

UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE DIREITO
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO ADMINISTRATIVO

Marília Junqueira Lemes

Auditorias operacionais no Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais no período de 2007 a 2020: análise da adoção, ferramentas e conteúdo dos relatórios de auditoria

Belo Horizonte

2021

Marília Junqueira Lemes

Auditorias operacionais no Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais no período de 2007 a 2020: análise da adoção, ferramentas e conteúdo dos relatórios de auditoria

Artigo apresentado no curso de Especialização em Direito Administrativo da Universidade Federal do Estado de Minas Gerais como requisito para obtenção do título de especialista.

Orientadora: Prof. Dra. Daniella Mello Coelho Haikal.

Belo Horizonte

2021

Ficha catalográfica elaborada pela bibliotecária Meire Luciane Lorena Queiroz - CRB-6/2233.

L552a Lemes, Marília Junqueira
Auditorias operacionais no Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais no período de 2007 a 2020 [manuscrito]: análise da adoção, ferramentas e conteúdo dos relatórios de auditoria / Marília Junqueira Lemes. - 2021.
28 f.

Monografia (especialização) - Universidade Federal de Minas Gerais, Faculdade de Direito.
Bibliografia: f. 24 - 28.

1. Direito administrativo. 2. Auditoria. 3. Políticas públicas. 4. Tribunais de contas. I. Coelho, Daniella Mello. II. Universidade Federal de Minas Gerais - Faculdade de Direito. III. Título.

CDU: 351.9 (815.1)



UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO ADMINISTRATIVO

FOLHA DE APROVAÇÃO

Auditorias operacionais no Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais no período de 2007 a 2020: análise da adoção, ferramentas e conteúdo dos relatórios de auditoria

MARILIA JUNQUEIRA LEMES

Monografia submetida à Banca Examinadora designada pelo Colegiado do Curso de ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO ADMINISTRATIVO, como requisito para obtenção do certificado de Especialista em DIREITO ADMINISTRATIVO, área de concentração DIREITO ADMINISTRATIVO.

Aprovada em 10 de setembro de 2021, pela banca constituída pelos membros:

Prof.^a Daniela Mello Coelho Haikal - Orientadora
Universidade Federal de Minas Gerais

Prof. Eurico Bitencourt Neto
Universidade Federal de Minas Gerais

Prof. Pedro Henrique Magalhães Azevedo
Escola de Contas e Capacitação Prof. Pedro Aleixo

Belo Horizonte, 10 de setembro de 2021.



Documento assinado eletronicamente por **Pedro Henrique Magalhães Azevedo, Usuário Externo**, em 14/09/2021, às 17:16, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 5º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Eurico Bitencourt Neto, Professor do Magistério Superior**, em 15/09/2021, às 11:38, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 5º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Daniela Mello Coelho Haikal, Professora do Magistério Superior**, em 15/09/2021, às 16:45, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 5º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://sei.ufmg.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **0959230** e o código CRC **18F753CB**.

Referência: Processo nº 23072.248061/2021-41

SEI nº 0959230

RESUMO

As auditorias operacionais refletem o desenvolvimento do controle externo da Administração Pública no Estado Democrático de Direito, pois respondem aos tensionamentos para a ampliação da *accountability* e alcance de resultados eficientes e satisfatórios para a sociedade, bem como ao aumento da complexidade da produção e avaliação das políticas públicas. As auditorias operacionais avançam na adoção de técnicas e metodologias de pesquisa para sustentar análises mais amplas e diversificadas sobre todo o contexto relacionado às ações públicas, incorporando novas ciências e questões de auditoria. Não é o intuito das Entidades Supremas de Fiscalização, dentre elas os Tribunais de Contas, o abandono das auditorias de conformidade, haja vista a essencialidade das mesmas para o controle legal do Estado, mas sem dúvidas, o novo modelo de auditoria tem potencial para superar as lacunas dos métodos mais tradicionais. A Constituição de 1988 optou por um modelo híbrido entre as Cortes de Contas e a configuração clássica para os Tribunais de Contas, sendo relatado pela literatura como único. O Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCE) reflete com pequenas adaptações as funções do Tribunal de Contas da União (TCU) e adota desde 2007 as auditorias operacionais como um dos seus instrumentos de fiscalização. O presente artigo analisa a temáticas de políticas públicas abordadas pelo TCE entre 2007 e 2020 e busca evidenciar as ferramentas utilizadas e o conteúdo dos relatórios de auditoria disponíveis no Portal da Transparência. O exame documental é sustentado pelas indicações da literatura e ao mesmo tempo pelo desenvolvimento entre os relatórios de auditoria analisados. Assim, identificou-se os aspectos esperados na adoção e condução das auditorias, as especificidades no contexto mineiro e, também, algumas limitações nos relatórios publicados.

Palavras-chave: auditoria operacional; tribunal de contas; políticas públicas.

SUMMARY

The performance audits reflect the development of the external control of the Public Administration in the Democratic State of Law, as they respond to tensions for the expansion of accountability and achievement of efficient and satisfactory results for society, as well as to the increase in the complexity of production and evaluation of public policies. Performance audits advance in the adoption of research techniques and methodologies to support broader and more diversified analyses of the entire context related to public actions, incorporating new sciences and audit issues. It is not the intention of the Supreme Audit Institutions, among them the Courts of Auditors, the abandonment of compliance audits, given the essentiality of them for the legal control of the State, but undoubtedly, the new audit model has the potential to overcome the gaps of the more traditional methods. The Constitution of 1988 opted for a hybrid model between the Courts of Accounts and the classical configuration for the General Audits, being reported by the literature as unique. The Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCE) reflects with small adaptations, the functions of the Tribunal de Contas da União (TCU) and adopts since 2007 performance audits as one of its supervisory instruments. This article analyzes the public policy themes addressed by the Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais between 2007 and 2020 and seeks to highlight the tools used and the content of the audit reports available on the Transparency Portal. The documentary examination is supported by the indications in the literature and at the same time by the development among the audit reports analyzed. Thus, we identified the expected aspects in the adoption and conduct of audits, the specificities in the context of Minas Gerais state and also some limitations in the published reports.

Keywords: performance audit; court of accounts; public policies.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	6
CONTROLE EXTERNO, TRIBUNAIS DE CONTAS E ESTADO DE DIREITO	7
AS AUDITORIAS OPERACIONAIS	10
O TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS E AS AUDITORIAS OPERACIONAIS	13
ANÁLISE DAS AUDITORIAS OPERACIONAIS NO ESTADO DE MINAS GERAIS	16
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	21
REFERÊNCIAS	24

INTRODUÇÃO

Mediante a formatação da Constituição de 1988, o controle externo é exercido pelo Poder Legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas da União (TCU), sendo o mesmo desenho facultado para os demais entes federados. O controle externo, de modo mais específico, aquele exercido pelos Tribunais de Contas, resulta do desenvolvimento organizacional, social e democrático do Estado de Direito que determina a limitação do Poder Público à conformidade com os princípios e regras previstos no ordenamento jurídico de uma dada sociedade, num dado momento.

Essa adequação não se restringe aos meios adotados pelos agentes públicos e alcança inclusive a análise da produção de valor público para os cidadãos, ou seja, os resultados alcançados. A evolução citada—percorre os novos âmbitos de controle e a adoção de novas tecnologias e metodologias. Uma delas é a realização de auditorias operacionais com foco na eficiência e eficácia das políticas públicas implementadas.

Algumas das oportunidades vislumbradas a partir dessa nova lógica de controle são contribuir com a melhoria da gestão pública e qualificar o exercício dos Tribunais de Contas com um olhar mais ampliado da realidade da operacionalização dos normativos e das restrições vivenciadas pelos gestores públicos.

