Ação contemplando as ações a serem adotadas, com a indicação dos responsáveis e a fixação de prazos para a implantação de cada uma delas (MINAS GERAIS, 2018a, p. 9).

7.1.4 – Monitoramento

Uma vez encaminhados pelos órgãos e entidades e aprovados pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais os respectivos planos de ação, o TCE-MG analisou os relatórios de acompanhamento dos planos de ação e as informações por eles apresentados, bem como os demais documentos pertinentes à auditoria, o Tribunal julgou as recomendações que foram implementadas, as que foram parcialmente implementadas e as que não foram implementadas pelos órgãos e pelas entidades (MINAS GERAIS, 2018a, p. 13-86).

Em síntese, o Tribunal, após reconhecer a implementação integral de algumas ações, a implementação parcial de outras e a não implementação das demais, entendeu que o impacto da auditoria sobre o Programa foi positivo, especialmente por ter permitido: a ampliação do acesso à tarifa social do Programa; a disponibilização de documentos e informações que permitem aos interessados tomar conhecimento sobre os documentos necessários para assinatura de convênios; a divulgação de informações sobre a tarifa social nas contas de água da COPASA-MG e da COPANOR; a disponibilização em sites e em outros meios de comunicação de canais de acesso à ouvidoria; o aprimoramento dos relatórios de acompanhamento do sistema informatizado da COPASA-MG de maneira a facilitar os trabalhos da fiscalização e do controle externo; a regularização do funcionamento de sistemas que anteriormente se encontravam inacabados ou com operação insatisfatória; a realização de capacitações para elaboração de planos municipais de saneamento; a responsabilização dos municípios pela elaboração de projetos de sistemas; o condicionamento, pela SEDRU, para assinatura de convênios, à apresentação de documentos comprobatórios da regularização fundiária e do licenciamento ambiental; a estruturação da equipe de fiscalização da ARSAE; a orientação de leituristas da COPASA-MG e da COPANOR quanto aos critérios da tarifa social; a inclusão, nos convênios firmados entre SEDRU e municípios, de cláusulas de responsabilização desses pela execução e fiscalização da obra, bem como pela apresentação de documento de regularidade fundiária do terreno em que os sistemas serão implementados (MINAS GERAIS, 2019a).

Sendo assim, o Pleno do Tribunal decidiu por

[...] encerrar o ciclo de monitoramento, após diagnóstico realizado, que permitiu avaliar a atividade governamental auditada, e elaboração do plano de ação, comprovada a implementação de medidas nele constantes, as quais contribuíram para o aperfeiçoamento da gestão pública (MINAS GERAIS, 2019a, p. 16).

Além disso, recomendou, “independentemente do nome do programa e do órgão a que estiver vinculado o serviço, atuação constante do governo, especialmente na realização daquelas ações parcialmente ou não implementadas” (MINAS GERAIS, 2019a, p. 15-16).

7.1.5 – Considerações sobre a auditoria

Portanto, verifica-se que esta auditoria operacional analisa um programa específico, o Programa Saneamento Básico: Mais Saúde para Todos, executado por diversas organizações, SEDRU, COPASA-MG etc. Essa escolha pode explicar o motivo pelo qual o escopo da

auditoria foi direcionado à avaliação de “problemas estruturais e de gestão que podem comprometer o funcionamento e o alcance dos resultados esperados pelo Programa” (MINAS GERAIS, 2011a, p. 17; POLLITT *et al.*, 2008, p. 112). Assim, como indica o acórdão de monitoramento de auditoria operacional, houve benefícios ao programa decorrentes da auditoria realizada. Apesar disso, a auditoria não possibilita a extração de conclusões claras quanto a melhorias nos resultados e nas metas do programa, apenas permitindo verificar, como foi feito pelo Tribunal, aprimoramentos da execução do programa em si.

Com efeito, as duas primeiras questões de auditoria remetem a estudos baseados em processos, na medida em que visam compreender como o programa funciona e como produz seus resultados. A terceira questão remete ao estudo de avaliação comparativa, porquanto perquire se os critérios de tarifa social adotados correspondem aos mais adequados ao atendimento da população. Já a quarta questão está relacionada a estudos de meta-avaliação, pois busca averiguar a qualidade da avaliação no processo de gestão (Quadro 10).

Ademais, considerando o referido escopo da auditoria no sentido de “analisar problemas estruturais e de gestão que podem comprometer o funcionamento e o alcance dos resultados esperados pelo programa” (MINAS GERAIS, 2011a, p. 17), verifica-se que, essa auditoria se volta mais à análise dos sistemas voltados ao controle e ao direcionamento das atividades em detrimento do desempenho das atividades desenvolvidas, uma vez que essa forma de conduzir a auditoria “[...] se refere ao auditar dos sistemas de controle ou de direcionamento, por meios dos quais a atividade auditada, e seu nível de desempenho, é operada, em vez de se investigar, diretamente, a própria atividade” (POLLITT *et al.*, 2008, p. 119).

Quanto ao enfoque em atividades contínuas ou temporárias, a menção do acórdão de monitoramento à importância da realização, independentemente do nome do programa e do órgão a que estiver vinculado do serviço, das ações previstas nos planos de ação que não foram ou que foram apenas parcialmente implementadas indica que, apesar de a apresentação do objeto e do escopo da auditoria se referir a um Programa específico, na verdade, pretende-se a sua aplicação à atuação contínua na área de saneamento. Nesse sentido, cabe uma reflexão acerca da definição do objeto e do escopo das auditorias operacionais realizadas pelo TCE-MG, se são destinadas a avaliar Programas específicos ou políticas públicas.

Sobre o monitoramento dessa auditoria, cumpre destacar que o relatório de auditoria foi emitido em 2011, o plano de ação foi aprovado em 2014, a realização de inspeções foi feita em 2018, e a emissão do relatório de monitoramento de auditoria, ocorreu em 2019. Assim, verifica-se que, apesar de a Resolução nº 16/2011 do Tribunal prever, em seu artigo

5º⁷⁸, a necessidade de celeridade na tramitação das suas auditorias operacionais, as atividades de monitoramento se deram após um longo período da aprovação do plano de ação, prejudicando a eficácia de seus potenciais efeitos sobre as medidas ali previstas, uma vez que sequer o programa existia mais à época em que ocorreram e o contexto geral (político, econômico, social etc.) também já havia se alterado.

Nesse sentido, a tempestividade da auditoria operacional, sobretudo quanto às suas recomendações e monitoramentos em relação ao programa auditado, é crucial, para que possam ser adequadas e viáveis ao contexto vigente no momento em forem emitidos. Conforme escreve Britto,

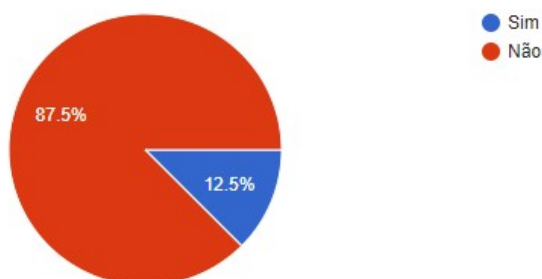
Para vislumbrar os benefícios da auditoria operacional, sobretudo é preciso observar a tempestividade da fiscalização, demandando um retorno ágil aos gestores e à sociedade. Sem isso, potencialmente tende-se à perda do interesse pelos principais destinatários da auditoria e, conseqüentemente, de seu objeto, criando-se, assim, a sensação geral de ineficácia da fiscalização, de desperdício de recursos públicos e ineficiência no desenho e execução das políticas públicas (BRITTO, 2014, p. 60).

Como causas desse lapso temporal na entrevista foram apontadas a fase de aprendizado na realização de auditorias operacionais quando as analisadas foram feitas, as tramitações nos gabinetes da alta gestão e a interferência de questões políticas, as quais implicaram na demora de algumas entregas. Nas respostas ao questionário eletrônico, além desses fatores, foi indicada também a necessidade de mais servidores no órgão, conforme indicado no gráfico 10 e na figura 4.

Gráfico 10 – Percepção dos auditores operacionais do TCE-MG quanto à tempestividade dos monitoramentos das AOPs no órgão

Em sua opinião, os monitoramentos de auditoria operacional do TCE-MG têm sido tempestivos?

8 responses



Fonte: Resultados da pesquisa (2020).

⁷⁸“A tramitação dos processos de auditoria operacional deverá ocorrer com a celeridade necessária, de forma a garantir a adoção tempestiva das medidas recomendadas e/ou determinadas” (MINAS GERAIS, 2011c, p. 2).

Figura 4 – Respostas dos auditores operacionais à pergunta sobre as possíveis causas da intempestividade apontada

Caso a resposta à questão anterior tenha sido não, qual seria a razão principal dessa intempestividade?

6 respostas

limitação de funcionários que estão envolvidos com novas auditorias precisam conciliá-las com os trabalhos de monitoramento de outras auditorias.

Demora na decisão plenária no TCEMG

demora nos gabinetes

cultura do tce

Poucos servidores para realizar auditorias e monitoramentos.

Demora na deliberação das auditorias

Fonte: Resultados da pesquisa (2020).

Apontadas as principais questões referentes a essa auditoria operacional, passa-se a tecer considerações acerca da outra auditoria operacional realizada pelo TCE-MG que teve o mérito de seu monitoramento julgado.

7.2 – Auditoria Operacional TCE-MG nº 911.688 - COPANOR – Projeto Vida no Vale

Para fins de uma melhor compreensão acerca da auditoria operacional analisada nesse item, é preciso compreender a concepção original da instituição auditada. Desse modo, antes de adentrar na análise da auditoria operacional propriamente dita, será apresentado um panorama geral da COPANOR e do contexto de sua criação.

7.2.1 – Informações gerais sobre a instituição auditada

Conforme aponta a Nota Técnica nº 01/2016, emitida pela Agência Reguladora de Serviços de Abastecimento de Água e de Esgotamento Sanitário do Estado de Minas Gerais (ARSAE-MG)⁷⁹, consistente em um diagnóstico da agência sobre a COPANOR, a concepção

⁷⁹Como o próprio nome indica, trata-se de agência reguladora de serviços de abastecimento de água e de esgotamento sanitário do Estado de Minas Gerais, que tem por missão “regular e fiscalizar a prestação dos serviços de forma transparente, técnica, ética, com independência decisória, buscando a universalização do atendimento e a qualidade dos serviços, em compromisso com a sociedade e meio ambiente” (MINAS

da empresa remete ao Projeto Vida no Vale, elaborado pelo Governo do Estado de Minas Gerais, em 2006, com o objetivo de “estudar e propor alternativas de universalização dos serviços de abastecimento de água e esgotamento sanitário no Nordeste de Minas Gerais: Vale do Jequitinhonha, Mucuri e São Mateus” (MINAS GERAIS, 2016a, p. 2).

Como explicam Rossoni *et al*, diante da constatação de deficiências quanto à cobertura dos serviços de saneamento regionais no Estado de Minas Gerais, foi criado o Projeto Vida no Vale, “com o objetivo de alcançar a universalização dos serviços de abastecimento de água e esgotamento sanitário em sua área de abrangência para todos os habitantes, urbanos ou rurais, de forma que não haja excluídos” (ROSSONI *et al.*, 2014, p. 243). Trata-se, pois, da “primeira iniciativa do Estado para pensar a universalização dos serviços de água e de esgotamento sanitário já na linha das diretrizes da Lei Federal nº 11.445/2007” (MINAS GERAIS, 2016a, p. 1).

O Projeto tinha como premissas: a sustentabilidade dos serviços através de tarifa capaz de cobrir os custos operacionais e de depreciação das instalações, bem como a melhora substancial na gestão dos serviços por meio de inovações tecnológicas e operacionais; a adoção de tarifas flexíveis suficientes para garantir o acesso das populações locais à água, conforme as suas capacidades de pagamento; a realização de gestão associada, com apelo à participação das populações na coprodução dos serviços na região e a terceirização de parte destes mediante o desenvolvimento e o fomento de parcerias com cooperativas e microempresas locais; a utilização de recursos humanos da COPASA-MG; a transparência da gestão com a implementação de avaliações sistemáticas e a divulgação de indicadores locais e regionais de funcionamento, desempenho e qualidade dos serviços; o investimento público não oneroso, para viabilizar tarifas compatíveis com a capacidade de pagamento da população atendida (MINAS GERAIS, 2016a, p. 2). Além disso, também tinha como premissa a observância da Lei Federal nº 11.445 de 2007 (ROSSONI *et al.*, 2014, p. 243).

Então, foi criado um consórcio⁸⁰ entre o Estado de Minas Gerais e os municípios envolvidos, o qual, enquanto titular dos serviços de saneamento⁸¹, após a realização de estudo com três cenários alternativos, firmou contrato de programa⁸² com a Companhia de

GERAIS, 2014a).

⁸⁰Consórcios públicos “são ajustes celebrados entre os entes federados para gestão associada de serviços públicos, bem como a transferência total ou parcial de encargos, serviços, pessoal e bens essenciais à continuidade dos serviços transferidos” (OLIVEIRA, 2018, p. 486).

⁸¹“[...] os arts. 1º, § 1º, e 6º da Lei 11.107/2005 exigem a instituição de pessoa jurídica de direito público (associação pública) ou de direito privado para execução do contrato de consórcio” (OLIVEIRA, 2018, p. 490).

⁸²“O contrato de programa tem por objetivo constituir e regulamentar as obrigações que um ente da Federação

Saneamento de Minas Gerais S/A – COPASA-MG, a qual atendeu às demandas que lhe foram impostas mediante a criação da sua subsidiária COPANOR, autorizada pela Lei Estadual nº 16.698/2007, com o intuito de aumentar o índice de atendimento de água e de esgoto e de reduzir a taxa de mortalidade infantil das comunidades da Região Norte e dos Vales do Jequitinhonha, Mucuri, São Mateus, Buranhém, Itanhém e Jucuruçu (MINAS GERAIS, 2016a, p. 2; ROSSONI *et al.*, 2014, p. 243).

Segundo a concepção original do Projeto, a empresa criada deveria operar considerando diferentes realidades, de forma que: para os sistemas de água das sedes municipais, a operação seria semelhante ao modelo adotado pela Companhia de Saneamento de Minas Gerais S/A (COPASA-MG); para os sistemas de esgotamento sanitário das sedes municipais, buscar-se-ia a otimização da utilização dos recursos humanos que operavam os sistemas de água; e, para as localidades, cuja maioria não contava com operação adequada, seriam aplicados modelos inovadores propostos pelo Projeto, especialmente no que tange à contratação de recursos humanos e ao uso de tecnologia moderna no monitoramento de sistemas à distância (MINAS GERAIS, 2016a, p. 2).

Nesse sentido, foi prevista a elaboração de uma política tarifária que fosse adequada à capacidade de pagamento da população, mas que, ao mesmo tempo, fosse capaz de garantir o custeio operacional, o crescimento vegetativo dos serviços, bem como a expansão e a reposição de ativos ao longo do tempo. Além disso, esta política também deveria ser capaz de viabilizar a previsão de tarifas diferenciadas conforme a especificidade de cada localidade. Quanto aos investimentos iniciais, estes deveriam ser realizados pelo Estado de Minas Gerais (sedes de municípios, zona rural urbana e zona rural isolada) (MINAS GERAIS, 2016a, p. 3).

A previsão era de que os investimentos no Projeto fossem feitos em duas etapas, sendo que na primeira delas, entre 2007 e 2010, deveria ocorrer a universalização dos serviços em todas as sedes e localidades, e, na segunda, deveriam ocorrer reposições e ampliações suficientes para cobrirem o crescimento populacional previsto. Além disso, ao final de 2011, a empresa deveria apresentar indicadores operacionais e de gestão semelhantes aos da COPASA-MG (MINAS GERAIS, 2016a, p. 3).

Além disso, no mesmo ano, deveria ser feita uma avaliação, conduzida por uma equipe de avaliação independente, com o intuito de: universalizar e garantir o direito ao acesso a um serviço de água e de esgoto de alta qualidade; melhorar o estado de saúde da população beneficiada, bem como o meio ambiente; promover o fortalecimento de instituições; garantir

uma gestão transparente do Projeto; viabilizar a possibilidade de replicação do modelo desenvolvido pelo Projeto; apoiar os esforços paralelos de desenvolvimento (MINAS GERAIS, 2016a, p. 3).

No entanto, esse cronograma inicial de implantação não foi cumprido nem a avaliação prevista foi realizada. Com isso, a implantação da COPASA Serviços de Saneamento Integrado do Norte e Nordeste de Minas Gerais S/A – COPANOR – distanciou-se substancialmente da sua concepção original, o que afetou consideravelmente a sua estrutura. Como bem sintetiza o quadro 21, elaborado pela Agência Reguladora de Serviços de Abastecimento de Água e de Esgoto Sanitário do Estado de Minas Gerais – ARSAE-MG (adaptado e reproduzido abaixo) –, em 2016, parte significativa de aspectos previstos originalmente para o programa não havia sido realizada, tais como: a execução física e financeira do projeto, prevista para ser realizada até 2010; a prestação de serviço sustentável de água e de esgoto de alta qualidade; a melhoria do meio ambiente mediante a gestão do esgoto; a adoção de tarifas diferenciadas de acordo com a sede e a zona da localidade; a adoção de tarifas com valor monetário suficiente para cobrir os custos de operação, de manutenção e de reposição de ativos, a adoção de tarifa social; a apresentação de indicadores operacionais e de gestão em níveis semelhantes aos alcançados pela Companhia de Saneamento de Minas Gerais S/A (COPASA-MG), até o final de 2011 (MINAS GERAIS, 2016a, p. 4).

