

UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ

CRISTHIAN CARLA BUENO DE ALBUQUERQUE LIBERAL

**AUDITORIAS OPERACIONAIS AMBIENTAIS REALIZADAS PELO TRIBUNAL DE
CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ: EFETIVIDADE NO MONITORAMENTO E
CONTRIBUIÇÕES PARA O DESENVOLVIMENTO LOCAL/REGIONAL**

CURITIBA

2022

CRISTHIAN CARLA BUENO DE ALBUQUERQUE LIBERAL

**AUDITORIAS OPERACIONAIS AMBIENTAIS REALIZADAS PELO TRIBUNAL DE
CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ: EFETIVIDADE NO MONITORAMENTO E
CONTRIBUIÇÕES PARA O DESENVOLVIMENTO LOCAL/REGIONAL**

**ENVIRONMENTAL OPERATIONAL AUDITS CARRIED OUT BY THE COURT OF
AUDITORS OF THE STATE OF PARANÁ: MONITORING EFFECTIVENESS AND
CONTRIBUTIONS TO LOCAL/REGIONAL DEVELOPMENT**

Tese apresentada como requisito parcial para obtenção do grau de Doutor(a) em Planejamento e Governança Pública, do Programa de Pós-Graduação em Planejamento e Governança Pública da Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR).

Área de Concentração: Planejamento Público e Desenvolvimento. Linha de Pesquisa: Governança Pública e Desenvolvimento.

Orientador: Prof. Dr. Antônio Gonçalves de Oliveira

Co-orientador: Prof. Dr. Anderson Catapan

CURITIBA

2022



[4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/)

Esta licença permite remixe, adaptação e criação a partir do trabalho, para fins não comerciais, desde que sejam atribuídos créditos ao(s) autor(es) e que licenciem as novas criações sob termos idênticos. Conteúdos elaborados por terceiros, citados e referenciados nesta obra não são cobertos pela licença.



Ministério da Educação
Universidade Tecnológica Federal do Paraná
Campus Curitiba



CRISTHIAN CARLA BUENO DE ALBUQUERQUE LIBERAL

AUDITORIAS OPERACIONAIS AMBIENTAIS REALIZADAS PELO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ: EFETIVIDADE NO MONITORAMENTO E CONTRIBUIÇÕES PARA O DESENVOLVIMENTO LOCAL/REGIONAL

Trabalho de pesquisa de doutorado apresentado como requisito para obtenção do título de Doutora Em Planejamento E Governança Pública da Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR). Área de concentração: Planejamento Público E Desenvolvimento.

Data de aprovação: 04 de Agosto de 2022

Dr. Antonio Goncalves De Oliveira, Doutorado - Universidade Tecnológica Federal do Paraná

Dr. Elias Garcia, Doutorado - Universidade Estadual do Oeste do Paraná (Unioeste)

Dr. Jansen Maia Del Corso, Doutorado - Pontifícia Universidade Católica do Paraná (Pucpr)

Dr. Rogerio Allon Duenhas, Doutorado - Universidade Tecnológica Federal do Paraná

Dr. Vicente Pacheco, Doutorado - Universidade Federal do Paraná (Ufpr)

Documento gerado pelo Sistema Acadêmico da UTFPR a partir dos dados da Ata de Defesa em 28/09/2022.

AGRADECIMENTOS

Ao término desta caminhada científica é necessário prestar minha gratidão a diversas pessoas que, em maior ou menor grau, contribuíram para que este trabalho pudesse ser realizado. Tarefa que representa uma grande realização pessoal, sendo a mais importante da minha carreira acadêmica e profissional, planejada desde o tempo da academia de Direito.

Inicialmente agradeço a Deus, pela graça de ter me permitido concluir este estudo, diante de um período pandêmico, com tantas adversidades e provações. Obrigada Deus por ter mantido minha integridade física e mental para a realização e conclusão desta obra acadêmica e por estar sempre presente na minha vida.

Aos meus pais, pela educação, pelo amor e apoio incondicionais e, principalmente, por terem me ensinado a valorizar o aprendizado e os estudos, colocando-os sempre como prioridade no meu processo de formação e educação.

À minha irmã Kamylla B. de Albuquerque, pela motivação, incentivo, companheirismo e presença constante em minha vida, em especial nos momentos difíceis e conflituosos. Obrigada por ser meu apoio e minha melhor amiga.

Ao meu marido Edilson G. Liberal pela compreensão, amor e apoio durante todo este processo de aprendizado, durante o qual a ausência, ansiedade e lágrimas se fizeram presentes. Sobretudo, pela sua presença e participação nos momentos de intensa felicidade. Obrigada por ser meu parceiro de vida e caminhar comigo nos bons momentos e, nos ruins.

Ao meu filho João Francisco, minha fonte de vida, minha inspiração diária, minha motivação, minha mais pura e incondicional alegria de viver. Obrigada filho por ser tão maravilhoso!

Aos meus familiares, pelo apoio incondicional, principalmente nos momentos em que precisei que ficassem com meu filho, Joao Francisco, para poder escrever, analisar e desenvolver este estudo. Muito obrigada!

Aos meus orientadores Doutor Anderson Catapan e Doutor Antônio Gonçalves de Oliveira, pela amizade, dedicação, sobretudo, pela firme e brilhante orientação, sem a qual certamente não seria possível o desenvolvimento deste trabalho.

Professor Antônio Gonçalves de Oliveira externo ainda, nesta oportunidade, minha plena e total admiração pela sua pessoa, obrigada por ter sido orientador, amigo e por ter me acolhido em momentos difíceis. Obrigada por ter me instigado a seguir, a persistir! Seu apoio foi fundamental para a conclusão deste estudo. Seu coração é nobre e fico muito feliz em compartilhar este momento tão importante com você. Muito obrigada!

Aos meus colegas de doutorado, pela amizade, pelo apoio psicológico, pela colaboração e parceria durante todo o processo, principalmente durante o meu período de gravidez, vocês foram fundamentais para a conclusão deste estudo. Os momentos vividos serão sempre lembrados com muita estima e carinho!

À minha colega de doutorado Débora Tazinasso Oliveira, um agradecimento especial, pela sua dedicação e objetividade na condução dos trabalhos do doutorado, principalmente por ter aceitado o desafio de inovar na estrutura da tese, adotando também, o modelo multipaper. Sua colaboração e auxílio foram essenciais para a finalização deste trabalho. Obrigada.

Aos professores doutores Elias Garcia, Jansen Maia Del Corso, Rogério Allon Duenhas e Vicente Pacheco, pelas inquestionáveis contribuições promovidas, as quais foram importantíssimas para a conclusão do estudo.

Aos meus superiores, Doutor Durval Amaral e Celia Cristina Arruda, pela compreensão em relação às ausências, pela confiança, apoio e incentivo. Sem a colaboração de vocês não teria sido possível!

Aos professores do doutorado, pela motivação e compartilhamento de seus conhecimentos durante todo o processo.

Aos meus colegas de trabalho e amigos, que durante toda a etapa de elaboração da pesquisa estiveram sempre me acompanhando e incentivando.

Agradeço, ainda, à Anna Caruso, pela admirável revisão do texto, e a Maria Laura Zocolotti, pela editoração. O trabalho de vocês valoriza o esforço de construção de mais uma etapa da minha vida científica.

Sou grata a todos.

"Não se mede o valor de um homem pelas suas roupas ou pelos bens que possui. O verdadeiro valor do homem é o seu caráter, suas ideias e a nobreza dos seus ideais."

(Charles Chaplin)

É chegada a hora de alçar novos voos!

RESUMO

O meio ambiente é consagrado, constitucionalmente no direito brasileiro, como direito fundamental, bem de uso comum do povo e essencial à qualidade de vida da coletividade, impondo-se ao poder público e à sociedade garantir, por meio da sua defesa e preservação, o desenvolvimento sustentável para as presentes e futuras gerações. A fim de garantir esse bem maior, a mesma Constituição atribuiu aos Tribunais de Contas competência para controlar e fiscalizar o patrimônio ambiental, a qual é exercida por meio das auditorias operacionais ambientais. Esse tipo de auditoria é o instrumento mais adequado para esse fim, uma vez que tem o escopo de verificar a eficiência, eficácia, efetividade e economicidade das ações ambientais, assegurando o desempenho e o aperfeiçoamento da gestão ambiental, fomentando o diálogo das instituições de controle externo com os entes auditados. Elas são capazes de otimizar os resultados das ações ambientais para a sociedade, ao identificar boas práticas e oportunidades de aprimoramento. Configuram uma evolução do modo de proceder destas instituições de controle externo, antes focada apenas nas auditorias contábeis e de conformidade (legalidade dos procedimentos). A presente Tese, estruturada na forma de *multipapers* (quatro *papers*), propõe a adoção de medidas que visam ao aperfeiçoamento dos processos de monitoramentos destas auditorias, a fim de que elas se tornem mais efetivas e possam contribuir para o desenvolvimento sustentável dos municípios e/ou da região na qual está inserido o ente/orgão auditado. Para tanto, foi realizada uma pesquisa exploratória por meio de investigação bibliográfica, documental e observação teórico-empírica, apoiando-se em análise descritiva de dados, sobre os procedimentos realizados no Tribunal de Contas do Estado do Paraná, no período de 2009 a 2021, a qual evidencia que há poucos estudos aprofundados sobre a temática abordada, e que, embora a Corte de Contas Paranaense tenha iniciativas importantes para fins de fortalecimento das auditorias operacionais ambientais, a exemplo do pioneirismo na implantação dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável no Estado do Paraná, a sua atuação ainda se mostra demasiadamente reduzida, atingindo no período estudado, menos de 25% dos Municípios paranaenses. Observam-se também falhas nos procedimentos, como a ausência de normas internas que padronizem a atuação do Tribunal nos processos de auditorias ambientais e em seus respectivos monitoramentos, gerando excessiva burocratização dos processos, mitigada transparência das atividades de auditoria e conseqüente desvirtuamento do tipo de auditoria. Concernente ao aspecto material, nota-se ausência de participação de atores relevantes no processo, a exemplo do Poder Legislativo e do Controle Interno do órgão/ente auditado. Percebe-se que o foco dessas auditorias gira em torno de questões estritamente operacionais, voltadas ao planejamento de curto prazo. Diante de tal cenário, conclui-se que é necessário engajamento institucional para aperfeiçoamento e fortalecimento deste tipo de auditoria, em face dos benefícios que ela pode proporcionar a sociedade, cujos relatórios devem possuir acesso amplo tanto para a coletividade quanto para o Poder Legislativo, atores importantes neste processo de preservação ambiental e de indução de políticas públicas. Aliás, a transparência fomenta a discussão, críticas e decisões relevantes. Também, embora estes procedimentos, atualmente, não gerem impactos tendentes a corroborar de forma direta para o desenvolvimento sustentável da região onde os entes/órgãos auditados estão inseridos, nem mesmo do Município auditado, eles são arenas férteis para elaboração de planejamentos estratégicos situacionais (PES) voltados para soluções de problemas ambientais mais complexos, tendentes a gerar contribuições significativas aos níveis locais e regionais. Desse modo, a participação do Poder Legislativo, do controle interno e de atores envolvidos com o objeto da auditoria, mostra-se imprescindível nestes procedimentos, ensejando maior diálogo institucional com vistas a melhores resultados das ações e políticas públicas ambientais, defendendo e garantindo um meio ambiente ecologicamente equilibrado para as presentes e futuras gerações.

Palavras-chave: Tribunais de Contas. Auditorias Operacionais ambientais. Monitoramentos. Planejamentos estratégicos. Desenvolvimento Sustentável.

ABSTRACT

The environment is constitutionally enshrined in Brazilian law as a fundamental right, a good for the common use of the people and essential to the quality of life of the community, imposing on the public power and society to guarantee, through its defense and preservation, the sustainable development for present and future generations. In order to guarantee this greater good, the same Constitution gave the Audit Courts the power to control and inspect environmental assets, which is exercised through environmental operational audits. This type of audit is the most appropriate instrument for this purpose, since it has the scope to verify the efficiency, effectiveness and economy of environmental actions, ensuring the performance and improvement of environmental management, encouraging the dialogue of external control institutions with the audited entities. They can optimize the results of environmental actions for society, identifying good practices and opportunities for improvement. Configuring an evolution of the way of proceeding of these external control institutions, previously focused only on accounting and compliance audits (legality of procedures). This Thesis proposes the adoption of measures aimed at improving the monitoring processes of these audits, so that they become more effective and can contribute to the sustainable development of the municipalities and/or region where the audited entity/organisation is located. To this end, an exploratory research was carried out through bibliographic, documentary research and theoretical-empirical observation, based on descriptive data analysis, on the procedures carried out at the Court of Auditors of the State of Paraná, from 2009 to 2021, through which it appears that there are few in-depth studies on the subject addressed, and, although the Court of Auditors of Paraná has important initiatives for the purpose of strengthening environmental operational audits, such as the pioneering spirit in the implementation of the Sustainable Development Goals in the State of Paraná, its performance is still too low, reaching less than 25% of the municipalities in Paraná during the period studied. There are also flaws in the procedures, such as the absence of internal rules standardizing the Court's performance in environmental audit processes and in their respective monitoring, generating excessive bureaucratization of processes, lack of transparency of audit activities and distortion of the type of audit. Concerning the material aspect there is a lack of participation of relevant actors in the process, such as the Legislative Power and the Internal Control body, and that the focus of these audits revolves around strictly operational issues, aimed at short-term planning. In view of this scenario, it is concluded that institutional engagement is necessary for the improvement and strengthening of this type of audit, in view of the benefits it can provide to society, whose reports must have broad access both to the community and to the Legislative Power, important actors. in this process of environmental preservation and induction of public policies. In fact, transparency encourages discussion, criticism and relevant decisions. And, although these procedures currently do not generate impacts tending to directly corroborate the sustainable development of the region where the audited entities/agencies are inserted, not even the audited Municipality, they are fertile arenas for the elaboration of situational strategic planning (PES) aimed at solving more complex environmental problems, tending to generate significant contributions at local and regional levels. In this way, the participation of the Legislative Power, of the internal control body of the audited entity and of actors involved with the object of the audit are essential in these procedures, giving rise to greater institutional dialogue with a view to better results of environmental actions and public policies, defending and guaranteeing an ecologically balanced environment for present and future generations.

Keywords: Courts of Accounts. Operational Audits. Monitoring. Strategic plans. Sustainable development.

SUMÁRIO

CAPÍTULO 1 INTRODUÇÃO GERAL: A TESE	12
1 CONTEXTUALIZAÇÃO INICIAL	12
2 PROBLEMA E QUESTÃO DE PESQUISA	20
3 TESE	22
3.1 PRESSUPOSTOS DA PESQUISA.....	26
3.2 ORIGINALIDADE E INEDITISMO	27
4 OBJETIVOS	33
4.1 OBJETIVO GERAL.....	33
4.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS	33
5 JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA	35
5.1 ADERÊNCIA AO PROGRAMA.....	38
6 CONTRIBUIÇÕES DA PESQUISA	40
7 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA	42
8 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	44
8.1 CLASSIFICAÇÃO GERAL DOS PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	44
9 ESTRUTURA DA TESE	47
REFERÊNCIAS	49
CAPÍTULO 2 AUDITORIAS OPERACIONAIS AMBIENTAIS REALIZADAS POR TRIBUNAIS DE CONTAS E SUAS CONTRIBUIÇÕES PARA O DESENVOLVIMENTO LOCAL: UM ESTUDO BIBLIOMÉTRICO	58
1 INTRODUÇÃO	59
2 PERCURSO METODOLÓGICO	62
2.1 LEVANTAMENTO BIBLIOMÉTRICO	62
2.2 RESULTADOS E DISCUSSÃO	70
3 CONSIDERAÇÕES FINAIS	75
REFERÊNCIAS	76

CAPÍTULO 3 POTENCIAIS BENEFÍCIOS DAS AUDITORIAS OPERACIONAIS PARA O DESENVOLVIMENTO LOCAL/REGIONAL: OS TRIBUNAIS DE CONTAS SOB NOVO ENFOQUE	82
1 INTRODUÇÃO	83
2 CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	86
2.1 CONTROLE EXTERNO EXERCIDO PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS	88
3 TRIBUNAIS DE CONTAS E AS AUDITORIAS GOVERNAMENTAIS	93
3.1 A AUDITORIA OPERACIONAL REALIZADA PELO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ E AS POTENCIAIS CONTRIBUIÇÕES PARA O DESENVOLVIMENTO LOCAL/REGIONAL	96
4 METODOLOGIA.....	103
5 COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS	105
6 RESULTADOS E DISCUSSÕES.....	110
7 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	115
REFERÊNCIAS.....	117
CAPÍTULO 4 AUDITORIAS OPERACIONAIS AMBIENTAIS NO ÂMBITO DOS TRIBUNAIS DE CONTAS: NOVAS PERSPECTIVAS	122
1 INTRODUÇÃO	123
2 REFERENCIAL TEÓRICO	126
2.1 AUDITORIAS OPERACIONAIS AMBIENTAIS E OS TRIBUNAIS DE CONTAS BRASILEIROS.....	126
2.2 AUDITORIA OPERACIONAL AMBIENTAL REALIZADA PELO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ.....	134
3 PROCEIMENTO METODOLÓGICO.....	139
3.1 COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS.....	142
4 RESULTADOS E ANÁLISES	146
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	153
REFERÊNCIAS.....	155

CAPÍTULO 5 MONITORAMENTO DAS AUDITORIAS OPERACIONAIS REALIZADAS PELO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ NA ÁREA AMBIENTAL: CONTRIBUIÇÕES PARA O DESENVOLVIMENTO LOCAL/REGIONAL	160
1 INTRODUÇÃO	161
2 REFERENCIAL TEÓRICO	163
2.1 MONITORAMENTO DAS AUDITORIAS OPERACIONAIS REALIZADAS PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS BRASILEIROS	163
2.2 A SISTEMÁTICA DE MONITORAMENTO ADOTADA PELO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ PARA AS SUAS AUDITORIAS OPERACIONAIS AMBIENTAIS.....	166
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	170
3.1 COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS.....	172
3.1.1 Resíduos Sólidos - Exercício de 2017	175
3.1.2 Resíduos Sólidos - Exercício de 2018	177
3.1.3 Resíduos Sólidos - Exercício de 2019	178
4 RESULTADOS E DISCUSSÕES	184
5 PROPOSIÇÕES VISANDO AO APERFEIÇOAMENTO DOS MONITORAMENTOS DAS AUDITORIAS OPERACIONAIS AMBIENTAIS REALIZADAS PELO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ	189
6 CONCLUSÃO	195
REFERÊNCIAS	197
CAPÍTULO 6 CONCLUSÕES GERAIS E RECOMENDAÇÕES	201
6.1 CUMPRIMENTO DOS OBJETIVOS.....	201
6.2 VISÃO GRÁFICA DO ATENDIMENTO AOS OBJETIVOS PROPOSTOS	203
6.3 RESPOSTA À QUESTÃO DE PESQUISA.....	205
6.4 ORIGINALIDADE, RESPOSTA À TESE E CONTRIBUIÇÕES DA PESQUISA	206
6.5 LIMITAÇÕES DA PESQUISA.....	208
6.6 CONTRIBUIÇÕES PARA TRABALHOS FUTUROS	209
ANEXO FORMULÁRIO DE ENCAMINHAMENTO - PEDIDO DE ACESSO À INFORMAÇÃO	210

CAPÍTULO 1 INTRODUÇÃO GERAL: A TESE

1 CONTEXTUALIZAÇÃO INICIAL

O princípio da eficiência foi inserido no âmbito da Administração Pública pela Emenda Constitucional 19 de 1998 (BRASIL, 1998), a partir do qual o gestor público tem o dever, não apenas de administrar a máquina pública, mas de prestar serviços públicos de qualidade aos cidadãos, com transparência de seus atos.

Para a concretização de suas ações, execução dos programas de governo, formulação e implementação de políticas públicas nas mais variadas áreas, o gestor necessita de um bom planejamento a fim de verificar se as receitas públicas são suficientes para execução de determinado programa a ponto de trazer melhorias e benefícios para a população.

Embora essas atribuições sejam de responsabilidade dos gestores públicos, certo é que os órgãos de controle, tanto interno como externo, têm um papel fundamental no controle e avaliação das políticas públicas (arts. 70 e 71 da Constituição Federal) (BRASIL, 1988), não apenas quanto ao aspecto da legalidade, mas também do desempenho operacional ou dos resultados, consagrando o princípio da eficiência previsto no *caput* do art. 37 da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

O termo "controle" vem do latim *rotulum* e servia para designar a relação que existia entre os contribuintes (CASTRO, 2011). A despeito, o citado autor menciona que a palavra controle sempre esteve ligada a finanças e que, na língua francesa, *controlêr* significa inspecionar, examinar; originada de *contre-rôle*, que é o registro oriundo do confronto com o documento original cuja finalidade é a verificação da fidedignidade dos dados.

Desta forma, a existência de um sistema de controle se faz necessária para assegurar a legitimidade do Estado Democrático de Direito, a fim de realizar a fiscalização dos atos de gestão do administrador público, com o objetivo de garantir boas práticas de governança para a implementação de políticas públicas e satisfação do interesse público de forma econômica e eficiente (CASTRO; CARVALHO, 2016).

Para Matias-Pereira (2010, p.167), "o controle é uma atividade inerente a qualquer tipo de instituição ou organização, compreendendo, além dos aspectos administrativos e financeiros, todo o conjunto de métodos e ações realizados dentro de determinado órgão administrativo".

Assim, quando se trata de controle da administração pública deve-se ter em mente que a palavra "controle" possui mais de uma acepção, podendo variar conforme a situação fática apresentada. Medauar (2012, p.20), tentando sintetizar estas variadas facetas do termo, o fez da seguinte forma:

- 1.^a acepção - dominação, subordinação, centralização, monopolização, controle de si mesmo;
- 2.^a acepção - direção, comando, gestão, exercer influência determinante;
- 3.^a acepção - limitação, ideia de regulamentação, proibição, ressaltando-se um limite máximo que não se deve ultrapassar;
- 4.^a acepção - fiscalização, externando a ideia de supervisão e inspeção; e,
- 5.^a acepção - verificação, exame, constatação, destacando-se que, neste sentido, não evoca por si a ideia de continuidade, como o controle no sentido de fiscalização, pois implica ideia de finalidade; controla-se para descobrir o verdadeiro.

Com suas variadas facetas, é esse "sistema de controle" que pode garantir o cumprimento das normas e o atingimento dos objetivos de cada ente público, de cada política governamental, assegurando a continuidade do Estado em direção ao bem comum, conforme apregoa Justen Filho (2011, p.1.100) ao afirmar que "o Estado é uma organização de bens e pessoas para a realização dos direitos fundamentais".

Denota-se que o controle, elemento indispensável de um sistema regulador, é essencial à atividade de gerir a coisa pública e tem por fim detectar, em tempo hábil, os desvios às normas e aos princípios norteadores da administração pública (art. 37, caput, da Constituição Federal) (BRASIL, 1988) para que se possa tomar medidas corretivas, apurar responsabilidades e obter a reparação de eventual dano causado ao erário.

Esta missão se materializa sob a atuação de órgãos que atuam de forma sistêmica nos âmbitos interno e externo, considerando o espectro de abrangência nas três esferas do federalismo brasileiro e as disposições do texto constitucional.

No exercício do controle externo compete, aos Tribunais de Contas, auxiliar o Poder Legislativo na fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da Administração Pública (art. 71 da Constituição Federal) (BRASIL, 1988).

O primeiro Tribunal de Contas do Brasil foi o da União, criado em 07 de novembro de 1890, por iniciativa do então Ministro da Fazenda, Rui Barbosa, pelo Decreto 966-A, ao qual foi conferida a competência de liquidar e verificar aspectos de legalidade da receita e da despesa pública antes de serem apresentadas ao Congresso Nacional, nos termos do art. 89 da Constituição de 1891 (MELO, 2012).

Deste momento em diante, os Tribunais de Contas sempre estiveram presentes nos textos das constituições brasileiras, destacando-se que, em outubro de 1977, na Cidade de Lima, ocorreu o IX Congresso da INTOSAI (*International Organization of Supreme Audit Institutions*), organização internacional ligada à Organização das Nações Unidas (ONU) dedicada ao desenvolvimento e divulgação de conhecimento na área de controle externo. Neste evento foi aprovada a Declaração de Lima, que teve como principal propósito, informar os objetivos do controle externo cujo teor foi o seguinte:

A instituição do controle é inerente à administração das finanças públicas, a qual constitui uma gestão fiduciária. O controle das finanças públicas não é um fim em si, mas um elemento indispensável de um sistema regulador, que tem por fim assinalar em tempo útil os desvios relativos à norma ou o desrespeito dos princípios da conformidade com as leis, de eficiência, de eficácia e de economia da gestão financeira de modo a que se possa, em cada caso, tomar medidas corretivas, precisar a responsabilidade das partes em questão, obter a reparação ou tomar medidas para impedir, ou pelo menos tornar mais difícil, perpetrar atos desta natureza. (AGUIAR *et al.*, 2011, p.132).

Observa-se que, desde a sua origem, estes órgãos realizam a fiscalização contábil, financeira, orçamentária e patrimonial dos entes públicos, exercendo na sua essência, controle de conformidade dos atos de gestão, ou seja, de verificar se os atos estão em consonância com as normativas vigentes. Entretanto, essa forma de operar, não contribui de maneira efetiva para o aperfeiçoamento das políticas públicas, uma vez que, a conformidade do ato com a legislação vigente nem sempre é o suficiente para verificar o atingimento da finalidade pública almejada.

Assim, a partir de 1988, com a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil, vigente, a referida Corte de Contas teve sua jurisdição e competência ampliadas de forma significativa, recebendo poderes para auxiliar o Congresso Nacional no exercício da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta,

quanto aos aspectos de legalidade, legitimidade, economicidade e na fiscalização das subvenções e renúncias de receitas (BRASIL, 1988).

Desse modo, visando dar maior efetividade às ações de controle, e com respaldo no texto constitucional, os Tribunais de Contas brasileiros começaram adotar técnicas e metodologias adequadas para avaliar o desempenho e resultados dos atos e políticas governamentais (administração pública gerencial), principalmente em razão do crescente clamor social pela melhoria na prestação dos serviços públicos.

Essas atribuições foram se tornando cada vez mais abrangentes, na medida em que novas leis foram surgindo, a exemplo da Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000), e a Administração Pública foi adotando novas roupagens, com o advento da Reforma Administrativa de 1998 que trouxe novo padrão de gestão focada em resultados (princípio da eficiência).

Ademais, a sociedade é mutante e as instituições, principalmente, os órgãos de *accountability* evoluem a fim de assegurar e garantir os preceitos do Estado Democrático de Direito. Assim, houve uma mudança no *status* tradicional de controle *a posteriori* das contas públicas, realizado pelos Tribunais de Contas, para um controle, também, prévio e concomitante.

Esta evolução do sistema de controle e das novas formas de auditorias, conforme pontua Shore (2009, p. 34), não devem ser vistas apenas como práticas neutras e politicamente inocentes destinadas a promover a transparência e/ou eficiência da gestão pública, mas, ao contrário, devem ser tidas como tecnologias disciplinares destinadas a instilar novas normas de conduta na força de trabalho mudando, assim, a postura do gestor público.

Nesse contexto, a avaliação dos resultados das ações governamentais e de políticas públicas não consiste somente em apontar erros ou falhas, ou seja, dizer que o gestor não atingiu determinados indicadores, mas, sim, demonstrar as causas e efeitos do não alcance dos objetivos propostos e, especialmente, fazer recomendações orientativas visando corrigir e aperfeiçoar a gestão para obtenção de resultados públicos ótimos (IPEA, 2018).

Para esta finalidade, conforme preveem as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) emitidas pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), a auditoria operacional é o instrumento adequado

para a avaliação do desempenho da gestão pública, pois, em suma, ela consiste na análise independente da eficiência, efetividade, eficácia e economicidade das ações, programas e políticas públicas, visando a promoção da melhoria do seu desempenho (IRB, 2019).

Assim, é por meio das auditorias operacionais que os Tribunais de Contas assumem esse mister, de forma mais efetiva, ao avaliar a efetividade de uma política pública, verificando o alcance de seus objetivos (eficácia) com a menor utilização de recursos públicos (eficiência) e interagindo com o ente público auditado para a melhoria e aperfeiçoamento da gestão pública (SILVA FILHO, 2019, p.108).