A decisão pelo tema da atuação dos Tribunais de Contas no Brasil, especialmente do Estado de Minas Gerais, decorre da compreensão sobre a qual o controle externo da Administração Pública ultrapassou o controle formal e punitivo alcançando exames de desempenho e eficácia dos atos administrativos e políticas públicas. Tal desenvolvimento não só torna o controle mais eficiente como se coloca como um dos mecanismos essenciais para efetivar a democracia e o Estado de Direito. Assim, a análise da atuação dessa instituição, principalmente a respeito das auditorias operacionais, pretende contribuir com a discussão teórica com relação às oportunidades, interações e limitações do controle externo no contexto contemporâneo.

Com base nisso, o artigo busca examinar de forma geral a adoção e as principais características das auditorias operacionais realizadas no âmbito estadual pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCE), no período de 2007 a 2020, a partir da relação de auditorias e inspeções realizadas disponível no Portal da Transparência do TCE. Além disso,

analisa-se sucintamente as ferramentas utilizadas, os temas de políticas públicas abordados e a construção e conteúdo dos relatórios de auditoria.

A pesquisa, de vertente jurídico-social, quali-quantitativa e jurídico-interpretativa, será conduzida através do método dedutivo para examinar a representatividade e qualidade das auditorias selecionadas. E, como subsídio, a pesquisa documental se faz elementar para traçar a evolução do controle exercido pelos Tribunais de Contas, as vantagens e limitações de cada tipo de auditoria conduzida e as implicações, positivas ou negativas, na gestão pública.

Para tanto, serão utilizados o levantamento bibliográfico sobre o tema controle externo e auditorias operacionais e a coleta de dados oficiais disponibilizados no endereço eletrônico do TCE, utilizando-se, portanto, da coleta de dados secundária.

Espera-se que os resultados e a discussão suscitada contribuam para a adoção e melhoria das auditorias operacionais entre os diversos instrumentos de controle externo da Administração Pública.

CONTROLE EXTERNO, TRIBUNAIS DE CONTAS E ESTADO DE DIREITO

A Constituição Federal de 1988 atribui aos Tribunais de Contas, especificamente ao da União e, em simetria, aos demais tribunais estaduais e municipais, a competência para examinar as contas de governo e de gestão por meio de inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, figurando, portanto, como instituição autônoma e técnica para o controle externo da Administração Pública, cuja titularidade é atribuída ao Poder Legislativo, conforme o artigo 71.

Diante disso, é importante definir o que é o controle externo e resgatar o seu desenvolvimento, com destaque para o papel dos Tribunais de Contas, a fim de alcançar a devida compreensão de sua vocação no contexto do Estado Democrático de Direito, bem como apontar para os avanços já existentes e ainda necessários na prática brasileira.

A origem do controle é incerta, e a literatura aponta vários exemplos em épocas distintas. Contudo, a partir da Revolução Francesa o direito à prestação de contas dos governos

foi reconhecido na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 (PUCCIONI, 2016).

Importa ressaltar a centralidade do controle para o Estado Democrático de Direito, pois “a idéia de Estado de Direito, desde os seus primórdios, é inseparável da idéia de controle. Para que haja Estado de Direito é indispensável que haja instituições e mecanismos hábeis para garantir a submissão à lei” (COSTA, 2005, p. 30).

O controle da Administração Pública é “o poder de fiscalização e correção que sobre ela exercem os órgãos dos Poderes Judiciário, Legislativo e Executivo, com o objetivo de garantir a conformidade de sua atuação com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico (Di PIETRO, 2020, p. 932)”. Embora existam inúmeras classificações do controle, interessa a este trabalho, a definição do controle externo.

Assim, o controle externo é caracterizado a partir da atuação de entidade externa à instituição controlada (Di PIETRO, 2020, p. 932).

A finalidade do controle, segundo Maria Sylvia Zanella di Pietro (2020), é de:

assegurar que a Administração atue em consonância com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico, como os da legalidade, moralidade, finalidade pública, publicidade, motivação, impessoalidade; em determinadas circunstâncias, abrange também o controle chamado de mérito e que diz respeito aos aspectos discricionários da atuação administrativa (Di PIETRO, 2020, p. 931).

No contexto do Estado Democrático de Direito, a finalidade do controle externo é ainda maior para assegurar a preservação dos direitos fundamentais e desenvolvimento democrático de uma nação, pois

dentro do sistema que se convencionou chamar *checks and balances*, já que todo poder tende ao abuso, a função de controle assume papel de destaque, sendo indispensável que instituições e sociedade civil empreendam todos os esforços na sua realização, visando à efetivação de direitos fundamentais, compreendidos enquanto densificação dos princípios da liberdade e da igualdade (SILVA, 2012, p. 47).

Além disso, o escopo de atuação do controle externo amplia-se de sobremodo nas democracias modernas (SILVA, 2012, p.48) e se apresenta em dois modelos básicos: auditorias gerais ou sistema de Tribunais de Contas.

Segundo Luiz Henrique Lima (2021, p. 10- 13) o sistema de auditorias gerais não possui funções jurisdicionais, sendo responsável apenas por emitir pareceres, e apresenta estrutura monocrática, bem como verifica principalmente o desempenho dos auditados. Já o

sistema de Tribunais de Contas é constituído pela existência de colegiado e é capaz de impor sanções aos jurisdicionados, porém possui grande foco na legalidade dos procedimentos.

No Brasil, a opção adotada foi o Tribunal de Contas, todavia, a doutrina classifica o modelo brasileiro como híbrido, dada a indicação vigente para as auditorias operacionais (COSTA, 2005). Acerca disso, Harley Fabiany Junqueira Cobra (2014, p. 2021) sugere que a escolha resulta da tentativa de promover a transparência e confiança entre o governo e a sociedade.

A primeira iniciativa foi incentivada por Rui Barbosa e efetivamente instituída somente em 1892, dois anos após sua menção em decreto (COSTA, 2005; LIMA, 2021). O desenvolvimento da instituição através dos anos refletiu o maior ou menor nível democrático dos governos, com funções ora mais limitadas, ora mais amplas. É com a Constituição de 1988 que se verifica o aumento significativo das atribuições do Tribunal de Contas da União (TCU).

Os artigos 70 a 75 reservam as funções do TCU e o classificam como órgão autônomo e responsável por subsidiar tecnicamente o Poder Legislativo, detentor do controle externo da Administração Pública, através da emissão de pareceres sobre a legitimidade das contas públicas no exercício da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas (BRASIL, 1988).

Dada a menção do artigo 71, cuja redação é “controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União” (BRASIL, 1988), questionou-se se o TCU compõe a estrutura orgânica do Poder Legislativo. Contudo, como o artigo 44 não especifica a instituição entre a Câmara dos Deputados e Senado Federal, depreende-se a independência do TCU em relação ao Poder Legislativo (COSTA, 2005).

A titularidade do controle externo ao Poder Legislativo se justifica em face de sua função representativa da sociedade, embora em outros países também se atribua ao Poder Judiciário. Adentrando essa questão:

na verdade, a titularidade do controle externo foi conferida ao Poder Legislativo — pois é o representante do povo —, incumbindo-se de canalizar, no processo de elaboração das leis, os melhores argumentos extraídos em meio ao discurso intersubjetivo para a gênese normativa e de fiscalizar a respectiva efetivação. Assim é que autoriza a arrecadação da receita e a realização da despesa, consubstanciadas nas leis orçamentárias¹, cabendo-lhe, portanto, verificar o cumprimento das metas estabelecidas (SILVA, 2012, p.50).

Porém, o controle parlamentar é essencialmente político e não se apresenta necessariamente com capacidade técnica para examinar a estrutura de finanças públicas e contas governamentais. Assim, a existência de uma instituição técnica contribui para o controle externo da Administração Pública. Logo é “importante frisar que esse auxílio não tem o caráter de impor relações de subordinação entre a Corte de Contas e o Legislativo, mas sim é necessário ao efetivo controle a ser desempenhado sobre a Administração Pública” (COSTA, 2005, p.57).