Quadro 21 – Quadro comparativo entre previsões do Projeto Vida no Vale e situação do COPANOR em 2016

Previsão no Projeto - 2007	Situação em 2016
Execução física e financeira do projeto até 2010	Não cumprida
Comunidade envolvida e co-responsável	Baixa participação
Serviço sustentável de água e esgoto de alta qualidade	Baixa qualidade na prestação dos serviços
Melhorar o meio ambiente por meio da gestão do esgoto	Baixo percentual de coleta (45,5%) e tratamento (70% do coletado), representando 31,86% do total (SNIS, 2014)
Tarifas diferenciadas por: sedes, zona rural urbana (mais de 100 famílias aglomeradas) e zona rural isolada (outros povoados)	Tarifas iguais para todas as sedes e localidades
Tarifas capazes de cobrir custos de operação, manutenção e reposição de ativos	Prejuízo em quase todos os anos e sem recursos para operação, muito menos para reposição de ativos
Gratuidade para as famílias com direito à tarifa social até o limite de 3m ³ de consumo familiar por mês	Não há Tarifa Social
Ao final de 2011, a subsidiária deve apresentar indicadores operacionais e de gestão semelhantes aos da COPASA	Baixo desempenho, incomparável ao da COPASA

Fonte: Adaptado de Minas Gerais (2016, p. 4).

Com o intuito de se definir um modelo institucional e de um modelo de gestão e de financiamento do Projeto Vida no Vale, alinhados ao marco regulatório da Lei Federal 11.445/2007, foi criado, no âmbito do PPAG 2008-2011, o Programa Vida no Vale, de responsabilidade da SEDRU, o qual no PPAG 2012-2015 passou a ser uma ação do Programa Saneamento para Todos e no PPAG 2016-2019 consistiu em uma ação do Programa Saneamento é Vida. Sendo assim, considerando o momento do início do projeto e o fato de o monitoramento da auditoria operacional ter sido concluído em 2019, a apresentação das suas principais informações será feita mediante a utilização de quadros que as sintetizam durante o período de 2008 a 2019.

Apesar de o projeto ter passado por todas essas alterações supramencionadas, observa-se que, em sua essência, apresentou poucas modificações substanciais. Além disso, como, a despeito dessas mudanças, o TCE-MG deu continuidade à realização desta auditoria, cuja conclusão se deu em 2019, com a publicação do acórdão de monitoramento seguido do arquivamento do processo, o recorte temporal escolhido se justifica. Feitos esses esclarecimentos, passa-se a apresentar as principais informações do projeto, considerando-se

sua concepção conforme sua previsão nos respectivos PPAGs do período analisado. Ressalta-se que, nos períodos correspondentes a cada PPAG, houve, em alguns casos, pequenas mudanças nos itens apresentados de um ano para o outro. Algumas não implicaram em nenhuma modificação substancial no período do PPAG e, portanto, não foram destacadas, enquanto as que foram mais significativas foram apontadas especialmente mediante a inclusão de legendas e observações nos quadros apresentados.

Quanto aos objetivos do projeto, verifica-se que, em suma, apesar das variações de redação em sua descrição, consistem na busca pelo atendimento das necessidades da população das localidades atendidas pela COPANOR quanto aos serviços de saneamento básico. As informações sobre suas descrições nos respectivos PPAGs⁸³ estão sintetizados no quadro 22.

Quadro 22 – Objetivos do Projeto Vida no Vale

	PPAG 2008-2011	PPAG 2012-2015	PPAG 2016-2019
OBJETIVO	Melhorar a qualidade de vida e promover condições para a prosperidade dos 92 municípios pertencentes às bacias hidrográficas dos rios Jequitinhonha, Mucuri e Leste	Atender às regiões de planejamento das bacias hidrográficas dos rios Jequitinhonha, Mucuri, São Mateus, Buranhém, Itanhém e Jucuruçu e de alguns municípios que integram o Programa Travessia na região de planejamento norte com serviços de qualidade de abastecimento de água tratada e esgotamento sanitário com tarifas razoáveis e construção de módulos sanitários e de serviços domésticos nas casas desprovidas dessas instalações*	Prover acesso adequado e universal ao saneamento básico para promoção do bem-estar social, melhores condições de saúde e do meio-ambiente, bem como prevenção a desastres naturais causados pela escassez hídrica**

Fonte: Elaborado pela autora com base nas informações contidas nos PPAGs mencionados (2020).

Notas:

*Descrição correspondente à finalidade da ação Vida no Vale, a qual faz parte do Programa Saneamento para Todos.

**Descrição correspondente ao objetivo do Programa Saneamento é Vida.

Nesse sentido, buscava-se a implantação de novo modelo de prestação de serviço de saneamento que considerasse: a universalização plena dos serviços de abastecimento de água e esgotamento sanitário para 1,3 milhão de pessoas na região de piores indicadores sociais e de saúde; a responsabilidade do poder público em viabilizar recursos em regiões em que a receita tarifária não fosse suficiente para financiar os custos de investimento; estrutura tarifária flexível que garantisse o direito à água, a cobertura dos custos operacionais e a capacidade de pagamento da população; a transparência e o controle social na implantação e na gestão do modelo; a preservação do valor de mercado e dos recursos humanos da empresa estadual de saneamento; a eficiência organizacional e tecnológica; as complementaridades

⁸³MINAS GERAIS, 2020.

com ações de saúde preventiva, irrigação, resíduos sólidos, habitação e ganhos de eficiência energética (MINAS GERAIS, 2008a, p. 25).

No que diz respeito ao público-alvo do projeto, verifica-se que, de forma geral, foi apontada, em todos os PPAGs do período, a população das localidades atendidas pela COPANOR, especialmente a sua parcela carente de infraestrutura de saneamento básico. As informações sobre suas descrições nos respectivos PPAGs estão sintetizados no quadro 23.

Quadro 23 – Público-alvo do Projeto Vida no Vale

	PPAG 2008-2011	PPAG 2012-2015*	PPAG 2016-2019*
PÚBLICO-ALVO	População das localidades entre 200 e 5000 habitantes do nordeste de Minas	Municípios, associações microrregionais, consórcios públicos e população carente de infraestrutura de saneamento básico	Comunidades rurais do semi-árido mineiro; população demandante de infraestrutura de saneamento básico; municípios mineiros

Fonte: Elaborado pela autora com base nas informações contidas nos PPAGs mencionados (2020).

Notas:

*Público-alvo geral dos Programas Saneamento para Todos (PPAG 2012-2015) e Saneamento é Vida (PPAG 2016-2019).

Em relação aos indicadores do projeto, verifica-se que predominaram no período aqueles voltados à aferição da cobertura de atendimento da COPANOR quanto aos serviços de saneamento básico (água e esgoto) por ela prestados, sendo que, a partir de 2012, o destaque foi para essa cobertura quanto aos serviços de tratamento de esgoto. Nesse sentido, podem ser mencionados os indicadores de taxa de cobertura do serviço de esgotamento sanitário e de percentual de domicílios com acesso à rede de esgoto ou à fossa séptica, constantes no PPAG 2012-2015, e os de taxa de tratamento de esgoto na Região Metropolitana de Belo Horizonte (RMBH) e de percentual de domicílios com acesso à rede de esgoto ou à fossa séptica, constantes no PPAG 2016-2019. As informações sobre suas descrições nos respectivos PPAGs estão sintetizadas no quadro 24.

Quadro 24 – Indicadores do Projeto Vida no Vale

	PPAG 2008-2011	PPAG 2012-2015**	PPAG 2016-2019**
INDICADORES	Índice de atendimento de água e esgoto da COPANOR (%)*	Taxa de cobertura do serviço de esgotamento sanitário (%)	Taxa de tratamento de esgoto na RMBH (%)
	Percentual de localidades atendidas pela COPANOR (%)	Percentual de domicílios com acesso a rede de esgoto ou fossa séptica (%)	Percentual de domicílios com acesso à rede de esgoto ou fossa séptica (%)
			Percentual de domicílios com acesso à água com canalização interna (%)

Fonte: Elaborado pela autora com base nas informações contidas nos PPAGs mencionados (2020).

Notas:

*Esse indicador foi inicialmente previsto no PPAG em 2008, mas a partir de 2010 foi excluído.

**Indicadores gerais dos Programas Saneamento para Todos (PPAG 2012-2015) e Saneamento é Vida (PPAG 2016-2019).

Nesse aspecto, uma possível causa para a predominância do enfoque dos indicadores do projeto em relação ao serviço de esgotamento sanitário é o impacto provocado pela auditoria operacional realizada pelo TCE-MG, porquanto um dos pontos nela destacados, conforme apontado anteriormente, diz respeito ao fato de a COPANOR ter privilegiado os serviços de abastecimento de água em detrimento dos serviços de esgotamento sanitário (MINAS GERAIS, 2014b, p. 22-23). Sobre as ações do projeto, verifica-se que, resumidamente, dizem respeito à implantação de serviços de saneamento básico nas localidades sob a responsabilidade da COPANOR. As informações sobre suas descrições nos respectivos PPAGs estão sintetizados no quadro 25.

Quadro 25 – Ações do Projeto Vida no Vale

	PPAG 2008-2011	PPAG 2012-2015**	PPAG 2016-2019**
AÇÕES SOB A RESPONSABILIDADE DA SEDRU-MG/SECIR-MG*	Implantação dos sistemas de água e esgoto	Implantar o sistema Vida no Vale	Implementar serviços de saneamento em localidades com concessão da COPANOR
	Atendimento a pequenas comunidades		

Fonte: Elaborado pela autora com base nas informações contidas nos PPAGs mencionados (2020).

Notas:

*A Secretaria de Estado de Desenvolvimento Regional em Política Urbana (SEDRU-MG) em 2016 passou a se chamar Secretaria de Estado de Desenvolvimento Regional, Política Urbana e Gestão Metropolitana (SECIR-MG).

**Foram destacadas nesse quadro apenas as ações dos Programas Saneamento para Todos (PPAG 2012-2015) e Saneamento é Vida (PPAG 2016-2019) que tinham relação direta com o Projeto Vida no Vale.

Em 2017, foi instituído o Programa Ampliação da Cobertura em Áreas de Concessão da COPASA-MG e COPANOR, de responsabilidade da COPASA-MG, cujas principais informações estão resumidas no quadro 26. Tendo em vista o fato de este programa ter sido criado em 2017 e o Programa Saneamento é Vida ter passado, a partir de 2018, a contemplar ações previstas apenas para a SECIR-MG, percebe-se que o Programa Ampliação da Cobertura em Áreas de Concessão da COPASA-MG e COPANOR se trata de uma espécie de busca por conferir continuidade às atividades desenvolvidas no âmbito do projeto Vida no Vale.

Quadro 26 – Principais informações do Programa Ampliação da Cobertura em Áreas de Concessão da COPASA-MG e da COPANOR

	2017	2018	2019
OBJETIVO	Prover acesso adequado e universal ao saneamento básico para a promoção do bem-estar social, de melhores condições de saúde e do meio-ambiente nas localidades com concessão da COPASA e da COPANOR	Prover acesso adequado e universal ao saneamento básico para a promoção do bem-estar social, de melhores condições de saúde e do meio-ambiente nas localidades com concessão da COPASA e da COPANOR	Prover acesso adequado e universal ao saneamento básico para a promoção do bem-estar social, de melhores condições de saúde e do meio-ambiente nas localidades com concessão da COPASA e da COPANOR
PÚBLICO-ALVO	População urbana dos municípios do Estado de Minas Gerais onde a COPASA-MG tem a concessão dos serviços de saneamento	População urbana dos municípios do Estado de Minas Gerais onde a COPASA-MG tem a concessão dos serviços de saneamento	População urbana dos municípios do Estado de Minas Gerais onde a COPASA-MG tem a concessão dos serviços de saneamento
AÇÕES	Contribuir para a universalização dos serviços de saneamento em localidades com concessão da COPASA (Responsável: COPASA-MG)	Contribuir para a universalização dos serviços de saneamento em localidades com concessão da COPASA (Responsável: COPASA-MG)	Contribuir para a universalização dos serviços de saneamento em localidades com concessão da COPASA (Responsável: COPASA-MG)
			Parceria público-privada sistema adutor rio Manso (Responsável: COPASA-MG)
		Contribuir para a universalização dos serviços de saneamento em localidades com concessão da COPANOR (Responsável: COPANOR)	Contribuir para a universalização dos serviços de saneamento em localidades com concessão da COPANOR (Responsável: COPANOR)
INDICADORES	Índice de atendimento de água (%)	Índice de atendimento de água (%)	Índice de atendimento de água (%)
	Índice de atendimento de esgoto (%)	Índice de atendimento de esgoto (%)	Índice de atendimento de esgoto (%)
	Índice de tratamento de esgoto (%)	Índice de tratamento de esgoto (%)	Índice de tratamento de esgoto (%)

Fonte: Elaborado pela autora com base nas informações contidas no PPAG 2016-2019 e seus acompanhamentos anuais (2020).

Explicitados os principais pontos referentes ao ente auditado, passa-se a analisar a auditoria operacional nº 911.688 do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais⁸⁴, que foi a segunda auditoria operacional realizada pela instituição a ter seu monitoramento com mérito julgado.

7.2.2 – Informações gerais sobre a auditoria e seu objeto

A auditoria operacional nº 911.688 do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais foi instaurada por iniciativa própria da instituição (recomendação feita pelo Conselheiro Sebastião Helvécio à CAOP), mediante a qual se decidiu pela realização de auditoria com o fim de “conhecer a organização e o funcionamento da COPASA Serviço de Saneamento Integrado do Norte e Nordeste de Minas Gerais (COPANOR), bem como avaliar as operações e a efetividade da gestão dos recursos públicos que lhe foram repassados e da execução e resultados alcançados” (MINAS GERAIS, 2014b, p. 12).

⁸⁴O processo de monitoramento desta auditoria operacional foi autuado sob o nº 969.148. A este processo foi apensado o processo original dessa auditoria operacional nº 911.688. Conforme estabelece o artigo 8º, § 1º, da Resolução nº 16/2011 do TCE-MG, “recebido o plano de ação, a unidade competente promoverá a sua autuação como processo de monitoramento e a respectiva distribuição, encaminhando os autos à unidade técnica para exame” (MINAS GERAIS, 2011c).

7.2.3 – Questões de auditoria

Desse modo, diante da identificação de problemas estruturais e de gestão que, segundo constatação da equipe de auditoria, vinham comprometendo o funcionamento e o alcance dos objetivos propostos para a COPANOR, o escopo da auditoria foi delimitado por quatro questões, as quais estão indicadas e analisadas a seguir (MINAS GERAIS, 2014b, p. 12).

7.2.3.1 – Primeira Questão de Auditoria

A primeira questão perquire se os instrumentos de gestão utilizados pela COPANOR atendem aos objetivos e às diretrizes que norteiam a sua criação. Para isso, investiga em que medida os instrumentos de planejamento utilizados estão alinhados com as diretrizes que viabilizaram a criação da COPANOR, bem como se as ações desenvolvidas pela Companhia estão de acordo com as normas legais quanto à concessão de serviços (MINAS GERAIS, 2014b, p. 12). Quanto a esse quesito, foi analisado “o grau de conformidade entre as premissas estabelecidas no estudo de viabilidade e a atuação da COPANOR, bem como a eficácia dos instrumentos de planejamento por ela utilizados” (MINAS GERAIS, 2014b, p. 21).

Nesse sentido, foram identificadas divergências entre previsões contidas no Projeto Vida no Vale, nos documentos de criação da COPANOR, bem como no seu estatuto e nos instrumentos de parcerias estabelecidas entre a empresa e outras instituições, como o contrato de cooperação celebrado com o Estado de Minas Gerais e o Convênio nº 25/2007, celebrado com a Secretaria de Estado de Saúde (SES-MG) (MINAS GERAIS, 2014b, p. 22-27). Assim, apesar de o estudo de viabilidade ter previsto o atendimento de 92 municípios e suas mais de 1.800 localidades, o contrato de cooperação celebrado entre o Estado de Minas Gerais e a COPANOR previu a implantação de sistemas de abastecimento de água, coleta e tratamento de esgoto apenas nas comunidades das regiões Norte e Nordeste do Estado com população de 200 a 5.000 habitantes (MINAS GERAIS, 2014b, p. 22).

Ademais, a auditoria constatou que “a operacionalização da subsidiária nesses moldes promove, sistematicamente, resultados operacionais negativos, o que afronta uma das premissas estabelecidas na criação da empresa: o equilíbrio econômico-financeiro” (MINAS GERAIS, 2014b, p. 22). Também se observou que, a despeito de o estatuto social da empresa prever a prestação conjunta dos serviços de abastecimento de água e de esgotamento sanitário, a COPANOR não prestou este serviço na maior parte das localidades em que atua. Dessa

forma, “a priorização do serviço de abastecimento de água denota o descumprimento ao que dispõe o seu Estatuto Social quanto ao saneamento integrado, com reflexos associados à saúde e à qualidade de vida da população” (MINAS GERAIS, 2014b, p. 22-23).