Embora já estivesse prevista no texto constitucional de 1988, e alguns tribunais de contas já estivessem adotando a dinâmica, em 2010, no XX Congresso Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, foram aprovadas as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) para os três tipos de auditoria do setor público (operacional, financeira e de conformidade), a partir do que os Tribunais de Contas brasileiros começaram a aperfeiçoar as suas auditorias, em especial as operacionais (BRASIL, 2020).

As auditorias operacionais possuem características que as diferenciam das auditorias de conformidade e financeiras, pois para suas realizações não há padrões fixos, em razão da complexidade e variedade das questões tratadas, possuindo inclusive maior flexibilidade nas escolhas dos temas, objetos, métodos e forma de comunicação com o ente auditado (BRASIL, 2020, p.20).

Por essas razões ela eleva a função do auditor para outro patamar, necessitando de um profissional com muita capacidade técnica e flexibilidade de atuação, pois seus relatórios podem variar de forma considerável, em escopo e natureza, informando, por exemplo, sobre a adequada aplicação dos recursos, sobre o impacto de políticas e programas, propondo mudanças destinadas a aperfeiçoar a gestão.

Para tanto, se faz necessário um preparo técnico e bem planejado das Cortes de Contas para executarem esta função, pois é imprescindível que se formem equipes de trabalho multidisciplinares e que se desenvolvam indicadores de desempenho para melhor avaliação do ente fiscalizado. Por isso, a implementação dessas auditorias tem sido um desafio para os órgãos de controle, embora

caracterizem uma tendência irreversível em face das novas dimensões do controle, a exemplo da gestão ambiental.

Assim, visando aprimorar as suas práticas de auditorias o Tribunal de Contas do Estado do Paraná editou em março de 2020 a Resolução 76, adotando formalmente as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público emitidas pelo Instituto Rui Barbosa, no âmbito de fiscalização daquele Tribunal (PARANÁ, TCE, 2020). Além disso, editou a Instrução Normativa 150 que prevê o procedimento de “homologação de recomendações” para dar maior agilidade nas demandas expedidas e ao monitoramento da implantação das recomendações pelos entes/órgãos auditados.

Ademais, a publicação do relatório de auditoria operacional não corresponde ao fim do processo de trabalho junto ao ente fiscalizado, pois apenas as recomendações de melhorias e a expedição das deliberações realizadas pelo Tribunal de Contas não são suficientes para produzir as melhorias de gestão pretendidas. Assim, é necessário garantir a implementação das propostas elaboradas pelos técnicos responsáveis pela auditoria operacional e a efetiva solução dos problemas identificados, de modo que os efeitos desejados sejam alcançados por meio de um processo eficiente de monitoramento.

Dessa forma, tão importante quanto a auditoria, propriamente dita, é o monitoramento das deliberações expedidas, que assume importância central, pois é por meio dele que são identificados os efetivos benefícios da auditoria realizada e a relevância do trabalho de fiscalização.

Seguindo este raciocínio, consigna o Tribunal de Contas da União, no seu Manual de Auditoria Operacional, atualizado em 03 de dezembro de 2020, que o processo de monitoramento tem os seguintes propósitos (BRASIL, TCU, 2020):

- a) identificar em que medida as entidades auditadas implementaram mudanças em resposta às deliberações do Tribunal;
- b) determinar os impactos que podem ser atribuídos à auditoria, demonstrando o valor e o benefício do Tribunal;
- c) avaliar o desempenho das auditorias do Tribunal;
- d) subsidiar com informações a responsabilização social e política pelo desempenho da ação pública.

Evidencia-se então, em pressuposto, que o monitoramento contribui para aumentar a efetividade da auditoria, fornecendo aos gestores o *feedback* para

verificar se as ações adotadas estão sendo eficientes para atingimento dos objetivos desejados.

Nesse processo entende-se importante uma participação direta e efetiva do Poder Legislativo e dos Controles Internos dos entes/órgãos auditados, uma vez que eles vivenciam o dia a dia da administração pública e possuem competência para iniciativas e proposições de ações/políticas públicas necessárias para a consecução de melhores retornos dos investimentos públicos.

Ademais, como enfatizam Lima (2008), Cenevita e Farh (2012) a simples divulgação dos resultados das auditorias operacionais realizadas e das medidas propostas podem contribuir para o alcance dos resultados desejados, ensejando a responsabilização política e social pelo desempenho da ação de governo. Entretanto, a participação do Poder Legislativo e do Controle Interno de forma mais efetiva e atuante, podem tornar o processo mais eficaz.

Nesse cenário, o presente trabalho propõe medidas visando o aperfeiçoamento dos monitoramentos decorrentes das auditorias operacionais ambientais realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná, a fim de aumentar a sua efetividade, ensejando o desenvolvimento sustentável local/regional (territorialidade) dos entes auditados.

Aliás, é necessário que haja um engajamento institucional, a fim de aperfeiçoamento e fortalecimento deste tipo de auditoria, em face dos benefícios que elas podem proporcionar a sociedade, bem como, uma mudança do foco das fiscalizações, possibilitando maior diálogo com o gestor auditado objetivando melhores resultados das ações e políticas públicas ambientais.

Afinal, como orientam as normas brasileiras de auditoria, as formas e técnicas adotadas nos processos de monitoramentos dependem das prioridades estabelecidas pela própria Corte de Contas que realizou a auditoria operacional, considerando a importância dos achados de auditoria, das ações que deverão ser implementadas e do interesse externo do tema tratado (IRB, 2019).

Assim, as auditorias operacionais ambientais, dada a sua importância e dimensão, possuem reconhecida relevância social necessitando que os Tribunais de Contas, extrajudicialmente e de forma proativa, fiscalizem e deem uma atenção especial

à gestão ambiental, expedindo recomendações aos entes/órgãos públicos, visando a criação de políticas públicas e o fortalecimento da governança estratégica no âmbito da sustentabilidade ambiental por meio de processos fiscalizatórios eficientes que garantam um planejamento institucional de médio/longo prazo.

2 PROBLEMA E QUESTÃO DE PESQUISA

Consoante à contextualização evidenciada, denota-se que a realização das auditorias operacionais ambientais e a simples publicação dos seus relatórios não garantem, por si só, o aperfeiçoamento da gestão pública ambiental, o desenvolvimento local/regional e o fortalecimento da atuação do Tribunal de Contas nessa temática.

A sua efetividade depende de variáveis que oscilam desde a formulação dos papéis de auditoria até o processo de monitoramento das recomendações emanadas aos entes/órgãos auditados. Ademais, o termo “desenvolvimento” faz remissão a tempo futuro e está relacionado a sustentabilidade dessa sociedade, incluindo aspectos sociais, econômicos e ambientais (SILVA, 2005).

Nesse sentido, o desafio está relacionado à criação de mecanismos que garantam maior efetividade às auditorias operacionais ambientais para que elas sejam instrumentos orientadores a fim de propiciar a melhor aplicação das receitas públicas em prol desse desenvolvimento.

Desta forma, o problema da pesquisa está em consonância com a inquietação existente em relação à forma de operacionalização do processo de monitoramento das auditorias operacionais ambientais, realizada pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná, pois observa-se que as recomendações oriundas destes processos são monitoradas de maneira uniforme e igual às demandas originadas em outros tipos de auditorias que tramitam na Corte de Contas Paranaense, desvirtuando, embora não intencionalmente, a natureza e as características das auditorias operacionais ambientais que primam pelo diálogo e por um controle externo cooperativo.

Assim, a questão que norteia esta pesquisa pode ser caracterizada da seguinte forma: **como tornar o processo de monitoramento realizado pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná, em suas auditorias operacionais ambientais, mais efetivo para o desenvolvimento local/regional?**

Essa preocupação está diretamente atrelada à efetividade da auditoria operacional ambiental realizada no âmbito da Corte de Contas Paranaense, uma vez

que ela possui características próprias que a distingue das auditorias puramente de conformidade e contábeis, possuindo maior flexibilidade e escopo social mais abrangente, visando retornos mais efetivos à população.

A despeito, estudos desta natureza contribuem para melhorar o desempenho dos entes auditados incentivando a formulação de programas e políticas públicas direcionadas e comprometidas com o desenvolvimento local/regional.

Além do mais, a administração pública brasileira, desde a reforma administrativa ocorrida em 1998, caracteriza-se pela incessante busca por instrumentos que a torne mais eficiente (voltada ao resultado), sendo esta modelagem de auditoria, uma forma de corroborar com este tipo de gestão, mais preocupada com os efetivos resultados de suas ações e menos focada em questões formais, puramente burocráticas.

Arelada a esta questão de pesquisa surge a tese deste estudo, que será tratada no próximo tópico.

3 TESE

Ante a premissa de que o desenvolvimento sustentável pressupõe uma sociedade justa, na qual o desenvolvimento socioeconômico e a proteção ao meio ambiente são tratados, simultaneamente, sem que haja sobreposição de um elemento em relação ao outro (GRANATO NETO, 2021), tem-se que a grande missão do Tribunal de Contas, contemporaneamente, é atuar de forma a assegurar que os investimentos públicos contribuam para a melhoria dos serviços públicos, bem como, equacionar as desigualdades regionais existentes no âmbito de sua atuação.

Nesse contexto, Guimarães *et al.* (2020, p.126) aduzem que para as Cortes de Contas atuarem são necessários questionamentos prévios, da seguinte natureza: “como estão sendo priorizadas as ações do Estado? Quais modelos de gerenciamento e arranjos institucionais estão sendo mobilizados para garantir a entrega de bens e serviços públicos? Quais capacidades são necessárias para operacionalizar esses modelos?”

Para cumprir estas finalidades com vistas a garantir a *accountability* e fomentar a melhoria da gestão pública, fornecendo insumos para elaboração de políticas públicas e prevenção de riscos de curto, médio e longo prazo, as auditorias de desempenho são as mais indicadas (GUIMARÃES *et al.*, 2020, p.128-129).

Aliás, como Ieciona Rojas (2017) a auditoria operacional é um “novo” método de fiscalização diante da qual a capacidade administrativa é avaliada em vários níveis, adicionando valores com vistas ao aperfeiçoamento da gestão de processos, contribuindo para a melhoria das instituições administrativas sem o escopo de apontar irregularidades, mas, sim, de realizar um controle externo prospectivo, atuando de forma cooperada com o gestor público na busca de soluções para dilemas que possuam relevância (SILVA FILHO, 2019, p.109).

Para cumprir esta finalidade, no decorrer da última década, a Corte de Contas Paranaense vem ampliando e aperfeiçoando suas práticas de fiscalização, amoldando-se às normativas nacionais e internacionais vigentes e, a partir de 2011, suas auditorias passaram a fazer parte de um plano integrado, Plano Anual de Fiscalização (PAF), que contempla tanto auditorias de conformidade como operacionais (PARANÁ, TCE, 2021d)

O PAF, como prevê o art. 260 do Regimento Interno do Tribunal de Contas Paranaense, tem como objetivo melhorar o planejamento e a integração das fiscalizações aprimorando o controle externo. Sua missão é expor as diretrizes de fiscalização para o ano-calendário realizadas por meio de auditorias, acompanhamentos, inspeções, levantamentos e monitoramentos, caracterizando-se como um instrumento de consolidação e transparência das fiscalizações priorizadas pelo referido Tribunal, anualmente (PARANÁ, TCE, 2021d).

A partir da vigência da Resolução 73 todos os procedimentos resultantes de trabalhos fiscalizatórios, realizados pelo Tribunal de Contas Paranaense, possuem um Relatório de Fiscalização elaborado pelos auditores responsáveis e, em havendo apenas sugestões de medidas para sanar impropriedades encontradas no ente auditado, é instaurado um processo de Homologação de Recomendações (PARANÁ, TCE, 2019).

Os relatórios de fiscalização individualizados são compilados em um relatório geral único, nominado de balanço final do PAF, o qual contempla todas as atividades fiscalizatórias realizadas em determinado ano-calendário, citando os principais elementos e resultados de cada auditoria (PARANÁ, TCE, 2021d).

Em março de 2020, a citada Corte de Contas editou a Resolução 76 que dispõe sobre a adoção das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público emitidas pelo Instituto Rui Barbosa, a fim de normatizar as auditorias realizadas pelo órgão, bem como, a Instrução Normativa 150 que prevê o procedimento de homologação de recomendações criado pela Resolução 73 (PARANÁ, TCE, 2019a, 2020a e 2020b).

As normativas criadas visam dar maior celeridade à implementação de iniciativas/medidas nos casos em que são indicadas apenas recomendações para aperfeiçoamento de gestão e boas práticas, visando garantir a efetividade das ações governamentais, principalmente nos casos específicos das auditorias operacionais.

Não obstante, sobre o procedimento de monitoramento, o art. 259 do Regimento Interno da Corte de Contas Paranaense o define como “instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para verificar o cumprimento de suas deliberações e os resultados delas advindos.” (PARANÁ, TCE, 2006).

Desta forma, observa-se que não há normas expedidas pelo referido Tribunal de Contas que trate, especificamente, das auditorias operacionais, nem mesmo dos procedimentos de monitoramento deste tipo de auditoria, dispondo com clareza o seu *modus operandi*, ressaltando as suas principais características e natureza.

Além do mais, as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público, em especial as de nível 2 e 3, que tratam das auditorias operacionais, fazem-no de forma genérica, trançando os princípios e objetivos gerais, fazendo uma abordagem perfunctória dos processos de monitoramentos, determinando apenas que eles são uma “*atividade independente que aumenta o valor do processo de auditoria ao fortalecer o impacto da auditoria e lançar as bases para aprimoramento de futuros trabalhos.*” (IRB, 2019, p.48).

As normas citadas ressaltam, ainda, que é no âmbito dos processos de monitoramento que o auditor verifica se o ente auditado tratou de forma adequada as recomendações emitidas, bem como, a forma em que se dá o monitoramento, se por meio de procedimento específico ou por meio de nova auditoria cujos resultados (tanto as ações executadas como os impactos das recomendações expedidas) deverão ser relatados adequadamente ao Poder Legislativo (IRB, 2017, 2019).

Tratando-se de normas genéricas, cumpre à Corte de Contas Paranaense disciplinar os procedimentos considerando o número de equipes, as características do órgão, dos entes auditados e da área fiscalizada. Afinal, o destinatário desse trabalho de auditoria operacional ambiental é o próprio cidadão, que tem o direito de saber onde estão sendo aplicadas as receitas públicas e os benefícios dessa aplicação, razão pela qual os procedimentos dessas auditorias devem ser o mais transparentes e inteligíveis possível.

Nesse cenário, acredita-se que a ausência de normatização específica sobre os procedimentos de monitoramento, decorrentes de auditoria operacional, tornem-nas menos eficazes.

Crê-se também que a atuação do Poder Legislativo e do órgão de Controle Interno do ente/órgão auditado, conjuntamente, de forma mais efetiva e proativa, nos processos de auditoria operacional ambiental, produzem resultados mais efetivos à sociedade e ao desenvolvimento local/regional, sobretudo em razão da importância das demandas ambientais que podem gerar impactos regionais.

Ademais, é necessário conhecer a realidade socioeconômica que condiciona a ação do setor público, analisar os problemas existentes para então, identificar a melhor forma de abordá-los, tendo o Poder Legislativo e o Controle Interno papel significativo neste diagnóstico.

Aliás, o meio ambiente é consagrado, constitucionalmente, no Direito brasileiro, como direito fundamental, bem de uso comum do povo e essencial à qualidade de vida da coletividade, impondo-se ao poder público e à sociedade garantir, por meio da sua defesa e preservação, o desenvolvimento sustentável, para as presentes e futuras gerações (BRASIL, 1988).

Desse modo, ações individuais não são suficientes para a solução de problemas sociais desta natureza e, assim, a ação estatal, corroborativa, dialógica e diretiva, se faz necessária para enfrentamento destes problemas sociais complexos, tanto em escalas globais, regionais e/ou mesmo locais.

Embora possua jurisdição multinível (Estado e Município), a atuação do Tribunal de Contas, credita-se, não deve ser isolada e sem o auxílio de atores importantes no processo, os quais podem proporcionar mais transparência e efetividade às auditorias operacionais ambientais, por meio, inclusive, do fomento de novas políticas públicas ambientais decorrentes de planejamentos institucionais estratégicos de médio/longo prazo.

Além do mais, as características de cada ente fiscalizado se diferem e cada um tem uma forma própria de destinação do lixo, de aterro, saneamento, dentre outras. Questões essas, conhecidas, detalhadamente, pelo Legislativo local e pelo órgão de Controle Interno que podem contribuir para proposições importantes à comunidade local.

Nesse contexto, entende-se que a atuação cooperada, proativa e simultânea, da Corte de Contas Estadual, do Poder Legislativo e do órgão de Controle Interno, nos processos de monitoramentos das auditorias operacionais ambientais, trazem maiores contribuições ao desenvolvimento local/regional.

Aliás, como menciona Almeida (2012), uma das grandes críticas direcionada à auditoria operacional é justamente o desconhecimento pelos auditores do contexto sociopolítico que envolve as organizações e que pode gerar produtos inválidos.

Pelas razões expostas, defende-se nesta tese, que **a participação de atores relevantes, a exemplo do Poder Legislativo e do Controle Interno, dos respectivos entes/órgãos fiscalizados, no processo de monitoramento das auditorias operacionais ambientais realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná, contribui positivamente para o desenvolvimento local/regional.**

3.1 PRESSUPOSTOS DA PESQUISA

Acredita-se que a atuação conjunta e simultânea do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, do órgão de Controle Interno e do Poder Legislativo trará mais efetividade às auditorias operacionais ambientais, em razão de estarem instalados na sede dos auditados e porque possuem conhecimento amplo das características do ente fiscalizado, o que permite criar estratégias que tornem as medidas mais plausíveis e exequíveis.

Portanto, esta pesquisa possui os seguintes pressupostos:

- P1: o monitoramento realizado pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná, nas auditorias operacionais ambientais, propicia o aperfeiçoamento das ações, programas e políticas governamentais nesta área;
- P2: a distância e a falta de conhecimento específico do ente auditado, sobre as características das auditorias operacionais, tornam inoperantes as recomendações expedidas pelo Tribunal de Contas em sede de auditoria operacional ambiental;
- P3: a participação do controle interno e do Legislativo são relevantes nos processos de auditorias operacionais ambientais, especialmente na fase de monitoramento;
- P4: as auditorias operacionais ambientais realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná contribuem positivamente para o desenvolvimento local/regional.

Traçados os pressupostos delimitadores da presente tese cujas proposições serão, no decorrer deste estudo, confirmadas ou falseadas a fim de trazerem a solução para o problema de pesquisa, passa-se à demonstração da originalidade e ineditismo do estudo proposto.

3.2 ORIGINALIDADE E INEDITISMO

A originalidade e o ineditismo desta tese são representados essencialmente pela abordagem dos temas estudados e pela proposição de utilização dos processos de monitoramento das auditorias operacionais, realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná como arena para discussões e elaboração de planejamentos institucionais estratégicos de médio/longo prazo, como forma de tornar estes procedimentos mais efetivos ao desenvolvimento local/regional.

No entanto, para fins de verificar os estudos já realizados e as abordagens sobre o tema, realizou-se um levantamento bibliométrico nos Portais Capes, *Web of Science* e *Scopus*. Desse modo, essa busca teve como objetivo a obtenção de uma visão ampla sobre a existência de estudos relacionados com o tema tratado nesta pesquisa. Aliás, conforme Fernandes (2017), este levantamento configura um processo de busca estruturado que permite a identificação de lacunas da literatura bibliográfica e a extração de uma parte específica e relevante de publicações concernentes aos objetivos da pesquisa, suprimindo até mesmo eventuais limitações dos estudos encontrados.

Em virtude da ampla biblioteca virtual que possui, tanto nacional como internacional, o Portal da Capes foi escolhido para realização dessa busca, pois como consta no próprio Portal, ele possui um acervo de mais de 45 mil periódicos com textos completos, 130 bases referenciais, 12 bases dedicadas a patentes, além de enciclopédias, livros, normas técnicas e obras de referência (CAPES, 2020). Os bancos de dados da *Web of Science* e da *Scopus* foram escolhidos em razão da relevância que possuem na academia e, principalmente, por contemplarem artigos recentes que muitas vezes não se encontram inseridos no Portal Capes.

A pesquisa teve início a partir de uma busca de artigos revisados por pares, no referido Portal, com os termos (1) “auditoria operacional”; (2) “Tribunal de Contas” AND “auditoria operacional”; (3) “auditoria operacional” AND “meio ambiente”; (4) “monitoramento” AND “Tribunal de Contas”; (5) “operational audit”; (6) “operational audit” AND “environment”; (7) “monitoring” AND “court of auditors”; (8) “operational audit” AND “court of auditors”; (9) “operational audit” AND “court of accounts”; (10) “monitoring” AND “court of accounts”; (11) “court of accounts” AND “efficiency audit”; (12) “operational audit” AND “local development”; (13) “auditoria operacional” AND

“desenvolvimento local”, todas as expressões foram incluídas entre aspas e separadamente.

Na sequência, com o intuito de verificar se as palavras-chave selecionadas estavam adequadas ao tema de pesquisa, primeiramente foi realizada uma rápida leitura dos títulos dos artigos e, numa segunda etapa, deu-se a leitura dos resumos dos referidos artigos selecionados.

As palavras chaves foram inseridas nas línguas portuguesa e inglesa, utilizando-se o conectivo “AND” em letra maiúscula, quando necessário, com delimitação temporal de 20 (vinte) anos em face do elevado número de arquivos gerados com pouca relevância para a presente pesquisa, por tratarem de estudos muito antigos sobre auditoria.

O recorte temporal também tem como parâmetro a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000) que traçou normas gerais sobre equilíbrio de contas públicas nas administrações públicas brasileiras. Em suma, os resultados encontrados foram os seguintes:

QUADRO 1 - LEVANTAMENTO BIBLIOMÉTRICO JUNTO AO PORTAL DE PERIÓDICOS DA CAPES, WEB OF SCIENCE E SCOPUS

PARÂMETRO DE PESQUISA	PORTAL CAPES/MEC			WEB OF SCIENCE			SCOPUS			(TS)
	(TB)	(S)	(R)	(TB)	(S)	(R)	(TB)	(S)	(R)	
1. “auditoria Operacional”	59	15	0	0	0	0	76	2	0	17
2. “Tribunal de Contas” AND “auditoria operacional”	34	10	9	0	0	0	23	2	1	2
3. “auditoria operacional” AND “meio ambiente”	10	2	2	0	0	0	0	0	0	0
4. “monitoramento” AND “Tribunal de Contas”	148	10	1	0	0	0	22	5	2	12
5. “operational audit”	191	16	0	25	2	0	83	7	0	25
6. “operational audit” AND “environment”	96	6	5	0	0	0	19	0	0	1
7. “monitoring” AND “court of auditors”	4	0	0	5	0	0	75	7	0	7
8. “operational audit” AND “court of auditors”	2	1	1	1	0	0	1	0	0	0
9. “operational audit” AND “court of accounts”	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0
10. “monitoring” AND “court of accounts”	13	0	0	1	1	0	11	2	1	2
11. “court of accounts” AND “efficiency audit”	1	1	0	0	0	0	0	0	0	1
12. “operational audit” AND “local development”	0	0	0	0	0	0	1	1	0	1
13. “auditoria operacional” AND “desenvolvimento local”	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0
TOTAL	559	61	18	33	3	0	312	26	4	68

FONTE: A autora (2021).

NOTA: (TB) - total da busca; (TS) - total selecionado; (S) - selecionados; (R) - repetidos.

Após a pré-seleção dos artigos pelos seus títulos e resumos, os quais totalizaram 68 (sessenta e oito), efetuou-se a leitura dos respectivos conteúdos. Percebeu-se que alguns deles se referiam especificamente ao controle “interno” e às auditorias operacionais realizadas no âmbito privado, razão pela qual foram excluídos da seleção.

Assim, com as exclusões realizadas, remanesceram 28 (vinte e oito) artigos do Portal Capes, 2 (dois) artigos da Web of Science e 9 (nove) artigos da Scopus, cujos títulos, autores e ano de publicação constam no quadro a seguir:

QUADRO 2 - ARTIGOS SELECIONADOS NO LEVANTAMENTO BIBLIOMÉTRICO

continua

TÍTULO	AUTOR/ANO
1. Recomendações em auditoria operacional: uma prospecção de fragilidades, com base na inteligência competitiva.	Silva <i>et al.</i> (2010)
2. Auditoria Operacional Ambiental: Instrumento para efetivação do Direito Fundamental ao Meio Ambiente.	Azor EI (2011)
3. Avaliações de programas governamentais realizadas pelo Tribunal de Contas da União.	Barros <i>et al.</i> (2018)
4. A influência das auditorias operacionais do Tribunal de Contas da União no Programa Universidade para todos (PROUNI).	Souza e Massera (2017)
5. An investigation of the Impact of Performance Audit on Improving the Productivity of (Financial and Budget) Public Sector Capital Resources (Report).	Fatahi <i>et al.</i> (2014)
6. Auditoria operacional: Uma nova classificação para os resultados de seus monitoramentos.	Fleischmann (2019)
7. Isomorphism, institutionalization and legitimacy: operational auditing at the court of auditors.	Freitas e Guimarães (2007)
8. Benefícios potenciais da auditoria operacional para a administração pública: a percepção dos auditores do TCE/PB.	Melo e Paiva (2017)
9. Meta-avaliação de auditorias de natureza operacional do Tribunal de Contas da União (Report).	Hedler e Torres (2009)
10. Auditoria operacional: um enfoque multidisciplinar.	Oriá Filho (2009)
11. A auditoria operacional e contábil no controle e transparência da administração pública na percepção de auditores e gestores públicos.	Souza <i>et al.</i> (2013)
12. The Brazilian Audit Tribunal's role in improving the federal environmental licensing process	Lima e Magrini (2010)
13. Auditoria Operacional: os Tribunais de Contas sob nova perspectiva.	Dias Neto (2005)
14. A auditoria do setor público como instrumento de accountability -- estudo de caso na Marinha do Brasil.	Montenegro e Celente (2016)
15. La auditoria operativa de gestion publica y los organismos de control externo (OCEX). El caso espanhol	Fonticiella (2005)
16. Supreme audit court of auditors insights on operational audit challenges.	Sadegh <i>et al.</i> (2012)
17. Auditoria Operacional no Tribunal de Contas do Estado do Ceará: um estudo no período de 2008 a 2017.	Gomes e Vasconcelos (2020)
18. Proposta metódica para a prática de auditoria operacional em governos locais da Costa Rica.	Rojas (2017)
19. Uma discussão sobre a implementação e consequências das auditorias de desempenho do Tribunal de Contas da Turquia.	Ahmet Sinan (2018)

QUADRO 2 - ARTIGOS SELECIONADOS NO LEVANTAMENTO BIBLIOMÉTRICO

conclusão

TÍTULO	AUTOR/ANO
20. Supreme Audit Institutions and the 2030 Agenda for Sustainable Development: the Brazilian Federal Court of Accounts.	Araujo, Machado, Ferreira (2020)
21. Panorama das atividades de monitoramento e avaliação de políticas públicas pelo estado do Ceará.	Adjafre <i>et al.</i> (2019)
22. Reforma da função de auditoria: um grupo de auditoria do governo holandês redefine seu papel na organização e amplia a esfera de influência do departamento.	Pennekamp e Vlasveld (2006)
23. O Marco Regulatório em Auditoria de Gestão: Proposta de Normas para Avaliação de Gestão	Bravo González (2000)
24. Uma gama mais ampla de habilidades: após anos de trabalho de conformidade com foco restrito, muitos departamentos de auditoria estão vendo uma mudança nas prioridades e um novo conjunto de requisitos de habilidades.	Pryal (2008)
25. A study of the obstacles and problems in the implementation of operational audit in Ira.	Reza <i>et al.</i> (2014)
26. Governança pública e performance: uma revisão sistemática de literatura.	Castelo <i>et al.</i> (2018)
27. Práticas de Auditoria, Sistemas de Avaliação e Valores.	Schuch (2017)
28. Examining Auditing as an Essential Element of Financial Management and Good Governance in Local Government.	Sindisile (2014)
29. Indicadores de Gestão de Resíduos Sólidos e sua observância obrigatória para o Estado do Rio Grande do Norte - Brasil.	Souto, Lopes (2019)
30. Auditoria Estatutária e Auditoria de Desempenho.	Suciu (2012)
31. O conteúdo das auditorias de desempenho do National Audit Office of Finland, 2001-2016: Um estudo interpretativo com análise de conteúdo computacional.	Ahonen e koljonen (2020)
32. Auditing standards and the accountability of the European Court of Auditors (ECA).	Brenninkmeijer <i>et al.</i> , 2018)
33. Performance management and monitoring of internal audit for the public sector in romania.	Dascalu <i>et al.</i> (2016)
34. Monitoring and evaluation results of government programs outlined in Multiyear Plan.	Santos e Raupp (2015)
35. An examination on the effect of the performance audit implementation on the improvement of the productivity of public sector management systems in Iran (A case study in Supreme Audit Court).	Fattahi <i>et al.</i> (2012)
36. The relationship between performance audit and increased management efficiency.	Mousavai e Navid (2015)
37. A. Governing policy evaluation? Towards a new typology.	Schoenefeld e Jordan (2017)
38. Actor' interaction in the follow-up on performance auditing issues in Malaysia: Uncovering the contributing factors and constraining challenges.	Umor <i>et al.</i> (2018)
39. Court of Auditors' performance auditing as a tool to enhance economy, efficiency, effectiveness and transparency in the public administration, an Italian perspective: Strengths and weaknesses.	Vacca (2014)

FONTE: A autora (2021).