Desse modo, o Tribunal de Contas da União poderá atuar na fiscalização:

- contábil, financeira, orçamentária e patrimonial com o objetivo de examinar a legalidade, conformidade e fidedignidade dos procedimentos administrativos e dados e informações registrados;
- operacional para averiguar o desempenho e desenho de políticas pública.

A seguir, adentra-se o tema central desse artigo demonstrando as definições, benefícios e limitações das auditorias operacionais.

AS AUDITORIAS OPERACIONAIS

Segundo Luiz Henrique Lima (2021, p.31), a incorporação de auditorias operacionais no escopo de atuação do TCU refletiu o desenvolvimento mais recente de técnicas de auditoria e acarretou profunda alteração da concepção sobre elas. Ao mesmo tempo, Luiz Bernardo Dias Costa (2005) ressalta que “o sistema constitucional vigente não mais alberga os controles meramente formalistas, mas sim encontra-se voltado para uma dimensão do grau de aplicação de princípios, normas e valores em relação a situação concreta” (COSTA, 2005, p. 34).

As auditorias operacionais são reflexo do aperfeiçoamento das auditorias tradicionais cujo foco era a conformidade processual. O escopo das auditorias operacionais é muito maior e mais complexo e requer corpo técnico diversificado para atingir a finalidade de avaliação do desempenho das políticas públicas.

O Manual de Auditorias do TCU (2020), utiliza a definição das Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) para as auditorias operacionais:

a 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, eficácia e efetividade e se há espaço para aperfeiçoamento (ISSAI apud TCU, 2020, p. 9).

A incorporação do novo modelo de auditorias se insere em meio às tentativas de modernização e efficientização da gestão pública, não só a nível nacional, moralização do Estado e geração de valor público para a sociedade (GRIN, 2020). E, nesse sentido, podem contribuir com as finalidades do controle externo, que não figura como um fim em si mesmo, quais sejam:

1.o) a eficiência governamental: o controle deve ser estruturado de modo que os órgãos governamentais o exerçam de iniciativa própria; 2.o) preservação dos direitos individuais: o controle deve garantir aos indivíduos recurso quando entendam haver sido violado direito seus; 3.o) bem-estar social: o controle deve obrigar a Administração Pública a promover o bem-estar social do modo expresso na lei. (MELLO JUNIOR *apud* COSTA, 2005, p. 35).

Portanto, o desenvolvimento do controle externo, exercido pelos Tribunais de Contas, através de auditorias operacionais, tende a contribuir com o aperfeiçoamento das políticas públicas, gestão governamental e da transparência. Espera-se, então, que o instrumento seja mais utilizado para reduzir a crise de confiança na Administração Pública brasileira.

Mesmo assim, a literatura aponta dentre as limitações a recente previsão constitucional, a necessária formação multidisciplinar dos auditores, a fraca estrutura de sistemas informacionais e de custos da Administração Pública e ainda os contornos tênues entre o controle político e de mérito da gestão pública (COBRA, 2014; SERAFINI; MOURA; 2020).

As Normas de Auditoria Governamental utilizam a definição a auditoria operacional como “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. (IRB, 2019, p. 18).

O mesmo documento aponta para o direcionamento das auditorias operacionais ao controle social, permitido através da transparência, *accountability* e boa governança, e para o aperfeiçoamento da Administração Pública. Para tanto, a auditoria deve examinar o contexto de planejamento e operacionalização das políticas públicas concebido como primordial para o alcance dos princípios de economicidade, eficiência e efetividade (IRB, 2019, p. 18-19).

Conforme Christopher Pollitt e Hikka Summa, a condução de auditorias precede os modelos de Estado moderno, inicialmente promovidas para o controle contábil e financeiro. Mas somente com o desenvolvimento das reformas administrativas, em sua maioria

fundamentadas na redução do aparato estatal e maior descentralização, as auditorias operacionais se tornam mais evidentes e discutidas. Para os autores, a razão central reflete a necessidade de maior e mais apurado controle quanto maior a autonomia conferida para o alcance dos resultados (POLLITT; SUMMA, 2008, p. 25-26).

Ao mesmo tempo, a literatura traz a necessária ampliação da análise desempenho das políticas públicas, relacionando-as com a atuação de atores externos à estrutura governamental, cujas ações diretas e externalidades condicionam tanto o desenho quanto os resultados dos programas e ações públicas. Nesse sentido:

ao transpor os limites da legalidade formal, o Estado passou a buscar novas formas de atuação, pois vários fatores externos passaram a interferir no sucesso da ação governamental, impossibilitando a previsão certa sobre o desenrolar das decisões políticas. Como o apego da burocracia administrativa à previsibilidade e à calculabilidade tornou-se anacrônico nesse novo dasein histórico, a ciência organizacional abriu-se para os problemas empíricos da Administração Pública. Nessa conjuntura, o Estado começou a otimizar sua atividade performativa, de maneira a responder, rápida e eficientemente, às imprevisibilidades que surgem no desenrolar da ação governamental, sem abandonar, contudo, as regras formais do legalismo estatal (BALDO, 2018, p. 61).

Da mesma forma, a concepção tradicional de auditoria, embora não abandonada, encontra-se tensionada pelas pressões sociais que reivindicam um controle mais vigoroso e amplo a respeito do desempenho estatal, bem como maior transparência (ALMEIDA, 2012, p. 44-45). O modelo de controle mais recente promove a geração de valor público refletido no desempenho e *accountability*:

nesse contexto, as definições clássicas de controle que atrelavam o controle ao juízo de conformidade meramente formal passaram a ser criticadas, em razão da existência de normas imperfeitas que não trazem uma sanção ou medida correspondente. Em contrapartida, colocou-se em evidência o procedimento de controle, por ser mais ajustável aos novos contornos da democracia participativa e do controle material de resultados. (BALDO, 2018, p. 67).

A grande vantagem das auditorias operacionais é analisar o contexto, as capacidades e as potencialidades existentes e necessárias para a entrega satisfatória das políticas públicas à sociedade. A variedade de ferramentas, metodologias e escopo traz consigo um benefício ótimo para o melhor delineamento e exame desses fatores contribuindo de forma efetiva para a *accountability* e melhoria da Administração Pública. (PERSSON, 2007; POLLIT; SUMMA; 2008).

Essa variedade decorre da absorção de novos campos de estudo e perspectivas das ciências sociais em sua maioria, incorporando aos achados de auditoria e recomendações maior abrangência dos modelos de política e gestão públicas (POLLIT; SUMMA, 2008).

Mesmo com os benefícios e maior adequação para certos tipos de avaliação, as auditorias operacionais enfrentam algumas limitações como o desenvolvimento contínuo e diversificado das técnicas e ferramentas de auditoria, relativa subjetividade sobre as comparações e recomendações, necessidade de equipe de auditoria com ampla gama de formação acadêmica e profissional, complexidade de análise de cada uma das faces da política e gestão públicas, e maior probabilidade de questionamentos quando às técnicas e resultados da auditoria (POLLIT; SUMMA, 2008).

Entretanto, considera-se que a auditoria operacional desempenha fundamental papel na modernização do controle externo da Administração Pública e produz análises mais completas sobre o alcance dos resultados públicos.

O TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS E AS AUDITORIAS OPERACIONAIS

O Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCE) é mencionado no artigo 73, inciso II, como órgão auxiliar no controle externo exercido pela Assembleia Legislativa (MINAS GERAIS, 2021). Dentre as competências constitucionais (art. 76, inciso VII), o TCE poderá “realizar, por iniciativa própria, ou a pedido da Assembleia Legislativa ou de comissão sua, inspeção e auditoria de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial em órgão de qualquer dos Poderes e em entidade da administração indireta” (MINAS GERAIS, 2021).