Identificou-se ainda que, apesar da lei que autorizou a criação da COPANOR prever que a subsidiária deveria priorizar a prestação de seus serviços a municípios em que não houvesse atuação da COPASA-MG e àqueles em que esta não tenha implementado serviços de esgotamento sanitário, “a subsidiária elegeu, inicialmente, para a operacionalização de suas ações, municípios onde os serviços de água e/ou esgotamento sanitário já eram prestados” (MINAS GERAIS, 2014b, p. 24). Outrossim, posto que a Lei Federal nº 11.445/2007 preveja a necessidade de plano de saneamento e de estudo comprobatório da viabilidade técnica e econômico-financeira da prestação universal e integral dos serviços,

[...] a ausência de estudos de viabilidade econômico-financeira, ou a existência de estudos deficientes, que não avaliem adequadamente todos os aspectos da atividade a ser desenvolvida, compromete a prestação dos serviços, com impactos diretos na qualidade de vida da população atendida (MINAS GERAIS, 2014b, p. 25).

Constatou-se, ainda, que, a despeito de o Projeto Vida no Vale destacar a necessidade e a importância da participação social durante todo o ciclo de prestação de serviços, “observou-se uma participação social insignificante, em desacordo com o previsto no estudo” (MINAS GERAIS, 2014b, p. 25). Além disso, verificou-se: a inexistência de um planejamento estratégico adequado, tendo em vista as dificuldades encontradas na gestão da empresa; a ocorrência de problemas relacionados à gestão de recursos humanos da empresa, como a baixa atratividade dos cargos, a ausência de técnicos qualificados, o desequilíbrio entre o percentual dos empregados cedidos pela COPASA-MG em relação ao número total de empregados e o peso dos rendimentos na folha de pagamentos; e inadequações referentes ao registro de informações relevantes, como o cadastro de clientes (MINAS GERAIS, 2014b, p. 27-29).

Assim, a equipe de auditoria propôs a recomendação à SEPLAG e à COPANOR a elaboração de novo estudo de viabilidade de forma a reorientar o funcionamento da subsidiária, visando à promoção de sua sustentabilidade econômico-financeira e à adequação entre capacidade operacional e recursos humanos, materiais e financeiros disponíveis. Ademais, sugeriu recomendar à COPANOR que elabore seu planejamento estratégico definindo os objetivos e as metas a serem alcançados, de forma a reverter o quadro operacional negativo, e que inclua em seu quadro de pessoal profissional responsável pelas atividades atinentes à participação social, à luz dos objetivos e da concepção do projeto Vida

no Vale (MINAS GERAIS, 2014b, p. 29).

Também se percebeu a inobservância de procedimentos adequados relacionados à assinatura de contratos de programa pela empresa, especialmente no que tange à necessidade de autorização em lei municipal, a deficiências nos Planos Municipais de Saneamento (PMS), à ausência de previsão de metas de qualidade, de eficiência e de uso racional de água e de energia, à baixa efetividade da atuação da empresa, à ausência de estudos comprobatórios da viabilidade econômico-financeira da empresa, à insuficiência dos registros dos bens reversíveis da empresa e aos critérios adotados pela empresa quando da seleção de municípios a serem contemplados com as suas atividades (MINAS GERAIS, 2014b, p. 29-39).

Nesse sentido, aponta que, ao contrário do que dispõe a legislação, a COPANOR assumiu a prestação dos serviços de saneamento em alguns municípios sem a prévia assinatura de contrato de programa e em outros o fez sem prévia lei autorizativa municipal (MINAS GERAIS, 2014b, p. 29-31). Aponta ainda que, os Planos Municipais de Saneamento analisados não atendiam aos requisitos previstos na lei federal que estabelece diretrizes nacionais para o saneamento básico, porquanto “itens que deveriam ser estabelecidos e detalhados no plano, como os parâmetros a serem utilizados, métodos e frequência das análises de qualidade da água e responsáveis não são definidos” (MINAS GERAIS, 2014b, p. 31-32).

Verificou, também, que nos contratos de programa analisados não havia a previsão de metas de eficiência e de uso racional de água, energia e outros recursos naturais, conforme previsto na Lei Federal nº 11.445/2007. Além de não haver metas referentes ao esgoto, as referentes à água e à energia não foram apresentadas de forma destacada e previam apenas metas físicas, sem qualquer menção às de qualidade, de eficiência e de uso racional, enquanto as metas referentes à qualidade da água se limitavam à reprodução de conteúdo da portaria de potabilidade das águas de abastecimento do Ministério da Saúde, sem qualquer explicação quanto aos parâmetros ou às variáveis utilizados (MINAS GERAIS, 2014b, p. 33).

Ao aplicar questionários eletrônicos aos moradores das localidades atendidas pela COPANOR, a maior parte dos respondentes avaliou que a empresa não atuava efetivamente, e qualificaram sua atuação como regular ou péssima. Contrariando o disposto no contrato de cooperação celebrado entre o Estado e a COPANOR em 2007, poucos municípios apresentaram relatório de viabilidade econômico-financeira com previsão de retorno do investimento em período inferior a 30 anos (MINAS GERAIS, 2014b, p. 33-34).

Em desacordo com a previsão contida nos contratos de programa, que previam o registro, pela COPANOR, dos bens e dos direitos afetos à prestação dos serviços, de modo a

permitir sua identificação e sua avaliação, alguns dos processos analisados pela auditoria não possuíam nenhum levantamento de bens e outros apresentavam lista de bens, mas não especificavam informações como valor, quantidade e localização desses (MINAS GERAIS, 2014b, p. 35). Ademais, não foi identificado critério claro adotado pela empresa para fins de definição do início da prestação de seus serviços ou de execução de suas obras (MINAS GERAIS, 2014b, p. 35-36).

Por isso, propôs-se recomendar à COPANOR que: abstenha-se de assinar novos contratos de programa, em especial no Norte de Minas, sem a verificação de toda a documentação e da suficiência do seu conteúdo, assim como a avaliação da condição real de assumir os serviços imediatamente após a assinatura do contrato; realize estudo de viabilidade integrado de toda a sua área de atuação; auxilie os municípios na elaboração de novos planos de saneamento ou na revisão dos já existentes de forma que eles possam ser efetivos instrumentos a serem utilizados para orientar a implantação e a operação dos sistemas de saneamento; adote critérios de priorização dos municípios e das localidades a serem atendidos (MINAS GERAIS, 2014b, p. 39).

Já à SEDRU-MG, a proposição foi no sentido de recomendá-la que estabeleça uma política de apoio aos municípios para elaboração e revisão dos planos de saneamento. Por fim, à SEDRU, à SEPLAG, à COPASA e à COPANOR, foi para recomendar-lhes que façam o levantamento e a qualificação dos bens e dos valores dos contratos de concessão que não os possuem ou para os quais esse levantamento seja deficiente, estabelecendo os métodos de valoração a serem utilizados, como, por exemplo, capacidade de geração de receita e valor residual (MINAS GERAIS, 2014b, p. 39). Portanto, considerando que o escopo previsto pela auditoria contempla a atuação da COPANOR e a sua criação está relacionada ao Projeto Vida no Vale e às premissas nele previstas, verifica-se que a questão estudada está dentro do escopo previsto para a auditoria.

7.2.3.2 – Segunda Questão de Auditoria

A segunda questão investiga se a gestão da COPANOR tem contribuído para sua sustentabilidade econômico-financeira, de modo a assegurar a prestação contínua do serviço de maneira adequada, mantendo-se capaz de gerenciar de forma eficiente e eficaz seus recursos (MINAS GERAIS, 2014b, p. 12, 40). Nessa análise, constatou-se que “a entidade apresenta elevados níveis de endividamento e consequente desequilíbrio econômico-financeiro” (MINAS GERAIS, 2014b, p. 40), além de “inexistência de previsão, nas normas

que regem a empresa, de forma de reposição de ativos e de definição da fonte de recursos para a manutenção dos ativos transferidos pela COPASA-MG, os quais muitos já se encontram em estado avançado de obsolescência” (MINAS GERAIS, 2014b, p. 41), de prejuízos constantes e crescentes, de baixo índice de liquidez geral em relação aos índices de liquidez corrente, de altos níveis de endividamento, de performance operacional negativa, de apresentação de prejuízos constantes e de aumento de custos em relação à receita (MINAS GERAIS, 2014b, p. 40-51).

Por isso, concluiu-se que “a gestão da COPANOR não tem contribuído de maneira adequada e efetiva para sua sustentabilidade econômico-financeira” e, portanto, propôs-se aos Conselheiros do TCE-MG recomendar à empresa que: apresente modelo de planejamento e gestão que demonstrem a possibilidade de melhoria de seus resultados econômico-financeiros e soluções com vistas a definir a origem dos recursos e prazos necessários ao pagamento dos contratos de mútuo; efetue a apropriação detalhada dos custos operacionais e de investimentos com o propósito de identificar de maneira objetiva a aplicação dos recursos, em especial, os oriundos do contrato de mútuo; identifique fontes de recursos para a reposição de ativos permanentes e para reforma e manutenção dos sistemas provenientes da COPASA-MG (MINAS GERAIS, 2014b, p. 51).

Portanto, considerando que o escopo previsto pela auditoria contempla a atuação da COPANOR e a sua criação está relacionada ao Projeto Vida no Vale e às premissas nele previstas, dentre as quais está incluída a necessidade de sustentabilidade financeira, verifica-se que a questão estudada está dentro do escopo previsto para a auditoria.

7.2.3.3 – Terceira Questão de Auditoria

A terceira questão busca verificar se a estrutura física dos sistemas de saneamento da COPANOR permite a adequada prestação dos serviços (MINAS GERAIS, 2014b, p. 12). Nesse aspecto aponta a existência de deficiências na estrutura física e na operação dos sistemas de abastecimento de água, na manutenção dos sistemas de abastecimento de água da COPANOR, bem como de falhas de comunicação e deficiências na integração entre as superintendências da empresa, de deficiências na orientação, no apoio e na supervisão do trabalho dos operadores de seus sistemas, de insuficiência de quantitativo de operadores em relação ao número de sistemas operados, além da deficiência de treinamento de pessoal (MINAS GERAIS, 2014b, p. 52-73).

Em visita a 23 sistemas de abastecimento de água operados pela empresa, a equipe de

auditoria identificou problemas de conservação e manutenção, como desgastes das estruturas, vazamentos, mofos e infiltrações, em 11 deles. Ainda, segundo relatos de supervisores de núcleo da COPANOR entrevistados, constatou-se a ocorrência, com frequência, de problemas graves que prejudicam ou impedem a boa operação dos sistemas (MINAS GERAIS, 2014b, p. 53). Quanto aos problemas de manutenção, os principais indícios de sua deficiência constatados pela equipe de auditoria foram: predominância de manutenções corretivas; problemas relacionados à falta de material e às instalações inapropriadas, quando da realização das manutenções; constatação de presença de plantas e de erros de angulação em tubulações; identificação de improvisos na solução de problemas, como a utilização de caixa d'água para proteção de um reservatório da estação de tratamento de água de Carai devido a desgastes na tampa metálica (MINAS GERAIS, 2014b, p. 53-57).

Já as falhas de comunicação e deficiências na integração entre as superintendências da empresa foram constatadas a partir das entrevistas realizadas com supervisores dos núcleos de operação e manutenção, que estão subordinados à superintendência executiva da COPANOR, segundo as quais há “falta de integração e de comunicação entre as Superintendências de Empreendimentos (obras) e Executiva (operação/manutenção) na fase de implantação ou pré-operacional” e, apesar de existir a possibilidade de o supervisor emitir opiniões acerca do sistema a ser implantado, “sua participação não resulta na prevenção dos problemas enfrentados na fase de operação” (MINAS GERAIS, 2014b, p. 58-62).

Em relação às deficiências na orientação, no apoio e na supervisão do trabalho dos operadores de sistema da COPANOR, os quais são os responsáveis diretos pelo adequado funcionamento das estações de tratamento, essas foram identificadas a partir do conteúdo das respostas a questionários aplicados a 19 operadores. A partir da avaliação das respostas aos questionários, verificou-se que oito deles afirmaram não haver responsável pelo fornecimento de orientação para a execução de suas tarefas e seis deles alegaram nunca terem recebido apoio quando precisaram de orientações para execução de seus trabalhos. Além disso, segundo respostas de oito deles, a supervisão dos seus trabalhos é inexistente ou se limita à vista do supervisor do núcleo uma vez por ano (MINAS GERAIS, 2014b, p. 63-67).

No que se refere à insuficiência do número de operadores em relação à quantidade de sistemas operados, “verificou-se que na COPANOR há, em média, 1,04 operadores por sistema, evidenciando o déficit dessa especialidade no quadro de pessoal da empresa” (MINAS GERAIS, 2014b, p. 67-69). Sobre a deficiência de treinamento de pessoal, esta foi constatada com base nas respostas obtidas a questionários aplicados a 19 operadores. Destes funcionários, 16 “afirmaram que a empresa não investe o necessário para o desenvolvimento

profissional e pessoal de seus funcionários”, sete disseram que não receberam nenhum treinamento quando ingressaram na COPANOR e 11 afirmaram não receber, em seus cotidianos, treinamentos para o exercício de suas funções (MINAS GERAIS, 2014b, p. 70-72).

Diante disso, propôs-se recomendar à COPANOR: realizar a revisão do seu programa de manutenção, para sanar suas deficiências, bem como da sua estrutura de pessoal; avaliar a necessidade de modificações em sua estrutura organizacional, de modo a viabilizar melhor integração e comunicação entre as superintendências de empreendimentos e executiva; implementar ações para suprir as necessidades de orientação e supervisão aos seus operadores de sistemas, bem como para promover um programa de treinamento e de aperfeiçoamento de pessoal; elaborar normas e rotinas para o desempenho das atividades operacionais e estabelecer mecanismos para garantir a sua observância pelos operadores; avaliar a necessidade de formação de lideranças em nível operacional, para o desempenho das atividades nos sistemas de saneamento (MINAS GERAIS, 2014b, p. 72-73).

Assim, considerando que o escopo previsto pela auditoria contempla a atuação da COPANOR e a sua criação está relacionada ao Projeto Vida no Vale e às premissas nele previstas, dentre as quais está incluída a prestação adequada dos serviços, verifica-se que a questão estudada está dentro do escopo previsto para a auditoria.

7.2.3.4 – Quarta Questão de Auditoria

A quarta questão avalia de que forma os mecanismos de monitoramento, controle social e avaliações realizadas têm influenciado a atuação da COPANOR (MINAS GERAIS, 2014b, p. 12). Nesse quesito, foram constatadas deficiências nesses mecanismos adotados pela empresa, na medida em que “não possibilitam apreender a dimensão da eficácia e da efetividade de sua atuação” (MINAS GERAIS, 2014b, p. 75). Assim, após citar referências normativas específicas do setor de saneamento, como a lei federal que estabelece diretrizes para o saneamento básico (Lei Federal nº 11.445/2007), a lei que dispõe sobre a política estadual de saneamento básico (Lei Estadual nº 11.720/1994), o convênio de cooperação técnica e financeira nº 25/2007, celebrado entre a SES-MG, a SEPLAG-MG, a COPASA-MG e a COPANOR, dentre outras, constatou-se que “o único indicador disponível para o acompanhamento das metas é o número de sistemas implantados” e que este “é insuficiente para a avaliação do Programa, visto que não captura os impactos das ações de saneamento básico no âmbito da saúde da população ou em seu perfil socioeconômico, conforme o

Convênio de Cooperação Técnica e Financeira nº 25/2007” (MINAS GERAIS, 2014b, p. 78).

Além disso, avaliou-se que “o detalhamento das ações não é suficiente para se caracterizar como referência para um monitoramento eficaz” e que “a falta de monitoramento dos sistemas é um dos problemas detectados que exemplifica tal insuficiência” (MINAS GERAIS, 2014b, p. 79). Como exemplo de constatação da equipe de auditoria que a levaram a tais conclusões, foi mencionado o fato de, segundo o relato dos operadores entrevistados, muitas estações de tratamento de água não possuem sistema de macromedição de vazão (medição de vazão da água não tratada na entrada e da vazão da água tratada que sai para a rede de distribuição). A ausência dessa informação, nesse sentido, seria prejudicial ao monitoramento do funcionamento da estação, da quantidade de água captada, da quantidade de água provisionada para o abastecimento da população e o próprio planejamento das ações da empresa na região onde se verifica tal problema (MINAS GERAIS, 2014b, p. 79).

Outro apontamento nesse sentido foi a “ausência de um sistema de informações específico para o programa, contendo dados de funcionamento dos sistemas implantados, situação do saneamento nos municípios mineiros e dados epidemiológicos”, já que, à época da realização da auditoria, “o Sistema Estadual de Informações de Saneamento – SEIS, que tem por objetivo a caracterização do serviço de saneamento básico no Estado de Minas Gerais ainda não se encontrava efetivamente implantado e alimentado com os dados pertinentes” (MINAS GERAIS, 2014b, p. 79). Com isso, ficam comprometidos os processos decisórios e de planejamento “que não irão se apropriar de informações que permitam ajustes necessários ao alcance dos objetivos pretendidos e mudanças de caráter mais profundo” (MINAS GERAIS, 2014b, p. 80). A “falta de um novo estudo de viabilidade que traçasse um diagnóstico capaz de subsidiar o delineamento das ações de monitoramento e avaliação, bem como a construção de indicadores eficazes em retratar a efetividade das ações” (MINAS GERAIS, 2014b, p. 80) foi identificada pela equipe de auditoria como possível causa das deficiências de monitoramento e de avaliação apontadas.