Concluída a seleção, após leitura dos referidos artigos, constatou-se a originalidade e o ineditismo do estudo proposto. Observa-se que a maioria das pesquisas selecionadas trata da importância e dos objetivos das auditorias operacionais na área pública. Esses estudos investigam as contribuições e impactos desse novo modo de atuar dos órgãos de controle, focado na análise mais efetiva das ações governamentais, principalmente no tocante à transparência e à accountability (BRAVO GONZÁLEZ, 2000; DIAS NETO, 2005; FONTICIELLA, 2005;

FREITAS; GUIMARÃES, 2007; HEDLER; TORRES, 2009; ORIA FILHO, 2009; FATTAHI; VAEZ; HOSSEINZADEH, 2012; SUCIU, 2012; SOUZA *et al.*, 2013; FATAHI *et al.*, 2014; SINDISILE, 2014; VACCA, 2014; MONTENEGRO; MOUSAVAI; NAVID, 2015; CELENTE, 2016; MELO; PAIVA, 2017; ROJAS, 2017; SCHOENEFELD; JORDAN, 2017; SCHUCH, 2017; BRENNINKMEIJER *et al.*, 2018; CASTELO *et al.*, 2018; AHONEN; KOLJONEN, 2020; GOMES; VASCONCELOS, 2020).

Apenas três estudos abordam especificamente o monitoramento das auditorias operacionais e a efetividade das suas recomendações (SILVA *et al.*, 2010; SANTOS; RAUPP, 2015; DASCALU; MARCU; HURJUI, 2016; ADEJAFRE *et al.*, 2019; FLEISCHMANN, 2019). Desses, especificamente na área ambiental, denota-se que os estudos se restringem à efetivação do direito ambiental como direito fundamental, o Tribunal de Contas da União e a agenda 2030 para o desenvolvimento sustentável, bem como, a atuação dos Tribunais de Contas nos processos de licenciamentos ambientais e na gestão de resíduos sólidos; (LIMA; MAGRINI, 2010; AZOR EL, 2011; SOUTO; LOPES, 2019; ARAUJO; MACHADO; FERREIRA, 2020).

Apona-se ainda, que alguns estudos analisaram o papel das auditorias operacionais em alguns programas de governo, a fim de verificar se a sua influência foi positiva (SOUZA; MASSERA, 2017; BARROS *et al.*, 2018).

Apenas seis estudos tratam especificamente dos desafios enfrentados pelos auditores no âmbito das auditorias operacionais, tanto na implementação quanto na execução (PENNEKAMP; VLASVELD, 2006; PRYAL, 2008; SADEGH *et al.*, 2012; REZA *et al.*, 2014; AHMET SINAN, 2018; UMOR *et al.*, 2018), demonstrando o vasto campo de pesquisa que ainda permeia o assunto objeto desta pesquisa, principalmente no que tange aos processos de monitoramento das auditorias operacionais.

Ademais, os estudos realizados sobre monitoramento e recomendações no âmbito das auditorias operacionais (SILVA *et al.*, 2010; SANTOS; RAUPP, 2015; DASCALU; MARCU; HURJUI, 2016; ADEJAFRE *et al.*, 2019; FLEISCHMANN, 2019) não abordaram as auditorias na área ambiental e não possuem enfoque na colaboração de novos atores no processo de monitoramento demonstrando, assim, a originalidade e o ineditismo do presente estudo.

Ainda, com o mesmo objetivo de verificar a originalidade e ineditismo desta tese foi realizada uma pesquisa livre, na ferramenta “Google Scholar”, que possui um acervo amplo e variado, em busca de teses e dissertações sobre a temática, cujo retorno foi o seguinte:

QUADRO 3 - TESE E DISSERTAÇÕES SELECIONADOS NO GOOGLE SCHOLAR

TÍTULO	TIPO	PROGRAMA/IES	REFERÊNCIA
Meta-avaliação das auditorias de natureza operacional do Tribunal de Contas da União: Um estudo sobre auditorias de Programas Sociais.	Tese	Psicologia social, do trabalho e das Organizações/ Universidade de Brasília	HEDLER, H. C., 2007
Inovação no processo de auditoria operacional como instrumento de modernização de políticas públicas regionais: um estudo de caso em uma Corte de Contas da Amazônia.	Dissertação	Administração Pública/ Universidade Federal de Rondônia	SILVA, F. J. F., 2016
Controle da efetividade de políticas públicas pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado Bahia.	Dissertação	Administração Pública/ Universidade Federal do Vale do São Francisco	NASCIMENTO, D. M. R. do., 2019
Auditoria Operacional no Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina: proposta de estrutura básica, conceitos e aplicações em um manual.	Dissertação	Administração/ Universidade do Estado de Santa Catarina	CUNHA, G. da., 2017
Auditorias Operacionais: controle substancial da gestão pública pelos Tribunais de Contas.	Dissertação	Direito Público/ Universidade Federal da Bahia	SOUZA, A. M. O., 2007
A Auditoria Operacional e sua contribuição para a melhoria da gestão pública: um estudo de caso da auditoria operacional da agência estadual de meio ambiente e recursos hídricos em Pernambuco.	Dissertação	Administração/ Universidade Federal da Bahia	LEAL, M. A. P., 2006
A Auditoria Operacional e seus desafios: um estudo a partir da experiência do Tribunal de Contas da União.	Dissertação	Administração/ Universidade Federal da Bahia	ALBUQUERQUE, F. de F. T. de.2006
Da auditoria de conformidade à auditoria de desempenho: um panorama das universidades públicas federais no período de 2008 a 2016.	Dissertação	Ciências Contábeis/ Universidade de Brasília	LINS, S. G., 2019
Avaliação de políticas públicas: um estudo sobre auditoria de desempenho no Tribunal de Contas da União Brasileiro.	Dissertação	Desenvolvimento, sociedade e cooperação internacional/ Universidade de Brasília	SILVA, H. R. da., 2015
Auditoria ambiental: um estudo exploratório e do desafio da implantação pelo Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco.	Dissertação	Gestão pública para o desenvolvimento do Nordeste/ Universidade Federal de Pernambuco	MAIA, A. F. S., 2003

FONTE: A autora (2021).

Percebe-se que os estudos elencados no quadro 3 focam na auditoria operacional, propriamente dita, em termos de estrutura, importância, impactos nas políticas públicas e análise de programas governamentais, não havendo teses e/ou dissertações que tratem do processo de monitoramento dessas auditorias, ou seja, do acompanhamento *a posteriori*, objeto da presente tese, corroborando com a afirmação de originalidade do presente estudo.

4 OBJETIVOS

Para uma melhor compreensão do presente estudo, importante se faz a apresentação dos seus objetivos, afinal, é por meio deles que se estabelece um direcionamento ao pesquisador, pois são eles que norteiam toda a pesquisa.

Além disso, eles são essenciais na apresentação aos interessados na temática, tornando mais clara e objetiva a compreensão da pesquisa realizada. Desta feita, apresentam-se, a seguir, os objetivos desta tese de doutoramento.

4.1 OBJETIVO GERAL

Explorar os processos e monitoramentos de Auditorias Operacionais Ambientais realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná, com vistas à proposição de meios e sugestões para torná-los mais efetivos para o desenvolvimento local/regional, em consonância com a eficácia, efetividade e eficiência da Administração Pública.

4.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- a) Efetuar um estudo bibliométrico sobre a auditoria operacional ambiental, realizada por Tribunais de Contas, no período de 2000 a 2021, para averiguar os trabalhos publicados e suas aderências/proximidade à temática (Capítulo 2);
- b) verificar se as auditorias operacionais realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná possuem potencial de contribuir para o desenvolvimento local/regional (Capítulo 3);
- c) analisar a importância da auditoria operacional ambiental e as possíveis contribuições destas auditorias para o desenvolvimento local/regional, a partir das recomendações e/ou determinações emanadas do Tribunal de Contas do Estado do Paraná (Capítulo 4);

- d) verificar os encaminhamentos dados pelos entes/órgãos auditados no Estado do Paraná sobre os resultados das auditorias operacionais (Capítulo 5);
- e) verificar se o Poder Legislativo e os órgãos de Controle Interno participaram dos processos de auditorias operacionais ambientais realizadas pelo TCE-PR, quais foram as contribuições destes órgãos, e em que dimensão eles poderiam contribuir para torná-las mais eficazes ao desenvolvimento local/regional (Capítulo 5).

5 JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA

A Constituição Federal de 1988 consagra o meio ambiente como um direito fundamental, prevendo em seu art. 225 que:

todos tem direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações (BRASIL, 1988).

Observa-se que a Carta Constitucional consagrou o direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, como um direito com escopo na dignidade humana e como um direito difuso, transindividual e essencial à qualidade de vida (MEDEIROS JUNIOR; BARACHO, 2016).

Nesta perspectiva ampla, tem-se o meio ambiente como *“a interação do conjunto de elementos naturais, artificiais e culturais que propiciem o desenvolvimento equilibrado da vida em todas as suas formas.”* (SILVA, 2002, p.20).

Assim, ante a relevância que possui, os Tribunais de Contas, partindo desta premissa constitucional, devem desempenhar sua missão de fiscalizar os entes públicos a respeito da prática de uma gestão ambiental responsável pelos administradores públicos contribuindo, desse modo, com o desenvolvimento de ações governamentais e políticas públicas nessa área, visando a melhoria da qualidade de vida da população.

Essa competência decorre da própria Constituição Federal que dispõe em seu art. 71, inciso IV, que compete aos Tribunais de Contas realizar auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos entes submetidos a sua jurisdição (BRASIL, 1988).

Assim, havendo ação do poder público, há o controle externo dos Tribunais de Contas atuando, desempenhando sua missão de fiscalizar os entes públicos e incentivando práticas de gestão ambiental responsáveis pelos administradores públicos, colaborando com a implantação e implementação de ações governamentais e políticas públicas nesta área (GRANATO NETO, 2021).

Esta ação conjunta em prol da sustentabilidade ambiental foi ratificada na Agenda 21, assinada pelo Brasil durante a "Conferência das Nações Unidas sobre

Meio Ambiente e Desenvolvimento" realizada na cidade do Rio de Janeiro em 1992 e, recentemente, na Agenda Global 2030 para o Desenvolvimento Sustentável, assinada em 2015 em Nova York, as quais têm como objetivo aliar o desenvolvimento econômico com a cooperação ambiental e social, utilizando-se para tanto de planos, políticas e estratégias específicas em cada localidade em que ela for aplicada. Compromisso esse que visa criar soluções mundiais para os problemas socioambientais pensando globalmente e agindo localmente (MILARÉ, 2009, p.85-95).

Nesse contexto, considerando que ações dessa natureza devem ocorrer em nível de Estado e Municípios e, tendo os Tribunais de Contas Estaduais jurisdição multinível, a sua atuação se mostra imprescindível, tanto como indutor como colaborador, para a implantação e implementação de ações ambientais estatais sólidas e socialmente relevantes.

Assim, evidencia-se que as auditorias operacionais ambientais são um importante instrumento de efetivação de políticas públicas e de aperfeiçoamento da gestão ambiental, capazes de otimizar os resultados das ações ambientais para a sociedade, identificando boas práticas, bem como oportunidades de aprimoramento.

Além do mais, este estudo justifica-se por ser um tema relevante e, como salienta Pollitt *et al.* (2008, p.26), a auditoria operacional é uma atividade extremamente recente, a qual, enquanto prática distinta em larga escala e autoconsciente, surgiu apenas no final dos anos setenta. Assim, os trabalhos existentes entre 2000-2021 não retratam a preocupação primordial dos autores em consolidarem este tipo de fiscalização em seus próprios órgãos/entidades (estudos de casos), a fim de substituir, ou ao menos adequar, o sistema de auditoria inflexível e burocrático consolidado há muitos anos.

Por essas razões, o estudo na forma apresentada justifica-se teoricamente ao refletir sobre a natureza e modo de atuar dos Tribunais de Contas nessa área específica, ambiental, servindo para o desenvolvimento e aprofundamento do assunto, haja vista a valorização dos princípios relacionados às boas práticas de gestão e à administração da (res)pública e a relevância da temática ambiental.

Nesse contexto, estando evidenciada que a abordagem da auditoria operacional ambiental por Tribunais de Contas configura uma evolução do modo de

proceder dessa instituição de controle externo, antes focada apenas nas auditorias contábeis e de conformidade (legalidade dos procedimentos), o presente estudo, aderente às características de um doutorado profissional, se mostra relevante.

Ademais, pretende-se fazer um levantamento e uma análise empírica e pragmática das auditorias operacionais ambientais realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná até o ano de 2021, obtendo assim, um diagnóstico da atuação para, num segundo momento, propor medidas de aperfeiçoamento, pretendendo a consolidação da implantação deste tipo de auditoria nas Cortes de Contas brasileiras.

Outrossim, diante das cooperações técnicas existentes entre os Tribunais de Contas brasileiros, principalmente as relativas à auditoria operacional, no que tange tanto à sua consolidação/implementação, tanto para aprimoramento dos procedimentos como para fortalecimento das instituições de controle externo, os resultados apurados neste estudo, pressupõe-se, podem ser extensivos para as demais Cortes de Contas do Brasil.

Além do mais, em se tratando de direito difuso, *cuja proteção se espalha difusamente sobre toda a coletividade e a cada um de seus membros* (MILARÉ, 2009, p.157) impactando diretamente na qualidade de vida da população, a auditoria operacional ambiental é o instrumento mais eficaz para fins de fiscalização nesta área ambiental, merecendo assim, uma atenção maior da academia, da população e, principalmente, das instituições de controle externo.

Ressalte-se que este tipo de auditoria é o principal instrumento que o Tribunal de Contas tem para colaborar de forma efetiva para o desempenho da gestão ambiental dos órgãos/entes auditados, subsidiando os mecanismos de responsabilização por desempenho propiciando o diálogo e um cenário favorável para o desenvolvimento local/regional.

O fomento dessa forma dialógica de atuar dos Tribunais de Contas é imprescindível para a desburocratização do sistema público, que muitas vezes se apega à forma e ao procedimento para fins de cumprir com escopos legais determinados por órgãos de controle, sem priorizar os resultados de suas ações à população.

Esta parceria institucional colaborativa auxilia também os entes/órgãos, em especial os de pequeno porte, que possuem estrutura técnica ínfima, a adotarem políticas públicas e programas de governo eficazes a sua realidade local, que

contribuam efetivamente para o aprimoramento da gestão ambiental e para o bem-estar da sociedade.

Afinal, desde a reforma administrativa ocorrida há mais de 20 anos (BRASIL, 1998), almeja-se um atuar administrativo mais eficiente, menos burocrático, com vistas a resultados efetivos, que muitas vezes é tolhido por um sistema de controle externo inflexível.

Assim, as recomendações expedidas pelo Tribunal de Contas por meio das propostas de seus auditores, se bem monitoradas, poderão ser o aparato que muitos gestores necessitam para melhoria de sua gestão ambiental em prol da sociedade.

5.1 ADERÊNCIA AO PROGRAMA

O debate sobre o aperfeiçoamento dos processos de monitoramentos das auditorias operacionais no âmbito do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, está diretamente atrelado ao planejamento e desenvolvimento local/regional, pois é por meio dele que se busca a maior efetivação das atividades governamentais em prol da sociedade, visando assim, ao aperfeiçoamento da gestão e retornos efetivos à comunidade.

Outrossim, defende-se, neste estudo, que esses processos são instrumentos pelo quais os Tribunais de Contas podem fomentar a governança por meio de processos lógicos, auxiliando a elaboração de planejamentos estratégicos institucionais de médio/longo prazo que visam a resolução de problemas administrativos complexos.

Assim, pautados nos resultados destas auditorias, os gestores podem planejar e desenvolver novas ações, a fim de implementar políticas públicas mais efetivas e a custos menores, estando, desta feita, o tema alinhado à grande área do programa, Planejamento Urbano e Regional/Demografia.

Com este enfoque e considerando que governança pública não se trata apenas dos arranjos informais e formais que definem como as decisões políticas são postas em prática (BRAGA *et al.*, 2014), mas sim uma ação conjunta levada a efeito pelo Estado, pelas empresas e pela sociedade civil na busca de uma solução inovadora para os problemas sociais com vistas a um desenvolvimento, futuro,

sustentável para todos os participantes (KISSLER; HEIDEMANN, 2006). A pesquisa se encontra atrelada à linha de governança pública e desenvolvimento.

Afinal, o aperfeiçoamento dos resultados destas auditorias operacionais, por meio de processo de monitoramento mais efetivos, repercutirá no desenvolvimento do Município ou do órgão auditado, configurando uma contribuição valiosa à sociedade, atendo-se ao projeto estruturante Governança Pública como contribuição para o planejamento e desenvolvimento.

6 CONTRIBUIÇÕES DA PESQUISA

A atuação da administração pública no cenário contemporâneo se apresenta cada vez mais complexa, uma vez que a sociedade exige, cada vez mais, resultados efetivos das ações governamentais mediante a demonstração de uma gestão pública eficiente, eficaz, efetiva e econômica com investimentos públicos adequados.

Para cooperar com esta missão, a atuação dos Tribunais de Contas se mostra imprescindível, pois possuindo uma equipe técnica bem-preparada, pode realizar o diagnóstico das “falhas” das ações perpetradas pelo gestor público, sugerir melhorias com a implantação e implementação de ações estatais sólidas socialmente relevantes e com menores custos.

Em se tratando de ações ambientais, esta cooperação é ainda, mais importante, em face da dimensão dos impactos acarretados pela má gestão do meio ambiente que afeta diretamente a saúde e o bem-estar da população.

Assim, a contribuição deste estudo será materializada pela elaboração de um diagnóstico das auditorias operacionais ambientais realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná que, sabidamente, não foi realizada até o início desta investigação para fins de analisar os pontos centrais que dificultam e impedem a concretização e implantação deste tipo de auditoria no Estado do Paraná.

Partindo desta análise empírica e pragmática, pretende-se ainda, realizar a proposição de melhorias na operacionalização do procedimento de auditorias operacionais ambientais e de seus monitoramentos, inserindo atores importantes no processo que visa otimizar os resultados das ações ambientais para os entes/órgãos auditados e o fomento de políticas públicas na área, a fim de proporcionar o desenvolvimento local/regional.

Destaca-se, ainda, a pertinência deste estudo em face da possibilidade de o produto da tese se tornar um insumo que poderá contribuir para uma melhoria das auditorias operacionais realizadas pelos Tribunais de Contas, em nível nacional, fortalecendo o sistema de controle externo brasileiro. Entretanto, se tratando de um doutorado profissional, as contribuições da pesquisa, para a autora, proporcionam um maior desenvolvimento intelectual com a ampliação da cognição teórica e prática, gerando um conhecimento aprofundado do tema, propiciando a

produção de pesquisas na área e o desenvolvimento profissional, em face das atividades exercidas atualmente como servidora pública do órgão de controle objeto deste estudo.

Para a academia, o estudo serve de mote para futuras pesquisas sobre a problemática levantada, principalmente para que as auditorias operacionais se tornem cada vez mais operantes e eficientes, transformando, modernizando e flexibilizando a forma de atuar dos órgãos de controle externo, com vistas à cooperação e ao diálogo com os órgãos/entes auditados, em prol de um bem maior que é a concretização da finalidade pública almejada pelas ações governamentais.

Esse tipo de reflexão produz impacto significativo e abrangente na efetivação das ações ambientais, fortalecendo o controle externo e obtendo um diagnóstico importante sobre investimentos e políticas públicas, identificando boas práticas, bem como oportunizando o aprimoramento das políticas públicas ambientais.

Considerando ainda o privilégio de cursar uma pós-graduação *stricto sensu*, em uma Universidade Pública e gratuita, pretende-se contribuir para gerar resultados significativos para a sociedade por meio de produção e publicação científica, fomentando a discussão sobre a importância da temática ambiental, induzindo a implantação de políticas públicas e o aperfeiçoamento de ações já implementadas, impactando, conseqüentemente, na melhoria da gestão ambiental e no seu retorno como bem imaterial para a sociedade enquanto *shareholder* do Estado.

Pretende-se que o presente estudo contribua teoricamente para propagar o conhecimento sobre as auditorias operacionais ambientais realizadas pelos Tribunais de Contas brasileiros, estimular a elaboração de trabalhos futuros e estudos aplicados nos desdobramentos da temática, a fim de gerar impactos na forma de atuação destas Cortes de Contas e na gestão da coisa pública.

No mais, tem-se ainda a compreensão de que este estudo pretende contribuir para o fortalecimento da atuação dos Tribunais de Contas na área ambiental, desenvolvimento e aprofundamento do assunto, haja vista a valorização dos princípios relacionados às boas práticas de gestão e à administração da (res)-pública. Inclusive, induz a implantação de políticas públicas e o aperfeiçoamento de ações já implementadas, impactando-se, conseqüentemente, na melhoria da gestão do meio ambiente e no seu retorno como bem imaterial para a sociedade.

7 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

Aderente ao “Monitoramento das auditorias realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná na área ambiental: contribuições para o desenvolvimento local/regional”, o objeto principal da pesquisa refere-se ao monitoramento das auditorias operacionais ambientais realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado no Paraná e, conseqüentemente, as contribuições/benefícios das recomendações emanadas ao desenvolvimento local/regional dos entes/órgãos auditados.

As auditorias operacionais, em especial as ambientais, são objeto de abordagem recente das Cortes de Contas brasileiras com um foco voltado a eficiência e efetividade das ações, programas e políticas governamentais cujo objetivo principal é contribuir/assegurar que os investimentos públicos deem retornos maiores à sociedade.

Esta abordagem configura uma evolução dos *modi operandi* dos Tribunais de Contas, que na execução das suas atribuições constitucionais realizavam, primordialmente, auditorias de conformidade com enfoque na legalidade dos procedimentos e orientados, eminentemente, por um viés burocrático. Desse modo, a flexibilidade trazida pelas auditorias operacionais se mostra importante para a sociedade, podendo, se bem executada e monitorada, produzir resultados sociais benéficos, propiciando a melhor aplicação de recursos públicos.

Como é um processo de trabalho recentemente desenvolvido pelos Tribunais de Contas, poucos estudos abordam o assunto e os reais impactos dessas auditorias, principalmente na área ambiental. Desde 2016, o Tribunal de Contas da União, como Entidade de Fiscalização Superior - EFS - do Brasil, desenvolveu o projeto Auditorias Ambientais em cooperação com o Ministério Federal de Cooperação Econômica e do Desenvolvimento da Alemanha (BMZ), por meio da Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ), com o objetivo de fortalecer o controle externo na área ambiental inserindo-se, inclusive no âmbito dessa cooperação, iniciativas voltadas para a temática energias renováveis (BRASIL, 2020a).

Assim, tratando de tema pouco estudado, relevante, em face da temática ambiental e dos benefícios que podem acarretar à população, bem como, em razão da atual intenção de fortalecimento da atuação dos Tribunais de Contas brasileiros na temática, o foco do estudo é direcionado às auditorias operacionais ambientais realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná.

A opção pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná se deu em razão da proximidade com os órgãos/entes auditados, propiciando uma análise mais apurada dos monitoramentos realizados, em face das características de cada região paranaense, bem como, pelo amplo acesso aos materiais de auditoria elaborados por este Tribunal. Essa proximidade torna a análise mais detalhada e, caso haja necessidade, durante o levantamento de dados, de deslocamento até o órgão/ente auditado, os custos e riscos no transporte são menores considerando o pandemia vivenciada.

Além do mais, o Tribunal de Contas Paranaense, no tocante a sua atuação ambiental, tem gerado iniciativas importantes e reconhecidas internacionalmente, a exemplo do reconhecimento obtido pela entidade consultiva da Organização das Nações Unidas, no encontro realizado na sede europeia da ONU, em Genebra, na Suíça, em face do pioneirismo na implantação dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) em nível estadual (PARANÁ, TCE, 2018).

Quanto ao acervo e delimitação longitudinal do estudo, foram analisadas todas as auditorias operacionais ambientais realizadas pela Corte de Contas Paranaense, desde o exercício de 2009, ano em que foi realizada a primeira auditoria desta natureza no Estado do Paraná, até o ano de 2021, quando foram solicitadas formalmente, ao referido Tribunal, informações sobre os procedimentos realizados naquela Corte (PARANÁ, TCE, 2009).

Assim, resumidamente, a presente pesquisa delimita-se da seguinte forma: a) delimitação teórica: auditorias operacionais na área ambiental; b) delimitação geográfica: o Estado do Paraná; e, c) delimitação temporal – 2009 a 2021.

8 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esta seção tem o objetivo de descrever, de forma geral, os procedimentos metodológicos utilizados no estudo enfatizando-se que, em razão da estrutura adotada para formatação da Tese, *multipaper*, cada capítulo tem a sua metodologia, específica e detalhada.

8.1 CLASSIFICAÇÃO GERAL DOS PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente estudo, por tratar-se de tema recente, pouco estudado, no qual pretende-se aprofundar o conhecimento referente às auditorias operacionais ambientais realizadas pelos Tribunais de Contas, assume características essenciais de um estudo exploratório, uma vez que pesquisas desta natureza têm como características serem mais flexíveis em seu planejamento e na pretensão de observar e compreender os mais variados aspectos sobre o tema (GIL, 2017).

Além do mais, ao tratar dos monitoramentos das auditorias operacionais ambientais realizadas pelo Tribunal de Contas Paranaense, são apresentadas discussões e proposições baseadas nos dados analisados e na experiência, vivência, da pesquisadora em relação ao tema estudado.

Desse modo, pretendendo-se explorar o estado da arte da temática tratada foram utilizados materiais bibliográficos nacionais e internacionais, principalmente livros e revistas científicas, bem como, matérias disponibilizadas na rede mundial de computadores (internet), em especial disponibilizados nos sites oficiais do Tribunal de Contas da União, do Tribunal de Contas do Estado do Paraná e do Instituto Rui Barbosa, que são os responsáveis pela emissão de normas no âmbito das auditorias governamentais.

Foram usados, também, documentos obtidos por meio de Pedido de Acesso à Informação, Processo n.º 420122/21-TCE/PR (PARANÁ, TCE, 2021b), leis, portarias e instruções normativas.

Para interpretação dos dados e análise de documentos, como característica da pesquisa exploratória, utilizou-se a técnica de observação teórico-empírica, considerando a experiência e a atuação profissional e acadêmica na área pública e

fiscalizatória da autora, bem como, o dia a dia de vivências profissionais que são a fonte da inquietude originária do desenvolvimento desta tese.

A escolha do Tribunal de Contas do Estado do Paraná como objeto de estudo e, conseqüentemente para coleta de dados, se deu em razão da proximidade da autora com os entes auditados, fato que contribui para uma análise mais criteriosa das auditorias realizadas em face do conhecimento prévio das características dos órgãos/entes auditados, bem como, pelo acesso aos materiais de auditoria elaborados pelo Tribunal. Não obstante, a escolha levou também em consideração as dificuldades de deslocamentos para regiões distantes em razão da atual pandemia de Covid-19.