Cabe a transcrição do artigo 73, § 2º (MINAS GERAIS, 2021), que versa sobre os direitos da sociedade em relação à gestão pública, em sentido amplo:

§ 2º – É direito da sociedade manter-se correta e oportunamente informada de ato, fato ou omissão, imputáveis a órgão, agente político, servidor público ou empregado público e de que tenham resultado ou possam resultar:

I – ofensa à moralidade administrativa, ao patrimônio público e aos demais interesses legítimos, coletivos ou difusos;

II – prestação de serviço público insuficiente, tardia ou inexistente;

III – propaganda enganosa do Poder Público;

IV – inexecução ou execução insuficiente ou tardia de plano, programa ou projeto de governo e de programas e projetos prioritizados em audiências públicas

regionais; ou • (Inciso com redação dada pelo art. 1º da Emenda à Constituição nº 36, de 29/12/1998.)

V – ofensa a direito individual ou coletivo consagrado nesta Constituição

Dessa forma, o dispositivo assegura aos mineiros informações tempestivas a respeito dos serviços públicos prestados e ainda aquelas que evidenciam falhas reais ou potenciais na prestação dos mesmos, bem como a ausência de cumprimentos e deficiências legais, principiológicos ou estratégicos.

A previsão desse direito e o escopo especificado nos incisos do § 2º, artigo 73, são tratados pelas diversas atuações da Assembleia do Estado de Minas Gerais e do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. Todavia, a execução de auditorias operacionais tende a prover a sociedade de informações mais completas e articuladas, considerando que em seu escopo poderão ser absorvidos de modo sintetizado aspectos das auditorias de conformidade.

Com base no Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, as auditorias operacionais figuram entre os instrumentos de fiscalização possíveis, como se vê no trecho transcrito a seguir:

Art. 278. São instrumentos de fiscalização do Tribunal:

I - acompanhamento no Órgão Oficial do Estado e de Município ou por outro meio de divulgação, das publicações referentes a atos de gestão de recursos públicos;

II - realização de inspeções e de auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial;

III - monitoramento do cumprimento das deliberações do Tribunal e dos resultados delas advindos;

IV - requisição de informações e documentos;

V – levantamentos” (MINAS GERAIS, 2008, art. 278).

Na compreensão do TCE, as auditorias são procedimentos de fiscalização que objetivam avaliar a execução e alcance das políticas públicas sob diversas facetas, avaliar a gestão subsidiária (organização administrativa em sentido amplo) e, também, explorar o funcionamento de órgãos e entidades (art. 282, inciso I, alíneas a, b e c).

A escolha sobre a realização de auditoria pode decorrer do plano anual de auditorias formulado a partir da unidade técnica competente e por meio das sugestões apresentadas pelos Conselheiros, Auditores e Procuradores do Ministério Público, com a necessária aprovação, ou autorização, em momento posterior à definição do plano, do Presidente do Tribunal de Contas (arts. 283 e 284).

Para a condução das auditorias, é assegurado à equipe de auditoria o livre ingresso no órgão ou entidade auditada, acesso às documentações, sistemas e informações requeridas para o trabalho de auditoria e requisição de informações e documentos dentro de prazo razoável (art. 285).

O Manual de Auditoria do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais prevê, com mais detalhes, os aspectos relacionados à definição, finalidade e métodos utilizados nas auditorias. O manual elaborado em 2013 absorve o sistema de auditorias promovido pelo Tribunal de Contas da União (TCU), as Normas de Auditoria Governamental (NAG) e da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores conhecida como INTOSAI (MINAS GERAIS, 2013, p. 02).

Sendo assim, o TCE adota a definição de auditoria estabelecida pelas Normas de Auditoria Governamental, segundo a qual: “a auditoria é o exame independente, objetivo e 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” (NAG 1102).

O incentivo mais contundente para a adoção das auditorias operacionais pelo TCE foi a condução do Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados, Distrito Federal e Municípios Brasileiros (PROMOEX). Esse programa envolveu o Tribunal de Contas da União e o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) para o desenvolvimento de novas técnicas de controle externo, dentre elas a formação dos auditores em metodologias e ferramentas utilizadas para as auditorias operacionais, bem como o compartilhamento e comparação de experiências e resultados entre os tribunais brasileiros (MINAS GERAIS, 2010, p. 31; FONSECA, 2019)..

O PROMOEX envolveu diversos tribunais de contas entre o ano de 2006 a 2013 os quais conduziram a seleção de vários objetos de auditoria para a aplicação do conhecimento adquirido pelos auditores (MINAS GERAIS, 2010).

A importância dada hoje às auditorias operacionais está refletida no Plano Estratégico 2021-2026 do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, temática abordada já em 2010 (FONSECA, 2019). O terceiro objetivo finalístico trata da ampliação das avaliações de desempenho, impacto e governança das políticas públicas, sendo um dos instrumentos monitorados o percentual de auditorias operacionais realizadas. A finalidade dessa previsão é:

contribuir para a melhoria da governança pública democrática, compreendida como a capacidade de implementação de políticas, programas, projetos e ações públicas efetivas, considerando o envolvimento e colaboração dos diversos atores na construção de soluções que assegurem a concretização de direitos fundamentais. A avaliação e a fiscalização dos resultados das políticas públicas, incluindo-se aquelas mencionadas nos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável e na Agenda 2030, estão relacionadas como diretrizes para atuação das Entidades de Fiscalização Superior, na Declaração de Moscou. Visto isso, o aprimoramento das atividades de avaliação do desempenho e do impacto dos programas e políticas públicas se torna essencial, pois é por meio da atuação do controle que será possível analisar a implementação, produtos, resultados e impactos o mais sistematicamente possível, medindo seu desempenho, bem como a sua utilidade e relevância (MINAS GERAIS, 2021, p. 62).

O TCE julga as auditorias operacionais como uma inovação no controle externo que ultrapassa o caráter punitivo, isolado e limitado sobre os procedimentos da administração pública e alcança a geração de valor público, como é possível observar no trecho abaixo:

essa forma inovadora de fiscalização permite a junção de esforços entre fiscalizador e fiscalizados, a partir de avaliação, pelo Tribunal de Contas, de ações da Administração Pública, com o objetivo não simplesmente de punir, mas de contribuir para a melhoria concreta dos programas auditados [...] a auditoria Operacional implica a aferição dos indicadores de economicidade, eficiência, eficácia, controle social, dentre outros, o que pressupõe o alargamento do escopo das funções do controle, o qual passa a interagir com contextos sociais, alinhado às novas demandas que se configuram (MINAS GERAIS, 2010, p. 9-10).

Além da inclusão de auditorias operacionais no planejamento estratégico do órgão, o TCE realiza continuamente a capacitação da equipe de auditores e mantém estrutura formal para a realização de novos processos e o monitoramento dos planos de ação instituídos pelas auditorias concluídas demonstrando a institucionalização dessa nova forma de controle externo (MINAS GERAIS, 2010; MINAS GERAIS, 2020).

ANÁLISE DAS AUDITORIAS OPERACIONAIS NO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante das discussões apresentadas, passa-se para a análise das auditorias operacionais realizadas no Poder Executivo Estadual no período de 2007 a 2020. O exame dos documentos iniciou-se pela relação das auditorias e inspeções realizadas por meio do Portal da Transparência do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. A pesquisa utilizou como parâmetro exclusivo a natureza “auditoria operacional” e resultou em 59 (cinquenta e nove) itens encontrados, exportados em planilha.

Dentre o total, a filtragem dos resultados pelo órgão auditado e objeto¹ da auditoria obteve o valor de 16 (dezesesseis) auditorias operacionais realizadas em órgãos e entidades do Estado de Minas Gerais², sendo evidente o maior volume de auditorias realizadas no âmbito municipal. Cada um dos 16 processos teve sua classificação definida com base nos 22 (vinte e dois) temas de políticas públicas adotados pela Assembleia do Estado de Minas Gerais, em seu portal “Políticas públicas ao seu alcance”.