Ademais, foi constatada “deficiência de coleta e divulgação de informações relativas ao Projeto Vida no Vale, e à atuação da COPANOR em geral, com prejuízo de seu efetivo controle por parte da sociedade”, devido à “inexistência de um canal de mobilização e de envolvimento da comunidade e pelo fato de o Conselho Estadual de Saneamento Básico, previsto na Constituição do Estado de Minas Gerais e na Lei Estadual nº 11.720/1994, ainda não ter sido instituído” (MINAS GERAIS, 2014b, p. 80). Sobre esse aspecto, verifica-se que se trata de questão de competência do Estado de Minas Gerais e não da COPANOR. Nessa perspectiva, o escopo da auditoria foi extrapolado, tendo em vista que a instituição auditada é

diferente do ente responsável por divulgar informações a respeito de seus projetos e programas. Ressalta-se, porém, que mesma observação constatada na entrevista mencionada no item 7.1.2.1 deste trabalho se aplica aqui.

Assim, foi sugerida à SEPLAG-MG e à COPANOR a recomendação de criação de um sistema de indicadores para o projeto que contemple indicadores de saúde, como morbidade e mortalidade por doenças de veiculação hídrica e que seja capaz de medir o desempenho do projeto. Ademais, sugeriu-se a recomendação à SEPLAG-MG de que apresente “plano de articulação dos diversos atores envolvidos no monitoramento e avaliação, definindo metas, responsabilidades e indicadores e que promova a integração desses agentes, inclusive com o envolvimento de órgãos ligados ao setor de saúde” (MINAS GERAIS, 2014b, p. 81). Ainda, baseado nas visitas técnicas, nos relatos de funcionários e nos relatórios de monitoramento dos sistemas visitados, constatou-se que, apesar de a empresa ter se obrigado a prestar os serviços de água e de esgotamento sanitário sob a sua responsabilidade de acordo com as normas e as diretrizes referentes à qualidade dos serviços,

[...] o monitoramento da água distribuída pela COPANOR não atendia à Portaria 2.914/2011 do Ministério da Saúde, que o monitoramento dos efluentes de Estações de Tratamento de Esgoto – ETEs não atendia à Resolução do CONAMA nº 357 e que o monitoramento operacional dos sistemas também não estava sendo realizado (MINAS GERAIS, 2014b, p. 81-90).

Com isso, recomendou-se determinar à COPANOR: a realização, em articulação com as secretarias estadual e municipais de saúde, do monitoramento das águas de abastecimento, em consonância com a Portaria nº 2.914/2011 do Ministério da Saúde; o estabelecimento de normas e procedimentos para orientação dos responsáveis pelas análises, para garantir o cumprimento da Portaria, bem como a padronização de procedimentos e relatórios; e a promoção da capacitação necessária aos responsáveis pelo monitoramento dos sistemas de saneamento. Já à Secretaria Estadual de Saúde, foi recomendada a realização de avaliação da atuação das secretarias municipais de saúde no que se diz respeito à vigilância da qualidade das águas de abastecimento, orientando-as a proceder conforme determina a referida norma do Ministério da Saúde (MINAS GERAIS, 2014b, p. 90-91).

Desse modo, considerando que o escopo previsto pela auditoria contempla a atuação da COPANOR e a sua criação está relacionada ao Projeto Vida no Vale e às premissas nele previstas, dentre as quais está incluída a participação e o controle social das ações da empresa, verifica-se que a questão estudada está dentro do escopo previsto para a auditoria.

7.2.4 – Monitoramento

Uma vez encaminhados pelos órgãos e entidades e aprovados pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais os respectivos planos de ação, em 2016, o TCE-MG analisou, em 2019, os relatórios de acompanhamento dos planos de ação e as informações por eles apresentados, bem como os demais documentos pertinentes à auditoria, e julgou, no mesmo ano, as recomendações que foram implementadas, as que foram parcialmente implementadas e as que não foram implementadas pelos órgãos e pelas entidades.

Em síntese, o Tribunal, após reconhecer a implementação, realizada ou em andamento, de 80% das recomendações, a implementação parcial de outras e a não implementação de outras, entendeu que “a presente auditoria contribuiu para o aperfeiçoamento da gestão da COPANOR” (MINAS GERAIS, 2019m). Sendo assim, o Pleno do Tribunal determinou o encerramento do ciclo de monitoramento e recomendou “a adoção de medidas pelos responsáveis a fim de atingir a implementação da integralidade das ações constantes do Plano de Ação apresentado” (MINAS GERAIS, 2019m).

7.2.5 – Considerações sobre a auditoria

Portanto, em quase todos os seus aspectos, essa auditoria foi adequada e pertinente ao escopo previsto em todas as questões levantadas e analisadas, as quais se referem a estudos baseados em processos, na medida em que visam compreender como a instituição funciona e como produz seus resultados (Quadro 10). Quanto ao seu objeto, a auditoria operacional nº 911.688 do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais analisa uma instituição específica, a COPANOR, e suas atividades. Assim, como indica o acórdão de monitoramento de auditoria operacional, houve benefícios à COPANOR decorrentes da auditoria realizada. Apesar disso, a auditoria não possibilita a extração de conclusões claras quanto a melhorias nos resultados e nas metas alcançados pela empresa, apenas permitindo verificar, como foi feito pelo Tribunal, aprimoramentos na sua gestão e na execução das suas atividades.

Considerando o referido escopo dessa auditoria no sentido de analisar “problemas estruturais e de gestão que podem comprometer o funcionamento e o alcance dos objetivos propostos para a COPANOR” (MINAS GERAIS, 2014b, p. 12), verifica-se um exemplo de que, conforme apontado anteriormente (capítulo 6 deste trabalho), a boa prática administrativa é um dos critérios mais aplicados nas auditorias operacionais realizadas pelo TCE-MG. Quanto ao enfoque em atividades contínuas ou temporárias, pelo fato de se tratar do estudo de uma entidade específica e de suas atividades, identifica-se que esta auditoria foca em

atividades contínuas.

Considerando que o relatório de auditoria foi elaborado em 2014 e aprovado em 2015, que o plano de ação foi aprovado em 2016, e que, apenas em 2019, foi realizado o relatório de impacto e publicado o acórdão de monitoramento, cabe uma reflexão quanto ao fator temporal. Nesse sentido, os mesmos apontamentos feitos quanto aos problemas de intempestividade no monitoramento das auditorias operacionais em relação à auditoria do Programa Saneamento Básico Mais Saúde para Todos se aplicam para essa auditoria da COPANOR.

8 – AS AUDITORIAS OPERACIONAIS COMO ELEMENTO DE PRODUÇÃO DE LEGITIMIDADE PARA O TCE-MG DENTRO DA LÓGICA DO SISTEMA DE CONTROLE EXTERNO

O presente capítulo tem por objetivo demonstrar como, a partir da ótica do neoinstitucionalismo sociológico, a realização de auditorias operacionais pelo TCE-MG lhe confere legitimidade institucional perante o seu campo organizacional de atuação, qual seja, o das Entidades de Fiscalização Superior (EFS). Também tem por finalidade trazer uma explanação, à luz do neoinstitucionalismo histórico, acerca de como a trajetória institucional do TCE-MG na realização de auditorias tradicionais influencia a atuação do órgão na realização de suas auditorias operacionais, fazendo com que estas se aproximem bastante de características próprias daquelas.

8.1 – As auditorias operacionais e a legitimidade do TCE-MG perante as EFS

Como explicitado no item 3.2, práticas que se legitimam em determinado campo organizacional tendem a ser incorporadas, mediante processos de isomorfismo, pelas instituições que o compõem, devido aos ganhos de legitimidade naquela esfera de atuação pela adoção de tais procedimentos, independentemente de comprovações de sua eficiência para as organizações que as adotam. Nesse sentido, conforme demonstrado no decorrer do trabalho, o TCE-MG faz parte do campo organizacional das denominadas Entidades de Fiscalização Superior e as auditorias operacionais constituem atividades dotadas de ampla aceitação por essas entidades. Desse modo, verifica-se que a adoção das auditorias operacionais pelo referido órgão, a partir de isomorfismo coercitivo e mimético especialmente em relação ao TCU, se justifica pelos ganhos de legitimidade decorrentes no âmbito do seu campo organizacional de atuação.

A comprovação da ocorrência dos mencionados isomorfismos nesse sentido em relação ao TCU pode ser verificada inicialmente mediante simples leitura dos respectivos manuais de auditoria operacional, uma vez que, além da grande semelhança entre este manual e o manual de auditoria operacional do TCU, o próprio manual de auditoria do TCE-MG (MINAS GERAIS, 2013a) faz referência, no seu resumo, à observância de princípios e diretrizes oriundos do Tribunal de Contas da União, bem como da INTOSAI, do NAG e do PROMOEX.

Ademais, na entrevista realizada e no questionário eletrônico aplicado, foi confirmada

essa percepção de que o TCE-MG considera o TCU uma instituição de referência na realização de auditorias operacionais. Assim, na entrevista, diante do questionamento a respeito de eventual influência do TCU sobre o TCE-MG quanto às auditorias operacionais, foi afirmada a existência dessa influência, a qual foi apontada como positiva, na medida em que esse trabalho do Tribunal de Contas da União, além de ser considerado de qualidade, está alinhado às normas e aos padrões internacionais de auditoria operacional. No mesmo sentido foram as respostas obtidas dos auditores operacionais do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais em questionário eletrônico a eles aplicado. Dos oito auditores operacionais do órgão que responderam ao questionário, todos consideraram o Tribunal de Contas da União uma referência para o TCE-MG em relação à auditoria operacional.

Sendo assim, dada a valorização das auditorias operacionais na esfera de atuação das Entidades de Fiscalização Superior (EFS), verifica-se que, independentemente dos resultados concretos decorrentes da adoção desta forma de fiscalização para o órgão, esta incorporação tem significado institucional importante para o TCE-MG, na medida em que implica em um reforço de sua legitimidade perante o seu campo organizacional de atuação.

8.2 – A institucionalização das auditorias operacionais no TCE-MG – avanços e desafios

A institucionalização das auditorias operacionais no âmbito do TCE-MG (detalhada no item 4.5) decorreu principalmente de isomorfismo coercitivo e mimético em relação ao TCU, conforme explicitado no item 8.1, e pode ser percebida pelo fato de que a maior parte destas auditorias (mais de 80%) cujos relatórios foram publicados no sítio eletrônico deste órgão decorreu de iniciativas próprias, conforme expressa o quadro 27. Com efeito, uma vez que esta atividade tem sido realizada pela organização independentemente de demandas externas, constata-se a existência de continuidade de sua execução nas suas rotinas e, portanto, de sua institucionalização.

Nesse aspecto, verifica-se a existência de avanços no que diz respeito à realização desta atividade no TCE-MG. Outro fator que pode ser indicado nesse sentido consiste no fato de que, a despeito das limitações apontadas, percebe-se que os apontamentos feitos nas auditorias operacionais analisadas consistiram em questões relevantes para a melhoria da gestão pública auditada. Por outro lado, há também desafios enfrentados pela instituição na realização da fiscalização mediante as auditorias operacionais, notadamente no que tange à utilização predominante de parâmetros de conformidade em detrimento de parâmetros de resultados nestas auditorias.

Quadro 27 – Origem de instauração das auditorias operacionais do TCE-MG⁸⁵

AOPs INSTAURADAS POR INFLUÊNCIAS EXTERNAS AO TCE-MG			QUANTIDADE DE AOPs INSTAURADAS POR DETERMINAÇÃO DO PRÓPRIO TCE-MG
QUANTIDADE DE AOPs INFLUENCIADAS DIRETAMENTE PELO TCU	QUANTIDADE DE AOPs COORDENADAS PELO TCU	QUANTIDADE DE AOPs INFLUENCIADAS DIRETAMENTE POR DIRETRIZES DO PROMOEX	
1	2	2	23

Fonte: Elaborado pela autora (2020).

Conforme observado a partir das análises feitas nos capítulos 6 e 7, predominam nas auditorias operacionais realizadas pelo órgão aspectos relacionados às auditorias tradicionais, o que pode ser explicado a partir da observação da trajetória histórica da instituição no exercício de sua função fiscalizadora, como preconizado pelo neoinstitucionalismo histórico, que defende

[...] **uma causalidade social dependente da trajetória percorrida, *path dependent***, ao rejeitarem o postulado tradicional de que as mesmas forças ativas produzem em todo lugar os mesmos resultados em favor de uma concepção segundo a qual **essas forças são modificadas pelas propriedades de cada contexto local, propriedades essas herdadas do passado**. Como seria de esperar-se, as mais importantes dessas propriedades são consideradas como de natureza institucional. **As instituições** aparecem como integrantes relativamente permanentes da paisagem histórica, ao mesmo tempo que um dos principais fatores que **mantêm o desenvolvimento histórico sobre um conjunto de “trajetos”** (HALL; TAYLOR, 2003, p. 200, grifos da autora).

Nessa perspectiva, cumpre ressaltar que, assim como as auditorias operacionais foram incorporadas no TCE-MG a partir de isomorfismos em relação principalmente ao TCU, essas atividades também foram institucionalizadas neste órgão em decorrência desses mesmos fenômenos em relação a EFS internacionais, especialmente as de origem anglo-saxã, como o NAO e o GAO, cujas trajetórias institucionais se aproximam, em geral, mais do modelo de auditorias gerais do que ao modelo de Cortes de Contas, o que traz implicações na forma de desenvolvimento das auditorias operacionais no TCE-MG, conforme passa a se explicar a seguir.

⁸⁵Nesse quadro foram consideradas apenas as auditorias operacionais cujos relatórios foram publicados até 2019 no sítio eletrônico do TCE-MG (MINAS GERAIS, [2020?]). Em relação aos quantitativos apresentados, esclarece-se que: a AOP Nº: 862615 - PROGRAMA SAÚDE DA FAMÍLIA foi instaurada por influência direta do TCU; a AOP Nº: 923936 - EDUCAÇÃO – ENSINO MÉDIO e a AOP Nº: 944812 - ATENÇÃO BÁSICA À SAÚDE foram as coordenadas pelo TCU das quais o TCE-MG participou; a AOP Nº: 862696 - PROGRAMA SANEAMENTO BÁSICO: MAIS SAÚDE PARA TODOS e a AOP Nº: 872163 - PROGRAMA GESTÃO DAS UNIDADES DE CONSERVAÇÃO DE PROTEÇÃO INTEGRAL DO ESTADO DE MINAS GERAIS decorreram de determinações do PROMOEX e as AOPs instauradas por determinação do próprio TCE-MG foram, além das realizadas em municípios mineradores (3), na gestão do SISEMA de mineração (2) e das realizadas em municípios nas áreas de ensino fundamental (6) e ensino infantil (9), a AOP Nº: 839481 - PROGRAMA TRAVESSIA, a AOP Nº: 911688 (MONITORAMENTO Nº 969148) - PROGRAMA VIDA NO VALE – COPANOR, a AOP Nº: 886104 - PROGRAMA FARMÁCIA DE MINAS e a AOP Nº: 1013193 (MONITORAMENTO Nº 1047692) - GESTÃO DE RECURSOS HÍDRICOS EM MINAS GERAIS.

Para uma melhor compreensão do que se pretende demonstrar nesta seção, é importante resgatar algumas das principais distinções entre os modelos de auditoria geral e de cortes de contas e suas possíveis implicações na realização de auditorias operacionais. Assim, é preciso explicitar que no sistema de Corte de Contas há maior autonomia conferida às EFS as quais, nesse modelo, detêm “competências decisórias próprias” e exercem “controle de natureza quase-judicial, não se limitando a expedir recomendações ou a atuar apenas com a intermediação do Legislativo” (WILLEMAN, 2020, p. 110). Já no modelo de auditoria geral há uma maior dependência da EFS em relação ao Parlamento quanto às providências decorrentes de suas auditorias (WILLEMAN, 2020, p. 110). Desse modo, em decorrência dessas características próprias de cada modelo, há uma tendência de predomínio de auditorias de regularidade nas instituições que adotam o modelo de Cortes de Contas. Como explica Willeman,

Como derivação do padrão de *accountability* que praticam, outros aspectos diferenciais podem ser apontados em relação à atuação das ISCs. **Coerente com a natureza judicial ou quase-judicial do controle realizado nos países que se inspiram no modelo napoleônico, as Cortes de Contas historicamente privilegiam o chamado controle de legalidade e de conformidade, consistente na simples verificação e atestação do cumprimento da normatização legal e financeira aplicáveis à gestão de recursos públicos.** A incorporação de técnicas de auditoria focadas no resultado de políticas e programas públicos e na avaliação quanto ao seu desempenho (auditorias operacionais e de performance) apenas recentemente passou a constar da agenda de discussões de algumas Cortes de Contas e, em grande parte, isso ocorreu a partir da experiência recolhida com o estudo das práticas seguidas por ISCs filiadas ao modelo de *Westminster*, em especial o *Government Accountability Office* norte-americano (GAO) e o *National Audit Office* britânico (NAO) (WILLEMAN, 2020, p. 112, grifos da autora).