Ainda, a escolha da citada Corte de Contas ocorreu em virtude da instituição estar encetando em seu planejamento estratégico a prática de medidas de sustentabilidade, incluindo em suas atividades de controle normativas direcionadas ao fortalecimento da sua atuação na área ambiental, por meio das auditorias operacionais, tendo, recentemente, em 2017, obtido reconhecimento pela entidade consultiva da ONU de suas ações nessa temática, em razão do pioneirismo na implantação dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) em nível estadual (PARANÁ, TCE, 2018).

O marco inicial deste estudo é o ano de 2009, quando o Tribunal de Contas do Estado do Paraná realizou a primeira auditoria operacional ambiental. Desta feita, o universo da pesquisa é composto pelos 20 (vinte) processos relacionados às auditorias operacionais aplicados aos entes/órgãos públicos paranaenses que foram auditados pelo TCE-PR, na área ambiental, no período longitudinal de 2009 a 2021, sendo 12 (doze) órgãos estaduais e 92 (noventa e dois) entes municipais, neste caso em especial, 91 (noventa e um) Municípios e 1 (um) Consórcio Municipal.

Selecionadas todas as auditorias operacionais ambientais realizadas pela Corte de Contas Paranaense, verificou-se o total de 448 (quatrocentos e quarenta e oito) recomendações expedidas, com 17 (dezessete) procedimentos de monitoramentos, cuja análise e classificação foram feitas por meio de verificação qualitativa de conteúdo.

Esta abordagem qualitativa de conteúdo se mostra mais adequada para a análise dos documentos fornecidos pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná,

que em sua maioria não receberam nenhum tratamento analítico anterior, tornando assim, fundamental a análise criteriosa dos dados coletados com foco nos objetivos desta pesquisa (GIL, 1996, p.83).

Aliás, como pondera Bardin (2010, p.40) na análise qualitativa não se exclui toda e qualquer forma de quantificação, podendo, o pesquisador recorrer a testes quantitativos para que se possa realizar, com certo grau de objetividade, uma verificação qualitativa, que é na sua essência uma análise tendencialmente indutiva dos dados.

9 ESTRUTURA DA TESE

Na grande maioria, as Teses apresentam uma estrutura de capítulos sequenciais que, nos termos da qualificação dada por Frank e Yuki-hara (2013) caracterizam o “formato tradicional” que consiste, normalmente, em cinco ou seis capítulos compostos por: introdução, revisão da literatura, método de pesquisa, resultados, discussões/análise de dados e conclusões.

Badley (2009) aduz que este “formato tradicional” das teses foi exportado pela Alemanha no século XIX, e que apenas na década de 1960 o formato multipaper foi introduzido no Reino Unido e pouco tempo depois nos Estados Unidos. Sendo atualmente adotado em vários países o uso deste formato de teses que tem crescido lenta, mas progressivamente (FRANK; YUKIHARA, 2013).

Frank e Yuki-hara (2013) explicam que o “formato multipaper” se trata da elaboração da tese no formato de um conjunto de artigos científicos, os quais têm seu próprio objetivo, revisão da literatura, método de pesquisa, resultados, discussões e conclusões, de modo que possa ser submetido e aprovado em um periódico acadêmico de forma independente.

Dessa maneira, o corpo/estrutura da tese toma a forma de uma combinação de artigos de pesquisa cuja estrutura, nos termos defendidos por Frank e Yuki-hara (2013), pode seguir duas opções de formato, sendo que outras opções podem surgir a partir de alguma combinação híbrida:

A primeira opção é quando a tese propõe estudar várias opções para solucionar um determinado problema. Isto seria o caso do que eu chamaria como “artigos horizontais”, uma vez que cada artigo abordaria o mesmo problema, embora de uma perspectiva diferente. Assim sendo, cada artigo apresentaria um método diferente e um último artigo, ou um capítulo de discussões, poderia propor o comparativo de todas essas propostas para avaliar vantagens de desvantagens de cada um deles. (...) A segunda opção é quando a tese propõe estudar um determinado problema e, para isso, precisam-se obter resultados intermediários (isto costuma ser muito comum em um projeto de pesquisa bastante amplo e abrangente). Nesse caso seria comum que cada artigo atendesse a um dos objetivos específicos da tese (que por sua vez atendem ao objetivo geral desta). Eu chamaria esta abordagem de “artigos verticais ou sequenciais”, uma vez que cada artigo aborda um novo problema e objetivos específicos baseados nos resultados do artigo precedente. Neste caso, os resultados parciais de cada artigo vão conduzindo ao resultado final desejado para atender ao objetivo geral. (FRANK; YUKIHARA, 2013, p.1).

Considerando a classificação dada por Frank e Yukihiro (2013), a presente tese é estruturada conforme a “segunda opção” descrita pelos autores, uma vez que cada capítulo é composto por um artigo que atende um dos objetivos específicos da tese (que por sua vez atendem ao objetivo geral), iniciando-se pelo presente capítulo que trata da introdução geral da tese.

Assim, cada artigo aborda um novo problema e objetivos específicos baseados nos resultados do artigo precedente cujos resultados parciais de cada artigo conduzem ao resultado almejado para atender ao objetivo geral desta Tese.

Por meio desses capítulos, são aprofundados temas correlacionados à pesquisa, a exemplo de controle externo, auditorias, Tribunais de Contas, auditorias ambientais, contribuições do Tribunal de Contas para o desenvolvimento local/regional, dentre outros, conforme exposto no quadro 4:

QUADRO 4 - ESTRUTURA DA TESE

ESTRUTURA MULTIPAPER	TÍTULO
CAPÍTULO 1	Introdução geral 1
CAPÍTULO 2	Levantamento Bibliométrico: Auditorias Operacionais Ambientais realizadas por Tribunais de Contas e suas contribuições para o desenvolvimento local/regional
CAPÍTULO 3	Potenciais Benefícios das Auditorias Operacionais para o desenvolvimento local: os Tribunais de Contas sob novo enfoque
CAPÍTULO 4	Auditorias Operacionais Ambientais no âmbito dos Tribunais de Contas: novas perspectivas
CAPÍTULO 5	Monitoramento das Auditorias realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná na área ambiental: contribuições para o desenvolvimento local/regional
CAPÍTULO 6	Conclusão Geral

FONTE: A autora (2021).

Conforme evidenciado no quadro 4, os Capítulos 2, 3, 4 e 5 da Tese são compostos de artigos científicos concatenados para o fim de atender o objetivo geral da pesquisa, os quais possuem uma sequência lógica, seguidos da conclusão geral que abordará o problema de pesquisa, os objetivos, os pressupostos e a Tese propriamente dita, respaldados pela análise geral dos dados coletados.

REFERÊNCIAS

- ADJAFRE, G. A. M.; DIAS, J. R. M.; CASTRO, P. L.; DIAS NETO, L. G.; EVANGELISTA, F. das C. Panorama das atividades de monitoramento e avaliação de políticas públicas pelo estado do Ceará. **Revista Controle**, v.17, n.1, p.307-327, 2019.
- AGUIAR, U. D. de; ALBUQUERQUE, M. A. S. de; MEDEIROS, P. H. R.. **A administração pública sob a perspectiva do controle externo**. Belo Horizonte: Fórum, 2011.
- AHMET S., B. Uma discussão sobre a implementação e consequências das auditorias de desempenho do Tribunal de Contas da Turquia. **İşletme Araştırmaları Dergisi**, v.10, n.2, p.276-311, 2018.
- AHONEN, P.; KOLJONEN, J. O conteúdo das auditorias de desempenho do National Audit Office of Finland, 2001-2016: um estudo interpretativo com análise de conteúdo computacional. **Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management**, v.32, n.1, p.49-66, 2020. Article.
- ALBUQUERQUE, F. de Freitas T. de. **A auditoria operacional e seus desafios: um estudo a partir da experiência do Tribunal de Contas da União**. 2006. 155 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração) – Escola de Administração, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2006.
- ALMEIDA, C. W. L. de. Auditoria operacional: conceito, proposta e crítica. **Revista do TCU**, n.123, p.42-59, 2012.
- ARAÚJO, A. B. A.; MACHADO, L. O.; FERREIRA, M. M. A. Supreme audit institutions and the 2030 agenda for sustainable development: the Brazilian Federal Court of Accounts/V. (português). **Meridiano**, v.47, n.21, p.1-17, 2020.
- AZOR EL, A. Auditoria Operacional Ambiental: Instrumento para Efetivação do Direito Fundamental ao Meio Ambiente. **Revista Controle**, v.9, n.2, 2011.
- BADLEY, G. Academic writing: contested knowledge in the making? **Quality Assurance in Education**, v.17, n.2, p.104-117, 2009.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 2010.
- BARROS, C.; SOUZA, F.; CÂMARA, R.; BARROS, F. Avaliações de programas governamentais realizadas pelo Tribunal de Contas da União. **HOLOS**, v.34, n.3, p.152-167, 2018.
- BRAGA, L. V.; ALVES, W. S.; COSTA FIGUEIREDO, R. M.; SANTOS, R. R. O papel do governo eletrônico no fortalecimento da governança do setor público. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v.59, n.1, p.5, 2014.
- BRASIL, Tribunal de Contas da União (TCE). **Energias renováveis (2020a)**. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/energia-eletrica/energias-renovaveis/energia-renovavel.htm>. Acesso em: 10 dez. 2020.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm. Acesso em: 08 dez. 2020.

BRASIL. Emenda Constitucional n.º 19 de 04 de junho de 1998. Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc19.htm. Acesso em: 08 dez. 2020.

BRASIL. Lei Complementar n.º 101 de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 05 de maio de 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 24 fev. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de auditoria operacional**. Brasília: DF, 2020. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/controle-externo/normas-e-orientacoes/normas-de-fiscalizacao/auditoria-operacional.htm>. Acesso em: 10 dez. 2020.

BRAVO GONZÁLEZ, M. I. O marco regulatório em auditoria de gestão: proposta de normas para avaliação de gestão. **Revista de contabilidad**, v.3, n.5, p.69-100, 2000.

BRENNINKMEIJER, A.; MOONEN, G.; DEBETS, R.; HOCK, B. Auditing standards and the accountability of the European Court of Auditors (ECA). **Utrecht Law Review**, v.14, n.1, p.1-17, 2018. Article.

CAPES. Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior. Serviços: **Banco de teses**. 2020. Disponível em: <http://servicos.capes.gov.br/capesdw/>. Acesso em: 22 nov. 2020.

CASTELO, S. L.; CASTELO, A. D.; Castelo, J. L.; Araujo, H. S.; Araujo, V. F. Governança pública e performance: uma revisão sistemática de literatura. **Revista Controle**, v.15, n.2, p.289-319, 2018.

CASTRO, D. P. de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**: integração das áreas do ciclo de gestão: contabilidade, orçamento e auditoria e organização dos controles internos, com suporte à governança corporativa. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CASTRO, R. A. de; CARVALHO, E. F. de; ALBUQUERQUE, C. C. B. de. (org.). **Guia prático de controle interno na administração pública**. Curitiba: Infoco Pólis Civitas, 2016.

CENEVIVA, R.; FARH, M. F. S. Avaliação, informação e responsabilização no setor público. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v.46, n.4, p.993-1016, jul./ago. 2012.

CUNHA, G. da. **Auditoria operacional no Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina**: proposta de estrutura básica, conceitos e aplicações em um manual. 2017. 264 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade do Estado de Santa Catarina (UDESC), Florianópolis, 2017.

DASCALU, E. D.; MARCU, N.; HURJUI, I. Performance management and monitoring of internal audit for the public sector in romania. **Amfiteatru Economic**, v.18, n.43, p.691-705, 2016. Article.

DIAS NETO, L. G. Auditoria operacional: os tribunais de contas sob nova perspectiva. **Revista Controle**, v.5, n.2, 2005.

FATAHI, S.; NOZARI, S. M.; NEJAD, M. J. An investigation of the impact of performance audit on improving the productivity of (financial and budget) Public Sector Capital Resources. (Report). **Advances in Environmental Biology**, p.512, 2014.

FATTAHI, S.; VAEZ, S. A.; HOSSEINZADEH, A. H. An examination on the effect of the performance audit implementation on the improvement of the productivity of public sector management systems in Iran (a case study in supreme audit court). **Life Science Journal**, v.9, n.4, p.1708-1724, 2012. Article.

FERNANDES, M. L. **Proposta de um modelo de avaliação do desempenho da gestão de energia em Instituições de Ensino Superior (IES)**. 2017. 189 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção e Sistemas) – Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Pato Branco, PR, 2017.

FLEISCHMANN, R. S. Auditoria operacional: uma nova classificação para os resultados de seus monitoramentos. **Revista de Administracao Publica**, v.53, n.1, p.23-44, 2019.

FONTICIELLA, M. T. R. La auditoria operativa de gestion publica y los organismos de control externo (OCEX). El caso espanol. **Revista Innovar**, v.15, n.25, p.86, 2005.

FRANK, A. G.; YUKIHARA, E. **Formatos alternativos de teses e dissertações** (Blog Ciência Prática). 2013. Tema: Ciência prática (Blog). Disponível em: <http://cienciapratica.wordpress.com/>.

FREITAS, C. A. S. D.; GUIMARÃES, T. D. A. Isomorphism, institutionalization and legitimacy: operational auditing at the court of auditors. **Revista de Administração Contemporânea**, v.11, n. spe1, p.153-175, 2007.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1996.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GOMES, T. C. P.; VASCONCELOS, A. C. de. Auditoria operacional no Tribunal de Contas do Estado do Ceará: um estudo no período de 2008 a 2017. **Revista Controle**, v.18, n.1, p.151-169, 2020.

GRANATO NETO, N. N. **Os tribunais de contas e a fiscalização da Agenda 2030** – por onde começar. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/irb-territorio-fiscalizacao-da-agenda-2030/>. Acesso em: 12 set. 2021.

GUIMARÃES, F. A. M.; DOMINGOS, A. L.; MOMBELLI, R. C. B. C. O Tribunal de Contas e a localização da Agenda 2030. In: LIMA, E. C. P. (coord.). **Tribunal de Contas do Século XXI**. Belo Horizonte: Fórum, 2020.

HEDLER, H. C. **Meta-avaliação de auditorias de natureza operacional do Tribunal de Contas da União**: um estudo sobre auditorias de programas sociais. 2007. 260 f. Tese (Doutorado em Psicologia Social, do Trabalho e das Organizações) – Instituto de Psicologia, Universidade de Brasília (UnB), Brasília, 2007.

HEDLER, H. C.; TORRES, C. V. Meta-evaluation of an operational audit of the brazilian court of audit/meta-avaliacao de auditorias de natureza operacional do Tribunal de Contas da União (Report). **Revista de Administracao Contemporanea - RAC**, v.13, n.3, p.468, 2009.

IPEA. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. **Avaliação de políticas públicas**: guia prático de análise *ex post*. Brasília, 2018. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=34504. Acesso em: 08 dez. 2020.

IRB. Instituto Rui Barbosa. **Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) nível 3**: requisitos mandatórios para auditorias do setor público. Curitiba: IRB, 2019.

IRB. Instituto Rui Barbosa. **Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) nível 2**: princípios fundamentais de auditoria do setor público. Belo Horizonte, 2017. 190 p. Norma aprovada pela INTOSAI, em 2013, e traduzida pelo TCU, em 2017.

JUSTEN FILHO, M. **Curso de direito administrativo**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

KISSLER, L.; HEIDEMANN, F. G. Governança pública: novo modelo regulatório para as relações entre Estado, mercado e sociedade? **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v.40, n.3, maio/jun. 2006.

LEAL, M. A. P. **A auditoria operacional e sua contribuição para a melhoria da gestão pública**: um estudo de caso da auditoria operacional da agência estadual de meio ambiente e recursos hídricos em Pernambuco. 2006. 137 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração) – Escola de Administração da Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2006.

LIMA, D. H. Responsabilização por desempenho e controle externo da Administração Pública. **Revista do TCU**, Brasília, n.111, 2008.

LIMA, L. H.; MAGRINI, A. The Brazilian Audit Tribunal's role in improving the federal environmental licensing process. **Environmental impact assessment review**, v.30, n.2, p.108-115, 2010.

LINS, S. G. **Da auditoria de conformidade à auditoria de desempenho: um panorama das universidades públicas federais no período de 2008 a 2016.** 2019. 137 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas da Universidade de Brasília (UnB), Brasília, 2019.

MAIA, A. F. S. **Auditoria ambiental: um estudo exploratório e o desafio da sua implantação pelo Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco.** 2003. 98 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão Pública) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2003.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Metodologia científica.** 4.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MATIAS-PEREIRA, J. **Governança no setor público.** São Paulo: Atlas, 2010.

MEDAUAR, O. **Controle da administração pública.** 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

MEDEIROS JUNIOR, J. F. de; BARACHO, H. U. Desenvolvimento econômico, equilíbrio ambiental e ética: desafios jurídicos e filosóficos no (do) séc. XXI. **Revista de Direito Ambiental e Socioambientalismo**, v.2, n.2, p.86-106, jul./dez. 2016.

MELO G. J. P. de; PAIVA, S. B. Benefícios potenciais da auditoria operacional para a administração pública: a percepção dos auditores do TCE/PB. **RACE**, Joaçaba, v.16, n.1, p.353-380, 2017.

MELO, V. V. de. Tribunal de contas: história, principais características e importância na proteção do patrimônio público brasileiro. **Revista Âmbito Jurídico** (online), 2012. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-administrativo/tribunal-de-contas-historia-principais-caracteristicas-e-importancia-na-protecao-do-patrimonio-publico-brasileiro/>. Acesso em: 08 dez. 2020.

MILARÉ, E. **Direito do ambiente: a gestão ambiental em foco: doutrina, jurisprudência, glossário.** 6.ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.

MONTENEGRO, T. M.; CELENTE, A. L. I. The public-sector auditing as an accountability instrument--a case study in the Brazilian Navy. A auditoria do setor publico como instrumento de accountability – estudo de caso na Marinha do Brasil (Case study). **Revista de Gestao e Projetos**, v.7, n.3, p.29-47, 2016.

MORAIS, J. F. S.; ASSUMPÇÃO, R. P. S. **Olhares para a produção bibliográfica sobre educação física escolar: algumas reflexões a partir de um levantamento bibliográfico.** **Acta Scientiarum: Education**, v.34, n.1, p.121-128, 2012.

MOUSAVAI, S. M. K.; NAVID, B. J. The relationship between performance audit and increased management efficiency. **Biosciences Biotechnology Research Asia**, n.12, p.115-121, 2015. Article.

NASCIMENTO, D. M. R. do. **Controle da efetividade de políticas públicas pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado Bahia**. 2019. 94 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Universidade Federal do Vale do São Francisco, Juazeiro, 2019.

ORÍÁ FILHO, H. F. Auditoria operacional: um enfoque multidisciplinar. **Revista Controle**, v.7, n.1, p.197-210, 2009.

PARANÁ, Tribunal de Contas do Estado (TCE-PR). **Resolução 76 de 11 de março de 2020a**. Dispõe sobre a adoção das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASPs), emitidas pelo Instituto Rui Barbosa - IRB, no âmbito das atividades de fiscalização do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, e dá outras providências. Disponível em: <https://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/resolucao-n-76-de-11-de-marco-de-2020/327826/area/249>. Acesso em: 21 jun. 2021.

PARANÁ, Tribunal de Contas do Estado (TCE-PR). **Resolução 01 de 24 de janeiro de 2006**. Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado do Paraná. Disponível em: <https://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/lei-organica-e-regimento-interno/107/area/249>. Acesso em: 13 dez. 2020.

PARANÁ, Tribunal de Contas do Estado (TCE-PR). **Auditoria operacional meio ambiente**. 2009. Disponível em: <https://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/auditoria-operacional-meio-ambiente/208/area/47>. Acesso em: 13 dez. 2020.

PARANÁ, Tribunal de Contas do Estado (TCE-PR). **Instrução Normativa 150 de 29 de janeiro de 2020b**. Altera a Instrução Normativa n.º 82/2012, com a inclusão dos assuntos Impugnação à Homologação e Homologação de Recomendações e exclusão dos assuntos Comunicação de Irregularidade, Relatório de Auditoria e Relatório de Inspeção. Disponível em: <https://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/instrucao-normativa-n-150-de-29-de-janeiro-de-2020/327229/area/249>. Acesso em: 21 jun /2021.

PARANÁ, Tribunal de Contas do Estado (TCE-PR). **Plano anual de fiscalização**. 2021d. Disponível em: <https://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/plano-anual-de-fiscalizacao-paf/235000/area/47>. Acesso em: 02/08/2021.

PARANÁ, Tribunal de Contas do Estado (TCE-PR). Resolução 01 de 24 de janeiro de 2006. **Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado do Paraná**. Disponível em: <https://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/lei-organica-e-regimento-interno/107/area/249>. Acesso em: 13 dez. 2020.

PARANÁ, Tribunal de Contas do Estado (TCE-PR). **Resolução 73 de 22 de agosto de 2019a**. Dispõe sobre alterações do Regimento Interno. Disponível em: <https://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/resolucao-n-73-de-22-de-agosto-de-2019/323836/area/249>. Acesso em: 21 jun. 2021.

PARANÁ. Tribunal de Contas do Estado (TCE-PR). **Resolução 76 de 11 de março de 2020**. Dispõe sobre a adoção das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASPs), emitidas pelo Instituto Rui Barbosa - IRB, no âmbito das atividades de fiscalização do Tribunal de Contas de Contas do Estado do Paraná, e dá outras providências. Disponível em: <https://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/resolucao-n-76-de-11-de-marco-de-2020/327826/area/249#:~:text=Resolu%C3%A7%C3%A3o%20n.,76%2C%20de%2011%20de%20mar%C3%A7o%20de%202020.,Paran%C3%A1%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A2ncias>. Acesso em: 13 dez. 2020.

PARANÁ. Tribunal de Contas do Estado (TCE-PR). **Resolução 76 de 11 de março de 2020a**. Dispõe sobre a adoção das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASPs), emitidas pelo Instituto Rui Barbosa - IRB, no âmbito das atividades de fiscalização do Tribunal de Contas de Contas do Estado do Paraná, e dá outras providências. Disponível em: <https://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/resolucao-n-76-de-11-de-marco-de-2020/327826/area/249>. Acesso em: 21 jun. 2021.

PENNEKAMP, P.; VLASVELD, P. J. J. Reforma da função de auditoria: um grupo de auditoria do governo holandês redefine seu papel na organização e amplia a esfera de influência do departamento. **Internal Auditor**, v.63, n.2, p.69, 2006.

PRYAL, M. Uma gama mais ampla de habilidades: após anos de trabalho de conformidade com foco restrito, muitos departamentos de auditoria estão vendo uma mudança nas prioridades e um novo conjunto de requisitos de habilidades. (ALÉM DE SARBANES-OXLEY). **Internal Auditor**, v.64, n.3, p.38, 2008.

REZA, S.; AYATOLLAH, T. N.; MOHAMMADI, M. A study of the obstacles and problems in the implementation of operational audit in Ira. **Advances in Environmental Biology**, v.8, n.6, p.2859-2864, 2014.

ROJAS, R. E. M. Proposta metódica para a prática de auditoria operacional em governos locais da Costa Rica. **Tec Empresarial**, v.11, n.1, p.49-61, abr./jul. 2017.

SADEGH, J.; ALI AKBAR, K.; SOHRAB, S.; GHODRATOLLAH, H. Supreme audit court of auditors' insights on operational audit challenges. **Management science letters**, v.2, n.3, p.757-762, 2012.

SANTOS, G. K.; RAUPP, F. M. Monitoring and evaluation results of government programs outlined in multiyear plan. **Revista de Administracao Publica**, v.49, n.6, p.1429-1451, 2015. Article.

SCHOENEFELD, J.; JORDAN, A. Governing policy evaluation? Towards a new typology. **Evaluation**, v.23, n.3, p.274-293, 2017. Article.

SCHUCH, P. Práticas de auditoria, sistemas de avaliação e valores. **Politica & Trabalho**, n.46, jan./jun. p.15-21, 2017.

SILVA FILHO, J. A. da. **Tribunais de contas no estado democrático e os desafios do controle externo**. São Paulo: Editora Contracorrente, 2019.

SILVA, A. J. M.; SILVA, C. E. M.; PEDERNEIRAS, M. M. M.; LOPES, J. E. G. Recomendações em auditoria operacional: uma prospecção de fragilidades, com base na inteligência competitiva. **Revista de administração da UFSM**, v.3, n.2, p.191-204, 2010.

SILVA, C. L. Desenvolvimento sustentável: um conceito multidisciplinar. *In*: SILVA, C.L.; MENDES, J.T.G. (org.). **Reflexões sobre o desenvolvimento sustentável: agentes e interações sobre a ótica multidisciplinar**. Petrópolis: Vozes, 2005.

SILVA, F. J. F. **Inovação no processo de auditoria operacional como instrumento de modernização de políticas públicas regionais**: um estudo de caso em uma Corte de Contas da Amazônia. 2016. 96 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração Pública) – Instituição Associada Universidade Federal de Rondônia, Porto Velho, 2016.

SILVA, H. R. da. **Avaliação de políticas públicas**: um estudo sobre auditoria de desempenho no Tribunal de Contas da União Brasileiro. 2015. 123 f. Dissertação (Mestrado em Desenvolvimento, Sociedade e Cooperação Internacional) – Universidade de Brasília (UnB), Brasília, 2015.

SILVA, J. A. da. **Direito ambiental constitucional**. 4.ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

SINDISILE, M. Examining auditing as an essential element of financial management and good governance in local government. **Africa's public service delivery & performance review**, v.2, n.2, p.82-101, 2014.

SOUTO, V.; LOPES, R. Indicadores de gestão de resíduos sólidos e sua observância obrigatória para o Estado do Rio Grande do Norte - Brasil. **HOLOS**, v.35, n.8, p.1-19, 2019.

SOUZA, A. M. O. **Auditorias operacionais**: controle substancial da gestão pública pelos Tribunais de Contas. 2007. 229 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2007.

SOUZA, F. J. B. de; MASSERA, M. A influência das auditorias operacionais do Tribunal de Contas da União no programa universidade para todos (PROUNI). **Revista de Políticas Públicas**, v.21, n.1, p.113-132, 2017.

SOUZA, J. A. de; OLIVEIRA, F. A.; COLARES, A. C. V. A auditoria operacional e contábil no controle e transparência da administração pública na percepção de auditores e gestores públicos. **Revista Controle**, v.11, n.2, p.122-147, 2013.

SUCIU, G. Auditoria estatutária e auditoria de desempenho. *Analele Universității Constantin Brâncuși din Târgu Jiu*. **Seria Economie**, v.2, n.2, p.202-206, 2012.

UMOR, S.; ZAKARIA, Z.; SULAIMAN, N. A.; KUTTY, R. M. Actor' interaction in the follow-up on performance auditing issues in Malaysia: uncovering the contributing factors and constraining challenges. **International Journal of Engineering and Technology (UAE)**, v.7, n.4, p.491-498, 2018. Article.

VACCA, A. Court of auditors' performance prevista do art. 87, I, "b", da LC/PR 113/05, em razão da não apresentação de adequado Balanço Patrimonial. *ormance auditing as a tool to enhance economy, efficiency, effectiveness and transparency in the public administration, an Italian perspective: Strengths and weaknesses. **International Journal of Public Law and Policy**, v.4, n.2, p.103-119, 2014. Article.*

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2004.

CAPÍTULO 2

AUDITORIAS OPERACIONAIS AMBIENTAIS REALIZADAS POR TRIBUNAIS DE CONTAS E SUAS CONTRIBUIÇÕES PARA O DESENVOLVIMENTO LOCAL: UM ESTUDO BIBLIOMÉTRICO

RESUMO

Contexto: A auditoria operacional ambiental é um instrumento utilizado pelos Tribunais de Contas para a avaliação do desempenho da gestão pública, consistente na análise independente da eficiência, efetividade, eficácia e economicidade das ações, programas e políticas públicas ambientais, visando à melhoria do seu desempenho. **Objetivo:** Elaborar um estudo bibliométrico sobre a auditoria operacional ambiental, realizada por Tribunais de Contas, no período de 2000 a 2021, para verificar os trabalhos publicados e suas aderências/proximidade à temática. **Métodos:** A metodologia desenvolveu-se por meio de um levantamento bibliométrico nas bases *Web of Science*, *Scopus* e Portal da Capes, de onde foram selecionados os artigos com o auxílio das ferramentas EndNote e VOSviewer. **Resultados:** considerando os parâmetros de pesquisas utilizados, evidenciou-se a pouca incidência, nos bancos de dados pesquisados, de trabalhos sistematizados que tratem do tema e dos procedimentos relativos as auditorias operacionais ambientais, objetivando a análise de sua eficácia e contribuições à sociedade. **Conclusão:** Trata-se de tema recente e pouco estudado na academia, o qual ao refletir sobre a natureza e modo de atuar dos Tribunais de Contas na área ambiental, deve ser mais bem explorado, haja vista a valorização dos princípios relacionados às boas práticas de gestão, a administração da (res)pública e os benefícios públicos advindos deste tipo de auditoria.