Dessa forma, as auditorias operacionais realizadas abrangeram 9 (nove) temas de políticas públicas: meio-ambiente (3), saúde (3), educação (2), saneamento básico (2), segurança pública (2), assistência social (1), finanças públicas (1), mineração (1) e turismo (1). Portanto, os temas não abordados diretamente até o momento são: administração pública, defesa do consumidor, energia, agropecuária, cultura, política fundiária, transporte e trânsito, trabalho, emprego e renda, municípios e desenvolvimento regional, indústria, comércio e serviços, ciência, tecnologia e inovação, e, finalmente, esporte e lazer.

Ressalta-se que embora não diretamente abordadas nos processos analisados, as temáticas de políticas públicas podem se entrelaçar. Além disso, o modelo de relatório adotado pelo TCE insere aspectos relativos a elas principalmente no levantamento bibliográfico em que corriqueiramente há a menção às interfaces entre políticas públicas e o resultado desejável para a sociedade.

Observa-se que as auditorias operacionais concentram em 8 anos da série histórica extraída (2007 a 2020), com média de 2 (dois) trabalhos por ano, excluindo-se os anos sem auditoria operacional (média de 1,14, aproximadamente). Em 2007³, 2013 e 2014 foram realizadas uma auditoria operacional por ano, em 2012, 2015⁴ e 2017, duas por ano, em 2011, três e em 2020⁵, quatro auditorias operacionais foram realizadas. Nos anos de 2008, 2009, 2010, 2016, 2018 e 2019, a quantidade apontada pela base de dados utilizada para esse artigo é zero. Cabe salientar, que dentre o total de auditorias operacionais, quatro delas não possuíam os relatórios técnicos ou demais documentos que revelassem o seu conteúdo, seja por

¹ Fez-se necessária a confirmação do órgão auditado pelo objeto da auditoria uma vez constatada a divergência entre as colunas que especificam o município (incluindo “órgão estadual”), órgão (incluindo entidades da administração indireta) e objeto. Assim, optou-se por priorizar a análise das informações contidas no objeto da auditoria, considerando sua melhor clareza quanto à esfera auditada.

² Há uma auditoria operacional inclusa na análise em que tanto o Estado de Minas Gerais e alguns municípios foram examinados na política de fomento ao turismo (processo 1092544).

³ A auditoria operacional foi arquivada.

⁴ Não está disponibilizado no site do TCE o relatório de auditoria processo nº 944812.

⁵ Em 2020, duas auditorias operacionais restam ter os documentos publicados no site.

arquivamento do processo ou por continuidade dos trabalhos até a data de elaboração desse artigo.

Os relatórios de auditoria são construídos em alguns capítulos, que apesar de certa variabilidade na quantidade e detalhamento dos títulos, abordam a introdução, visão geral, comentários dos gestores (quando já disponibilizado o relatório final), recomendações gerais, conclusão e anexos.

Entre a visão geral e os comentários dos gestores, os relatórios contêm número variado de títulos que abordam cada um dos pontos analisados pela auditoria. É também interessante, que esses títulos trazem um quadro geral sobre a política pública no aspecto abordado no capítulo e usualmente utilizam para tanto da literatura acadêmica e análise da legislação relacionada antes da evidenciação do contexto verificado e das recomendações e benefícios esperados, ainda no capítulo.

A introdução apresenta 5 divisões: identificação do tema ou objeto de auditoria, antecedentes, objeto e escopo da auditoria, metodologia de análise e estrutura do relatório (este último suprimido do sumário nos relatórios a partir de 2020). Em alguns relatórios, há uma breve menção das funções do TCE e dos objetivos das auditorias operacionais executadas por ele.

Contata-se que os campos da introdução exibem informações com níveis de detalhamento diferenciados, bem como dos tipos de informação revelados nesse campo. Assim, em alguns exemplos, alcançam duas páginas enquanto outros se resumem a um parágrafo.

Já os “Antecedentes” revelam a motivação para a auditoria operacional que variam desde a seleção da equipe de auditoria operacional, através do plano de auditorias, de decisões dos Conselheiros e de programas nacionais de desenvolvimento do controle externo.

A seção “Escopo e Objeto de Auditoria” delimitam os trabalhos de auditoria, demonstram a sua finalidade e pontuam as questões de auditoria (de 2 a 5 questões, sendo comum subquestões). As auditorias operacionais realizadas voltam-se para o desempenho da política/gestão pública, efetivação, eficiência e participação social.

Por sua vez, a “Metodologia de Análise” evidencia as técnicas e ferramentas utilizadas para a coleta, análise e divulgação dos dados e informações. São utilizados sistemas corporativos comuns (SIAFI, SISPO) e os específicos da política analisada em nível estadual e

nacional. Sempre há consulta à legislação e aos documentos institucionais, confrontados com visitas no local, questionários eletrônicos e entrevistas.

Há predominância do uso das análises do ambiente interno e externo, de risco e de partes interessadas. Com menor incidência, embora não signifique que não sejam utilizadas através da análise documento, a gestão de processos e árvore de problemas.

Entretanto, os instrumentos utilizados, bem como a consolidação das informações apuradas através deles, nem sempre são divulgados, o que impede a compreensão sobre a análise dos dados e informações obtidos.

Os capítulos destinados à visão geral e a cada um dos pontos abordados pela auditoria operacional são redigidos a partir de um resumo do quadro normativo e/ou acadêmico estabelecido para a política pública. Em seguida, as informações coletadas com base nos sistemas corporativos, análise documental, visita no local, questionários e entrevistas revelam o contexto real de efetivação da política e incorporam o exame dos fatores que impedem o alcance do desenho/ resultado esperado.

Importante destacar que são enfatizadas as forças e os casos de excelência identificados no contexto mineiro ou externo. Ao final, são traçadas as recomendações para os diversos gestores e os benefícios esperados são elencados, embora de modo amplo e pouco específico. Há também algumas determinações quando verificados descumprimentos graves.

Quando o relatório já foi encaminhado para o gestor público, um novo capítulo é inserido com a sua análise sobre os achados e recomendações de auditoria. Comumente, o gestor é receptivo ao trabalho da auditoria e ressalta os achados, bem como endossa as recomendações. Verifica-se que os órgãos e entidades contribuem com a correção de alguns entendimentos e também com a identificação de pontos não abordados pela auditoria operacional, mas que revelam a busca de melhores resultados.

Finalmente, as recomendações gerais e a conclusão versam sobre as medidas propostas ou demandadas pelo tribunal de contas para resguardar o interesse público e alcançar maior eficiência.

A partir da análise dos relatórios de auditorias conduzidas no âmbito estadual de Minas Gerais observa-se que nenhum órgão foi abordado completamente, sendo priorizadas as análises de políticas públicas e programas, inclusive ações intersetoriais como o Programa

Travessia. Pollit e Summa (2008, p. 117), ressaltam que a análise de programas e ações que ultrapassam um órgão ou entidade amplia a complexidade das auditorias operacionais. Entretanto, como resultado há uma maior compreensão sobre o resultado entregue à sociedade e sobre as causas de constrangimentos e limitações na produção das políticas e programas públicos. Cita-se inclusive a indicação de baixo desempenho das funções de órgãos centrais em decorrência das deficiências identificadas no nível regional (processo nº 1092544).

Conquanto seja perceptível a tentativa de examinar a eficácia do sistema desenhado para as políticas públicas, utilizando-se para tanto o resgate teórico, histórico e comparativo, as auditorias operacionais ainda se centram majoritariamente nos procedimentos estabelecidos/escolhidos. A esse respeito, Pollit e Summa (2008, 119-122) argumentam que a análise do conteúdo (do produto das políticas públicas) conduz à maior geração de valor à sociedade por confrontar o resultado possível de uma determinada sistematização com o resultado potencial de outros modelos.