Outra distinção entre os modelos que contribui para a predominância de controle de regularidade nas organizações que adotam o sistema de Cortes de Contas e de controle de resultado nas que seguem o sistema de auditoria geral diz respeito à lógica predominante em cada um deles no que se refere à posição do ente controlador em relação ao ente controlado. Enquanto no primeiro prepondera a lógica coercitiva (mais alinhada ao controle de regularidade), no segundo se destaca a lógica do conselho (mais alinhada ao controle de resultados). Como argumenta Charles Waline,

O controle não escapa a essa evolução. A partir do momento em que eles têm o mesmo objetivo – o aprimoramento da gestão pública – controlador e controlado são ambos vocacionados à colaboração. Onde a emergência, na problemática do controle, da noção de “conselho”, que poderia parecer paradoxal até pouco tempo atrás. Admite-se, hoje em dia, que um bom resultado de controle repousa sobre um diagnóstico compartilhado entre controlador e controlado, diagnóstico este que deve permitir a melhor aceitação e absorção das diretrizes preconizadas com a avaliação. **Passa-se, assim, de uma lógica “coercitiva” para uma lógica do “conselho”, considerando que o controlado está, na imensa maioria dos casos, de boa fé e sinceramente empenhado em aprimorar sua gestão** (WALINE *apud* WILLEMAN, 2020, p. 121, grifos da autora).

Na mesma direção, Willeman destaca que

[...] ao contrário do que tipicamente ocorre nas fiscalizações de conformidade legal (*compliance*), cujas conclusões assumem caráter coercitivo e podem ensejar determinações e sanções dirigidas à gestão fiscalizada, o espírito predominante no controle de políticas públicas tem contorno diverso. Ostenta natureza operacional e examina a produção de resultados sob o prisma da legitimidade, eficiência e eficácia, sendo suas conclusões formalizadas precipuamente mediante o encaminhamento de recomendação ao órgão controlado (WILLEMAN, 2020, p. 307, grifos da autora).

Sendo assim, enquanto nas instituições que adotam o modelo de auditoria geral “destaca-se a absoluta prevalência das práticas de auditoria de performance em detrimento das verificações de conformidade ou de mera regularidade formal” (WILLEMAN, 2020, p. 124), nas organizações que seguem o modelo de Corte de Contas ocorre o inverso, havendo, nestas, prevalência de verificações de regularidade. Nesse sentido, tendo em vista o exposto e que a “fórmula brasileira segue, desde a instauração da República, a tradição napoleônica da *Cour de Comptes* na França, que assiste tecnicamente o Poder Legislativo no controle das finanças públicas” (WILLEMAN, 2020, p. 28), verificam-se, nas auditorias operacionais do TCE-MG, reflexos decorrentes do fato de que “historicamente, prevaleceram nos tribunais de contas as fiscalizações de conformidade (que contribuem para o *compliance*), calcadas no controle de legalidade” (CASTRO NETO *et al.*, 2020, p. 198). Como escreve Chamoun,

O amplo leque de competências outorgado aos tribunais de contas no Brasil define a elevada estrutura constitucional consagrada pela CF/88 ao sistema de controle externo. Todavia, **as cortes de contas brasileiras, ao buscarem controlar as ações governamentais produzidas a partir do modelo burocrático hierárquico de governo, firmaram-se, preponderantemente nas auditorias de conformidade, tendo buscado recentemente as auditorias financeiras e as operacionais como ferramentas de fiscalização da administração pública** (CHAMOUN, 2020, p. 321, grifos da autora).

O fato de predominarem nas auditorias operacionais do TCE-MG questões relacionadas a processos (conforme demonstrado no item 6.2) indicam que no órgão essas auditorias se aproximam da concepção das auditorias de regularidade, já que, como esclarece Robert Behn, “[...] *Accountability* de processos é *accountability* de conformidade” já a “*Accountability* de *performance*, entretanto, concerne aos *outputs* e resultados que o governo consegue produzir com seus recursos” (BEHN *apud* WILLEMAN, 2020, p. 281).

Ademais, conforme explicitado no item 7.1.5, o viés da lógica do controle tradicional nas auditorias operacionais impacta diretamente as questões relacionadas à fase de monitoramento destas auditorias, porquanto se, na perspectiva do controle tradicional, mais

voltado a consequências sancionatórias⁸⁶, o momento de sua aplicação pode, sem grandes prejuízos, ser postergado, na perspectiva do controle pretendido pelas auditorias operacionais, tendo em vista o seu intuito de serem instrumentos voltados para o aperfeiçoamento da gestão pública⁸⁷, a tempestividade de seus monitoramentos é fundamental para esta efetiva contribuição (WILLEMAN, 2020, p. 282; CASTRO NETO *et al.*, 2020, p. 201).

Portanto, essas dificuldades enfrentadas pelo TCE-MG quanto à realização das suas auditorias operacionais apontadas neste trabalho podem ser vistas, ao menos em parte, como consequência da trajetória histórica do órgão, na medida em que esta condiciona a auditoragem operacional pela instituição a ser realizada a partir da ótica da lógica de funcionamento das auditorias tradicionais.

⁸⁶Como destaca Willeman (2020, p. 282), as auditorias de conformidade “valorizam as consequências sancionatórias decorrentes dos erros e das irregularidades detectadas”, enquanto as auditorias de performance “valorizam o acerto, a busca pelo bom e satisfatório desempenho”.

⁸⁷Como afirmam Castro Neto *et al.* (2020, p. 201), “Diferentemente do que ocorre nas fiscalizações de contas, denúncias e representações, nas quais a marca é a verificação da legalidade e da conformidade, podendo resultar na responsabilização mediante imputação de débitos e aplicação de multas, nas auditorias operacionais o foco é a avaliação dos programas governamentais sob os aspectos da economicidade, eficiência e efetividade, resultando na expedição de deliberações (recomendações e determinações) que visam ao aperfeiçoamento da atividade fiscalizada”.

9 – CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante da complexidade enfrentada por estados e governos em um contexto de forte crise fiscal e de crescentes exigências por melhoria dos serviços públicos, os tribunais de contas são desafiados a desenvolverem ferramentas para sua atividade de controle para além da maneira tradicionalmente realizada (CHAMOUN, 2020, p. 314; CASTRO; CASTRO, 2020, p. 368). Sendo assim, o presente trabalho procurou, a partir do paradigma da Nova Gestão Pública (capítulo 2), da abordagem neoinstitucional, especialmente sob as perspectivas sociológica e histórica (capítulos 3 e 8), bem como da literatura especializada no tema do controle externo (capítulo 4) e das auditorias operacionais (capítulo 5), investigar o significado institucional da atividade de auditoria operacional para o Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCE-MG).

O paradigma da Nova Gestão Pública, apesar de não mais deter a mesma aceitação de outrora, ainda exerce influência sobre a administração pública brasileira, sobretudo no que tange à permanência da valorização de busca por resultados. Isso se reflete nas mais diversas áreas do setor público, sendo que, em relação à auditoria governamental, contribuiu para o desenvolvimento de uma nova modalidade, qual seja, a auditoria operacional. Por sua vez, a teoria neoinstitucional, destaca, na sua vertente sociológica, como as instituições buscam constantemente reafirmar a sua legitimidade perante seu campo organizacional, o que muitas vezes é por elas buscado mediante a adoção de práticas nele aceitas e difundidas, independentemente de comprovação de suas eficácias. Já na sua vertente histórica, revela como as trajetórias percorridas pelas instituições interferem na sua forma de atuação.

Nesse sentido, a hipótese analisada foi a de que a realização de auditorias operacionais pelo TCE-MG confere legitimidade institucional ao órgão perante seu campo organizacional, qual seja, o das Entidades de Fiscalização Superior (EFS), por ser prática amplamente aceita e difundida neste âmbito. Desse modo, a partir da identificação de como têm sido feitas as auditorias operacionais em diversas organizações e, especificamente, no TCE-MG (capítulos 6 e 7), verificou-se que a realização de auditorias operacionais neste órgão se iniciou em função de isomorfismo mimético e coercitivo, especialmente em relação ao TCU, e que esta atividade tem se institucionalizado no órgão como espécie reconhecida de auditoria governamental. Portanto, têm sido produzidas importantes auditorias dessa natureza, as quais têm identificado deficiências relevantes na esfera das políticas públicas do Estado de Minas Gerais e de seus municípios.

Apesar disso, constatou-se que, em muitos aspectos, tendo em vista a trajetória

histórica da instituição, a qual durante a maior parte da sua existência realizou as suas auditorias sob a perspectiva das auditorias de regularidade, o desenvolvimento das auditorias operacionais foi, ao menos em parte, influenciado por esta lógica de atuação, fazendo com que muitos aspectos das suas auditorias operacionais se aproximem das auditorias de regularidade, tais como: a predominância de questões relacionadas a estudos baseados em processos, de meta-avaliação e sobre o alcance de metas em detrimento de estudos sobre impacto e sobre custo-benefício ou custo-eficácia; a atuação dos seus auditores operacionais sob a ótica predominante de aplicação da lei; a inclusão dos processos de monitoramento das auditorias operacionais em pauta de análise sob o mesmo rito dos demais processos de auditoria, não considerando a urgência da sua tempestividade para a sua efetividade.

Com isso, verificou-se o comprometimento do alcance pleno da proposta das auditorias operacionais do órgão, principalmente em razão de as recomendações nelas produzidas, em função do grande lapso temporal de tramitação entre a elaboração do seu relatório e o monitoramento do cumprimento do plano de ação, se fundamentam em um contexto diferente do observado quando ocorre a verificação da adoção das medidas previstas no plano de ação aprovado, fazendo com que, muitas vezes, a contribuição efetiva que a auditoria operacional poderia gerar na gestão pública fique prejudicada.

Portanto, tendo em vista a peculiaridade das auditorias operacionais em relação às auditorias de regularidade (as quais, em função do seu caráter essencialmente sancionatório, não têm maiores prejuízos com a sua avaliação em momentos posteriores), uma eventual previsão normativa interna do TCE-MG no sentido de estipular prazo máximo para conclusão das análises das auditorias operacionais poderia contribuir para a celeridade das suas tramitações, viabilizando, dessa forma, o monitoramento da realização dos compromissos firmados no plano de ação em um período de tempo mais próximo do contexto observado à época da realização da auditoria, garantindo maior adequabilidade das suas recomendações e determinações e, conseqüentemente, maior efetividade nas suas contribuições à gestão pública.

REFERÊNCIAS

ABRUCIO, Fernando Luiz. O impacto do modelo gerencial na administração pública: um breve estudo sobre a experiência internacional recente. **Cadernos ENAP**, Brasília, n. 10, p. 6-49, 1997.

ALBUQUERQUE, Frederico de Freitas Tenório. **A auditoria operacional e seus desafios: um estudo a partir da experiência do Tribunal de Contas da União**. 2006. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2006. Disponível em: <<http://www.adm.ufba.br/pt-br/publicacao/auditoria-operacional-seus-desafios-estudo-partir-experiencia-tribunal-contas-uniao>>. Acesso em: 10 dez. 2019.

ALVES, Helder. **Auditoria operacional no setor público brasileiro: particularidades e desafios**. 2016. Fundação Getúlio Vargas, Escola de Administração de Empresas de São Paulo. São Paulo. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/17703>>. Acesso em: 12 fev. 2020.

ARAÚJO, Inaldo Paixão Santos; FARIAS, Luciano Chaves de. Controle externo prospectivo. In: LIMA, Edilberto Carlos Pontes (Coord.). **Tribunal de Contas do século XXI**. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p.139-161.

BORGES, Mauro. **O controle exercido pelo Tribunal de Contas da União sobre os atos administrativos discricionários - alcance e limites**. 2016. Artigo Científico apresentado como exigência de conclusão de Curso de Pós-Graduação Lato Sensu da Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro – Rio de Janeiro, 2016. Disponível em: <https://www.emerj.tjrj.jus.br/paginas/rcursodeespecializacao_latosensu/direito_administrativo/edicoes/n3_2016/pdf/MauroBorges.pdf>. Acesso em: 25 jan. 2020.

BRASIL.[Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República, 2012. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 08 dez. 2018.

BRASIL.**Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 05 fev. 2020.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Súmula n. 473, de 03 dez. 1969. **Diário da Justiça**: Brasília, DF, 10. dez. 1969. Disponível em: <http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stf/stf_0473.htm>. Acesso em: 01 jun. 2019.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Portaria-SEGECEX nº 27, de 24 de outubro de 2017.**Diário Eletrônico do Tribunal de Contas da União**, Brasília, ano 37, n. 19, 20 set. 2018. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A81881F65AAE41501660DA0750900D4>>. Acesso em: 18 fev. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de Auditoria Operacional**. 4. Ed. Brasília:

Secretaria-Geral de Controle Externo. Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo (SEGECEX/SEMEC), 2018. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/data/files/11/95/47/41/BFB6B6105B9484B6F18818A8/041218_Ma_nual_AO%20_1_.pdf>. Acesso em: 18 fev. 2020.

BRITTO, Érica. Governança e accountability no setor público: auditoria operacional como instrumento de controle das ações públicas a cargo do TCEMG. **Revista TCEMG**, Belo Horizonte, v. 32, n. 1, p. 53-70, 2014. Disponível em: <<https://revista1.tce.mg.gov.br/Content/Upload/Materia/2421.pdf>>. Acesso em: 14 fev. 2020.

CARNEIRO, Ricardo; MENICUCCI, Telma Maria Gonçalves. **Gestão Pública no Século XXI: as reformas pendentes**. Brasília, DF: IPEA, 2011. (Texto para discussão, n. 1686).

CARNEIRO, Carla Bronzo Ladeira. **Governança e accountability: algumas notas introdutórias**. Belo Horizonte: Fundação João Pinheiro, 2004. (Texto para discussão nº 13). Disponível em: <<http://www.bibliotecadigital.mg.gov.br/consulta/consultaDetalheDocumento.php?iCodDocumento=57301>>. Acesso em: 23 jan. 2020.

CASTRO NETO, Joaquim Alves *et al.* Projetos como uma estratégia para o desenvolvimento sustentável da função de auditoria operacional. *In*: LIMA, Edilberto Carlos Pontes (Coord.). **Tribunal de Contas do século XXI**. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p. 191-219.

CASTRO, Sebastião Helvécio Ramos de; CASTRO, Renata Ramos de. Para (muito) além de um tribunal de contas: da conformidade à predição. *In*: LIMA, Edilberto Carlos Pontes (Coord.). **Tribunal de Contas do século XXI**. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 367-376.

CAVALCANTE, Pedro. **Gestão Pública Contemporânea: do movimento gerencialista ao pós-NPM**. Rio de Janeiro: IPEA, 2017. (Texto para discussão, n. 2319). Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_2319.pdf>. Acesso em: 25 jan. 2020.

CHAMOUN, Rodrigo Flávio Freire. Os tribunais de contas na era da governança pública: focos, princípios e ciclos estratégicos do controle externo. *In*: LIMA, Edilberto Carlos Pontes (Coord.). **Tribunal de Contas do século XXI**. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p. 313-336.

COBRA, Harley Fabiany Junqueira. As auditorias operacionais como mecanismos de controle dos tribunais de contas. **Revista TCEMG**, Belo Horizonte, v. 32, n. 4, p. 17-34, 2014. Disponível em: <<http://revista1.tce.mg.gov.br/Content/Upload/Materia/2881.pdf>>. Acesso em: 03 dez. 2018.

COMPANHIA DE SANEAMENTO DE MINAS GERAIS – COPASA. **A Empresa**. Minas Gerais: Copasa, s.d. Disponível em: <<http://www.copanor.com.br/wps/portal/copanor/a-copanor/a-empresa>>. Acesso em: 12 fev. 2020.

COUTO, Daniel Uchôa Costa. **Accountability por resultados na Administração Pública: estudo de caso de auditorias operacionais realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**. 2014. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho, Fundação João Pinheiro, Belo Horizonte, 2014. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.mg.gov.br/consulta/consultaDetalheDocumento.php?iCodDocumento>>

=57282>. Acesso em: 14 fev. 2019.

DiMAGGIO, Paul J.; POWELL, Walter W. A gaiola de ferro revisitada: isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais. **Revista de Administração de Empresas**, v.45, n.2, p.74-89, 2005.

FARIA, José Henrique; MENEGHETTI, Francis K. Burocracia como organização, poder e controle. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 51, n. 5, p. 424-439, 2011.

FARIAS, Márcia. Controle de Qualidade de Sistemas de Auditoria. **Revista do Tribunal de Contas do Distrito Federal**, Brasília, v. 33, n. 1, p. 9-23, 2007.

FILHO, Marçal Justen. **Curso de direito administrativo**. 13.Ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

HALL, Peter A.; TAYLOR, Rosemary C. R. As três versões do neo-institucionalismo. **Revista Lua Nova**, n. 58, p. 193-223, 2003. Disponível em: <https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0102-64452003000100010&script=sci_abstract&tlng=pt>. Acesso em: 11 fev. 2020.

HALL, Richard. O conceito de burocracia: uma contribuição empírica. In: CAMPOS, Edmundo (Org.) **Sociologia da burocracia**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1978.

HOMERIN, Janaina Camelo. **A impossível tradução do conceito de accountability para o português**. Fundação Getúlio Vargas. São Paulo, 2016. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/17707/MPGPP_Trabalho_indivual_Janaina_Homerin.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 20 jan. 2020.

INSTITUTO RUI BARBOSA (IRB). **Normas brasileiras de auditoria do setor público (NBASP): nível dois: princípios fundamentais de auditoria do setor público**. Belo Horizonte: IRB, 2017. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/wp-content/uploads/woocommerce_uploads/2019/05/irb-nbasp-nivel2.pdf>. Acesso em 16 fev. 2020.