Palavras-chave: Auditoria Operacional. Ambiental. Tribunal de Contas.

1 INTRODUÇÃO

O gestor público necessita de um bom planejamento para que coloque em prática suas ações governamentais e consiga formular e implementar suas políticas públicas enquanto agente da relação agente-principal, sendo representado pelo povo como o shareholder do Estado.

É por meio deste planejamento que será assegurado o equilíbrio entre as receitas públicas e as despesas necessárias à execução de determinado programa, de modo a proporcionar benefícios à população.

Embora as etapas de políticas públicas, desde a agenda até o acompanhamento e avaliação, sejam de responsabilidade dos gestores públicos (SARAVIA, 2006), certo é que os órgãos de controle são atores fundamentais na fiscalização dessas políticas.

Essa fiscalização não se restringe apenas aos aspectos de legalidade, mas também ao desempenho operacional e de resultados, conforme consagra o princípio da eficiência previsto no *caput* do art. 37 da Constituição Federal.

Desta feita, a existência dos Tribunais de Contas, órgãos de controle externo, mostra-se necessária para se assegurar a legitimidade do Estado Democrático de Direito, realizando de forma independente e autônoma a fiscalização dos atos de gestão do administrador público, com o objetivo de garantir boas práticas de governança para a implementação de políticas públicas e satisfação do interesse público de forma econômica e eficiente (CASTRO; CARVALHO, 2016).

A atividade de “controle”, desempenhada pelas Cortes de Contas, é essencial à gestão da coisa pública, caracterizando elemento indispensável do sistema regulador que tem por fim detectar em tempo hábil os desvios às normas e aos princípios norteadores da administração pública (Brasil, 1988) para que se possa tomar medidas corretivas e obter a reparação de danos em tempo hábil.

Neste contexto, o texto constitucional prevê, expressamente, que aos Tribunais de Contas compete auxiliar o Poder Legislativo na fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da Administração Pública.

Ante este reconhecimento constitucional e visando dar maior efetividade às suas ações, os Tribunais de Contas começaram a adotar técnicas e metodologias adequadas para avaliar o desempenho e resultados das políticas governamentais a fim de acompanhar a evolução da administração pública que, desde a Reforma da Administração Pública (BRASIL, 1998), possui enfoque gerencial; e para atender o clamor popular pela melhoria dos serviços públicos.

A avaliação dos resultados de políticas públicas não se restringe a apontar erros ou falhas verificadas, mas, sim, demonstrar as causas e as consequências do não alcance dos objetivos propostos e, especialmente, fazer recomendações orientativas visando corrigir e aperfeiçoar a gestão a fim de evitar danos ao erário (IPEA, 2018).

Para esta finalidade, as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) emitidas pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) disciplinam a auditoria operacional que é o instrumento avaliador do desempenho da gestão pública, consistente na análise independente da eficiência, efetividade, eficácia e economicidade das ações, programas e políticas públicas (INSTITUTO RUI BARBOSA [IRB], 2019).

Para a atuação desse tipo de auditoria, é necessário um preparo técnico e bem planejado das Cortes de Contas para executarem essa função, sendo imprescindível que se formem equipes de trabalho multidisciplinares e que se desenvolvam indicadores de desempenho para melhor avaliação do ente fiscalizado, caracterizando, assim, uma tendência irreversível em face das novas dimensões do controle, a exemplo da gestão ambiental (BRASIL, 2020b).

As demandas ambientais possuem importância inquestionável, trata-se de direito difuso e possuem *status* de direito fundamental, conforme dispõe o art. 225, da Constituição Federal. Aliás, como defendem Medeiros e Baracho (2016), o meio ambiente é um direito difuso e transindividual, essencial à sadia qualidade de vida da população, assim a sua preservação é caminho para a valorização do ser humano.

Portanto, a fiscalização de conformidade não atende aos anseios populares e à dimensão das consequências de ações governamentais ineficazes e/ou inexistentes na área ambiental, sendo as auditorias operacionais as mais indicadas.

Assim, no matiz da importância da auditoria operacional ambiental realizada por Tribunais de Contas para a sociedade e para o desenvolvimento local sustentável, este trabalho tem o objetivo de realizar um levantamento bibliométrico sobre a temática para fins de responder à seguinte indagação: qual o estado da arte no período de 2000 a 2021 sobre o assunto auditoria operacional ambiental realizada por Tribunais de Contas na literatura?

Busca-se obter um olhar crítico quanto aos resultados e a execução das auditorias operacionais ambientais, para melhor efetivação das ações governamentais nesta área, com o fortalecimento do controle externo e aprimoramento de políticas públicas.

Para a academia, espera-se que sirva de mote para futuras pesquisas sobre a problemática levantada, principalmente para que as auditorias operacionais ambientais se tornem cada vez mais operantes e eficientes, transformando e flexibilizando a forma de controle externo existente com fiscalizações menos punitivas e mais orientativas.

Esse tipo de reflexão se mostra importante e contribui para o processo de desenvolvimento de políticas governamentais para o aperfeiçoamento da administração pública e para a modernização do controle externo.

A estrutura do trabalho é composta de quatro seções, sendo a primeira esta introdução, seguida do percurso metodológico no qual se explicam, de forma detalhada, os passos para a seleção dos artigos perscrutados para o desenvolvimento do trabalho. Na terceira seção tem-se as discussões e resultados obtidos que dão suporte às conclusões e sugestões para futuros estudos evidenciados na quarta seção.

2 PERCURSO METODOLÓGICO

Para atingir o objetivo do presente estudo foi utilizada a bibliometria como proposta de método de pesquisa, que é caracterizada por ser uma abordagem quantitativa da produção, uso e disseminação da informação com a utilização de dados matemáticos e estatísticos (SPINAK, 1996).

Ela permite a contagem de bibliografias, utilizando-se termos específicos, como por exemplo, autores, número de citações, palavras-chave, entre outros aspectos que possam ser de interesse do pesquisador, possuindo quatro principais tipos de metodologia: análise de citações, análise de cocitações, agrupamentos bibliográficos e *co-word analysis* (CALDAS *et al.*, 2003).

Segundo Araújo e Alvarenga (2011) a bibliometria permite a compreensão do processo evolutivo do tema abordado e o quanto é produzido no campo de estudos de uma área específica.

Partindo destas premissas, possui o seguinte percurso metodológico: a) Avaliação do tema abordado e dos termos de buscas; b) escolha das bases de dados; c) tipos de estudos selecionados (artigos científicos); d) coleta de dados; e) pré-análise dos resultados; f) análise dos dados obtidos; e, g) elaboração dos mapas bibliométricos, para analisar a interrelação entre os autores - clusters e a incidência das palavras-chaves utilizadas.

2.1 LEVANTAMENTO BIBLIOMÉTRICO

Como primeira etapa do percurso metodológico, foi realizado um levantamento bibliométrico para fins de verificar as referências existentes sobre o tema auditorias operacionais ambientais realizadas por Tribunais de Contas no setor público. Esta busca partiu de uma abordagem geral e ampla de publicações compreendidas entre os anos de 2000 e 2021.

A definição do recorte temporal decorre de o fato das auditorias operacionais ambientais serem objeto de recentes abordagens pelos Tribunais de Contas brasileiros, ocorridas após a Reforma Administrativa ocorrida em 1998 (BRASIL, 1998), que trouxe ao arcabouço jurídico o princípio da eficiência administrativa,

visando um atuar dos gestores públicos focado nos resultados de suas ações com economicidade e efetividade.

Outro fato motivador do recorte temporal proposto foi a data da promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal (2000), que trouxe nova roupagem ao serviço público exigindo dos gestores públicos ações planejadas e transparentes, com prevenção de riscos e correção de desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados (BRASIL, 2000).

Ressalte-se ainda que, embora a abordagem bibliométrica tenha um cunho eminentemente quantitativo de levantamento de dados, o presente recorte, a exemplo de estudos similares (MORAIS; ASSUMPÇÃO, 2012; SANTOS, 2013), vai além, pois visa produzir uma discussão sobre o material levantado em forma de ensaio teórico, podendo ser caracterizado igualmente como uma revisão de literatura (MIRANDA; FERREIRA, 2009).

Desta feita, nas palavras de Alves-Mazzotti (2002) e Fernandes (2017), esta revisão de literatura tem o propósito de construir uma contextualização para o desenvolvimento da temática auditoria operacional ambiental no âmbito dos Tribunais de Contas, de realizar uma análise das possibilidades presentes na literatura consultada e verificar as lacunas existentes na literatura bibliográfica.

Para a realização deste levantamento foram escolhidos os bancos de dados da *Web of Science*, da *Scopus* e do Portal Capes, pois possuem um amplo repositório virtual, tanto de periódicos nacionais como internacionais.

Assim, a pesquisa teve início a partir de uma busca de artigos revisados por pares com a utilização dos seguintes termos:

- 1) “auditoria operacional”;
- 2) “Tribunal de Contas” AND “auditoria operacional”;
- 3) “auditoria operacional” AND “meio ambiente”;
- 4) “monitoramento” AND “Tribunal de Contas”;
- 5) “*operational audit*”;
- 6) “*operational audit*” AND “*environment*”;
- 7) “*monitoring*” AND “*court of auditors*”;
- 8) “*operational audit*” AND “*court of auditors*”;

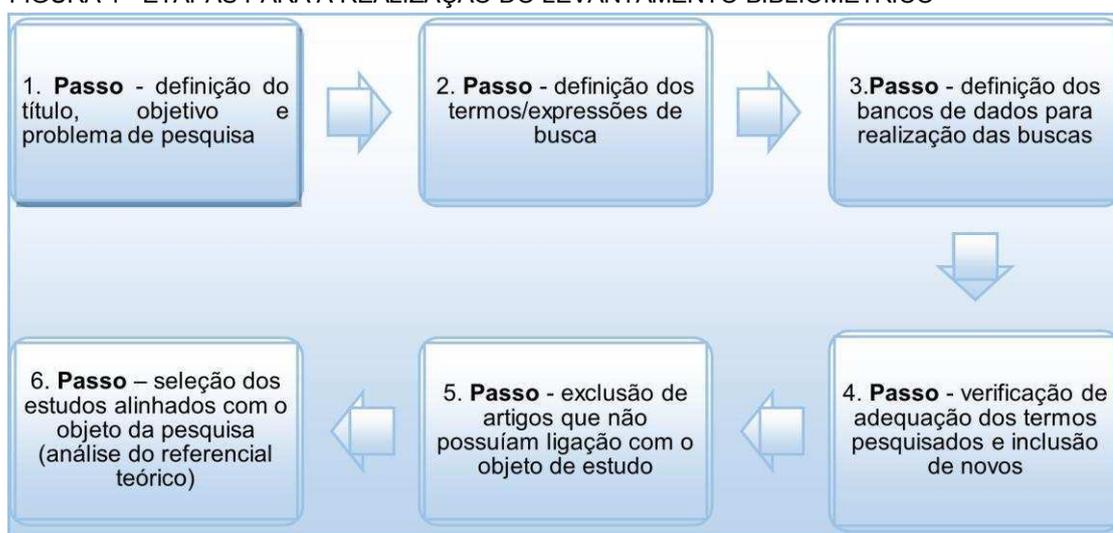
- 9) “operational audit” AND “court of accounts”;
- 10) “monitoring” AND “court of accounts”;
- 11) “court of accounts” AND “efficiency audit”;
- 12) “operational audit” AND “local development”; e,
- 13) “auditoria operacional” AND “desenvolvimento local”.

Os termos de busca foram escolhidos considerando o objeto de estudo, os retornos obtidos e visando levantar o maior número de periódicos envolvendo a temática nos últimos 20 (vinte) anos. Na sequência, verificou-se a adequação dos termos com o objeto de pesquisa e, para tanto, foram lidos os resumos dos artigos retornados.

Ainda, aderente a Duarte, Dibo e Sanchez (2017) foram selecionados apenas os artigos originais e de revisão, sendo excluídas respostas a debates e resenhas de livros. Essas buscas ocorreram considerando o corpo todo do documento, sem se restringir apenas aos títulos, resumos e autores.

Resumidamente, nesta primeira etapa do levantamento bibliométrico foram realizados seis passos, conforme evidenciado na figura 1:

FIGURA 1 - ETAPAS PARA A REALIZAÇÃO DO LEVANTAMENTO BIBLIOMÉTRICO



FONTE: A autora (2021).

Dessa coleta de dados, no Portal da Capes retornaram 559 (quinhentos e cinquenta e nove) artigos dos quais foram pré-selecionados 61 (sessenta um) e realizadas 18 (dezoito) exclusões em face de repetições, ou seja, porque já haviam

sido selecionados nas expressões (palavras-chave) anteriores. Na *Web of Science* retornaram 33 (trinta e três) artigos dos quais foram pré-selecionados 3 (três) e na *Scopus* retornaram 312 (trezentos e doze) artigos dos quais foram pré-selecionados 26 (vinte e seis) e realizadas 4 (quatro) exclusões, veja-se:

TABELA 1 - RESULTADO BIBLIOMÉTRICO OBTIDO DO PORTAL DA CAPES (PC), *WEB OF SCIENCE* (WOS) E *SCOPUS* (S) - 2000-2021

TERMO	2000-2021								
	Total de Artigos			Selecionados			Repetidos		
	PC	WOS	S	PC	WOS	S	PC	WOS	S
1. "auditoria operacional"	59	0	76	15	0	2	0	0	0
2. "Tribunal de Contas" AND "auditoria operacional"	34	0	23	10	0	2	9	0	1
3. "auditoria operacional" AND "meio ambiente"	10	0	0	2	0	0	2	0	0
4. "monitoramento" AND "Tribunal de Contas"	148	0	22	10	0	5	1	0	2
5. "operational audit"	191	25	83	16	2	7	0	0	0
6. "operational audit" AND "environment"	96	0	19	6	0	0	5	0	0
7. "monitoring" AND "courts of auditors"	4	5	75	0	0	7	0	0	0
8. "operational audit" AND "court of auditors"	2	1	1	1	0	0	1	0	0
9. "operational audit" AND "court of accounts"	1	1	0	0	0	0	0	0	0
10. "monitoring" AND "court of accounts"	13	1	11	0	1	2	0	0	1
11. "court of accounts" AND "efficiency audit"	1	0	0	1	0	0	0	0	0
12. "operational audit" AND "local development"	0	0	1	0	0	1	0	0	0
13. "auditoria operacional" AND "desenvolvimento local"	0	0	1	0	0	0	0	0	0
TOTAL	559	33	312	61	3	26	18	0	4

FONTE: A autora (2021).

NOTA: Dados coletados das bases de dados Capes, *Web of Science* e *Scopus* (2021).

Considerando estas primeiras exclusões por seleção e/ou repetição, observa-se na tabela 1 que foram selecionados 43 (quarenta e três) artigos do Portal da Capes, 3 (três) da *Web of Science* e 22 da *Scopus*, num total de 68 (sessenta e oito) artigos, os quais foram exportados para o software EndNote versão 2020.

No momento da exportação e compilação dos artigos verificou-se a existência de 5 (cinco) artigos duplicados que foram também imediatamente excluídos.

A partir dessa seleção, realizou-se a leitura dos principais elementos dos artigos remanescentes (problema, objetivos, resultados) e mantidos apenas aqueles que se referiam às auditorias operacionais no setor público, totalizando-se 39 (trinta e nove) artigos, elencados e qualificados, conforme se vê na tabela 2, a partir dos seguintes referenciais métricos nacional e internacionalmente reconhecidos: fator de impacto JCR (*Journal Citation Reports*); *Quartil* (desempenho do periódico em relação aos demais); *SCImago Journal Rank - SJR* (influência do periódico pela média de citações recebidas nos últimos 3 anos); e o último *Qualis Capes* (qualidade da produção intelectual dos programas de pós-graduação) publicado.

TABELA 2 - ANÁLISE QUALITATIVA DOS ARTIGOS RETORNADOS DAS BASES DE DADOS

continua

ARTIGOS	CITAÇÕES/BASE DE DADOS	JCR	QUARTIL	SJR	QUALIS
1. Recomendações em auditoria operacional: uma prospecção de fragilidades, com base na inteligência competitiva. Revista de Administração da UFSM, v.3, n.2, p.191-204, 2010.	Portal Capes	-	-	-	A4
2. Auditoria Operacional Ambiental: Instrumento para efetivação do Direito Fundamental ao Meio Ambiente. Revista Controle, v.9, n.2, p.193-213, 2011.	Portal Capes	-	-	-	B4
3. Avaliações de programas governamentais realizadas pelo Tribunal de Contas da União. Holos, v.34, n.3, p.152-167, 2018.	Portal Capes	-	-	-	A3
4. A influência das auditorias operacionais do Tribunal de Contas da União no Programa Universidade para todos (PROUNI). Revista de Políticas Públicas, v.21, n.1, p.113-132, 2017.	Portal Capes	-	Q4	0.1	A1
5. <i>An investigation of the Impact of Performance Audit on Improving the Productivity of (Financial and Budget) Public Sector Capital Resources.</i> (Report). Advances in Environmental Biology, p.512, 2014.	Portal Capes	-	-	0	-
6. Auditoria operacional: Uma nova classificação para os resultados de seus monitoramentos. Revista de Administração Pública, v.53, n.1, p.23-44, 2019.	Scopus	-	Q3	0.28	A2
7. <i>Ismorphism, institutionalization and legitimacy: operational auditing at the court of auditors.</i> Revista de Administração Contemporânea, v.11, n.1, p.153-175, 2007.	Portal Capes	-	-	-	A2
8. Benefícios potenciais da auditoria operacional para a administração pública: a percepção dos auditores do TCE/PB. RACE (Joaçaba), v.16, n.1, p.353-380, 2017.	Portal Capes	-	-	-	A4
9. Meta-avaliação de auditorias de natureza operacional do Tribunal de Contas da União. (Report) Revista de Administração Contemporânea – RAC, v.13, n.3, p.468, 2009.	Portal Capes	-	-	-	A2
10. Auditoria operacional: um enfoque multidisciplinar. Revista Controle, v.7, n.1, p.197-210, 2009.	Portal Capes	-	-	-	B4
11. A auditoria operacional e contábil no controle e transparência da administração pública na percepção de auditores e gestores públicos. Revista Controle, v.11, n.2, p.122-147, 2013.	Portal Capes	-	-	-	B4
12. The Brazilian Audit Tribunal's role in improving the federal environmental licensing process. Environmental impact assessment review, v.30, n.2, p.108-115, 2010.	16/Web Of Science	4.135	Q1	1.23	A1
13. Auditoria Operacional: os Tribunais de Contas sob nova perspectiva. Revista Controle, v.5, n.2, p.85-89, 2005.	Portal Capes	-	-	-	B4

TABELA 2 - ANÁLISE QUALITATIVA DOS ARTIGOS RETORNADOS DAS BASES DE DADOS

continua

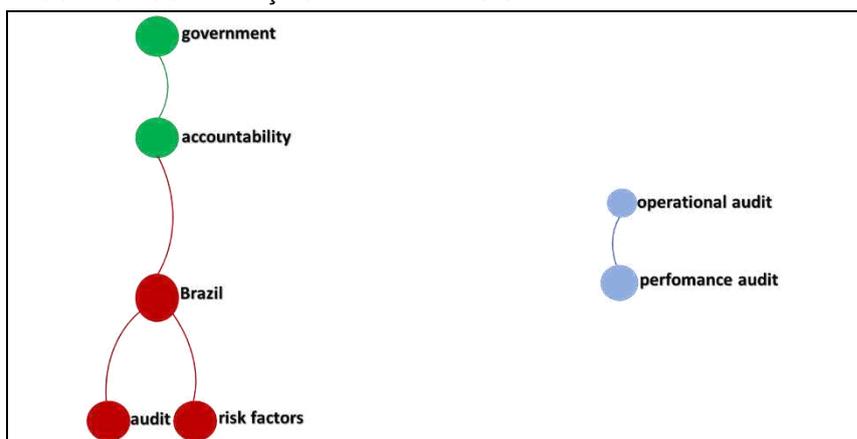
ARTIGOS	CITAÇÕES/BASE DE DADOS	JCR	QUARTIL	SJR	QUALIS
14. A auditoria do setor público como instrumento de accountability - estudo de caso na Marinha do Brasil. Revista de Gestão e Projetos, v.7, n.3, p.29, 2016.	Portal Capes	-	-	-	A4
15. <i>La auditoria operativa de gestion publica y los organismos de control externo (OCEx). El caso espanhol</i> Revista Innovar, n.25, p.86, 2005.	Portal Capes	0.058	Q3	0.16	B1
16. <i>Supreme audit court of auditors insights on operational audit challenges</i> . Management Science Letters, v.2, n.3, p.757-762, 2012.	Portal Capes	-	Q2	0.33	-
17. Auditoria Operacional no Tribunal de Contas do Estado do Ceará: um estudo no período de 2008 a 2017. Revista Controle, v.18, n.1, p.151-169, 2020.	Portal Capes	-	-	-	B4
18. Methodical proposal for the practice of operational auditing in local governments in Costa Rica. Tec Empresarial, v.11, n.1, p.49-61, Apr./Jul. 2017.	Web Of Science	-	-	-	-
19. Uma discussão sobre a implementação e consequências das auditorias de desempenho do Tribunal de Contas da Turquia. İşletme Araştırmaları Dergisi, v.10, n.2, p. 276-311, 2018.	Portal Capes	-	-	-	-
20. <i>Supreme Audit Institutions and the 2030 Agenda for Sustainable Development: the Brazilian Federal Court of Accounts</i> . Meridiano, v.47, 21, p.1-17, 2020.	Portal Capes	-	-	-	A2
21. Panorama das atividades de monitoramento e avaliação de políticas públicas pelo estado do Ceará. Revista Controle, v.17, n.1, p.307-327, 2019.	Portal Capes	-	-	-	B4
22. Reforma da função de auditoria: um grupo de auditoria do governo holandês redefine seu papel na organização e amplia a esfera de influência do departamento. Internal Auditor, v.63, n.2, p.69, 2006.	Portal Capes	-	-	-	-
23. O Marco Regulatório em Auditoria de Gestão: Proposta de Normas para Avaliação de Gestão. Revista de Contabilidade, v.3, n.5, p.69-100, 2000.	Portal Capes	-	-	-	-
24. Uma gama mais ampla de habilidades: após anos de trabalho de conformidade com foco restrito, muitos departamentos de auditoria estão vendo uma mudança nas prioridades e um novo conjunto de requisitos de habilidades. Internal Auditor, v.64, n.3, p.38, 2008.	Portal Capes	-	-	-	-
25. <i>A study of the obstacles and problems in the implementation of operational audit in Ira</i> . Advances in Environmental Biology, v.8, n.6, p.2859-2864, 2014.	Portal Capes	-	-	-	-
26. Governança pública e performance: uma revisão sistemática de literatura. Revista Controle, v.15, n.2, p.289-319, 2018.	Portal Capes	-	-	-	B4

TABELA 2 - ANÁLISE QUALITATIVA DOS ARTIGOS RETORNADOS DAS BASES DE DADOS

ARTIGOS	CITAÇÕES/BASE DE DADOS	JCR	QUARTIL	conclusão	
				SJR	QUALIS
27. Práticas de Auditoria, Sistemas de Avaliação e Valores. <i>Política & Trabalho</i> , v.1, n.46, p.15-21, jan./jun. 2017.	Portal Capes	-	-	-	A4
28. <i>Examining Auditing as an Essential Element of Financial Management and Good Governance in Local Government. Africa's public service delivery & performance review</i> , v.2, n.2, p.82-101, 2014.	Portal Capes	-	-	-	-
29. Indicadores de Gestão de Resíduos Sólidos e sua observância obrigatória para o Estado do Rio Grande do Norte - Brasil. <i>Holos</i> , v.35, n.8, p.1-19, 2019.	Portal Capes	-	-	-	A3
30. Auditoria Estatutária e Auditoria de Desempenho. <i>Analele Universității Constantin Brâncuși din Târgu Jiu: Seria Economie</i> , v.2, n.2, p.202-206, 2012.	Portal Capes	-	-	-	-
31. O conteúdo das auditorias de desempenho do <i>National Audit Office of Finland</i> , 2001-2016: Um estudo interpretativo com análise de conteúdo computacional. <i>Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management</i> , v.32, n.1, p.49-66, 2020.	Scopus	-	Q3	0.19	-
32. <i>Auditing standards and the accountability of the European Court of Auditors (ECA)</i> . <i>Utrecht Law Review</i> , v.14, n.1, p. 1-17, 2018.	2/Scopus	-	Q3	0.18	-
33. <i>Performance management and monitoring of internal audit for the public sector in Romania</i> . <i>Amfiteatru Economic</i> , v.18, n.43, p.691-705, 2016.	Scopus	-	Q2	0.28	-
34. <i>Monitoring and evaluation results of government programs outlined in Multiyear Plan</i> . <i>Revista de Administração Pública</i> , 49, n.6, p.1429-1451, 2015.	2/Scopus	-	Q3	0.28	A2
35. <i>An examination on the effect of the performance audit implementation on the improvement of the productivity of public sector management systems in Iran (A case study in Supreme Audit Court)</i> . <i>Life Science Journal</i> , v.9, n.4, p.1708-1724, 2012.	Scopus	0.165	Q4	0.11	-
36. <i>The relationship between performance audit and increased management efficiency</i> . <i>Biosciences Biotechnology Research Asia</i> , v.12, p.115-121, 2015.	Scopus	-	Q4	0.14	C
37. <i>A Governing policy evaluation? Towards a new typology</i> . <i>Evaluation</i> , v.23, n.3, p.274-293, 2017.	16/Scopus	1.264	Q1	1.04	A1
38. <i>Actor' interaction in the follow-up on performance auditing issues in Malaysia: Uncovering the contributing factors and constraining challenges</i> . <i>International Journal of Engineering and Technology (UAE)</i> , v.7, n.4, p.491-498, 2018.	Scopus	-	Q4	0.1	B2
39. <i>Court of Auditors' performance auditing as a tool to enhance economy, efficiency, effectiveness and transparency in the public administration, an Italian perspective: Strengths and weaknesses</i> . <i>International Journal of Public Law and Policy</i> , v.4, n.2, p.103-119, 2014.	Scopus	-	Q4	0.1	B3

FONTE: A autora (2021).

FIGURA 3 - CORRELAÇÃO DE PALAVRAS-CHAVE



FONTE: A autora (2021).

NOTA: Dados extraídos do *software VOSviewer*.

Encerrada a coleta e qualificação dos artigos retornados do levantamento dos dados e elaboração dos mapas bibliométricos, na próxima seção são evidenciados os resultados e discussões resultantes da análise dos dados retornados.

2.2 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Embora o monitoramento das Auditorias Operacionais ambientais, realizadas pelos Tribunais de Contas, possua grande significância democrática, uma vez que permite que o cidadão tenha garantias sobre a economicidade, eficiência, efetividade e boa gestão dos programas implantados pelos seus governos e represente, ainda, a promessa de melhorias ao funcionamento do governo, percebe-se, dos retornos obtidos dos bancos de dados selecionados, que há poucas publicações científicas que proporcionem uma análise criteriosa e fundamentada do assunto.