Como resultado da própria metodologia adotada pela TCE, as auditorias operacionais buscam analisar os critérios de eficiência (relação custo-benefício), eficácia (alcance das metas) e efetividade (alcance do valor público), dado que realizam o exame financeiro, dos indicadores e do impacto obtido. Porém, ocorre certa limitação principalmente nos achados relativos ao desempenho social, resultante da deficiência dos sistemas de indicadores e ao mesmo tempo da ausência de metodologias de análise de impacto na própria auditoria, sob conceito estrito dessa tipologia de estudo.

Tais aspectos são encontrados na pesquisa conduzida por Pollit e Summa (2008, p. 140) “um obstáculo principal, e muito comum, é que o próprio governo não possui um conjunto bem definido e claro de objetivos e/ou alvos para a atividade sob escrutínio”, pouca sistematização do monitoramento, deficiências nas tecnologias de informação e sistemas de controle interno pouco desenvolvidos.

É interessante que os autores também apontam para uma estratégia de segurança das próprias entidades de fiscalização e governo já que uma mensuração altamente detalhada e sistematizada poderia levar a questionamentos públicos (POLLIT; SUMMA, 2008, p.140-141).

Em relação aos métodos utilizados, como já apontado anteriormente, as auditorias operacionais do TCE apresentam um arcabouço bem definido que sinaliza para a replicação de um pacote entre as auditorias. Entretanto, não há como evidenciar através da análise dos

relatórios se há certa variabilidade entre os modelos adotados uma vez que a denominação é ampla e não há divulgação dos instrumentos da pesquisa conduzida.

Constata-se unânime adoção de entrevistas, análises documentais, exame em dados secundários e questionários. Em alguns relatórios houve menção a análises comparativas entre os órgãos e entidades auditadas e inclusive com modelos internacionais.

Ademais, observa-se que a menção aos métodos utilizados nas auditorias decorrentes do PROMOEX, de modo geral, era mais clara e mais desenvolvida. Isto se deve à própria configuração do programa nacional e, ao mesmo tempo, da simplificação dos relatórios de auditoria ao longo do tempo.

Todavia, pode-se observar que a adoção uniforme dos métodos é acompanhada de personalização na complexidade dos instrumentos adotados com base no escopo e questões de auditorias definidos em cada um dos relatórios.

Finalmente, é amplamente adotada a indicação dos benefícios esperados pelas recomendações e/ou determinações das auditorias operacionais. Esse item contribui para o monitoramento das ações que sejam propostas nos planos de ação e dos resultados da auditoria. Não obstante, não foram identificados documentos institucionais que mencionam a salvaguarda dos recursos públicos em termos financeiros e os resultados dos monitoramentos dos planos de ação.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O desenvolvimento social e democrático do Estado de Direito conduz tensionamentos nos diversos controles existentes e aplicados à Administração Pública, dentre eles o controle externo exercido pelos Tribunais de Contas e entidades correlatas. A pesquisa revelou da mesma forma que aplicação contínua das auditorias de conformidade resultavam em lacunas para a geração de valor público.

Assim, o desenvolvimento das auditorias operacionais é resultado do processo citado e das compreensões das instituições de controle, bem como da maior flexibilidade para a adoção de ciências mais recentes. A complexidade de elaboração e produção das políticas públicas

imprime questões que não poderiam ser respondidas sem o uso de novos métodos e olhares para o controle externo com entregas negativas para a *accountability*.

O exame das esferas e interrelações presentes nos programas públicos, principalmente quando se questiona o modelo adotado, amplia de sobremodo a capacidade da própria administração pública traçar estratégias e correções para as ações em desenvolvimento e futuras. Além disso, o abandono da centralidade punitiva possibilita um ambiente de diálogo, confiança e transparência das informações entre o auditor e auditado.

O contexto recente de adoção das auditorias operacionais pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais não representou descontinuidade no desenvolvimento e importância dessa nova forma de controle externo. Entretanto, há preferência pela adoção conservadora dos métodos utilizados não sendo evidente grande inovação entre as ferramentas utilizadas entre os primeiros relatórios e os mais recentes.

Da análise, foi possível perceber que os trabalhos de auditoria operacional possuem uma variabilidade intrínseca, mas que trazem elementos essenciais para a melhoria da gestão pública. Entretanto, observa-se que não há uma padronização tão efetiva, embora exista, sobre quais informações e em que nível elas devem ser apresentadas no relatório de auditoria. Essa característica pode prejudicar o entendimento sobre as recomendações e determinações de auditoria, bem como a forma como a auditoria analisou as fontes de dados e informações.

Assim, sugere-se que a análise comparativa entre os relatórios de auditoria pode conduzir a uma melhor compreensão de todas as informações neles contidas, promovendo a transparência.

Constata-se que a auditoria operacional preza realmente pelo exame das condições necessárias para a boa operacionalização das políticas públicas, indicando inclusive distorções sobre o controle de outros órgãos e de legislações divergentes ou conflitantes.

Além disso, as entrevistas e questionários possibilitam um maior aprofundamento sobre o nível de conformidade, no sentido de alcance da finalidade prevista nas normas, e tornam capazes a comparação de estratégias adotadas em situações semelhantes.

Característica interessante, mas ainda incipiente, são as indicações dos benefícios esperados com as recomendações e determinações das auditorias. Considera-se a existência de um campo de desenvolvimento para a mensuração sistemática dos impactos decorrentes das

auditorias conduzidas, mesmo reconhecendo a descontinuidade de políticas públicas e até mesmo da deficiência do controle interno dos órgãos auditados.

As limitações dessa pesquisa resultam da base de dados utilizada a qual pode não evidenciar trabalhos de auditoria operacional que não ultrapassaram a fase de planejamento e/ou execução da auditoria. Além disso, a seleção do âmbito estadual conduz à uma análise mais limitada, considerando que representa apenas 27% do total de relatórios apontados pelo Portal da Transparência. Finalmente, a formatação da pesquisa apresentada foi delimitada pela limitação temporal para análise dos materiais disponíveis no site.

Assim, a análise de outros documentos institucionais, aplicação de outras metodologias, principalmente qualitativas, poderá examinar de forma mais extensa a adoção das auditorias operacionais no Estado de Minas Gerais.

Mesmo diante das limitações, o Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais manteve a estrutura formal especializada na condução e monitoramento de auditorias operacionais e inclui continuamente a ampliação do desenvolvimento de análises de resultados das políticas públicas no planejamento estratégico da instituição.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Carlos Wellington Leite de. Auditoria operacional: conceito, proposta e crítica. **Revista do TCU**. Brasília: TCU, 2012, n. 123. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/148>. Acesso em: 11 jul. 2021.

BALDO, Rafael Antônio. A contribuição das auditorias operacionais para o controle externo das políticas públicas. **Revista de Ciências do Estado**. Belo Horizonte: UFMG, 2018, v. 3, n. 1, p. 53-90. Disponível em: <https://periodicos.ufmg.br/index.php/revce/article/view/5087>. Acesso em: 11 de jul. 2021.

BRASIL. **Constituição de 1988**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 19 mai. 2021.

COBRA, Harley Fabiany Junqueira. As auditorias operacionais como mecanismos de controle dos tribunais de contas. **Revista do TCEMG**. Belo Horizonte: TCEMG, 2014, p. 17-34. Disponível em: <https://revista1.tce.mg.gov.br/Content/Upload/Materia/2881.pdf>. Acesso em: 24 mar. 2021.

COSTA, Luiz Bernardo Dias. **O Tribunal de Contas no Estado Contemporâneo**. Dissertação de Mestrado. Curitiba: PUC-PR, 2005. Disponível em: <http://dominiopublico.mec.gov.br/download/teste/arqs/cp007979.pdf>. Acesso em: 19 mai. 2021.