LIMA, Luiz Henrique. **Controle externo: teoria e jurisprudência para os tribunais de contas**. 8. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

MAKISHI, Marcia. Afinal, o que significa Compliance? **Administradores**, 20 abr. 2018. Disponível em: <<https://administradores.com.br/noticias/afinal-o-que-significa-compliance>>. Acesso em: 11 fev. 2020.

MERTON, Robert. Estrutura burocrática e personalidade. In: ETZIONI, Amitai (Org.) **Organizações complexas**. São Paulo: Atlas, 1971.

MEYER, John; ROWAN, Brian. Institutionalized organizations: formal structures as myth and ceremony. **American Journal of Sociology**, v.83, n.2, p.340-363, 1977.

MINAS GERAIS. [Constituição (1989)]. **Constituição do Estado de Minas Gerais**. Belo Horizonte: Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais, 2001.

MINAS GERAIS. Agência Reguladora de Serviços de Abastecimento de Água e de Esgotamento Sanitário. **Nota Técnica ARSAE-MG 01/2016 – Diagnóstico da Copasa Serviços de Saneamento Integrado do Norte e Nordeste de Minas Gerais S/A – Copanor.** Minas Gerais: Agência Reguladora de Serviços de Abastecimento de Água e de Esgotamento Sanitário, 2016a. Disponível em: <http://www.arsae.mg.gov.br/images/documentos/audiencia_publica/11/NT_Arsae_012016_DiagnosticoCopanor.pdf>. Acesso em: 28 jan. 2020.

MINAS GERAIS. Secretaria de Estado de Infraestrutura e Mobilidade. **Página Inicial.** Minas Gerais: Secretaria de Estado de Infraestrutura e Mobilidade, s.d. Disponível em: <<http://www.infraestrutura.mg.gov.br/>>. Acesso em: 02 fev. 2020.

MINAS GERAIS. Secretaria de Estado de Infraestrutura e Mobilidade. **Missão e Valores.** Minas Gerais: Secretaria de Estado de Infraestrutura e Mobilidade, 2014a. Disponível em: <<http://www.arsae.mg.gov.br/institucional/missao>>. Acesso em: 02 fev. 2020.

MINAS GERAIS. Secretaria de Estado de Planejamento e Gestão. **Plano Plurianual de Ação Governamental 2004-2007.** Minas Gerais: Secretaria de Estado de Planejamento e Gestão, 2004. Disponível em: <<http://www.planejamento.mg.gov.br/pagina/planejamento-e-orcamento/plano-plurianual-de-acao-governamental-ppag/plano-plurianual-de-acao>>. Acesso em: 16 dez. 2019.

MINAS GERAIS. Secretaria de Estado de Planejamento e Gestão. **Plano Plurianual de Ação Governamental 2008-2011.** Minas Gerais: Secretaria de Estado de Planejamento e Gestão, 2008a. Disponível em: <<http://www.planejamento.mg.gov.br/pagina/planejamento-e-orcamento/plano-plurianual-de-acao-governamental-ppag/plano-plurianual-de-acao>>. Acesso em: 16 dez. 2019.

MINAS GERAIS. Secretaria de Estado de Planejamento e Gestão. **Plano Plurianual de Ação Governamental 2012-2015.** Minas Gerais: Secretaria de Estado de Planejamento e Gestão, 2012a. Disponível em: <<http://www.planejamento.mg.gov.br/pagina/planejamento-e-orcamento/plano-plurianual-de-acao-governamental-ppag/plano-plurianual-de-acao>>. Acesso em: 16 dez. 2019.

MINAS GERAIS. Secretaria de Estado de Planejamento e Gestão. **Plano Plurianual de Ação Governamental 2016-2019.** Minas Gerais: Secretaria de Estado de Planejamento e Gestão, 2016b. Disponível em: <<http://www.planejamento.mg.gov.br/pagina/planejamento-e-orcamento/plano-plurianual-de-acao-governamental-ppag/plano-plurianual-de-acao>>. Acesso em: 16 dez. 2019.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas de Minas Gerais. **Auditoria Operacional.** Minas Gerais: Tribunal de Contas de Minas Gerais, [2020?]. Disponível em: <<https://www.tce.mg.gov.br/noticia/Detalhe/1111621707>>. Acesso em: 02 fev. 2020.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas de Minas Gerais. **Lei Complementar 102 de 17 de janeiro de 2008.** Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. Minas Gerais: Tribunal de Contas de Minas Gerais, 2008b.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas de Minas Gerais. **Manual de Auditoria do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais.** Minas Gerais: Tribunal de Contas de Minas Gerais,

2013a. Disponível em: <<https://www.tce.mg.gov.br/projetoauditar/Manual.shtml>>. Acesso em: 18 dez. 2018.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas de Minas Gerais. **Monitoramento de Auditoria Operacional n. 888.179**. Minas Gerais: Tribunal de Contas de Minas Gerais, 2019a. Disponível em: <<https://tcnatas.tce.mg.gov.br/tcjuris/Nota/BuscarArquivo/1817991>>. Acesso em: 04 fev. 2020.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas de Minas Gerais. **Monitoramento de Auditoria Operacional n. 969.685**. Minas Gerais: Tribunal de Contas de Minas Gerais, 2016c. Disponível em: <https://www.tce.mg.gov.br/IMG/2018/Arquivo_1498931.pdf>. Acesso em: 04 fev. 2020.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas de Minas Gerais. **Monitoramento N. 969.148**. Minas Gerais: Tribunal de Contas de Minas Gerais, 2019m. Disponível em: <<https://tcnatas.tce.mg.gov.br/tcjuris/Nota/BuscarArquivo/1990064>>. Acesso em: 15 fev. 2020.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas de Minas Gerais. **Na ponta do lápis**. Minas Gerais: Tribunal de Contas de Minas Gerais, 2020. Disponível em: <<https://www.tce.mg.gov.br/napontadolapis/site/>>. Acesso em: 04 fev. 2020.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas de Minas Gerais. **Organograma do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**. Minas Gerais: Tribunal de Contas de Minas Gerais, [2019?]. Disponível em: <<https://www.tce.mg.gov.br/Noticia/Detalhe/111148>>. Acesso em: 04 fev. 2020.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas de Minas Gerais. **Planejamento Estratégico 2015-2019**. Minas Gerais: Tribunal de Contas de Minas Gerais, 2015. Disponível em: <https://www.tce.mg.gov.br/planejamento_estrategico/docs/planejamento_estrategico-2015-2019.pdf>. Acesso em: 18 dez. 2019.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas de Minas Gerais. **Relatório de Auditoria Operacional COPASA-MG – Serviços de Saneamento Integrado do Norte e Nordeste de MG – COPANOR**. Minas Gerais: Tribunal de Contas de Minas Gerais, 2014b. Disponível em: <<https://www.tce.mg.gov.br/IMG/2015/Auditoria%20Operacional/Relatorio%20final%20Cop%20anor.pdf>>. Acesso em: 04 fev. 2020.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas de Minas Gerais. **Relatório de Auditoria Operacional - Qualidade da Educação nos anos iniciais do Ensino Fundamental do Município de Oratórios no contexto de implementação do PNE**. Minas Gerais: Tribunal de Contas de Minas Gerais, 2018b. Disponível em: <<https://tcnatas.tce.mg.gov.br/tcjuris/Nota/BuscarArquivo/1523997>>. Acesso em: 05 fev. 2020.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas de Minas Gerais. **Relatório de Auditoria Operacional - Programa Saúde da Família (PSF)**. Minas Gerais: Tribunal de Contas de Minas Gerais, 2010. Disponível em: <<https://tcnatas.tce.mg.gov.br/tcjuris/Nota/BuscarArquivo/109688>>. Acesso em: 05 fev. 2020.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas de Minas Gerais. **Relatório de Auditoria Operacional - Programa Saneamento Básico: Mais Saúde para Todos**. Minas Gerais: Tribunal de Contas de Minas Gerais, 2011a. Disponível em: <<https://tcnatas.tce.mg.gov.br/tcjuris/Nota/BuscarArquivo/110019>>. Acesso em: 05 fev. 2020.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas de Minas Gerais. **Relatório de Auditoria Operacional - Programa Travessia**. Minas Gerais: Tribunal de Contas de Minas Gerais, 2011b. Disponível em: <<https://tcnatas.tce.mg.gov.br/tcjuris/Nota/BuscarArquivo/110080>>. Acesso em: 05 fev. 2020.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas de Minas Gerais. **Relatório de Impacto - Auditoria Operacional no Programa Saneamento Básico: mais saúde para todos**. Minas Gerais: Tribunal de Contas de Minas Gerais, 2018a. Disponível em: <<https://tcnatas.tce.mg.gov.br/tcjuris/Nota/BuscarArquivo/1663771>>. Acesso em: 05 fev. 2020.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas de Minas Gerais. **Relatório Final de Auditoria Operacional - Assistência Farmacêutica: Programa Farmácia de Minas**. Minas Gerais: Tribunal de Contas de Minas Gerais, 2013b. Disponível em: <<https://tcnatas.tce.mg.gov.br/tcjuris/Nota/BuscarArquivo/250919>>. Acesso em: 06 fev. 2020.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas de Minas Gerais. **Relatório Final de Auditoria Operacional - Meio Ambiente - Unidades de Conservação de Proteção Integral**. Minas Gerais: Tribunal de Contas de Minas Gerais, 2012b. Disponível em: <<https://tcnatas.tce.mg.gov.br/tcjuris/Nota/BuscarArquivo/193631>>. Acesso em: 04 fev./2020.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas de Minas Gerais. **Relatório Final de Auditoria Operacional - A Gestão dos Recursos Hídricos no Estado de Minas Gerais**. Minas Gerais: Tribunal de Contas de Minas Gerais, 2017. Disponível em: <<https://tcnatas.tce.mg.gov.br/tcjuris/Nota/BuscarArquivo/1417558>>. Acesso em: 04 fev. 2020.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas de Minas Gerais. **Relatório Final de Auditoria Operacional - Qualidade da educação nos anos iniciais do ensino fundamental de Arapuá no contexto de implementação do PNE**. Minas Gerais: Tribunal de Contas de Minas Gerais, 2018c. Disponível em: <<https://tcnatas.tce.mg.gov.br/tcjuris/Nota/BuscarArquivo/1820666>>. Acesso em: 03 fev. 2020.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas de Minas Gerais. **Relatório Final de Auditoria Operacional - Qualidade da educação nos anos iniciais do ensino fundamental de Ubaí no contexto de implementação do PNE**. Minas Gerais: Tribunal de Contas de Minas Gerais, 2019b. Disponível em: <<https://tcnatas.tce.mg.gov.br/tcjuris/Nota/BuscarArquivo/1851404>>. Acesso em: 04 fev. 2020.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas de Minas Gerais. **Relatório Final de Auditoria Operacional - Qualidade da educação nos anos iniciais do ensino fundamental de**

Aracitaba no contexto de implementação do PNE. Minas Gerais: Tribunal de Contas de Minas Gerais, 2019c. Disponível em: <<https://tcnatas.tce.mg.gov.br/tcjuris/Nota/BuscarArquivo/1872110>>. Acesso em: 02 fev. 2020.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas de Minas Gerais. **Relatório Final de Auditoria Operacional - Educação Infantil: Prefeitura Municipal de Bom Jesus do Galho.** Minas Gerais: Tribunal de Contas de Minas Gerais, 2019d. Disponível em: <<https://tcnatas.tce.mg.gov.br/tcjuris/Nota/BuscarArquivo/1848729>>. Acesso em: 02 fev. 2020.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas de Minas Gerais. **Relatório Final de Auditoria Operacional - Educação Infantil: Prefeitura Municipal de Caratinga.** Minas Gerais: Tribunal de Contas de Minas Gerais, 2019e. Disponível em: <<https://tcnatas.tce.mg.gov.br/tcjuris/Nota/BuscarArquivo/1817008>>. Acesso em: 05 fev. 2020.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas de Minas Gerais. **Relatório Final de Auditoria Operacional - Educação Infantil: Prefeitura Municipal de Sem Peixe.** Minas Gerais: Tribunal de Contas de Minas Gerais, 2019f. Disponível em: <<https://tcnatas.tce.mg.gov.br/tcjuris/Nota/BuscarArquivo/1816960>>. Acesso em: 06 fev. 2020.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas de Minas Gerais. **Relatório Final de Auditoria Operacional - Educação Infantil: Prefeitura Municipal de Salinas.** Minas Gerais: Tribunal de Contas de Minas Gerais, 2019g. Disponível em: <<https://tcnatas.tce.mg.gov.br/tcjuris/Nota/BuscarArquivo/1824827>>. Acesso em: 06 fev. 2020.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas de Minas Gerais. **Relatório Final de Auditoria Operacional - Educação Infantil: Prefeitura Municipal de Oliveira.** Minas Gerais: Tribunal de Contas de Minas Gerais, 2019h. Disponível em: <<https://tcnatas.tce.mg.gov.br/tcjuris/Nota/BuscarArquivo/1820634>>. Acesso em: 06 fev. 2020.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas de Minas Gerais. **Relatório Final de Auditoria Operacional - Educação Infantil: Prefeitura Municipal de Delfim Moreira.** Minas Gerais: Tribunal de Contas de Minas Gerais, 2019i. Disponível em: <<https://tcnatas.tce.mg.gov.br/tcjuris/Nota/BuscarArquivo/1887642>>. Acesso em: 06 fev. 2020.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas de Minas Gerais. **Relatório Final de Auditoria Operacional - Educação Infantil: Prefeitura Municipal de Ituiutaba.** Minas Gerais: Tribunal de Contas de Minas Gerais, 2019j. Disponível em: <<https://tcnatas.tce.mg.gov.br/tcjuris/Nota/BuscarArquivo/1816951>>. Acesso em: 06 fev. 2020.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas de Minas Gerais. **Relatório Final de Auditoria Operacional - Educação Infantil: Prefeitura Municipal de Prata.** Minas Gerais: Tribunal de Contas de Minas Gerais, 2019k. Disponível em:

<<https://tcnotas.tce.mg.gov.br/tcjuris/Nota/BuscarArquivo/1820587>>. Acesso em: 07 fev. 2020.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas de Minas Gerais. **Relatório Final de Auditoria Operacional - Educação Infantil: Prefeitura Municipal de Ponte Nova**. Minas Gerais: Tribunal de Contas de Minas Gerais, 2019l. Disponível em: <<https://tcnotas.tce.mg.gov.br/tcjuris/Nota/BuscarArquivo/1824862>>. Acesso em: 07 fev. 2020.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas de Minas Gerais. **Relatório Final de Auditoria Operacional - As políticas públicas municipais para mitigação dos impactos ambientais e diversificação das atividades econômicas nas Prefeituras Municipais de Barão de Cocais, Conceição do Mato Dentro, Itabira, Itabirito, Mariana, Nova Lima e São Gonçalo do Rio Abaixo**. Minas Gerais: Tribunal de Contas de Minas Gerais, 2016d. Disponível em: <<https://tcnotas.tce.mg.gov.br/tcjuris/Nota/BuscarArquivo/1202123>>. Acesso em: 05 fev. 2020.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas de Minas Gerais. **Relatório Final de Auditoria Operacional - As políticas públicas municipais para mitigação dos impactos ambientais e diversificação das atividades econômicas: Prefeitura Municipal de Conceição do Mato Dentro**. Minas Gerais: Tribunal de Contas de Minas Gerais, 2016e. Disponível em: <<https://tcnotas.tce.mg.gov.br/tcjuris/Nota/BuscarArquivo/1189588>>. Acesso em: 07 fev. 2020.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas de Minas Gerais. **Relatório Final de Auditoria Operacional - As políticas públicas municipais para mitigação dos impactos ambientais e diversificação das atividades econômicas: Prefeitura Municipal de Nova Lima**. Minas Gerais: Tribunal de Contas de Minas Gerais, 2016f. Disponível em: <<https://tcnotas.tce.mg.gov.br/tcjuris/Nota/BuscarArquivo/1230848>>. Acesso em: 04 fev. 2020.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas de Minas Gerais. **Relatório Final de Auditoria Operacional - As políticas públicas municipais para mitigação dos impactos ambientais e diversificação das atividades econômicas: Prefeitura Municipal de Itabirito**. Minas Gerais: Tribunal de Contas de Minas Gerais, 2016g. Disponível em: <<https://tcnotas.tce.mg.gov.br/tcjuris/Nota/BuscarArquivo/1188785>>. Acesso em: 04 fev. 2020.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas de Minas Gerais. **Relatório Preliminar de Auditoria Operacional - Qualidade da educação nos anos iniciais do ensino fundamental de Santana de Pirapama no contexto de implementação do PNE**. Minas Gerais: Tribunal de Contas de Minas Gerais, 2018d. Disponível em: <<https://tcnotas.tce.mg.gov.br/tcjuris/Nota/BuscarArquivo/1628584>>. Acesso em: 02 fev. 2020.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas de Minas Gerais. **Relatório Preliminar de Auditoria Operacional - Qualidade da educação nos anos iniciais do ensino fundamental de Jampruca no contexto de implementação do PNE**. Minas Gerais: Tribunal de Contas de Minas Gerais, 2018e. Disponível em:

<<https://tcnotas.tce.mg.gov.br/tcjuris/Nota/BuscarArquivo/1760943>>. Acesso em: 02 fev. 2020.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas de Minas Gerais. **Resolução 02, de 27 de fevereiro de 2013**. Aprova o manual de Auditoria, institui o Comitê de Auditoria do Tribunal de Contas de Minas Gerais e dá outras providências. Minas Gerais: Tribunal de Contas de Minas Gerais, 2013c.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas de Minas Gerais. **Resolução 12, de 17 de dezembro de 2008**. Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. Minas Gerais: Tribunal de Contas de Minas Gerais, 2008c.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas de Minas Gerais. **Resolução 16, de 05 de outubro de 2011**. Dispõe sobre os procedimentos a serem adotados em auditoria operacional realizada pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. Minas Gerais: Tribunal de Contas de Minas Gerais, 2011c. Disponível em: <<https://www.tce.mg.gov.br/IMG/Legislacao/legiscont/Resolucoes/2011/R16-11.pdf>>. Acesso em: 19 dez. 2019.