Os resultados dos trabalhos, obtidos por meio do levantamento bibliométrico, permitem afirmar que não há estudos que explorem o tema auditoria operacional nos moldes propostos neste recorte havendo, contudo, ínfimo quantitativo de artigos que abordem a temática auditoria operacional à margem do núcleo: *“realizada por tribunais de contas.”*

Observa-se que a maioria das pesquisas selecionadas trata do tema central, auditoria operacional, sua importância e seus objetivos na área pública (BRAVO GONZÁLEZ, 2000; DIAS NETO, 2005; FONTICIELLA, 2005; GUIMARÃES, 2007;

HEDLER; TORRES, 2009; ORIÁ, 2009; SUCIU, 2012; FATTAHI *et al.*, 2012; SOUZA *et al.*, 2013; FATAHI *et al.*, 2014; SINDISILE, 2014; VACCA, 2014; MOUSAVAI; NAVID, 2015; MONTENEGRO; CELENTE, 2016; FREITAS; GUIMARÃES, 2007; MELO, PAIVA, 2017; ROJAS, 2017; SCHOENEFELD; JORDAN, 2017; SCHUCH, 2017; BRENNINKMEIJER *et al.*, 2018; CASTELO *et al.*, 2018; AHONEN; KOLJONEN, 2020; GOMES; VASCONCELOS, 2020) de forma ampla, porém, não necessariamente focada na realização por tribunais de contas.

Três deles abordam o monitoramento das auditorias operacionais e a efetividade das suas recomendações (SILVA *et al.*, 2010; SANTOS; RAUPP, 2015; DASCALU *et al.*, 2016; ADEJAFRE *et al.*, 2019; FLEISCHMANN, 2019). E, especificamente, na área ambiental, constata-se que os estudos se restringem a efetivação do direito ambiental como direito fundamental; o Tribunal de Contas da União e a agenda 2030 para o desenvolvimento sustentável; bem como a atuação dos Tribunais de Contas nos processos de licenciamentos ambientais e na gestão de resíduos sólidos, consoante o alerta acerca do termo “à margem do núcleo” já referenciado (LIMA; MAGRINI, 2010; EL ACHKAR, 2011; SOUTO; LOPES, 2019; ARAÚJO *et al.*, 2020).

Dentre os artigos com foco em estudos de casos, destaca-se a análise sobre o papel das auditorias operacionais em determinados programas de governo a fim de verificar a sua influência na gestão governamental (SOUZA; MASSERA, 2017; BARROS *et al.*, 2018).

Ainda, os desafios enfrentados pelos auditores no âmbito das auditorias operacionais, tanto na implementação quanto na sua execução, foram objeto de análise de seis artigos (PENNEKAMP; VLASVELD, 2006; PRYAL, 2008; SADEGH *et al.*, 2012; REZA *et al.*, 2014; AHMET SINAN, 2018; UMOR *et al.*, 2018).

Consoante os assuntos abordados pelos autores dos 39 (trinta e nove) artigos selecionados da análise da tabela 2, extrai-se também que, 43% dos artigos foram publicados em revistas sem nenhuma qualificação de impacto, ou com *qualis* abaixo de “B3” (“C” e “B4”), possuindo, em pressuposto, pouca relevância acadêmica na categoria temática, se considerada a metodologia/métrica de avaliação brasileira. E, apenas quatro trabalhos do total já foram citados por outros autores (LIMA; MAGRINI, 2010; SANTOS; RAUPP, 2015; SCHOENEFELD; JORDAN, 2017; BRENNINKMEIJER *et al.*, 2018).

A baixa citação dos artigos em outros trabalhos reflete diretamente nos mapas bibliométricos e, assim, ao analisar a interrelação entre os autores, constatou-se que ela não existe e que embora o retorno do *software* tenha demonstrado a formação de alguns clusters com 6 e 5 itens, ao se fazer uma análise mais criteriosa, observou-se que as ligações existentes se referiam aos coautores dos estudos elaborados.

A incidência de palavras-chaves semelhantes, em alguns artigos (Figura 3) trata-se de expressões genéricas e abrangentes não retratando ligações entre os trabalhos selecionados. Desta forma, o levantamento bibliométrico foi exitoso no sentido de demonstrar a carência de estudos acadêmicos estruturados em relação a temática deste recorte, fato que justifica sua relevância em contribuição a essa lacuna comprovadamente existente.

Aliás, os procedimentos adotados foram úteis para a análise de outros estudos de mesma ou próxima natureza, a fim de contextualizar a temática auditoria operacional no setor público, inferindo-se ainda a existência de um *gap* de pesquisa, ante o insignificante quantitativo de artigos que versam sobre o tema auditorias operacionais ambientais realizadas por Tribunais de Contas nos bancos de dados selecionados.

Ademais, como salienta Pollitt *et al.* (2008, p.6) a auditoria operacional é uma atividade extremamente recente, a qual, enquanto prática distinta em larga escala e autoconsciente, surgiu apenas no final dos anos setenta. Assim, os trabalhos existentes entre 2000-2021 não retratam a preocupação primordial dos autores em consolidarem este tipo de fiscalização em seus próprios órgãos/entidades (estudos de casos), a fim de substituir, ou ao menos adequar, o sistema de auditoria inflexível e burocrático consolidado há muitos anos.

Resta então evidenciada que a abordagem da auditoria operacional ambiental por Tribunais de Contas configura uma evolução do modo de proceder desta instituição de controle externo, antes focada apenas nas auditorias contábeis e de conformidade (legalidade dos procedimentos), hoje preocupada com os resultados das ações e políticas governamentais ambientais, ou seja, de forma mais ampla e substantiva, com os reais retornos dos investimentos públicos à população, com vistas ao aperfeiçoamento da gestão pública e ao desenvolvimento local sustentável.

Com o intuito de fortalecer este modo de auditoria ambiental pelos Tribunais de Contas, o Tribunal de Contas da União, como Entidade de Fiscalização Superior (EFS) do Brasil, recentemente (2016) começou a desenvolver o projeto Auditorias Ambientais em cooperação com o Ministério Federal de Cooperação Econômica e do Desenvolvimento da Alemanha (BMZ), por meio da *Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit* (GIZ), inserindo-se, inclusive, no âmbito dessa cooperação, iniciativas voltadas para a temática energias renováveis (BRASIL, TCU, 2020a).

No entanto, embora a auditoria operacional seja executada por instituições independentes e configure um meio pelo qual o cidadão, integrante de um Estado Democrático, possa receber garantias sobre a economicidade, eficiência, efetividade e boa gestão dos programas e ações implementadas pelo governo, por que a academia não lhe deu a atenção e importância devida?

Autores como Pollitt *et al.* (2008, p.27-28) defendem que este suposto desinteresse ocorre pelas seguintes razões:

- interesse primordial pela reforma da administração pública conduzida por políticos, para os quais é natural afirmações de que aquilo que estão fazendo é inovador, valoroso e bem-sucedido;
- existência de vários consultores que se valeram da reforma administrativa para levar adiante estas reformas nas agendas políticas e administrativas de vários entes e entidades;
- as Cortes de Contas são instituições individuais e o grosso de seu trabalho parece ser técnico e detalhado, sendo difícil de mantê-lo longe da controvérsia político-partidária;
- há poucos livros ou artigos escritos especificamente sobre Corte de Contas; e finalmente;
- diferença de escala, pois a reforma da administração pública englobou diversos setores públicos (ministérios, autarquias, entes privados que recebem dinheiro público, entre outros) enquanto as Cortes de Contas são organizações individuais e, assim, as mudanças que os auditores fazem não parecem ser tão importantes ou merecedoras de atenção, mesmo que afetem o trabalho de milhares de agentes públicos, e que possam gerar consequências diretas no uso de serviços públicos pelos cidadãos.

No entanto, embora o resultado da presente pesquisa, utilizando os bancos de dados selecionados, demonstre que a auditoria operacional ambiental realizada por Tribunais de Contas não esteja sistematicamente evidenciada na literatura, não significa que estas atividades não sejam relevantes, pelo contrário, esta forma de atuação tem ganhado cada vez mais expressividade dos órgãos de controle e da comunidade em geral, merecendo a devida atenção do universo acadêmico.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As auditorias operacionais, em especial as ambientais, são objeto de abordagem recente das Cortes de Contas brasileiras, com um foco voltado a eficiência e efetividade das ações, programas e políticas governamentais, cujo objetivo é contribuir para que os investimentos públicos gerem retornos maiores à população de determinado local.

Elas possuem relevância constitucional, por serem executadas por órgão de controle externo, Tribunais de Contas, e por possuírem como foco o meio ambiente, direito fundamental, com escopo na dignidade da pessoa humana e essencial à qualidade de vida das pessoas que vivem em sociedade.

Desta feita, o resultado obtido por meio da revisão bibliográfica realizada, nos bancos de dados pré-selecionados, demonstra a premente necessidade de que o tema deve ser mais bem explorado pela academia, em face da pouca incidência de estudos que retornaram na pesquisa.

Ademais, as auditorias de conformidade, por meio das quais são analisados aspectos de legalidade dos atos administrativos, não atendem plenamente o escopo almejado pelas políticas públicas ambientais, sendo as operacionais as mais indicadas, pois são hábeis a ensejar o seu aperfeiçoamento, visando o atendimento de finalidades públicas, melhorando a qualidade dos gastos públicos.

Assim, conclui-se que o levantamento bibliométrico realizado atingiu o objetivo proposto deste artigo, demonstrando a carência de estudos acadêmicos bem estruturados e valorosos em relação a temática deste recorte, bem como, o campo fértil para pesquisas futuras.

Aliás, fomentar estudos sobre as auditorias operacionais é incentivar a realização de estudos que tratam de questões atinentes ao bom agir do gestor público e aos resultados das políticas públicas implementadas e/ou em fase de implementação.

Portanto, espera-se que este estudo sirva de mote para futuras pesquisas que abordem os benefícios das auditorias operacionais, em especial as ambientais; e a eficácia dos processos de monitoramento destas auditorias para que este tipo de auditoria se torne cada vez mais incidente, operante e eficiente.

Só assim a forma de controle externo atualmente existente se transformará, atuando de forma menos burocrática, para fins de culminar na substantividade de ganhos públicos expressivos à sociedade.

REFERÊNCIAS

FATTAHI, S.; VAEZ, S. A.; HOSSEINZADEH, A. H. An examination on the effect of the performance audit implementation on the improvement of the productivity of public sector management systems in Iran (a case study in supreme audit court). **Life Science Journal**, v.9, n.4, p.1708-1724, 2012. Article.

ADJAFRE, G. A. M.; DIAS, J. R. M.; CASTRO, P. L.; DIAS, L. G.; Neto; Evangelista, F. C. Panorama das atividades de monitoramento e avaliação de políticas públicas pelo estado do Ceará. **Revista Controle**, v.17, n.1, p.307-327, 2019.

AHMET, S. B. Uma discussão sobre a implementação e consequências das auditorias de desempenho do Tribunal de Contas da Turquia. **İşletme Araştırmaları Dergisi**, v.10, n.2, p.276-311, 2018.

AHONEN, P.; KOLJONEN, J. O conteúdo das auditorias de desempenho do National Audit Office of Finland, 2001-2016: um estudo interpretativo com análise de conteúdo computacional. **Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management**, v.32, n.1, p.49-66, 2020. Article.

ALVES-MAZZOTTI, A. J. A “revisão bibliográfica” em teses e dissertações: meus tipos inesquecíveis – o retorno. *In*: BIANCHETTI, L.; MACHADO, A. M. N. (org.). **A bússula de escrever: desafios e estratégias na orientação de teses e dissertações**. São Paulo: Cortez, 2002.

ARAUJO, A. B. A.; MACHADO, L. O.; FERREIRA, M. M. A. Supreme audit institutions and the 2030 agenda for sustainable development: the Brazilian Federal Court Of Accounts. **Meridiano**, v.47, n.21, p.1-17, 2020.

ARAÚJO, R. F.; ALVARENGA, L. A bibliometria na pesquisa científica da pós-graduação brasileira de 1987 a 2007. *Encontros Bibl.* **Revista Eletrônica de Biblioteconomia e Ciência da Informação**, v.16, n.31, p.51-60, 2011.

BARROS, C.; SOUZA, F.; CÂMARA, R.; BARROS, F. Avaliações de programas governamentais realizadas pelo Tribunal de Contas da União. **Holos**, v.34, n.3, p.52-167, 2018.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil. (1988)**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm. Acesso em: 08 dez. 2020.

BRASIL. **Emenda Constitucional n.º 19 de 04 de junho de 1998**. Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: 1998;http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc19.htm. Acesso em: 08 dez. 2020.

BRASIL. Lei Complementar n.º 101 de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 05 de maio de 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 08 dez. 2020 e 24 fev. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU) (2020b). **Manual de Auditoria Operacional**. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/controle-externo/normas-e-orientacoes/normas-de-fiscalizacao/auditoria-operacional.htm>. Acesso em: 31 mar. 2021,

BRAVO GONZÁLEZ, M. I. O marco regulatório em auditoria de gestão: proposta de normas para avaliação de gestão. **Revista de contabilidad**, v.3, n.5, p.69-100, 2000.

BRENNINKMEIJER, A.; MOONEN, G.; DEBETS, R.; HOCK, B. Auditing standards and the accountability of the European Court of Auditors (ECA). **Utrecht Law Review**, v.14, n.1, p.1-17, 2018. Article.

CALDAS, M. P.; TINOCO, T.; CHU, R. A. Análise bibliométrica dos artigos de RH publicados no EnANPAD na década de 1990: um mapeamento a partir das citações dos heróis, endogenias e jactâncias que fizeram a história recente da produção científica na área. *In*: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓSGRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 27., 2003, Atibaia. **Anais [...]** Rio de Janeiro: EnANPAD, 2003.

CAPES. Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior. Serviços: **Banco de teses**. 2020. Disponível em: <http://servicos.capes.gov.br/capesdw/>. Acesso em: 01 dez. 2019.

CASTELO, S. L.; CASTELO, A. D.; Castelo, J. L.; Araujo, H. S.; Araujo, V. F. Governança pública e performance: uma revisão sistemática de literatura. **Revista Controle**, v.15, n.2, p.289-319, 2018.

CASTRO, R. A. de; CARVALHO, E. F. de; ALBUQUERQUE, C. C. B. de (org.) **Guia prático de controle interno na administração pública**. Curitiba: Infoco Pólis Civitas, 2016.

DASCALU, E. D.; MARCU, N.; HURJUI, I. Performance management and monitoring of internal audit for the public sector in romania. **Amfiteatru Economic**, v.18, n.43, p.691-705, 2016. Article.

DUARTE, C. G.; DIBO, A. P.; SANCHEZ, L. E. O que diz a pesquisa acadêmica sobre avaliação de impacto e licenciamento ambiental no Brasil? **Ambiente & Sociedade**, v.20, n.1, p.245-278, 2017.

ECK, N. J. V.; WALTMAN, L. Software survey: VOSviewer, a computer program for bibliometric mapping. **Scientometrics**, v.84, n.2, p.523-538, 2010. Disponível em: <https://doi.org/10.1007/s11192-009-0146-3>.

EL ACHKAR, A. Auditoria operacional ambiental: instrumento para efetivação do direito fundamental ao meio ambiente. **Revista Controle**, v.9, n.2, p.193-213, 2011.

FATAHI, S.; NOZARI, S. M.; NEJAD, M. J. An investigation of the impact of performance audit on improving the productivity of (financial and budget) Public Sector Capital Resources. (Report). **Advances in Environmental Biology**, p.512, 2014.

FERNANDES, M. L. Proposta de um modelo de avaliação do desempenho da gestão de energia em Instituições de Ensino Superior (IES). 2017. 189 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção e Sistemas) – Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Pato Branco, PR, 2017.

FLEISCHMANN, R. S. Auditoria operacional: uma nova classificação para os resultados de seus monitoramentos. **Revista de Administração Pública**, v.53, n.1, p.23-44, 2019.

FONTICIELLA, M. T. R. La auditoria operativa de gestion publica y los organismos de control externo (OCEX). El caso espanol. **Revista Innovar**, v.15, n.25, p.86, 2005.

FREITAS, C. A. S. D.; GUIMARÃES, T. D. A. Isomorphism, institutionalization and legitimacy: operational auditing at the court of auditors. **Revista de Administração Contemporânea**, v.11, n. spe1, p.153-175, 2007.

GOMES, T. C. P.; VASCONCELOS, A. C. de. Auditoria operacional no Tribunal de Contas do Estado do Ceará: um estudo no período de 2008 a 2017. **Revista Controle**, v.18, n.1, p.151-169, 2020.

HEDLER, H. C.; TORRES, C. V. Meta-avaliacao de auditorias de natureza operacional do Tribunal de Contas da Uniao. **Revista de Administração Contemporânea - RAC**, v.13, n.3, p.468, 2009.

IPEA. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. **Avaliação de políticas públicas: guia prático de análise ex post**. Brasília, 2018. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=34504. Acesso em: 01 abr. 2021.

IRB. Instituto Rui Barbosa. **Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) nível 3: requisitos mandatórios para auditorias do setor público**. Curitiba: IRB, 2019. 122 p.

LIMA, L. H.; MAGRINI, A. The Brazilian Audit Tribunal's role in improving the federal environmental licensing process. **Environmental impact assessment review**, v.30, n.2, p.108-115, 2010.

MEDEIROS JUNIOR, J. F. de; BARACHO, H. U. Desenvolvimento econômico, equilíbrio ambiental e ética: desafios jurídicos e filosóficos no (do) séc. XXI. **Revista de Direito Ambiental e Socioambientalismo**, v.2, n.2, p.86-106, jul./dez. 2016.

MELO G. J. P. de; PAIVA, S. B. Benefícios potenciais da auditoria operacional para a administração pública: a percepção dos auditores do TCE/PB. **RACE**, Joaçaba, v.16, n.1, p.353-380, 2017.

MILARÉ, E. **Direito do ambiente: a gestão ambiental em foco: doutrina, jurisprudência, glossário**. 6.ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.

MIRANDA, L. M. de; FERREIRA, S. F. As contribuições da internet para o idoso: uma revisão de literatura. **Interface: Comunicação, Saúde, Educação**, v.13, n.29, p.393-395, 2009.

MONTENEGRO, T. M.; CELENTE, A. L. I. A auditoria do setor público como instrumento de accountability – estudo de caso na Marinha do Brasil. **Revista de Gestão e Projetos**, v.7, n.3, p.29-47, 2016.

MORAIS, J. F. S.; ASSUMPÇÃO, R. P. S. Olhares para a produção bibliográfica sobre educação física escolar: algumas reflexões a partir de um levantamento bibliográfico. **Acta Scientiarum: Education**, v.34, n.1, p.121-128, 2012.

MOUSAVAI, S. M. K.; NAVID, B. J. The relationship between performance audit and increased management efficiency. **Biosciences Biotechnology Research Asia**, n.12, p.115-121, 2015. Article.

NETO, L. G. D. Auditoria operacional: os tribunais de contas sob nova perspectiva. **Revista Controle**, v.5, n.2, p. 85-89, 2005.

ORIÁ FILHO, H. F. Auditoria operacional: um enfoque multidisciplinar. **Revista Controle**, v.7, n.1, p.197-210, 2009.

PENNEKAMP, P.; VLASVELD, P. J. J. Reforma da função de auditoria: um grupo de auditoria do governo holandês redefine seu papel na organização e amplia a esfera de influência do departamento. **Internal Auditor**, v.63, n.2, p.69, 2006.

POLLITT, C.; XAVIER, G.; LONSDALE, J.; L.; MUL, R.; SUMMA, H.; WAERNESS, M. **Desempenho ou legalidade?** Auditoria operacional e de gestão pública em cinco países. Tradução: Pedro Buck. Belo Horizonte: Editora Forum, 2008.

PRYAL, M. Uma gama mais ampla de habilidades: após anos de trabalho de conformidade com foco restrito, muitos departamentos de auditoria estão vendo uma mudança nas prioridades e um novo conjunto de requisitos de habilidades. (ALÉM DE SARBANES-OXLEY). **Internal Auditor**, v.64, n.3, p.38, 2008.

REZA, S.; AYATOLLAH, T. N.; MOHAMMADI, M. A study of the obstacles and problems in the implementation of operational audit in Ira. **Advances in Environmental Biology**, v.8, n.6, p.2859-2864, 2014.

ROJAS, R. E. M. Proposta metódica para a prática de auditoria operacional em governos locais da Costa Rica. **Tec Empresarial**, v.11, n.1, p.49-61, abr./jul. 2017.

SADEGH, J.; ALI AKBAR, K.; SOHRAB, S.; GHODRATOLLAH, H. Supreme audit court of auditors' insights on operational audit challenges. **Management science letters**, v.2, n.3, p.757-762, 2012.

SANTOS, G. K.; RAUPP, F. M. Monitoring and evaluation results of government programs outlined in multiyear plan. **Revista de Administracao Publica**, v.49, n.6, p.1429-1451, 2015. Article.

SANTOS, L. M. A. Panorama das pesquisas sobre TDIC e formação de professores de língua inglesa em LA: um levantamento bibliográfico a partir da base de dissertações/teses da Capes. **Revista Brasileira de Linguística Aplicada**, v.13, n.1, p.15-36, 2013.

SARAVIA, E. Introdução à teoria da política pública. *In*: Saravia, E.; FerraRezi, E. **Políticas Públicas: Coletânea**, v.1, p.21-42. Brasília: ENAP, 2006.

SCHOENEFELD, J.; JORDAN, A. Governing policy evaluation? Towards a new typology. **Evaluation**, v.23, n.3, p.274-293, 2017. Article.

SCHUCH, P. Práticas de auditoria, sistemas de avaliação e valores. **Politica & Trabalho**, n.46, jan./jun. p.15-21, 2017.

SILVA, A. J. M.; SILVA, C. E. M.; PEDERNEIRAS, M. M. M.; LOPES, J. E. G. Recomendações em auditoria operacional: uma prospecção de fragilidades, com base na inteligência competitiva. **Revista de administração da UFSM**, v.3, n.2, p.191-204, 2010.

SILVA, J. A. da. **Direito ambiental constitucional**, 4.ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

SINDISILE, M. Examining auditing as an essential element of financial management and good governance in local government. **Africa's public service delivery & performance review**, v.2, n.2, p.82-101, 2014.

SOUTO, V.; LOPES, R. Indicadores de gestão de resíduos sólidos e sua observância obrigatória para o Estado do Rio Grande do Norte - Brasil. **HOLOS**, v.35, n.8, p.1-19, 2019.

SOUZA, F. J. B. de; MASSERA, M. A influência das auditorias operacionais do Tribunal de Contas da União no programa universidade para todos (PROUNI). **Revista de Políticas Públicas**, v.21, n.1, p.113-132, 2017.

SOUZA, J. A. de; OLIVEIRA, F. A.; COLARES, A. C. V. A auditoria operacional e contábil no controle e transparência da administração pública na percepção de auditores e gestores públicos. **Revista Controle**, v.11, n.2, p.122-147, 2013.

SPINAK, E. **Diccionario enciclopédico de bibliometría, cienciometría e informetría**. Caracas: Unesco, 1996.

SUCIU, G. Auditoria estatutária e auditoria de desempenho. *Analele Universităţii Constantin Brâncuşi din Târgu Jiu*. **Seria Economie**, v.2, n.2, p.202-206, 2012.

UMOR, S.; ZAKARIA, Z.; SULAIMAN, N. A.; KUTTY, R. M. Actor' interaction in the follow-up on performance auditing issues in Malaysia: uncovering the contributing factors and constraining challenges. **International Journal of Engineering and Technology (UAE)**, v.7, n.4, p.491-498, 2018. Article.

VACCA, A. Court of auditors' performance prevista do art. 87, I, "b", da LC/PR 113/05, em razão da não apresentação de adequado Balanço Patrimonial. Performance auditing as a tool to enhance economy, efficiency, effectiveness and transparency in the public administration, an Italian perspective: Strengths and weaknesses. **International Journal of Public Law and Policy**, v.4, n.2, p.103-119, 2014. Article.

CAPÍTULO 3
POTENCIAIS BENEFÍCIOS DAS AUDITORIAS OPERACIONAIS
PARA O DESENVOLVIMENTO LOCAL/REGIONAL:
OS TRIBUNAIS DE CONTAS SOB NOVO ENFOQUE

RESUMO

A auditoria operacional é um instrumento pelo qual os Tribunais de Contas assumem, de forma mais efetiva, o *mister* de órgão de controle externo, avaliando a efetividade de uma política pública, verificando o alcance de seus objetivos (eficácia), com a menor utilização de recursos públicos (eficiência), interagindo com o ente público auditado para a melhoria e aperfeiçoamento da (res)pública, visando resultados efetivos à população. O objetivo deste artigo é analisar de forma *stricto sensu* a atuação da Corte de Contas Paranaense na materialização de auditorias operacionais e o potencial dessas auditorias na geração de benefícios à administração pública e à sociedade. Para atingir o objetivo realizou-se uma investigação bibliográfica, documental, com observação teórico-empírica, apoiando-se em análise descritiva de dados, sobre os procedimentos adotados pelo Tribunal de Contas Paranaense para a realização das auditorias operacionais. Como resultado, evidenciou-se possíveis fragilidades em relação à operacionalização e transparência das auditorias operacionais realizadas, gerando dificuldades para o exercício do controle social e para a consolidação deste tipo de auditoria. No entanto, quando analisados o objetivo/escopo das auditorias operacionais realizadas naquela Corte de Contas constata-se que elas atendem aos potenciais benefícios reconhecidos pela doutrina acerca de resultados benéficos gerados por este tipo de auditoria, possuindo assim, potencial para contributivo para o desenvolvimento local/regional com a transformação de realidades a partir da melhoria e efetividade de políticas públicas e investimentos governamentais.

Palavras-chave: Tribunal de Contas. Controle. Auditoria operacional. Políticas Públicas. Desenvolvimento local/regional.

1 INTRODUÇÃO

No latente panorama de escassez de recursos e da crescente exigência social por serviços de qualidade, a administração pública precisou adequar-se exigindo, dos gestores, uma maior preocupação relacionada aos aspectos de legalidade e legitimidade e dos órgãos de controle uma atuação mais efetiva e eficiente (CALIXTO; VELÁZQUES, 2005).

Estas transformações decorreram de reformas que alteraram a maneira de atuar do Estado brasileiro ao longo dos tempos, a exemplo da ocorrida em 1998, por meio da Emenda Constitucional n.º 19 (BRASIL, 1998). Ela proporcionou a transição de um modelo burocrático para um gerencial, ou seja, de um modelo dominado por meios e processos para um modelo com ênfase nos fins e nos resultados (SOUZA, 2007).

Nesse cenário, no qual a sociedade exige uma melhor utilização dos recursos públicos, para atendimento de suas necessidades, não há como conceber a existência de órgãos de controle excessivamente burocráticos, focados estritamente na legalidade dos atos de gestão. Assim, os Tribunais de Contas, na posição de órgãos de controle externo, ampliaram suas ações e alteraram o modo de atuação passando a acompanhar o desempenho das entidades e órgãos públicos por meio de auditorias operacionais, importante ferramenta de avaliação e comunicação do uso eficiente dos recursos públicos e do alcance dos resultados desejados (MELO; PAIVA, 2017).

Esta avaliação dos resultados das ações governamentais não consiste somente em apontar erros ou falhas na elaboração ou na execução de políticas públicas, ou seja, não basta aferir que o gestor atingiu ou não determinados indicadores, pois seu objetivo é maior com o fito de demonstrar as causas e os efeitos gerados pelo não atingimento dos objetivos propostos e, especialmente, fazer recomendações orientativas visando corrigir e aperfeiçoar a gestão para que a finalidade pública seja alcançada (IPEA, 2018).

Conforme preveem as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) emitidas pela INTOSAI, Nível 2 e 3, a auditoria operacional é o instrumento adequado para a avaliação do desempenho da gestão pública, a qual consiste na análise independente da eficiência, efetividade, eficácia e economia das ações,

programas e políticas públicas, visando à promoção da melhoria do seu desempenho (IRB, 2019).

No entanto, este tipo de auditoria exige um preparo técnico e bem planejado das Cortes de Contas e, além do conhecimento sobre os objetivos, finalidades e resultados destas auditorias operacionais, é imprescindível que se formem equipes de trabalho multidisciplinares que desenvolvam indicadores de desempenho para melhor avaliação do ente fiscalizado. Por isso, a implementação destas auditorias ainda é um desafio para os Tribunais de Contas brasileiros e, ao mesmo tempo, caracteriza uma tendência irreversível em face das novas dimensões do controle (POLLITT *et al.*, 2008).

Diante dessa conjuntura, o Tribunal de Contas do Estado do Paraná (TCE-PR) tem atuado em processos de auditorias operacionais desde o ano 2008, de modo a contribuir com mais efetividade para o aperfeiçoamento e melhoria da gestão de (res)pública em diversas áreas da administração pública.