Di PIETRO; Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Forense, 2020, 33 ed., (e-book).

FONSECA, Marina Moraes Raso Sardinha. **Análise das auditorias operacionais do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais: uma avaliação à luz da Teoria Neoinstitucional**. Belo Horizonte: FJP, 2020. Disponível em: <http://tede.fjp.mg.gov.br/handle/tede/455>. Acesso em: 06 set. 2021.

GRIN, Eduardo José. **Controle Externo e Policy Making?** Uma análise da atuação do TCU na administração pública federal. Texto para discussão nº2595. Brasília: IPEA, 2020. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/10253/1/td_2595.pdf. Acesso em: 19 mai. 2021.

IRB. **Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP): nível 3: requisitos mandatórios para auditorias do setor público**. Curitiba: Instituto Raul Barbosa, 2015. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2020/04/nbasp-nivel3.pdf>. Acesso em: 04 ago. 2021.

LIMA, Luiz Henrique. **Controle externo: teoria e jurisprudência para os tribunais de contas**. Rio de Janeiro: Forense; MÉTODO, 2021, 9. ed.

MINAS GERAIS. **Constituição do Estado de Minas Gerais**. Atualizada e acompanhada dos textos das Emendas à Constituição nos 1 a 109. Belo Horizonte: Assembleia do Estado de Minas Gerais, 2021, 28ed. Disponível em:

<https://www.almg.gov.br/export/sites/default/consulte/legislacao/Downloads/pdfs/ConstituicaoEstadual.pdf>. Acesso em: 02 ago. 2021.

MINAS GERAIS. **Resolução nº 12/2008**. O Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, com base no disposto no inciso i do § 3º do art. 77 da constituição do estado de 1989 e no inciso ii do art. 4º da lei complementar nº 102 de 17 de janeiro de 2008, resolve aprovar o seguinte regimento interno. Belo Horizonte: Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, 2008. Disponível em:
<https://www.tce.mg.gov.br/IMG/Legislacao/legiscont/Regimentointerno/Reg-Int-12-08.pdf>. Acesso em: 02 ago. 2021.

MINAS GERAIS. **Manual de Auditoria do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**. Belo Horizonte: Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, 2013. Disponível em: <https://www.tce.mg.gov.br/projetoauditar/Manual.shtml>. Acesso em: 02 ago. 2021.

MINAS GERAIS. **Plano Estratégico 2021-2026**. Belo Horizonte: Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, 2021. Disponível em:
https://www.tce.mg.gov.br/planejamento_estrategico/docs/Plano_Estrategico_Janeiro_de_2021.pdf. Acesso em: 02 ago. 2021.

MINAS GERAIS. **Políticas públicas ao seu alcance** (site). Belo Horizonte: Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais, 2021. Disponível em:
https://politicaspUBLICAS.almg.gov.br/sobre/index.html#Entenda_o_site. Acesso em: 02 ago. 2021.

MINAS GERAIS. **Portal da transparência do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**. Belo Horizonte: ALMG, 2021. Disponível em:
<https://transparencia.tce.mg.gov.br/#/auditoria>. Acesso em: 03 ago. 2021.

MINAS GERAIS. **Processo nº 776274**. INTEIRO TEOR - ARQUIVAMENTO. Disponível em: <https://tcnotas.tce.mg.gov.br/TCJuris/Home/Detalhes/776274#!>. Acesso em: 06 ago. 2021.

MINAS GERAIS. **Processo nº 862696**. AUDITORIA OPERACIONAL NO PROGRAMA SANEAMENTO BÁSICO-MAIS SAÚDE PARA TODOS, NO ÂMBITO DA SECRETARIA DE DESENVOLVIMENTO REGIONAL URBANO - SEDRU E COMPANHIA DE SANEAMENTO BÁSICO DE MINAS GERAIS - COPASA. Belo Horizonte: TCE, 2011. Disponível em:
<https://tcnotas.tce.mg.gov.br/tcjuris/Nota/BuscarArquivo/110019>. Acesso em: 06 ago. 2021.

MINAS GERAIS. **Processo nº 862615**. AUDITORIA OPERACIONAL REALIZADA NO PROGRAMA SAÚDE EM CASA GERENCIADO PELA SECRETARIA DE ESTADO DA SAÚDE DE MINAS GERAIS, NO ÂMBITO DO PROGRAMA DE MODERNIZAÇÃO DO CONTROLE EXTERNO DO ESTADOS, DISTRITO FEDERAL E MUNICÍPIOS - PROMOEX. Belo Horizonte: TCE, 2011. Disponível em:
<https://tcnotas.tce.mg.gov.br/tcjuris/Nota/BuscarArquivo/109688>. Acesso em: 06 ago. 2021.

MINAS GERAIS. **Processo nº 839481**. AUDITORIA OPERACIONAL RELATIVA AO PROGRAMA TRAVESSIA, DA SECRETARIA DE ESTADO DE DESINVOLVIMENTO SOCIAL EM CONFORMIDADE COM DECISÃO SESSÃO PLENARIA DO DIA

03/02/2010. Belo Horizonte: TCE, 2011. Disponível em:
<https://tctnotas.tce.mg.gov.br/tcjuris/Nota/BuscarArquivo/110080>. Acesso em: 06 ago. 2021.

MINAS GERAIS. **Processo nº 872163**. AUDITORIA OPERACIONAL NA SECRETARIA DE ESTADO DE MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL, OBJETIVANDO A ANÁLISE DA GESTÃO DAS UNIDADES DE CONSERVAÇÃO DE PROTEÇÃO INTEGRAL DO ESTADO DE MINAS GERAIS. Belo Horizonte: TCE, 2012. Disponível em: <https://tctnotas.tce.mg.gov.br/tcjuris/Nota/BuscarArquivo/193631>. Acesso em: 06 ago. 2021.

MINAS GERAIS. **Processo nº 886104**. RELATÓRIO DE AUDITORIA OPERACIONAL NO PROGRAMA FARMÁCIA DE MINAS. Belo Horizonte: TCE, 2012. Disponível em: <https://tctnotas.tce.mg.gov.br/tcjuris/Nota/BuscarArquivo/250919>. Acesso em: 06 ago. 2021.

MINAS GERAIS. **Processo nº 911688**. AUDITORIA OPERACIONAL REALIZADA NA COPASA-MG - SERVIÇOS DE SANEAMENTO INTEGRADO DO NORTE E NORDESTE DE MG - COPANOR, REFERENTE AO PERÍODO DE 2009 A 2012. Belo Horizonte: TCE, 2013. Disponível em:
<https://tctnotas.tce.mg.gov.br/tcjuris/Nota/BuscarArquivo/798112>. Acesso em: 06 ago. 2021.

MINAS GERAIS. **Processo nº 923936**. RELATORIO PRELIMINAR DE AUDITORIA OPERACIONAL EDUCAÇÃO - ENSINO MEDIO TENDO COMO OBJETO IDENTIFICAR OS PRINCIPAIS PROBLEMAS QUE AFETAM O ENSINO MEDIO EM MINAS GERAIS E SUAS POSSIVEIS CAUSAS. Belo Horizonte: TCE, 2014. Disponível em: <https://tctnotas.tce.mg.gov.br/tcjuris/Nota/BuscarArquivo/798114>. Acesso em: 06 ago. 2021.

MINAS GERAIS. **Processo nº 951431**. AUDITORIA OPERACIONAL REALIZADA NO SISTEMA ESTADUAL DE MEIO AMBIENTE - SISEMA, COM O OBJETIVO DE: 1) AVALIAR A ESTRUTURA E A ORGANIZAÇÃO DO SISEMA PARA A REALIZAÇÃO DO LICENCIAMENTO AMBIENTAL DA ATIVIDADE DE EXTRAÇÃO DO MINÉRIO DE FERRO; E 2) IDENTIFICAR O APROVEITAMENTO DESSA ATIVIDADE PELO GOVERNO ESTADUAL PARA A PROMOÇÃO DO DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO DE MINAS GERAIS. Belo Horizonte: TCE, 2015. Disponível em:
<https://tctnotas.tce.mg.gov.br/tcjuris/Nota/BuscarArquivo/2203420>. Acesso em: 06 ago. 2021.