MURY, Luiz Gilberto Monclaro. Auditorias Operacionais com Foco no Princípio da Efetividade: Breve Panorama nos Tribunais de Contas do Brasil. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, v. 152, n. 120, p. 73-87, 2018. Disponível em: <<https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/1549>>. Acesso em: 05 fev. 2020.

OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. **Curso de direito administrativo**. 5. Ed. São Paulo: Editora Método, 2018.

PASCOAL, Valdecir Fernandes. **Direito financeiro e controle externo: teoria, jurisprudência e 400 questões**. 8. Ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

PINTO, Luciana Moraes Raso Sardinha. O Tribunal de Contas na nova ordem institucional. **Revista do TCEMG**, Belo Horizonte, v. 22, n.1, p. 51-80, 1997. Disponível em: <<https://revista.tce.mg.gov.br/revista/index.php/TCEMG/issue/view/11>>. Acesso em: 19 dez. 2019.

POLLITT, Christopher *et al.* **Desempenho ou Legalidade? auditoria operacional e de gestão pública em cinco países**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

RAMOS, Guerreiro. A sociologia de Max Weber: sua importância para a teoria e a prática da administração. **Revista do Serviço Público – RSP**, v. 57, n. 2, p. 267-282, 2006. Disponível em: <<http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/1/343>>. Acesso em: 15 dez. 2019.

ROSSONI, Hygor Aristides Victor, *et al.* Avaliação da política estadual de saneamento para a região norte e nordeste do Estado de Minas Gerais: uma análise do Projeto Vida no Vale. **Revista Políticas Públicas**, São Luís, v. 18, n. 1, p. 241-254, 2014. Disponível em: <<http://www.periodicoseletronicos.ufma.br/index.php/rppublica/article/view/2759>>. Acesso em: 31 jan. 2020.

ROSSONI, Luciano. O que é legitimidade organizacional? **Revista O&S**, Salvador, v.23, n. 76, p. 110-129, 2016.

SILVA, Flávia de Araújo e; MÁRIO, Poueri do Carmo. Análise do Programa de Modernização do Controle Externo Brasileiro – o Promoex nos Tribunais de Contas. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 13, n. 2, p. 79-96, 2018. Disponível em: <<https://revistas.ufrj.br/index.php/scg/article/view/13852/pdf>>. Acesso em: 10 fev. 2020.

WEBER, Max. **Economia e sociedade**. Brasília: UnB, 2004.

WILLEMAN, Mariana Montebello. **Accountability democrática e o desenho institucional dos Tribunais de Contas no Brasil**. 2.Ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020.

WOODROW, Wilson. O Estudo da Administração. **Revista Do Serviço Público**, v. 56, n. 3, p. 349-366, 1955. Disponível em: <<https://doi.org/10.21874/rsp.v56i3.236>>. Acesso em: 01 fev. 2020.

ZYLMER, Benjamim. **Direito Administrativo e Controle**. Belo Horizonte, Fórum, 2005.

APÊNDICE A - Questionário eletrônico aplicado aos auditores operacionais do TCE-MG

1. Qual sua área de formação?

- ☐Direito
- ☐Contabilidade
- ☐Economia
- ☐Administração
- ☐Ciências Sociais
- ☐Outro

2. Você já participou de cursos de capacitação em auditoria operacional? Se sim, de quantos?

- ☐Não participei de cursos de capacitação em auditoria operacional
- ☐1
- ☐2
- ☐3 ou mais

3. Há quanto tempo você trabalha na CAOP?

- ☐Menos de 1 ano
- ☐1 ano
- ☐2 anos
- ☐3 anos
- ☐4 anos
- ☐5 anos ou mais

4. Em sua opinião, quais dos critérios abaixo são mais aplicados nas auditorias operacionais realizadas pelo TCE-MG?

- ☐Economicidade
- ☐Eficiência
- ☐Efetividade
- ☐Boa prática administrativa
- ☐Boa governança
- ☐Qualidade do serviço

- ()Cumprimento do objetivo
- ()Eficácia
- ()Outro

5. Em sua opinião, quais dos métodos abaixo é mais utilizado nas auditorias operacionais do TCE-MG na fase de planejamento da auditoria?

- ()Análise Stakeholder
- ()Matriz de planejamento
- ()Matriz de achados
- ()Análise SWOT
- ()Diagrama Ishikawa
- ()Avaliação de risco
- ()Mapeamento de processos
- ()Outro

6. Em sua opinião, quais dos métodos abaixo é mais utilizado nas auditorias operacionais do TCE-MG na fase de execução da auditoria?

- ()Observação direta
- ()Entrevista
- ()Questionário
- ()Análise de dados
- ()Outro

7. Em sua opinião, quais são os principais desafios enfrentados atualmente no âmbito do TCE-MG para a realização das auditorias operacionais?

- ()Prazos para realização das auditorias
- ()Limitações orçamentárias
- ()Nível de colaboração dos auditados
- ()Cultura organizacional do TCE-MG
- ()Fatores políticos
- ()Outros

8. Em sua opinião, o TCU é uma referência para o TCE-MG em relação à auditoria operacional?

()Sim

()Não

9. Em sua opinião, as auditorias operacionais do TCE-MG mais recentes auditam o quê?

()Programas

()Políticas públicas

()Instituições

()Outros

10. Em sua opinião, os monitoramentos de auditoria operacional do TCE-MG têm sido tempestivos?

()Sim

()Não

11. Caso a resposta à questão anterior tenha sido não, qual seria a razão principal dessa intempestividade?

12. Em sua opinião, qual a principal audiência do TCE-MG no que tange às auditorias operacionais?

()Sociedade em geral

()Poder Legislativo

()Instituições do setor público em geral

()Outros

13. Em sua opinião, a realização de auditorias operacionais contribui para o reforço da legitimidade institucional do TCE-MG?

()Sim

()Não

14. Se contribui, em que medida contribui? Se não contribui, por que não contribui?

15. Há no TCE-MG atualmente a realização de alguma mensuração formal dos impactos provocados por suas auditorias operacionais (exemplo: medição de recursos públicos economizados em decorrência da auditoria operacional)?

()Sim

()Não

16. Se sim, qual? Se não, em sua opinião, seria interessante para o TCE-MG fazer esse tipo de mensuração? Por quê?

APÊNDICE B - Roteiro da entrevista realizada com o Coordenador da CAOP do TCE-MG

Primeira parte - Perguntas sobre a auditoria operacional no TCE-MG em geral

Bloco 1 - Mudanças e tendências das auditorias operacionais do TCE-MG:

1. Em sua opinião, quais as mudanças mais significativas ocorreram nos últimos anos em relação às auditorias operacionais no TCE-MG?
2. Em sua opinião, quais foram os principais avanços alcançados pela auditoria operacional do TCE-MG em relação à auditoria de regularidade do Tribunal?
3. Em sua opinião, quais as limitações/os desafios (se existirem) que o TCE-MG enfrenta atualmente em relação às suas auditorias operacionais? Explique.
4. Nesses quase dez anos de existência da CAOP, quais foram as principais evoluções e quais foram os principais aprendizados na atividade de auditoria operacional do TCE-MG? Explique.
5. Em sua opinião, há oportunidades de melhoria quanto às auditorias operacionais do TCE-MG? Se sim, quais e como podem ser incorporadas/adotadas pelo Tribunal?
6. Quais os principais desafios enfrentados atualmente pelo TCE-MG no que tange às suas auditorias operacionais? Explique.
7. Em sua opinião, quais são os prováveis novos desenvolvimentos mais importantes, nos próximos anos, quanto à auditoria operacional?
8. Nos últimos anos, houve um aumento significativo de relatórios de auditoria operacional publicados pelo TCE-MG, o que reflete um aumento dessa atividade no órgão. Esse aumento também ocorreu em relação à proporção da realização de auditorias operacionais frente aos outros tipos de atividade desenvolvidos pelo Tribunal? Se sim, como você enxerga essa mudança?

9. As mudanças pelas quais passou a Administração Pública nos últimos anos influenciaram de alguma maneira no trabalho de auditoria operacional do TCE-MG? Se sim, como?

10. As mudanças de concepção da gestão governamental em Minas Gerais (decorrentes do fato de mudanças no governo – PSDB, PT e NOVO) provocaram alguma mudança em relação às auditorias operacionais do TCE-MG? Se sim, quais foram elas e por que precisaram ser feitas?

11. Em sua opinião, em relação às auditorias operacionais, o TCE-MG foi de alguma maneira influenciado pelo TCU? Se sim, de que forma? Como você enxerga isso?

Bloco 2 - Objetos e tópicos de auditoria:

12. A partir da leitura dos relatórios de auditoria operacional publicados pelo TCE-MG, tive a impressão de que inicialmente a maior parte dos objetos de análise das auditorias operacionais do TCE-MG consistia em auditar Programas e de que mais recentemente a maior parte desses objetos de análise passou a ser políticas públicas. Você concorda com isso? Se sim, por quê houve essa mudança de enfoque?

13. Nas auditorias operacionais do TCE-MG, como é feita a escolha dos tópicos de auditoria?

Bloco 3 - Auditores Operacionais:

14. Quais são atualmente as principais habilidades/conhecimentos que os auditores operacionais do TCE-MG possuem? Em sua opinião, há necessidade de alguma habilidade/conhecimento adicional para que haja melhorias na realização das auditorias operacionais do TCE-MG? Se sim, quais e por quê?

15. Os auditores operacionais do TCE-MG são membros da carreira de analista de controle externo do TCE-MG ou de auditor de controle externo? Quais são (ou foram) os principais critérios adotados pelo Tribunal para a alocação de seus servidores na CAOP? Quais as principais áreas de formação acadêmica dos servidores da CAOP?

16. No TCE-MG há algum treinamento específico voltado aos auditores operacionais? Se sim, quais e como são feitos? Esses treinamentos são realizados com que frequência/periodicidade?

Bloco 4 - Especialistas e/ou consultores externos nas auditorias operacionais do TCE-MG:

17. O TCE-MG se vale de especialistas externos e/ou consultores na/para a realização de suas auditorias operacionais? Se sim, como e sob quais circunstâncias isso é feito?

18. Qual a sua opinião a respeito da utilização desse tipo de contribuição (de especialistas externos e/ou consultores) na realização de auditorias operacionais? Explique.

Bloco 5 - Metodologias utilizadas nas auditorias operacionais do TCE-MG:

19. Nos últimos anos, o TCE-MG passou a utilizar alguma metodologia que não utilizava antes nas suas auditorias operacionais? Se sim, quais são elas, em que fase do ciclo de auditoria elas são predominantemente utilizadas, e quais as suas principais contribuições para o aprimoramento das auditorias operacionais do TCE-MG?

20. Na prática, como são escolhidos os métodos que serão utilizados em cada auditoria operacional do TCE-MG (por quem são escolhidos? Em que momento são escolhidos)?

21. Em vários relatórios de auditoria do TCE-MG há menção à verificação de como a gestão realizada em relação ao objeto da auditoria (programa, instituição ou política) impacta nos resultados. Em relação a esse aspecto, qual parâmetro é considerado pelos auditores operacionais do TCE-MG como modelos de boa gestão? Há algum modelo/referencial específico considerado pelos auditores operacionais do TCE-MG nessa verificação? Se sim, quais e por que foram escolhidos (em detrimento de possíveis outros)?

Bloco 6 - Critérios de auditoria operacional:

22. Nos últimos anos, o TCE-MG passou a utilizar algum critério que não utilizava antes nas suas auditorias operacionais? Se sim, quais são eles e qual a sua importância para o aprimoramento das auditorias operacionais do TCE-MG?

23. A partir da leitura dos relatórios de auditoria operacional publicados pelo TCE-MG, tive a impressão de que a boa prática administrativa e/ou a utilização de procedimentos administrativos apropriados foram critérios mais utilizados em detrimento de critérios que medem eficiência ou efetividade. Você concorda com isso? Se sim, em sua opinião, por que

isso acontece?

Bloco 7 - Destinatários/Audiências das auditorias operacionais do TCE-MG:

24. Quais são os principais destinatários (as principais audiências) das auditorias operacionais do TCE-MG quando essas são publicadas? Nos últimos anos, houve alguma alteração nesse sentido? Se sim, de que maneira?

Bloco 8 - Relatório de auditoria operacional:

25. Nos últimos anos, houve alguma alteração em relação ao formato dos relatórios das auditorias operacionais do TCE-MG? Se sim, qual foi, por que e como ocorreu?

26. Em sua opinião, quais são os principais aspectos que caracterizam um relatório de auditoria operacional como um bom relatório? Explique.

Bloco 9 - Impactos das auditorias operacionais do TCE-MG:

27. Há no TCE-MG algum acompanhamento formal de medição dos impactos das auditorias operacionais que realiza? Se sim, quais são e como funcionam?

28. Há algum estudo de impactos de auditoria operacional realizado por outras instituições de que você tenha conhecimento? Se sim, mencione quais são e aponte sua opinião quanto ao sucesso ou fracasso deles e, caso os considere bem sucedidos, fale acerca de eventual viabilidade ou não de sua implantação no TCE-MG e por quê.

29. Em sua opinião, as auditorias operacionais do TCE-MG têm influenciado de alguma maneira a gestão pública no Estado e/ou em seus Municípios? Se sim, como?

30. Em sua opinião, a auditoria operacional influencia (ou pode influenciar) positivamente na divulgação da importância institucional do TCE-MG? Se sim, de que forma?

Segunda parte – Perguntas específicas sobre as auditorias operacionais analisadas (Programa Saneamento Básico: Mais Saúde para Todos e COPANOR – Vida no Vale)

1. Quando é realizada uma auditoria operacional em relação a um Programa específico, como foi o caso da auditoria realizada em relação ao Programa Saneamento Básico: Mais Saúde

para Todos, procura-se auditar aquele Programa específico ou a política pública como um todo? Por quê?

2. A auditoria operacional nº 740.440, referente ao Programa de Assistência Jurídica da Defensoria Pública do Estado de Minas Gerais, foi arquivada em 2017, em função do “transcurso de mais de 10 anos entre a elaboração do relatório de auditoria e o momento atual, o que comprometeu sobremaneira a avaliação da necessidade das recomendações sugeridas no relatório”. No caso da auditoria operacional nº 862.696, referente ao Programa Saneamento Básico: Mais Saúde para Todos, o relatório de auditoria foi elaborado em 2011 e o relatório de monitoramento da auditoria foi publicado em 2019, ocorrendo, pois, o transcurso de cerca de 8 anos entre esses documentos. Já no caso da auditoria operacional nº 911.688, referente à COPANOR (Programa Vida no Vale), o relatório de auditoria foi elaborado em 2014 e o relatório de monitoramento de auditoria foi publicado em 2019 (transcurso de cerca de 5 anos). Diante disso, há algum parâmetro temporal (considerado entre a emissão do relatório de auditoria e a do relatório de monitoramento de auditoria) objetivo adotado pelo TCE-MG para fins de determinação ou não de arquivamento de uma auditoria operacional? Se sim, qual é e por que foi adotado especificamente esse marco temporal?

3. Nas duas auditorias operacionais que tiveram seus relatórios de monitoramento publicados até o momento (AOP do Programa Saneamento Básico: Mais Saúde para Todos e AOP da COPANOR – Vida no Vale) observa-se um lapso temporal entre a emissão dos relatórios de auditoria operacional e a realização do monitoramento do cumprimento das atividades previstas nos Planos de Ação (lapsos temporais de, respectivamente, 8 e 5 anos). Quais fatores contribuem para isso? É possível reduzir esse lapso temporal? Se sim, como?

4. Muitas das recomendações emitidas na auditoria operacional do Programa Saneamento Básico: Mais Saúde para Todos são voltadas para aspectos relacionados à formulação/concepção do programa, como, por exemplo, as referentes à análise dos critérios adotados pelo órgão estadual responsável pelo Programa na seleção dos municípios contemplados por suas ações e por seus recursos. Sendo assim, é viável (inclusive juridicamente) a realização de auditorias operacionais (ou, pelo menos, de parte delas) concomitantemente à fase de elaboração dos Programas auditados, para que, assim, as correções em relação à sua concepção já sejam realizadas logo no início da sua execução, evitando, com isso, problemas decorrentes das inadequações de sua concepção? Se não, por

quê?

5. Uma vez que o escopo da auditoria do Programa Saneamento Básico: Mais Saúde para Todos se referia a ações da SEDRU e da COPASA-MG, por quê foram feitos, no relatório de auditoria, apontamentos relacionados a atribuições de outros órgãos/entidades, como a ARSAE-MG, e até de outros entes da federação, como os municípios?