Ante este novo enfoque de atuação dos Tribunais de Contas, o objetivo do presente estudo é analisar a atuação da Corte de Contas Paranaense na materialização de auditorias operacionais e o potencial dessas auditorias na geração de benefícios à administração pública e à sociedade. Assim, o cerne do problema gira em torno do seguinte questionamento: a atuação dos Tribunais de Contas por meio das auditorias operacionais tem potencial de contribuir para o desenvolvimento local/regional?

Norteados por este questionamento, pretendeu-se realizar uma discussão, por meio de investigação bibliográfica, documental e observação empírica, sobre os procedimentos adotados pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná para a realização das auditorias operacionais e os potenciais benefícios dessas auditorias para o desenvolvimento local/regional.

Desse modo, o estudo na forma apresentada justifica-se teoricamente por se tratar de um tema emergente e pouco estudado, ao refletir sobre a natureza e modo de atuar dos Tribunais de Contas, principalmente, em casos específicos como o do espectro deste recorte servindo, assim, para o desenvolvimento do assunto na área de referência, haja vista a valorização dos princípios relacionados à boas práticas de gestão e à administração da (res)-pública.

A escolha do Tribunal de Contas do Estado do Paraná como objeto de estudo se deu em razão da proximidade da autora com os entes auditados, propiciando uma análise mais apurada das auditorias realizadas, bem como, pelo

amplo acesso aos materiais de auditoria elaborados pelo Tribunal, objeto deste estudo, tornando a análise mais detalhada. Ainda, para a escolha considerou-se as dificuldades atuais de deslocamentos para regiões distantes em razão da atual pandemia de Covid-19.

Importante ainda ressaltar que, diante do objetivo e justificativa deste estudo, ele não tem como pretensão esgotar o assunto que possui campo fértil para imersões futuras. Desta forma, respeitadas as (de)limitações em busca do atingimento do objetivo proposto, a questão problema e os procedimentos metodológicos adotados, este recorte está dividido em quatro partes/seções somadas a esta introdução e à bibliografia que sustenta o embasamento teórico apresentado.

A primeira parte discorre sobre os principais aspectos do controle no âmbito da Administração Pública brasileira, dando enfoque aos tipos existentes e aos órgãos controladores. Na sequência, a segunda parte versa sobre as atribuições do controle externo, em especial aquele exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas, dando enfoque às auditorias governamentais, especialmente a auditoria operacional realizada pelo Tribunal de Contas Paranaense.

Os procedimentos metodológicos estão descritos na terceira parte deste estudo por meio dos quais se delineou o procedimento adotado para atingimento do objetivo proposto. Na quarta parte evidencia-se a coleta e tratamento dos dados coletados por meio do processo de Acesso à Informação n.º 420122/21-TCE/PR cujas discussões e resultados foram tratados na quinta sessão. Finaliza-se com a sexta sessão na qual constam as considerações finais e sugestões para o desenvolvimento de novos estudos acerca da temática.

2 CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

No Estado Democrático de Direito, o atuar do gestor público é balizado pelo conjunto de normas editadas pelo Poder Legislativo, tendo assim, o dever de agir de acordo com elas em consonância com as leis e os princípios vigentes no país (GARCIA; ALVES, 2002, p.19-20).

Diante deste dever legal, nasce a ideia de controle diretamente ligada à noção de poder, pois, como assevera Fernandes (2003, p.226), "temos a experiência eterna de que todo homem que tem em mãos o poder é sempre levado a abusar dele, e assim irá seguindo, até que encontre algum limite".

Nesse contexto, se faz necessária a existência de um sistema de controle que fiscalize os atos de gestão do administrador público, visando à consecução de boas práticas de governança e à implementação e execução de políticas públicas para a satisfação do interesse da população de forma mais eficiente e econômica, pois como defende Matias-Pereira (2010, p.167), "o controle é uma atividade inerente a qualquer tipo de instituição ou organização, compreendendo, além dos aspectos administrativos e financeiros, todo o conjunto de métodos e ações realizados dentro de determinado órgão administrativo".

A garantia de efetividade e de novas técnicas de controle que acompanhem a evolução da administração pública e os anseios populares são necessários, não apenas para manter vivo o texto constitucional (BRASIL, 1988), mas, e principalmente, para o atingimento das metas do poder público, visando à melhoria dos serviços públicos e de seus investimentos a fim de que contribuam para o desenvolvimento local e regional.

Assim, denota-se que a finalidade do controle, objetivamente, é assegurar que o administrador público atue em consonância com os princípios basilares da administração pública, quais sejam, legalidade, moralidade, eficiência, finalidade pública, publicidade, motivação, impessoalidade (DI PIETRO, 2011, p.735) e em conformidade com a supremacia do interesse público e de sua indisponibilidade.

Nesse matiz, o sistema brasileiro, de forma abrangente, reconhece a legitimidade do controle da administração pública em vários momentos podendo ele

caracterizar uma forma de orientação, sendo prévio ou concomitante, e/ou a *posteriori*, o tradicional controle fiscalização cujas formas se inter-relacionam, pois “a submissão da atuação de um sujeito à fiscalização alheia produz efeito de orientação de sua conduta.” (JUSTEN FILHO, 2006, p.748).

Quem sabe que seus atos serão objeto de fiscalização e verificação, tende a pensar e atuar de forma orientada e cautelosa para evitar punições e represálias, pois o controle exercido sobre ele é amplo podendo englobar tanto questões de mérito (conveniência e oportunidade/legitimidade do ato) como de legalidade (ALEXANDRE; DEUS, 2017, p.691).

Considerando ainda o espectro de abrangência nas três esferas do federalismo brasileiro, o controle se dá de forma sistêmica podendo ser interno e externo e, ainda, quanto a sua natureza: administrativo, legislativo e judicial (ALEXANDRE; DEUS, 2017, p.689). Tratando do tema Giacomoni (2010, p.37) enfatiza a importância do controle para a gestão da res-pública:

[...] cumpre uma ampla gama de atividades com objetivos distintos. Tradicionalmente tem sido um mecanismo tendente a assegurar, ao governo e aos seus ministérios (controle interno) e ao Poder Legislativo (controle externo), que os recursos públicos sejam arrecadados e aplicados de acordo com as dotações orçamentárias e outras leis relevantes (controle de conformidade) e que o uso dado aos recursos de acordo com a administração representa total e exatamente a sua posição financeira (controle financeiro). A função de controle foi evoluindo em muitos países até adquirir uma visão mais completa das consequências econômicas e sociais das operações governamentais – aquilo que geralmente se denomina ‘valor por dinheiro’ ou controle de resultados.

Neste estudo, os olhares e a análise voltam-se para o controle externo da administração pública que é “o dever-poder atribuído constitucionalmente e instituído por lei como competência específica de certos poderes e órgãos.” (JUSTEN FILHO, 2011, p.1111), o qual é exercido pelo Legislativo com auxílio dos Tribunais de Contas; pelo Poder Judiciário e pela sociedade, este último entendido como controle social.

O enfoque é dado ao controle efetuado pelos Tribunais de Contas, órgãos auxiliares do Poder Legislativo a fim de que se possa extrair, de forma mais criteriosa e específica, os benefícios das auditorias operacionais realizadas por essas Cortes de Contas para os entes/órgãos auditados e para a população em geral, cuja classificação, no âmbito do controle externo da administração pública, se dá da seguinte forma:

FIGURA 1 - CLASSIFICAÇÕES DO CONTROLE EXTERNO EXERCIDO PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS



FONTE: Adaptado de Alexandre; Deus (2017, p.694).

Nesse contexto, a fim de demonstrar o papel fundamental das Cortes de Contas para fortalecimento da democracia nacional, Silva Filho (2019) cita em várias passagens de sua obra que, para construir uma sociedade saudável, é preciso estabelecer uma espécie de ligação entre as expectativas individuais e as coletivas para solidificar uma convivência harmônica, as quais devem ser asseguradas pelos Tribunais de Contas. Na mesma direção, Justen Filho (2006, p.765) aduz que:

Compete ao Congresso Nacional e ao Tribunal de Contas a fiscalização. Logo, não lhes é reconhecido o exercício em nome próprio das atividades de que os outros órgãos estão investidos. [...] Cabe aos órgãos de fiscalização verificar se (in)existiu desvio de finalidade, abuso de poder ou se, diante das circunstâncias, a decisão adotada não era a mais adequada.

Desta feita, nos termos do disposto no art. 71 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), aos Tribunais de Contas, órgãos auxiliares e autônomos do Poder Legislativo, compete fiscalizar os gastos dos poderes, Executivo, Judiciário e do próprio Poder Legislativo, nos termos e competências fixadas na Carta Constitucional, assegurando o Estado Democrático de Direito.

2.1 CONTROLE EXTERNO EXERCIDO PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS

O Tribunal de Contas da União (TCU), criado em 07/11/1890 sob inspiração francesa e por iniciativa do então Ministro da Fazenda, Rui Barbosa, por meio do Decreto n.º 966-A, guiado pelos princípios da “autonomia, fiscalização, julgamento, vigilância e energia”, foi o precursor no Brasil das instituições de contas (BRASIL, TCU, 2021).

A referida Corte de Contas tinha, à época, competência para examinar, revisar, julgar todas as operações concernentes à receita e despesa da República e verificar sua legalidade, sendo suas atribuições referendadas pela Constituição Republicana de 1891 que previu no artigo 89 a sua instituição¹.

Decorridos 70 anos de sua criação, o Tribunal de Contas da União mudou sua sede do Rio de Janeiro para Brasília (12 de janeiro de 1961) e tratou da sua consolidação físico-estrutural sem alterações significativas quanto às competências institucionais previstas na Constituição de 1891 (BRASIL, 2021).

Apenas em 1988, com a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil, vigente, que a referida Corte de Contas teve sua jurisdição e competência ampliada de forma significativa, recebendo poderes para auxiliar o Congresso Nacional no exercício da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto aos aspectos de legalidade, legitimidade, economicidade e na fiscalização das subvenções e renúncias de receitas (BRASIL, 1988).

Desta feita, qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada que arrecade, utilize, gerencie, guarde ou administre recursos públicos, pelos quais a União responda, ou que em nome dessa assuma obrigações de natureza pecuniária, possui o dever de prestar contas da destinação desses recursos ao Tribunal de Contas da União (BRASIL, 1988).

Essa previsão constitucional recepcionou as disposições contidas na lei de contabilidade pública – Lei n.º 4.320/64 - que já previa no artigo 81, a competência do Poder Legislativo como órgão de controle externo responsável pela fiscalização da execução orçamentária, por verificar a probidade da administração, a guarda e legalidade da aplicação do dinheiro público, bem como, o cumprimento da Lei de Orçamento (BRASIL, 1964).

¹ É instituído um tribunal de contas para liquidar as contas da receita e despesa e verificar a sua legalidade antes de serem prestadas ao Congresso. Os membros deste Tribunal serão nomeados pelo Presidente da República, com aprovação do Senado, e somente perderão os seus lugares por sentença (BRASIL, 1891).

Nesse contexto, Giacomoni (2010, p.340) sintetiza que, tanto a Constituição Federal como a norma geral de contabilidade pública, revela que o interesse central do controle externo é a fiscalização dos aspectos legais atinentes à arrecadação e aplicação do dinheiro público e à observância dos limites financeiros consignados no orçamento. E assim, ante as inúmeras complexidades desse atuar, o Poder Constituinte previu que o parlamento necessitaria de suporte técnico especializado para ajudar nessa tarefa, tendo então, no artigo 71 da Constituição Federal, previsto o auxílio do Tribunal de Contas.

Embora a Constituição Federal vigente atribua a esses órgãos a finalidade de auxiliar o Poder Legislativo no exercício do Controle Externo, e tenha uma discussão doutrinária acerca da vinculação destes Tribunais ao Parlamento (MARANHÃO, 1993; TEMER, 1999, p.134; CARVALHO FILHO, 2007, p.860; MORAES, 2007, p.1249), atualmente é majoritário o entendimento de que estas Cortes de Contas são autônomas e independentes não possuindo qualquer relação hierárquica com o Poder Legislativo (ALEXANDRE; DEUS, 2017, p.703-704).

Sobre essa temática, Fonseca (2020, p. 122) faz uma importante reflexão a respeito do que motiva políticos a conferir maior independência e poder a essas instituições de contas, sob o risco de serem controlados no futuro, concluindo que “independentemente das preferências dos políticos, instituições de combate à corrupção conquistam maior poder por meio de ameaças à sobrevivência política dos atores em contextos de incerteza futura.”

Ademais, estudos demonstram a necessidade de conferir independência e autonomia aos órgãos de *accountability* para que esses consigam desempenhar seu papel de controle com eficiência e isonomia (SANTISO, 2007; SPECK, 2011; CABRAL, 2020), inclusive, no Brasil, os membros do Tribunal de Contas possuem garantias de independência para protegê-los de pressões políticas, a exemplo da vitaliciedade e da inamovibilidade do cargo, possuindo também autonomia para iniciar fiscalizações e apreciar as contas públicas (FONSECA, 2019). Assim, é fato que os Tribunais de Contas estão em gradativa evolução, consolidando seu espaço

institucional e exercendo funções imprescindíveis de fiscalização, controle e orientação, a fim de atender aos anseios da população de forma mais efetiva.

Como exposto, até a promulgação da Constituição Federal de 1988, as atribuições do Tribunais de Contas estavam restritas à análise de conformidade (legalidade) das receitas e despesas públicas, tendo a nova Carta Constitucional conferido um rol de atuação mais amplo a esses Tribunais, permitindo uma fiscalização mais efetiva, incluindo aspectos de legitimidade e economicidade (BRASIL, 1988).

Essas atribuições foram se tornando cada vez mais abrangentes, na medida em que novas leis foram surgindo, a exemplo da Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000), e a Administração Pública foi adotando novas roupagens, com o advento da Reforma Administrativa de 1998 que trouxe novo padrão de gestão focada em resultados (princípio da eficiência).

A sociedade é mutante e as instituições, principalmente os órgãos de *accountability*, evoluem a fim de assegurar e garantir os preceitos do Estado Democrático de Direito. Atualmente, a exemplo dessa constante mudança, denotam-se as ações perpetradas pelos Tribunais de Contas brasileiros no enfrentamento aos efeitos causados pela pandemia do novo coronavírus, atuando de modo colaborativo aos demais poderes, orientando os gastos públicos, a aquisição e a contratação de serviços, entre outros riscos (RIBEIRO *et al.*, 2020). Os mesmos referidos autores enfatizam que houve uma mudança no *status* tradicional de controle posterior das contas públicas pelos Tribunais de Contas, que ensejava uma atuação punitiva, para um controle prévio e concomitante por meio de recomendações, fiscalizações e monitoramento quando o gestor ainda dispõe de instrumentos para corrigir eventuais erros e evitar o desperdício e a má aplicação do recurso público.

Considerando as várias esferas da Federação, atualmente no Brasil há 33 (trinta e três) Tribunais de Contas, sendo 26 (vinte e seis) Tribunais de Contas dos

Estados, 03 (três) Tribunais de Contas dos Municípios²; 02 (dois) Tribunais de Contas Municipais³, 01 (um) Tribunal de Contas do Distrito Federal e 01 (um) Tribunal de Contas da União (ALEXANDRE; DEUS, 2017, p.704).

O Tribunal de Contas da União, além das suas competências no âmbito Federal/União, possui atribuições internacionais, representando o Brasil como Entidade Fiscalizadora Superior (EFS), junto às seguintes organizações: INTOSAI – Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores; OLACEFS – Organização Latino-americana e do Caribe de Entidades Fiscalizadoras; EFSUL – Organização das Entidades Fiscalizadoras Superiores dos Países do Mercosul e Associados; e da OISC/CPLP – Organizações das Instituições Supremas de Controle da Comunidade dos Países de Língua Portuguesa (BRASIL, 2021).

A evolução da atuação dessas Cortes de Contas resta evidenciada quando se analisam os tipos de auditorias por elas realizadas, bem como, o foco de atuação e as contribuições de cada uma para a sociedade o que resta evidenciado no tópico seguinte.

² Tribunais de Contas dos Municípios são órgãos estaduais que fiscalizam todos os municípios daquele estado e não apenas um único município, atualmente, existem três Tribunais de Contas dos Municípios nos estados de Goiás, Bahia e Pará.

³ Tribunais de Contas do Município existem atualmente dois no Brasil, o de São Paulo e do Rio de Janeiro, são responsáveis pela fiscalização apenas do respectivo município.

3 TRIBUNAIS DE CONTAS E AS AUDITORIAS GOVERNAMENTAIS

Giacomoni (2003, p.119) enfatiza que as atividades de controle englobam amplas atividades com objetivos variados, sendo seu papel tradicional o de assegurar que os recursos públicos sejam arrecadados e aplicados de acordo com as normas vigentes, evoluindo para um controle também dos resultados.

Essa evolução do sistema de controle e das novas formas de auditorias, conforme pontua Shore (2009, p. 34), não devem ser vistas apenas como práticas neutras e politicamente inocentes destinadas a promover a transparência e/ou eficiência da gestão pública, mas, ao contrário, devem ser tidas como tecnologias disciplinares destinadas a instilar novas normas de conduta na força de trabalho, mudando assim, a postura do gestor público.

Corroborando, Power (1994, p.39) aduz que a auditoria é uma “forma peculiar de alquimia que, ao transformar os auditados em auditáveis, produz um conforto regulatório” e, ao ser devidamente dimensionada, teria a capacidade de “produzir qualidade” e não apenas avaliá-la.

Os avanços das formas de controle e vigilância trazem consigo um novo mundo de virtudes, sendo necessária a substituição do discurso político por um conjunto de técnicas administrativas que projete a noção de Estado ideal como aquele que executa rotinas e valores universalmente desejáveis (BRITO; SCHUCH, 2017).

As práticas de auditoria na Administração Pública se baseiam na visão dos processos organizacionais com enfoque nos riscos do negócio e numa orientação sistemática, ampla, holística, e não apenas na verificação da conformidade normativa dos atos executados (BRASIL, 2011, p.21) cuja evolução pode ser sintetizada da seguinte forma:

FIGURA 2 - EVOLUÇÃO DO FOCO DAS AUDITORIAS GOVERNAMENTAIS



FONTE: Adaptado de Brasil (2011, p.21).

A auditoria governamental começou a ser praticada no Brasil com a entrada em vigor da Lei n.º 4.728 de julho de 1965 que normatizou o funcionamento do mercado financeiro e criou a obrigatoriedade da prática da Auditoria Governamental no país (BRASIL, 2011, p.14). Ela tem como objetivo examinar a regularidade e avaliar a eficiência da gestão pública e dos resultados alcançados, bem como, subsidiar o aperfeiçoamento dos procedimentos administrativos e controles internos das unidades da Administração Pública (PETER; MACHADO, 2014, p.97).

Partindo destas premissas, Santiso (2007); Lino e Aquino (2018) identificam três tipos de auditorias executadas por organizações de controle externo, a exemplo dos Tribunais de Contas, que são: (i) financeiras, relacionadas à confiabilidade das demonstrações financeiras; (ii) legalidade, relacionada à conformidade com as normas legais; e (iii) desempenho ou operacional, relacionada a eficiência na utilização dos recursos públicos.

Esses tipos de auditorias podem ser classificados em duas vertentes maiores contidas no brocardo que traduz a missão dos órgãos de controle que é a de assegurar a “boa” e “regular” aplicação dos recursos públicos, garantindo a *accountability* do setor público. Esta classificação converge com a definição trazida pela INTOSAI “*The full scope of government auditing includes regularity and performance audit*”⁴ (ISSAI 100; BRASIL, 2015) e adotada pelos Tribunais de Contas brasileiros. Assim, em síntese, tem-se a auditoria de conformidade (Gestão regular) e a auditoria operacional (Boa gestão).

Aferir a regularidade dos atos de gestão pública diz respeito a sua conformidade com as normas legais, utilizando-se, para tanto, de critérios de legalidade e legitimidade; enquanto verificar a boa gestão pública estaria atrelada aos resultados satisfatórios que devem ser alcançados pelo gestor público, usando critérios de eficiência, eficácia, efetividade e economicidade (BRASIL, 2011, p.30).

A qualidade dessas auditorias está atrelada ao conjunto de probabilidade de um auditor específico detectar violações ou distorções nos padrões aplicados às demonstrações financeiras e de relatar tais distorções (LINO; AQUINO, 2018) e,

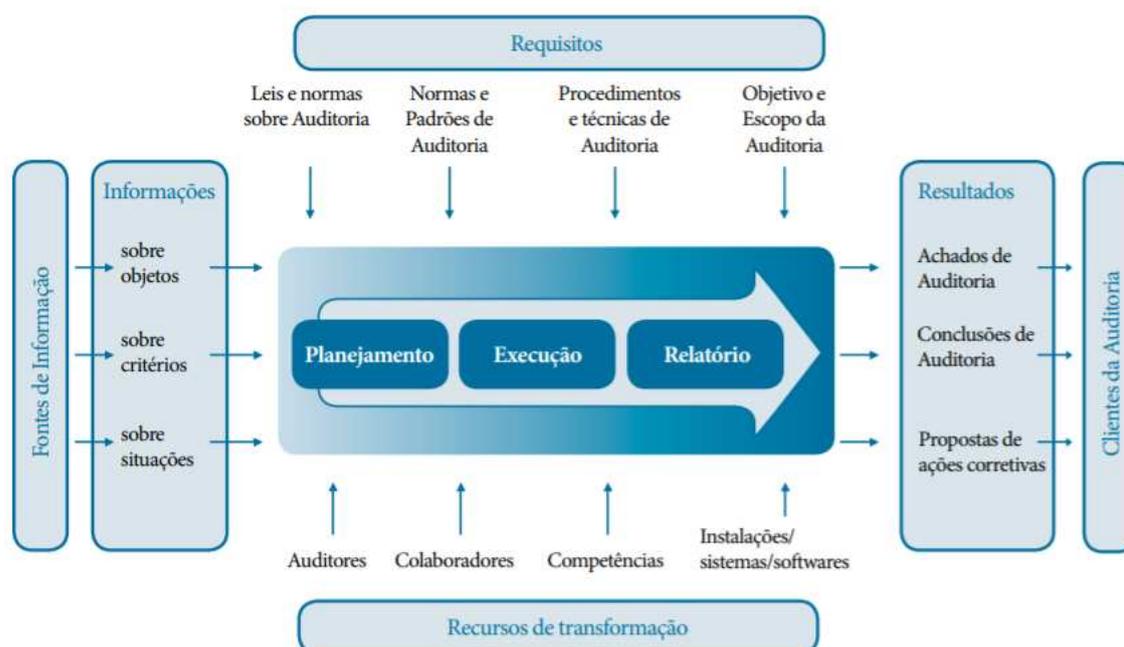
⁴ O escopo completo da auditoria governamental inclui a regularidade e a auditoria de desempenho.

para tanto, o desenvolvimento profissional contínuo é de importância fundamental, pois, registre-se, no mundo real a abrangência de conhecimentos exigidos do auditor não se restringe apenas à formação tradicional em finanças, orçamento, contabilidade e direito.

Ademais, em muitas situações, essas auditorias são realizadas de forma mista no mesmo ente auditado, ou seja, em determinada área são de regularidade/ conformidade, enquanto em outras, operacionais. Esse escopo, bem como, o objetivo da auditoria deve estar previamente delineado no processo de auditoria governamental, tendo o ente/órgão auditado, direito de conhecer o programa de auditoria que será realizado.

O Tribunal de Contas da União (BRASIL 2011, p.42), tratando da composição do processo de auditoria governamental, cita as suas principais fases e especifica o que contém cada uma delas, identificando os elementos do processo de auditoria (requisitos, informações, recursos, produtos e clientes do processo), conforme evidenciado na figura 3:

FIGURA 3 - FASES DO PROCESSO DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL



FONTE: Brasil (2011, p.41).

Analisando as fases evidenciadas na figura 3, observa-se que o processo de auditoria governamental não é diferente do processo de auditoria em geral, consistindo, em suma, na utilização de uma metodologia previamente estabelecida e na aplicação de técnicas e procedimentos visando à obtenção de informações que subsidiam as conclusões e as propostas dos auditores sobre resultados, desempenho e regularidade da gestão pública.

Para consecução das fases do processo de auditoria governamental, os auditores utilizam normas gerais de auditoria, as quais visam garantir a qualidade dos trabalhos e sua consistência metodológica, que são editadas por entidades internacionais e nacionais, conforme demonstrado no quadro 1:

QUADRO 1 - FONTES DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL

FONTES INTERNACIONAIS DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL	FONTES NACIONAIS DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL
Federação Internacional de Contadores (<i>International Federation of Accountants - IFAC</i>)	Controladoria-Geral da União
Instituto dos Auditores Internos (<i>Institute of Internal Auditors - IIA</i>)	Tribunal de Contas da União
<i>Securities and Exchange Commission (SEC)</i>	
<i>Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB);</i>	
<i>Government Accountability Office (GAO)</i>	
<i>National Audit Office (NAO)</i>	
Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai)	

FONTE: Brasil (2011, p.70).

Traçadas as principais características do controle externo e das auditorias governamentais, considerando que o cerne deste estudo está atrelado às auditorias operacionais realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná, bem como, ao potencial de contribuir para o desenvolvimento local/regional, o próximo tópico trata especificamente da auditoria operacional.

3.1 A AUDITORIA OPERACIONAL REALIZADA PELO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ E AS POTENCIAIS CONTRIBUIÇÕES PARA O DESENVOLVIMENTO LOCAL/REGIONAL

Para os fins almejados com este recorte, o termo desenvolvimento local/regional deve ser entendido como “a transformação de uma realidade (social, econômica, ambiental) a partir da intervenção do Estado em determinada localidade

mensurada por meio da análise da implantação de políticas públicas e dos investimentos governamentais.” (SILVA; BASSI, 2012, p.15-16). Considerando-se local o observado dentro do limite territorial do Município auditado e regional, aquela que ultrapassa esse limite.

Máxime que a avaliação das políticas públicas e dos programas de governo, no que tange a sua eficiência, eficácia e efetividade, oferece subsídios importantes para o contínuo aprimoramento das políticas e legitimação da escolha realizada pelo gestor público, garantindo o implemento de algumas ações e a interrupção de outras (SILVA; BASSI, 2012).

Como instituição pública formalmente estruturada e com competências constitucionais reconhecidas, os Tribunais de Contas exercem papel fundamental na promoção do desenvolvimento local/regional, em todos os seus vetores (social, econômico e ambiental) quando atuam por meio de suas auditorias (financeira, conformidade e operacional), analisando a boa e regular aplicação do dinheiro público.

No entanto, reprice-se que é por meio das auditorias operacionais que os Tribunais de Contas assumem de forma mais efetiva esse protagonismo, avaliando a efetividade de uma política pública, verificando o alcance de seus objetivos (eficácia) com a menor utilização de recursos públicos (eficiência), interagindo com o ente público auditado para a melhoria e aperfeiçoamento da gestão pública (SILVA FILHO, 2019).

Ressalte-se que o termo Auditoria Operacional surgiu em 1947, na Declaração de Responsabilidade do Auditor Interno, na qual foi evidenciada simplesmente como sendo a auditoria não contábil. Apenas na década de 50 que a auditoria operacional teve seu conceito expandido, mantendo-se, entretanto, por muitos anos como atividade exercida apenas pelos órgãos de controle interno (ORÍÁ FILHO, 2009).

Embora já estivesse prevista no texto constitucional de 1988 e alguns tribunais de contas já estivessem adotando a dinâmica, foi em 2010, no XX Congresso Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, que foram aprovadas as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores

(ISSAI) para os três tipos de auditoria do setor público (operacional, financeira e de conformidade), a partir do que os Tribunais de Contas brasileiros começaram a aperfeiçoar as suas auditorias (BRASIL, 2020).

A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) define a auditoria operacional como aquela que compreende “o exame da economicidade, eficiência e eficácia com as quais a entidade auditada utiliza seus recursos no exercício de suas funções, sendo conhecida, também, como auditoria de otimização de recursos.” (ARAÚJO; FARIAS, 2020, p.152).

De forma semelhante, para a ISSAI 3000/17; Brasil (2020, p.14) 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.