MINAS GERAIS. **Processo nº 944812**. RELATORIO PRELIMINAR DE AUDITORIA OPERACIONAL TENDO POR FINALIDADE AVALIAR O NÍVEL DE RESOLUTIVIDADE DAS UNIDADES BÁSICAS DE SAÚDE, IDENTIFICANDO OS PRINCIPAIS PROBLEMAS QUE AFETAM A QUALIDADE E A COBERTURA DA ATENÇÃO BÁSICA À SAÚDE NO ESTADO DE MINAS GERAIS. Belo Horizonte: TCE, 2015. Disponível em: https://www.tce.mg.gov.br/pesquisa_processo.asp. Acesso em: 06 ago. 2021.

MINAS GERAIS. **Processo nº 1007893**. AUDITORIA OPERACIONAL REALIZADA NA SECRETARIA ESTADUAL DE MEIO AMBIENTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS, COM O OBJETIVO DE ANALISAR AS POLÍTICAS PÚBLICAS DE RESÍDUOS SÓLIDOS DO ESTADO. Belo Horizonte: TCE, 2017. Disponível em:
<https://tctnotas.tce.mg.gov.br/tcjuris/Nota/BuscarArquivo/1471737>. Acesso em: 06 ago. 2021.

MINAS GERAIS. **Processo nº 1013193**. AUDITORIA OPERACIONAL REALIZADA NA SECRETARIA ESTADUAL DE MEIO AMBIENTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS, COM O OBJETIVO DE ANALISAR A GESTÃO DOS RECURSOS HÍDRICOS NO ESTADO DE MINAS GERAIS. Belo Horizonte: TCE, 2017. Disponível em: <https://tctnotas.tce.mg.gov.br/tcjuris/Nota/BuscarArquivo/1417558>. Acesso em: 06 ago. 2021.

MINAS GERAIS. **Processo nº 1095283**. AUDITORIA OPERACIONAL REALIZADA COM O OBJETIVO DE AVALIAR AS AÇÕES DO ESTADO DE MINAS GERAIS PARA O ENFRENTAMENTO À VIOLÊNCIA CONTRA A MULHER. Belo Horizonte: TCE, 2020. Disponível em: https://www.tce.mg.gov.br/pesquisa_processo.asp. Acesso em: 06 ago. 2021.

MINAS GERAIS. **Processo nº 1092544**. AUDITORIA OPERACIONAL REALIZADA NA SECULT COM O OBJETIVO DE AVALIAR A GESTÃO DAS POLÍTICAS PÚBLICAS ESTADUAIS LIGADAS À ATIVIDADE TURÍSTICA NOS ÂMBITOS ESTADUAL, REGIONAL E MUNICIPAL POR ENTENDER QUE ESTAS POLÍTICAS, SE EFETIVAMENTE BEM ESTRUTURADAS, PODERÃO POSSIBILITAR O EXERCÍCIO PLENO DA ATIVIDADE TURÍSTICA, CONTRIBUINDO PARA O DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, CULTURAL, EDUCACIONAL, SOCIAL, E AMBIENTAL SUSTENTÁVEL COM A CONSEQUENTE GERAÇÃO DE EMPREGO E RENDA PARA A POPULAÇÃO MINEIRA. Belo Horizonte: TCE, 2020. Disponível em: <https://tctnotas.tce.mg.gov.br/tcjuris/Nota/BuscarArquivo/2387890>. Acesso em: 06 ago. 2021.

MINAS GERAIS. **Processo nº 1088963**. AUDITORIA OPERACIONAL REALIZADA NA SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DE MINAS GERAIS COM O OBJETIVO AVALIAÇÃO DOS RESULTADOS ADVINDOS DAS RENÚNCIAS DE RECEITAS EFETIVADAS PELO GOVERNO ESTADUAL. Belo Horizonte: TCE, 2020. Disponível em: <https://tctnotas.tce.mg.gov.br/tcjuris/Nota/BuscarArquivo/2258128>. Acesso em: 06 ago. 2021.

MINAS GERAIS. **Processo nº 1084566**. AUDITORIA REALIZADA NA SECRETARIA DE ESTADO DE ADMINISTRAÇÃO PRISIONAL/SECRETARIA DE ESTADO DE JUSTIÇA E SEGURANÇA PÚBLICA, OBJETIVANDO AVALIAR A CELEBRAÇÃO, EXECUÇÃO E A GESTÃO DOS CONTRATOS DE FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO NOS PRESÍDIOS, CELEBRADOS PELO ESTADO. Belo Horizonte: TCE, 2020. Disponível em: https://www.tce.mg.gov.br/pesquisa_processo.asp. Acesso em: 06 ago. 2021

MINAS GERAIS. **Relatório de Atividades 3º trimestre de 2010**. Belo Horizonte: TCE, 2010. Disponível em: <https://www.tce.mg.gov.br/IMG/PrestaContas/RELATORIOS/2010/3Trimestre2010.pdf>. Acesso em: 08 set. 2021.

MINAS GERAIS. **Relatório estatístico das atividades do TCEMG 1º trimestre de 2020**. Belo Horizonte: TCE, 2020. Disponível em: https://www.tce.mg.gov.br/ArquivosDOC/Corregedoria_Trimestre_01_2020.pdf. Acesso em: 08 set. 2021.

OLIVEIRA, Roberto Vasconcellos de. **Auditoria operacional**: uma nova ótica dos Tribunais de Contas auditarem a gestão pública, sob o prisma da eficiência, economicidade, eficácia e efetividade, e o desafio de sua consolidação no TCE/RJ. Dissertação de mestrado. Curso de

Mestrado em Administração Pública. Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresa da Fundação Getúlio Vargas. Rio de Janeiro: FGV, 2008. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/3361/rvasconcellos.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 12 jul. 2021.

POLITT, Christopher; *et al.* **Desempenho ou legalidade?** Auditoria operacional e de gestão pública em cinco países. Tradução de Pedro Buck. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

PUCCIONI, Felipe Galvão. **Capacidades e performance dos Tribunais de Contas no Brasil.** Dissertação de mestrado. Rio de Janeiro: FGV, 2016. Disponível em: https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/16686/DISSERTA%C3%87%C3%83O_PUCCIONI_F.pdf?sequence=1&isAllowed=y. Acesso em 19 mai. 2021.

SERAFINI, Paula Gonçalves; MOURA, Jéssica Morais de. Auditorias operacionais e desempenho no setor público: um panorama da atuação dos Tribunais de Contas brasileiros. **XL Encontro Nacional de Engenharia de Produção.** Paraná: ABEPRO, 2020. Disponível em: http://www.abepro.org.br/biblioteca/TN_STO_347_1782_40657.pdf. Acesso em: 22 mar. 2021.

SILVA, Elke Andrade Soares de Moura. Controle externo, controle social e cidadania. **Revista do TCE.** Belo Horizonte: TCE, 2012, p. 46-57. Disponível em: <https://revista1.tce.mg.gov.br/Content/Upload/Materia/1664.pdf>. Acesso em: 17 mai. 2021.

TCU. **Portaria SEGECEX nº 18, de 12 de novembro de 2020.** Aprova a revisão do Manual de Auditoria Operacional. Brasília: TCU, 2020. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/A7/66/B6/33/9692671053455957F18818A8/BTCU_36_de_03_12_2020_Especial%20%20-%20Aprova%20a%20revis%C3%A3o%20do%20Manual%20de%20Auditoria%20Operacional.pdf. Acesso em: 17 mai. 2021.