6. Na auditoria operacional do Programa Saneamento Básico: Mais Saúde para Todos, foi feito um recorte temporal para sua análise coincidente com o período de gestão correspondente ao PPAG 2008-2011. Há alguma razão específica para essa coincidência? Se sim, qual? (Caso a resposta seja no sentido de que foi intencional, perguntar se ele não acha que essa lógica de raciocínio se aplica melhor à lógica das auditorias de conformidade do que à lógica que deveria ser adotada nas auditorias operacionais. Perguntar também se seria viável adotar critérios de recorte temporal que abarquem períodos de gestão distintos).

APÊNDICE C - Questões e subquestões de auditoria classificadas conforme seus enfoques

Classificação de questões e subquestões de relatórios de auditorias operacionais do TCE-MG conforme seus enfoques:

ENFOQUE	CRITÉRIO CORRESPONDENTE	CARACTERÍSTICAS E FINALIDADES	QUESTÕES EXAMINADAS
ESTUDOS SOBRE O ALCANCE DE METAS OU ESTUDOS BASEADOS EM RESULTADOS	EFICÁCIA/ CUMPRIMENTO DO OBJETIVO	AVALIAM EM QUE MEDIDA UM PROGRAMA ALCANÇA SUAS METAS OU OBJETIVOS ORIENTADOS A RESULTADOS E A CLIENTES. CONCENTRAM-SE EM <i>OUTPUTS</i> E RESULTADOS (INCLUÍDOS OS EFEITOS COLATERAIS E OS EFEITOS INVOLUNTÁRIOS), COM O OBJETIVO DE AVALIAR A EFICÁCIA DO PROGRAMA, PORÉM TAMBÉM PODEM CONCEDER UMA ATENÇÃO ESPECIAL AOS TEMAS DE QUALIDADE E ÀS PERSPECTIVAS DOS CLIENTES	OS PROGRAMAS ESTÃO ALCANÇANDO SEUS OBJETIVOS GLOBAIS? DE QUE FORMA SÃO ESTABELECIDAS AS METAS DO PROGRAMA? EM QUE ESTADO SE ENCONTRA O AVANÇO DO PROGRAMA? AS METAS SERÃO ALCANÇADAS NOS PRAZOS ESPECIFICADOS?

AOPs – EDUCAÇÃO INFANTIL MUNICÍPIOS:

Questão 1: De que forma a Secretaria Municipal de Educação tem atuado a fim de universalizar a pré-escola e ampliar a oferta de vagas em creches até o mínimo de 50%(cinquenta por cento)?

AOP – PROGRAMA SAÚDE DA FAMÍLIA:

Questão 2: A implementação do PSF condiz com as diretrizes e os objetivos definidos no momento de sua formulação?

Subquestão 3.2: Como estão evoluindo os indicadores relevantes da Atenção Básica no município?

AOPs – ENSINO FUNDAMENTAL MUNICÍPIOS:

A Prefeitura está implementando as metas e estratégias do PNE relativas à formação inicial e continuada e às condições de trabalho e de remuneração dos professores?

ENFOQUE	CRITÉRIO CORRESPONDENTE	CARACTERÍSTICAS E FINALIDADES	QUESTÕES EXAMINADAS
ESTUDOS BASEADOS NO PROCESSO	BOA GOVERNANÇA	PERMITIR UMA COMPREENSÃO COMPLETA DA FORMA COMO FUNCIONA UM PROGRAMA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, E DE COMO PRODUZ SEUS RESULTADOS	COMO FUNCIONA O PROGRAMA? QUAIS SÃO OS PASSOS E PROCEDIMENTOS DOS PROCESSOS DE TRABALHO? OS RECURSOS SÃO GERIDOS E UTILIZADOS DE FORMA ECONÔMICA E EFICIENTE? QUAL É O PROCESSO GERAL QUE OS CLIENTES PERCORREM AO LONGO DO PROGRAMA? QUAIS SÃO AS RECLAMAÇÕES MAIS FREQUENTES? O QUE É QUE OS CLIENTES E OS SERVIDORES CONSIDERAM COMO PONTOS FORTES E FRACOS DO PROGRAMA?

AOPs EDUCAÇÃO INFANTIL MUNICÍPIOS:

Questão 2: De que maneira tem sido promovida a formação e a valorização dos profissionais da educação infantil?

Questão 4: A rede física das escolas públicas municipais oferece condições adequadas à educação infantil?

AOP RECURSOS HÍDRICOS – SISEMA:

Questão 1: Como a estrutura organizacional do IGAM tem contribuído para a eficácia das políticas públicas de Recursos Hídricos no Estado de Minas Gerais?

Questão 2: Em que medida a atuação dos Comitês de Bacia Hidrográfica tem sido apoiada pelos demais atores encarregados da implementação da política de recursos hídricos no Estado de Minas Gerais?

Questão 3: De que maneira o FHIDRO tem fomentado a recuperação das bacias hidrográficas e a melhoria dos recursos hídricos no Estado de Minas Gerais?

AOPs MINERAÇÃO – MUNICÍPIOS:

Questão 1: De que forma a Prefeitura Municipal atua no acompanhamento e fiscalização dos recursos provenientes da CFEM?

Questão 2: De que maneira vem sendo implementadas as políticas de diversificação da economia do Município?

Questão 3: De que forma o município tem se envolvido no processo de licenciamento, acompanhamento do cumprimento das condicionantes e fiscalização de empreendimentos minerários?

Questão 4: Em que medida a administração municipal contribui para a eficácia dos mecanismos de transparência da gestão pública em um contexto minerador?

4.1: Como a população comunica aos gestores municipais as reclamações, sugestões e dúvidas referentes à gestão municipal e, especialmente, acerca das atividades minerárias (essa pergunta não foi apresentada diretamente como subquestão – por isso não foi considerada na contagem –, mas foi explicitada no ponto específico que aborda a questão 4 no relatório. Por meio dela que interpretei a questão 4 como sendo de boa governança – relatório de auditoria, p. 50).

4.2 – Como os gestores municipais informam à população suas ações, obras, arrecadações e aplicação dos recursos oriundos especialmente da atividade minerária? (Essa pergunta não foi apresentada diretamente como subquestão – por isso não foi considerada na contagem –,

mas foi explicitada no ponto específico que aborda a questão 4 no relatório. Por meio dela que interpretei a questão 4 como sendo de boa governança – relatório de auditoria, p. 50).

AOP PROGRAMA SAÚDE DA FAMÍLIA:

Questão 1: A formulação da Política de Atenção Básica e do Programa Saúde da Família (PSF) nos Municípios mineiros encontra-se coerente com a política nacional?

Subquestão 2.1: A alocação de recursos evidencia prioridade no fortalecimento da Estratégia Saúde da Família?

Subquestão 2.2: As Equipes de Saúde da Família estão efetivamente implantadas?

Subquestão 2.3: As Unidades de Saúde da Família dispõem de condições mínimas de funcionamento?

Subquestão 2.4: O atendimento oferecido pelas Equipes de Saúde da Família está de acordo com as linhas de atuação previstas?

AOP PROGRAMA TRAVESSIA:

Questão 1: Em que medida a institucionalidade do Programa Travessia definida no Decreto nº 44.705/2008 tem contribuído para a coordenação de ações voltadas para o desenvolvimento social de comunidades em situação de pobreza e a articulação com as forças locais governamentais e não governamentais?

Questão 2: As programações orçamentária e física estabelecidas para as ações dos seis eixos do Travessia estão sendo cumpridas?

AOP PROGRAMA SANEAMENTO BÁSICO: MAIS SAÚDE PARA TODOS:

Questão 1: A metodologia de seleção e priorização de municípios assegura que sejam contempladas as localidades com maior risco epidemiológico, e que os empreendimentos selecionados apresentem o melhor custo-benefício?

Questão 2: Os sistemas de abastecimento de água, rede de coleta e tratamento de esgoto objeto do Programa possuem sustentabilidade técnico-operacional, garantindo a prestação de serviços adequados?

AOP PROGRAMA FARMÁCIA DE MINAS:

Questão 1: O planejamento da Assistência Farmacêutica e a seleção dos medicamentos são realizados de forma coerente com as necessidades da população?

Subquestão 1.1: A seleção e a programação das compras/pedidos garantem que as quantidades

de medicamentos correspondam à demanda da população e estejam disponíveis tempestivamente?

Questão 2: Em que medida a aquisição, armazenamento, distribuição e dispensação dos medicamentos evitam desvios e desperdícios e permitem o uso racional dos medicamentos?

Subquestão 2.1: Em que medida os controles na aquisição, no armazenamento e na distribuição dos medicamentos evitam desvios e desperdícios?

Subquestão 2.2: O fluxo dos medicamentos permite o controle da quantidade recebida e dispensada, a orientação quanto ao uso e a rastreabilidade dos medicamentos entregues ao paciente?

AOP COPANOR – PROGRAMA VIDA NO VALE:

Questão 1: Os instrumentos de gestão utilizados pela COPANOR atendem aos objetivos e diretrizes que nortearam a sua criação?

Subquestão 1.1: Em que medida os instrumentos de planejamento utilizados estão alinhados com as diretrizes que viabilizaram a criação da COPANOR?

Subquestão 1.2: As ações desenvolvidas pela COPANOR estão de acordo com as normas legais quanto à concessão dos serviços?

Questão 2: A gestão da COPANOR tem contribuído para sua sustentabilidade econômico-financeira?

Questão 3: A estrutura física dos sistemas de saneamento da COPANOR permite a adequada prestação dos serviços?

Questão 4: De que forma os mecanismos de monitoramento, controle social e avaliações realizadas têm influenciado a atuação da COPANOR?

AOP UNIDADES DE CONSERVAÇÃO DE PROTEÇÃO INTEGRAL:

Questão 1: Em que medida o processo de criação relativo às UCPIs está em consonância com as diretrizes nacionais?

Subquestão 2.1: Quais procedimentos têm sido adotados pela Secretaria de Estado de Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável (SEMAD) e pelo Instituto Estadual de Florestas (IEF) para preservar as áreas das UCPIs que ainda não foram regularizadas?

Subquestão 2.2: O manejo tem favorecido o processo de implantação das UCPIs e a proteção da biodiversidade?

Subquestão 2.3: A alocação de recursos está de acordo com as prioridades e os objetivos das UCPIs?

Questão 3: De que forma a gestão dessas áreas tem promovido os mecanismos de participação social?

AOPs ENSINO FUNDAMENTAL MUNICÍPIOS:

Questão 1: Quais aspectos da gestão municipal impedem a oferta de educação de qualidade e que podem ser aperfeiçoados para melhorar o Ideb do Município?

Questão 2: Quais aspectos da gestão escolar podem ser apontados como desatualizados ou irregulares podendo ser aperfeiçoados de forma a contribuir para a melhoria do Ideb no Município? A gestão escolar é democrática? A infraestrutura das escolas que ofertam os anos iniciais do ensino fundamental contribui para uma educação de qualidade?

Questão 3: A Prefeitura está se empenhando para se alinhar à diretriz do PNE relativas à formação inicial e continuada e às condições de trabalho e de remuneração dos professores?

ENFOQUE	CRITÉRIO CORRESPONDENTE	CARACTERÍSTICAS E FINALIDADES	QUESTÕES EXAMINADAS
ESTUDOS SOBRE O IMPACTO	EFETIVIDADE	AVALIAM O EFEITO REAL DE UM PROGRAMA, MEDIANTE A COMPARAÇÃO DOS SEUS RESULTADOS COM UMA ESTIMATIVA DO QUE HAVERIA ACONTECIDO NA AUSÊNCIA DELE	QUAIS SÃO OS EFEITOS REAIS DO PROGRAMA GOVERNAMENTAL?

AOP UNIDADES DE CONSERVAÇÃO DE PROTEÇÃO INTEGRAL:

Questão 2: As UCPIs encontram-se efetivamente implantadas de modo a garantir a integridade dos ecossistemas que visam proteger?

ENFOQUE	CRITÉRIO CORRESPONDENTE	CARACTERÍSTICAS E FINALIDADES	QUESTÕES EXAMINADAS
ESTUDOS DE CUSTO-BENEFÍCIO E DE CUSTO-EFICÁCIA	EFICIÊNCIA/ ECONOMICIDADE	OS ESTUDOS DE CUSTO-BENEFÍCIO SÃO EXAMES SOBRE A RELAÇÃO ENTRE OS CUSTOS E AS VANTAGENS DOS PROJETOS OU PROGRAMAS DA ADMINISTRAÇÃO, EXPRESSOS EM TERMOS MONETÁRIOS. TÊM COMO PROPÓSITO DETERMINAR SE AS VANTAGENS DE UMA ENTIDADE, PROGRAMA OU PROJETO SUPERAM SEUS CUSTOS. OS ESTUDOS DE CUSTO-EFICÁCIA SÃO ESTUDOS SOBRE A RELAÇÃO ENTRE OS CUSTOS E OS RESULTADOS DE UM PROJETO, EXPRESSA EM CUSTOS POR UNIDADE DE RESULTADO ALCANÇADO. UM ESTUDO DE CUSTO-BENEFÍCIO PERMITE QUE OS AUDITORES COMPAREM A EFICIÊNCIA ECONÔMICA DAS ALTERNATIVAS DO PROGRAMA, ENQUANTO QUE UM ESTUDO DE CUSTO-EFICÁCIA ESTÁ DESTINADO A ENCONTRAR O MEIO MAIS BARATO DE ALCANÇAR UM OBJETIVO DEFINIDO OU VALOR MÁXIMO COM RELAÇÃO A UM DETERMINADO GASTO.	OS BENEFÍCIOS DO PROGRAMA SÃO SUPERIORES A SEUS CUSTOS E OS OBJETIVOS SÃO ALCANÇADOS COM O MÍNIMO DE CUSTOS POSSÍVEL?

AOP PROGRAMA FARMÁCIA DE MINAS:

Questão 3: As programações física e financeira estabelecidas para o Programa estão sendo cumpridas, e qual é a relação da execução orçamentária do Programa com o comportamento dos gastos decorrentes da judicialização da Assistência Farmacêutica?

ENFOQUE	CRITÉRIO CORRESPONDENTE	CARACTERÍSTICAS E FINALIDADES	QUESTÕES EXAMINADAS
ESTUDOS DE AVALIAÇÃO COMPARATIVA (BENCHMARKING)	BOA PRÁTICA ADMINISTRATIVA/ QUALIDADE DO SERVIÇO	PROCESSO DE COMPARAÇÃO DOS MÉTODOS, PROCESSOS, PROCEDIMENTOS, PRODUTOS E SERVIÇOS DE UMA ORGANIZAÇÃO (UM PROGRAMA) COM OS DE ORGANIZAÇÕES (PROGRAMAS) QUE SE DESTAQUEM DE MANEIRA SISTEMÁTICA NAS MESMAS CATEGORIAS	AS COISAS ESTÃO SENDO FEITAS EM CONFORMIDADE COM AS MELHORES PRÁTICAS? O SERVIÇO PÚBLICO SATISFAZ AS EXPECTATIVAS RAZOÁVEIS DOS SEUS USUÁRIOS?

AOPs EDUCAÇÃO INFANTIL MUNICÍPIOS:

Questão 3: Como tem sido estimulada a gestão democrática nos estabelecimentos municipais que oferecem a educação infantil?

AOP PROGRAMA SANEAMENTO BÁSICO: MAIS SAÚDE PARA TODOS:

Questão 3: Os critérios adotados na política de tarifa social para prestação de serviços da COPASA-MG garantem condições para que a população carente consiga o referente benefício?

AOP PROGRAMA FARMÁCIA DE MINAS:

Questão 4: Os instrumentos de controle social têm promovido a mobilização e o envolvimento da comunidade?

ENFOQUE	CRITÉRIO CORRESPONDENTE	CARACTERÍSTICAS E FINALIDADES	QUESTÕES EXAMINADAS
ESTUDOS DE META-AVALIAÇÃO		VISA JULGAR A QUALIDADE DAS AVALIAÇÕES, MELHORAR A QUALIDADE DAS AVALIAÇÕES E PROMOVER O USO EFETIVO DA INVESTIGAÇÃO SOBRE A AVALIAÇÃO NO PROCESSO DE GESTÃO. O PAPEL DA EFS CONSISTE EM EXAMINAR A QUALIDADE REAL DAS AVALIAÇÕES REALIZADAS, A ADEQUAÇÃO E AS CONDIÇÕES DE PROCEDIMENTO DA AVALIAÇÃO	É ACEITÁVEL A QUALIDADE DA AVALIAÇÃO REALIZADA?

AOP RECURSOS HÍDRICOS – SISEMA:

Questão 4: Como tem sido realizado o monitoramento hidrometeorológico e de qualidade da água e a divulgação de dados de recursos hídricos e de eventos críticos no Estado de Minas Gerais?

AOP PROGRAMA SAÚDE DA FAMÍLIA:

Questão 3: Quais são os mecanismos de monitoramento e avaliação da política da atenção primária e do PSF e os resultados obtidos por intermédio do programa?

Subquestão 3.1: Como os Municípios estão monitorando e avaliando a política de atenção primária e o PSF?

AOP PROGRAMA TRAVESSIA:

Questão 3: Quais os mecanismos de monitoramento e avaliação do Programa?

AOP PROGRAMA SANEAMENTO BÁSICO: MAIS SAÚDE PARA TODOS:

Questão 4: Os instrumentos de monitoramento e avaliação permitem verificar o desempenho do programa?