No entanto, como ponderam Araújo e Farias (2020) embora este tipo de auditoria tenha várias denominações, sendo conhecida como auditoria de rendimento ou de gestão pelos países de língua espanhola; como *performance audit* e *value for money audit* pelos países norte-americanos e ingleses, respectivamente; e, como auditoria de resultados ou de impactos, por Brasil e Portugal; seu objetivo precípua é o mesmo, o de aferir o desempenho da gestão pública, contribuindo para o seu aperfeiçoamento.

Inclusive Rojas (2017) defende que a auditoria operacional é um “novo” método de fiscalização que avalia a capacidade administrativa nos seus mais variados níveis, agregando valores para aperfeiçoamento da gestão de processos⁵. Trata-se de uma verdadeira evolução no sistema de controle externo exercido pelos Tribunais de Contas brasileiros, pois além de preservar as finanças públicas, contribui para a melhoria das instituições administrativas no cumprimento de suas funções. O escopo desse tipo de auditoria não é, então, o de apontar irregularidades, mas sim, de articular em conjunto com o gestor público, soluções para os dilemas administrativos estratégicos, que possuem relevância social e econômica (SILVA FILHO, 2019, p.109).

⁵ [...] o desenvolvimento de um método de auditoria operacional que possa ser aplicado em organizações locais do país, a fim de avaliar a capacidade administrativa em todos os níveis, agregando valor e melhorando seus processos de gestão (tradução nossa).

Assim, por meio das auditorias operacionais, o Tribunal de Contas, pode examinar no mesmo trabalho, a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade da ação perpetrada pelo gestor público para atingimento dos resultados esperados pela população, bem como, mensurar os impactos deste atuar diante das necessidades públicas, conforme demonstra a figura 4:

FIGURA 4 - DIMENSÕES DE DESEMPENHO EM AUDITORIA OPERACIONAL



FONTE: Manual de Auditoria de Resultados do Tribunal de Contas Europeu, BRASIL (2020, p.15).

Para melhor interpretar a figura 4, por economicidade deve-se entender a minimização dos custos dos recursos utilizados na execução de uma atividade, ou seja, é a capacidade do gestor público gerir adequadamente os recursos disponíveis em compromisso com os padrões de qualidade. A eficiência consiste na relação entre a minimização de recursos empregados e a maximização de produtos entregues em termos de quantidade, qualidade e tempestividade. Já a eficácia consiste no grau de atingimento de metas programadas em determinado período, e a efetividade, trata-se de verificar se os resultados observados foram realmente causados pelas ações desenvolvidas e não por outros fatores (SILVA FILHO, 2019, p.110-112; BRASIL, 2020, p.16-17).

Como se vislumbra, as auditorias operacionais possuem características que as diferenciam das auditorias de conformidade e financeiras, pois para suas realizações não há padrões fixos, em razão da complexidade e variedade das

questões tratadas, possuindo inclusive maior flexibilidade nas escolhas dos temas, objetos, métodos e forma de comunicação com o ente auditado (BRASIL, 2011, p.20).

Por estas razões ela demanda do auditor, além de flexibilidade na atuação, imaginação e capacidade analítica, pois seus relatórios podem variar de forma considerável em escopo e natureza, informando, por exemplo, sobre a adequada aplicação dos recursos sobre o impacto de políticas e programas, propondo mudanças destinadas a aperfeiçoar a gestão.

Conforme defendem Pollitt *et al.* (2008, p.34) embora a estrutura da auditoria operacional seja ampla e flexível, ela possui uma perspectiva *input-output*, ou de processo de produção cujo modelo vislumbra a auditoria operacional como:

[...] um processo em que certos *inputs* (autoridade organizacional, competências dos auditores etc.) são deliberadamente combinados, usando-se um processo definido (táticas de campo, técnicas, aprovação dentro do corpo de auditoria) com o objetivo de produzir um produto específico ou *output* (ex. um relatório público).

Este processo de auditoria se inicia com a seleção de temas, seguindo para a fase de planejamento, depois para definição das estratégias de auditoria e, só então, para a execução propriamente dita. Coletados os dados e informações, a equipe de auditoria elabora o relatório preliminar que é enviado ao gestor do órgão/ente auditado para análise e comentários. Após a verificação dos comentários do gestor, a equipe de auditoria realiza, se necessário, as alterações, redigindo o relatório final que é submetido à apreciação do ministro/conselheiro-relator e do plenário do Tribunal de Contas (BRASIL, 2011, p.24; PETER; MACHADO, 2014, p.110-112).

Após aprovação do relatório de auditoria pelo plenário de Contas, ele é divulgado para implementação das deliberações que são realizadas na forma de expedição de recomendações e/ou determinações aos entes auditados. Na sequência, inicia a etapa de monitoramento, a qual se destina ao acompanhamento das providências adotadas pelo órgão/ente auditado em resposta às deliberações proferidas, de modo que os efeitos pretendidos possam ser alcançados, assim como, aferir os benefícios decorrentes de sua implementação (BRASIL, 2011, p.24), conforme ciclo apresentado na figura 5:

FIGURA 5 - CICLO AUDITORIA OPERACIONAL



FONTE: Adaptado de Normas de Auditoria Operacional (1997), Brasil (2020, p.23).

O Tribunal de Contas do Estado do Paraná prevê este mesmo ciclo de auditoria operacional utilizado pela Corte de Contas da União, inclusive, em seu site oficial, enfatiza a participação e envolvimento de atores sociais no processo de avaliação dessas auditorias, assim, como a importância da ampla divulgação de seus resultados para fins de fortalecer os mecanismos de controle social e a expectativa democrática de transparência na administração pública (PARANÁ, 2021).

Juntamente com outras 32 (trinta e duas) Cortes de Contas brasileiras, o Tribunal de Contas Paranaense, desde 2006, integra o Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados, Distrito Federal e Municípios brasileiros (PROMOEX), com o objetivo de modernizar-se e fortalecer-se institucionalmente, sendo que uma das ações prioritárias do programa é a operacionalização e realização das Auditorias Operacionais (PARANÁ, 2021).

No Estado do Paraná, a auditoria operacional (AOP) piloto foi realizada em 2008, na área de Educação, com a avaliação da Ação de Apoio à Formação Continuada de Professores do Ensino Fundamental. Em 2009 o foco foi a área de saúde e, assim, foi avaliada a Estratégia Saúde da Família no Estado; em 2009/2010, foram realizadas as primeiras auditorias operacionais ambientais, quando se avaliou o trânsito de produtos florestais e as condições de prestação de serviços de esgotamento sanitário nas Regiões Metropolitanas do Estado e, em 2011, as atividades de Licenciamento e Fiscalização das áreas de Disposição Final de Resíduos Sólidos Urbanos no Paraná, também na área ambiental (PARANÁ, 2021).

Conforme as práticas de auditorias operacionais foram se desenvolvendo no Brasil, e após as normatizações internacionais sobre a matéria em 2010, o Tribunal de Contas do Estado do Paraná começou atuar por meio do Plano Anual de Fiscalização (PAF), alinhando suas diretrizes de controle externo com as da Associação de Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON) e, a partir de então, as auditorias operacionais passaram a integrar o PAF (PARANÁ, 2020a).

Nessa toada, em março de 2020, a Corte de Contas do Estado do Paraná, visando o aperfeiçoamento de sua atuação, editou a Resolução 76 que dispõe sobre a adoção das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público emitidas pelo Instituto Rui Barbosa, a fim de normatizar as auditorias operacionais realizadas naquele Tribunal, bem como, editou a Instrução Normativa 150 que prevê o procedimento de homologação de recomendações⁶ (PARANÁ, 2020a).

Traçadas as principais diretrizes que envolvem as práticas de auditorias operacionais no âmbito dos Tribunais de Contas, em especial no Estado do Paraná, o próximo tópico evidencia a metodologia utilizada para verificar os potenciais benefícios destas auditorias para o desenvolvimento e aperfeiçoamento dos entes auditados.

⁶ Expediente instaurado pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná, para fins de homologação das recomendações sugeridas pela equipe técnica no curso da fiscalização para a adoção de providências quando verificadas oportunidades de melhoria de desempenho, nos termos do art. 267a, §1.º, do Regimento Interno. Iniciativa da instauração do processo: Tribunal de Contas do Estado do Paraná. Dispositivos legais: art. 5.º, XLII e XLIII, e 267-a, §§3.º e 4.º, do Regimento Interno (PARANÁ, 2020).

4 METODOLOGIA

Em consonância com definições taxionômicas empregadas por Vergara (2004, p.46-50), este estudo pode ser classificado como exploratório e explicativo, pois trata-se de tema em constante evolução e pouco estudado na doutrina atual administrativista.

Assim, para a elaboração deste recorte foram utilizados materiais bibliográficos nacionais e internacionais, aderentes ao tema em estudo (controle externo, Tribunais de Contas, desenvolvimento local/regional, auditorias governamentais e auditorias operacionais), publicados, principalmente, em livros e revistas científicas, bem como, matérias disponibilizadas na rede mundial de computadores (*internet*).

Para atender aos objetivos do estudo, utilizou-se uma abordagem teórico-empírica, coletando-se os dados seguindo as técnicas de observação participante, pesquisa bibliográfica e documental (leis, decretos, portarias, resoluções, instruções, materiais institucionais fornecidos pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná etc.); empírica, em virtude da experiência e condução pelos autores no dia a dia das suas vivências acadêmico-profissionais que são a fonte seminal da inquietude originária do desenvolvimento deste estudo.

Na sequência, visando esclarecimentos sobre a forma de atuação e de acompanhamento das auditorias realizadas pelo referido Tribunal, e para tornar mais clara a interpretação dos dados documentais coletados, foi encaminhado e-mail em maio de 2021 para a coordenação do setor de Monitoramento e Execuções (CMEX) do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, que atua no acompanhamento das recomendações e determinações expedidas aos entes auditados no âmbito das auditorias operacionais, cuja resposta foi obtida em 03/06/2021, tendo informado que as auditorias operacionais compõe o plano de fiscalização anual da Corte e que o acompanhamento das recomendações/determinações expedidas são feitas globalmente, sem especificar o tipo/espécie de auditoria.

Foram realizadas consultas a materiais didáticos e institucionais sobre o tema em estudo, em periódicos e nos sites oficiais dos Tribunais de Contas da União e no Tribunal de Contas do Estado do Paraná, e formalizado um Pedido de Acesso à Informação, Processo n.º 420122/21-TCE/PR, para que a referida instituição de

Contas Paranaense elencasse as normas utilizadas e as auditorias operacionais já realizadas por aquela Corte, sem delimitação de período/tempo, uma vez que trata-se de procedimentos recentes executados pelo referido órgão de controle externo.

Impende ainda ressaltar que, conforme apregoam Oliveira, Carvalho e Peretti (2012), ensaios de caráter exploratório realizados por meios bibliográficos, documentais e de observação, como o realizado neste recorte, estão sendo amplamente valorizados no mundo acadêmico, considerando a sua relevância, abrangência e principalmente suas contribuições para a academia e para a sociedade, em face de sua abordagem, predominantemente, empírica.

5 COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS

Corroborando com o material bibliográfico que delineou os principais aspectos do controle externo exercido pelos Tribunais de Contas, o qual evidenciou a necessária e recente evolução da forma de atuar desses órgãos de controle, para poderem contribuir com os objetivos e anseios das demandas sociais contemporâneas, realizou-se uma busca formal de dados, no site oficial da entidade de Contas Paranaense, com o fito de catalogar as auditorias operacionais realizadas pelo referido órgão de controle, suas áreas de atuação, o ano da auditoria, bem como o objetivo/escopo da fiscalização realizada.

Essa busca se mostra imprescindível para atingimento do objetivo deste recorte de verificar a forma de atuação do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, por meio das auditorias operacionais e as possíveis contribuições destas auditorias para o desenvolvimento local/regional.

No entanto, num primeiro momento, verificou-se, no site oficial do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, que ao tratar de fiscalizações, a entidade, adota a seguinte divisão: 1. Plano Anual de Fiscalização (PAF); 2. Fiscalizações; 3. Auditorias Especiais; 4. Auditorias Operacionais (AOPs); 5. Auditorias de Programas Cofinanciados; 6. Auditorias Sociais; 7. Monitoramento; e, 8. Mapa de Auditorias.

Esta forma de classificação dificultou a coleta de dados, pois não há uma subclassificação mencionando quais dessas fiscalizações/auditorias tratam-se de auditorias financeiras, de conformidade e/ou operacionais, por essa razão houve a necessidade de solicitação por meio de procedimento formal de Acesso à Informação, via requerimento externo, Processo 420122/21-TCE/PR, para que a Corte catalogasse as auditorias operacionais realizadas, bem como requereu-se alguns esclarecimentos via e-mail para compreensão do mapa de auditoria constante no tópico 8 da aba fiscalizações no site oficial do Tribunal de Contas do Estado do Paraná cujas informações restam sintetizadas no quadro 2:

QUADRO 2 - ATUAÇÕES DO TCE/PR POR MEIO DE AUDITORIAS OPERACIONAIS (AOPS)

continua

ÁREAS AOPs	ANO	PROCESSO	OBJETO/ESCOPO
Educação	2008	534949/2008	Formação continuada de professores do Ensino Fundamental, no tocante à avaliação de resultados operacionais da ação governamental, abrangendo os aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade.
Meio Ambiente	2009	91159/2009	Avaliar a nova sistemática de controle do trânsito de produtos florestais introduzida pelo sistema DOF quanto à sua efetividade, segurança, fidedignidade dos dados e prevenção de fraudes.
Saúde	2009	439222/2009	Obter diagnóstico acerca das condições de implementação, funcionamento e operacionalização do programa de governo: Estratégia Saúde da Família no Estado do Paraná.
Saneamento (Meio Ambiente)	2010	544859/2010	Investigar as condições de esgotamento sanitário (coleta e tratamento) nos municípios das três regiões metropolitanas do Estado do Paraná (Curitiba, Londrina e Maringá), com vistas a verificar aspectos relacionados à governança, à eficácia e à equidade no planejamento e nos investimentos realizados no setor, assim como avaliar se as ações de tratamento de esgoto são eficazes e favorecem a minoração dos impactos ambientais dos efluentes finais.
Segurança	2011	345167/2011	Avaliar a suficiência e compatibilidade dos recursos materiais, orçamentários, financeiros, humanos e de informações disponíveis para o alcance dos objetivos do IML.
Meio Ambiente	2011	137653/11	Auditoria Operacional (AOP) a ser realizada na área Ambiental em atendimento aos objetivos do PROMOEX, para verificar as atividades de Licenciamento e Fiscalização das áreas de Disposição Final de Resíduos Sólidos Urbanos no Paraná.
Variadas	2012	Plano Anual de Fiscalização (PAF) social	Promover a discussão da equipe de trabalho sobre o tema escolhido para auditoria (Aquisição de Medicamentos, Transporte Escolar ou Resíduos Sólidos Urbanos), debatendo aspectos relevantes sobre a percepção da equipe quanto à atuação do município escolhido.
Educação	2016	PAF 2016 - p.9	Analisar o índice de desempenho na educação em 40 municípios paranaenses com população entre 5 e 50 mil habitantes.
Saúde	2016	PAF 2016 - p.12	Analisar o índice de eficiência do repasse para hospitais em 23 municípios paranaenses onde há hospitais que recebem recursos públicos destinados ao atendimento de média e alta complexidade de saúde.
Educação	2017	PAF 2017 - p.11	Verificar as medidas planejadas e executadas pelos municípios paranaenses de pequeno porte (até 20 mil habitantes) em cumprimento a Meta n.º 01 do Plano Nacional e Estadual de Educação (PNE e PEE), tanto no que diz respeito à universalização do acesso à pré-escola (4 e 5 anos) a partir de 2016, quanto à progressiva expansão do acesso a creches (0 a 3 anos) até 2024.
Saneamento (Meio Ambiente)	2017	PAF 2017 - p.15	Verificar elementos relacionados à gestão de resíduos sólidos urbanos, especialmente quanto às obrigações estabelecidas na Lei Federal n.º 12.305/10, que instituiu a Política Nacional de Resíduos Sólidos, englobando tanto a esfera municipal quanto a estadual.
Saúde	2017	PAF 2017 - p.26	Auditar a acessibilidade dos usuários ao Sistema Único de Saúde (SUS) em 10 (dez) municípios paranaenses, com escopo na atenção básica.
Segurança	2017	PAF 2017 - p.29	Avaliar a gestão do sistema carcerário no Estado do Paraná, com enfoque nas estratégias e ações previstas e efetivadas para o enfrentamento da superlotação das carceragens de delegacias de polícia e cadeias públicas do estado.
Saúde	2018	PAF 2018 - p.7	Avaliar a eficácia na disponibilização do acesso à saúde à população de 20 municípios de até 10.000 habitantes, utilizando a Política Nacional de Atenção Básica como parâmetro.

QUADRO 2 - ATUAÇÕES DO TCE-PR POR MEIO DE AUDITÓRIAS OPERACIONAIS (AOPS)

continua

ÁREAS AOPs	ANO	PROCESSO	OBJETO/ESCOPO
Educação	2018	PAF 2018 - p.11	Avaliar as ações de 10 municípios paranaenses e do Estado do Paraná para mitigar os riscos de evasão e distorção idade-série no Ensino Fundamental.
Saneamento (Meio Ambiente)	2018	PAF 2018 - p.17	Avaliar a gestão municipal de resíduos sólidos urbanos (serviços de coleta, transporte e destinação final), em 9 municípios paranaenses e 1 consórcio, quanto às obrigações estabelecidas na Política Nacional de Resíduos Sólidos (PNRS), com enfoque em soluções regionais por meio de consórcios intermunicipais.
Urbanismo	2018	PAF 2018 - p.24	Avaliar a qualidade do planejamento da gestão municipal do Sistema de Transporte Coletivo do Município de Ponta Grossa, bem como de seu desempenho, notadamente quanto ao conforto, acessibilidade e tarifa.
Educação	2019	PAF 2019 - p.9	Avaliar as ações de 21 municípios paranaenses relativas à ampliação de vagas e à manutenção da qualidade dos serviços oferecidos nas Unidades de Educação Infantil.
Saneamento (Meio Ambiente)	2019	PAF 2019 - p.16	Avaliar a gestão de resíduos sólidos urbanos, de 10 municípios paranaenses, com enfoque no planejamento, na prestação dos serviços de coleta, tratamento e disposição de resíduos, incluindo a avaliação da estrutura organizacional e do corpo técnico responsável pela gestão ambiental.
Saúde	2019	PAF 2019 - p.21	Avaliar a eficácia na disponibilização do acesso à saúde à população de 20 municípios paranaenses.
Urbanismo	2019	PAF 2019 - p.26	Avaliar a qualidade da gestão municipal do Sistema de Transporte Coletivo nos Municípios de Cascavel e Pato Branco.
Segurança	2019	97249/20 (sigiloso)	Produção de laudos periciais SESP/Polícia Científica
Urbanismo	2019	854048/19	Auditar a política pública de desenvolvimento urbano paranaense, via convênios, sob o enfoque da formatação da política e dos controles incidentes na fase de execução.
Regime Próprio de Previdência (RPPS)	2019	89750/20	Avaliar a gestão do Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) do Estado do Paraná, com foco na gestão do equilíbrio atuarial dos fundos previdenciários e dos recursos administrativos da PARANAPREVIDÊNCIA, nas decisões de investimentos e na formulação de políticas previdenciárias.
Segurança	2019	779216/19	Verificar se as práticas de controle implementadas durante o ciclo de aquisição das contratações realizadas pelo DEPEN/PR estão de acordo com a legislação aplicável e aderentes às boas práticas administrativas.
Educação	2019	33574/19	Acompanhar as fases de planejamento, execução e prestação de contas do Programa Escola 1000, visando a minimizar os possíveis riscos relacionados à ocorrência de desvios dos recursos financeiros e aferir a transparência e a integração das obras na comunidade.
Saneamento (Meio Ambiente)	2020	PAF 2020 - p.72	Avaliar a gestão de resíduos sólidos urbanos e a contratação do serviço de coleta de resíduos domiciliares no âmbito municipal, com ênfase no custo dos serviços prestados, preferencialmente em municípios de médio/grande porte, Cascavel, Londrina e Paranaíba.
Controle Interno	2020	275773/20	Copel Holding - avaliação da eficiência e eficácia dos controles administrativos, bem como, aderência destes controles a boas práticas de governança e <i>compliance</i> .
Controle Interno	2020	276087/20	Copel Geração e Transmissão - avaliação da eficiência e eficácia dos controles administrativos, bem como, aderência destes controles a boas práticas de governança e <i>compliance</i> .

QUADRO 2 - ATUAÇÕES DO TCE-PR POR MEIO DE AUDITORIAS OPERACIONAIS (AOPS)

continua

ÁREAS AOPs	ANO	PROCESSO	OBJETO/ESCOPO
Controle Interno	2020	277105/20	Copel Comercialização - avaliação da eficiência e eficácia dos controles administrativos, bem como, aderência destes controles a boas práticas de governança e <i>compliance</i> .
Controle Interno	2020	273983/20	Copel Telecomunicações - avaliação da eficiência e eficácia dos controles administrativos, bem como, aderência destes controles a boas práticas de governança e <i>compliance</i> .
Controle Interno	2020	262191/20	Copel Distribuição - avaliação da eficiência e eficácia dos controles administrativos, bem como, aderência destes controles a boas práticas de governança e <i>compliance</i> .
Educação	2020	249098/20	Instituições Estaduais de Ensino Superior (IEES) - Fiscalização realizada na área de gestão de pessoas. Atividade de processamento de pagamentos. Análise da legalidade dos pagamentos derivados do exercício do direito a férias.
Educação	2020	259468/20	Instituições Estaduais de Ensino Superior (IEES) - Fiscalização realizada na área de gestão de pessoas. Realização de compensação de horários pelos servidores.
Educação	2020	509820/20	Instituições Estaduais de Ensino Superior (IEES) - Fiscalização realizada na área de gestão de pessoas. Pagamento da gratificação de serviço extraordinário aos servidores regidos pela Lei n.º 11.713/1997.
Educação	2020	533950/20	Instituições Estaduais de Ensino Superior (IEES) - Fiscalização realizada com o intuito de identificar o Índice de Transparência dos Portais das IEES.
Educação	2020	710771/20	Instituições Estaduais de Ensino Superior (IEES) - Representação Judicial realizada por agentes universitários, professores, servidores ocupantes de cargo em comissão e por advogados contratados por tempo determinado (temporários).
Educação	2020	756020/20	Fundação Araucária - Avaliação da existência formal de quadro de pessoal na instituição, verificando o cumprimento da legislação aplicável e os critérios estabelecidos para a gestão de pessoal.
Regime Próprio de Previdência Social (RPPS)	2020	516142/20	Avaliar se os estudos atuariais referentes ao exercício de 2019, em especial do Fundo de Previdência, foram realizados com as técnicas adequadas e os elementos atuariais mínimos necessários, de forma a apresentar a real situação previdenciária do Estado.
Urbanismo	2020	559488/20	Avaliar a governança e a gestão sobre o Sistema de Transporte Coletivo Metropolitano de Curitiba, com foco na segurança jurídica e nos controles financeiro e de desempenho.
Folha de Pagamento	2020	773110/20	Avaliar os processos afetos à folha de pagamento do poder executivo do estado do Paraná, a fim de obter assecuração razoável quanto à existência dos controles relacionados ao pagamento correto dos servidores, à segurança das informações operacionalizadas e à consistência das informações divulgadas.
Operações de crédito	2020	102112/21	Verificar a adequação das operações de crédito do Banco Regional de Desenvolvimento do Extremo Sul (BRDE), da carteira da agência Curitiba em relação a sua Política de Crédito.
Monitoramento	2020	695985/20	Monitorar a implementação das recomendações e a regularização dos achados da auditoria, vinculados à Agência Reguladora de Serviços Públicos Delegados do Paraná - AGEPAR.
Monitoramento	2020	633165/20	Monitorar a implementação das recomendações e a regularização dos achados da auditoria, vinculados à Secretaria sobre o Sistema Carcerário do Estado do Paraná.

QUADRO 2 - ATUAÇÕES DO TCE-PR POR MEIO DE AUDITORIAS OPERACIONAIS (AOPS)

conclusão

ÁREAS AOPs	ANO	PROCESSO	OBJETO/ESCOPO
Saneamento (Meio Ambiente)	2021	282358/21	Avaliar a Primeira Etapa da 2ª Revisão Tarifária Periódica de Saneamento realizada pela AGEPAR, com enfoque no planejamento e no tratamento dado à base de ativos regulatória.
Governança	2021	299196/21	Averiguar a governança organizacional do Ministério Público do Estado do Paraná, relativa ao exercício de 2020, com foco na implementação de boas práticas de liderança, estratégia e controle que representam os elementos básicos da governança e mostram a capacidade do órgão/entidade gerar resultados e de prestar os serviços de interesse da sociedade com qualidade.
Governança	2021	304513/21	Averiguar a governança organizacional da Casa Civil do Estado do Paraná, relativa ao exercício de 2020, com foco na implementação de boas práticas de liderança, estratégia e controle que representam os elementos básicos da governança e mostram a capacidade do órgão/entidade gerar resultados e de prestar os serviços de interesse da sociedade com qualidade.
Governança	2021	322229/21	Averiguar a governança organizacional da CELEPAR, relativa ao exercício de 2020, com foco na implementação de boas práticas de liderança, estratégia e controle que representam os elementos básicos da governança e mostram a capacidade do órgão/entidade gerar resultados e de prestar os serviços de interesse da sociedade com qualidade.
Governança	2021	332771/21	Averiguar a governança organizacional do ParanaPrevidência, relativa ao exercício de 2020, com foco na implementação de boas práticas de liderança, estratégia e controle que representam os elementos básicos da governança e mostram a capacidade do órgão/entidade gerar resultados e de prestar os serviços de interesse da sociedade com qualidade.
Governança	2021	346713/21	Averiguar a governança organizacional do ParanaCidade, relativa ao exercício de 2020, com foco na implementação de boas práticas de liderança, estratégia e controle que representam os elementos básicos da governança e mostram a capacidade do órgão/entidade gerar resultados e de prestar os serviços de interesse da sociedade com qualidade.
Educação	2021	284653/21	Instituições Estaduais de Ensino Superior (IEES) - Fiscalização realizada na área de gestão de pessoas. Pagamento da gratificação de adicional noturno aos servidores regidos pela Lei n.º 11.713/1997.
Auditoria InvestParaná	2021	23614/21	Avaliação da Agência Paraná de Desenvolvimento (APD), dos objetivos e metas, bem como, viabilidade de sua manutenção e, os possíveis retornos da sua atuação à sociedade paranaense.

FONTE: A autora (2021).

NOTA: Dados extraídos a partir das informações fornecidas no Processo de Acesso à Informação n.º 420122/21-TCE/PR.

Realizada a coleta formal de dados, denota-se que entre o ano de 2008 a julho de 2021, foram realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná 52 (cinquenta e duas) auditorias operacionais (quadro 2), 13 (treze) na área de educação, 8 (oito) no meio ambiente, 5 (cinco) na saúde, 5 (cinco) em controles internos, 5 (cinco) em governança, 4 (quatro) em segurança pública, 4 (quatro) em urbanismo, 2 (duas) em RPPS, 2 (dois) monitoramentos, 1 (uma) em operações de crédito, 1 (uma) em folha de pagamento, 1 (uma) no InvestParaná e 1 (uma) em áreas diversas, as quais são tratadas e discutidas na próxima seção.

6 RESULTADOS E DISCUSSÕES

O Tribunal de Contas do Estado do Paraná planeja as suas fiscalizações anualmente, por meio do Plano Anual de Fiscalização (PAF) que é elaborado pela Coordenadoria-Geral de Fiscalização (CGF) e aprovado por acórdão em sessão plenária. Este plano está alinhado ao Plano Estratégico da citada Corte de Contas, à missão institucional de fiscalizar a gestão dos recursos públicos e ao objetivo de que o Tribunal se torne cada vez mais próximo da sociedade, propiciando e promovendo mais resultados que a beneficiem (PARANÁ, 2021a).

Sob esta égide, a CGF elenca iniciativas em âmbitos municipal, a cargo das Coordenadorias de Fiscalização e estadual, sob competência das Inspetorias de Controle Externo (ICE). Desta forma, o PAF abrange fiscalizações diversificadas, baseadas em Acórdãos proferidos pelo Pleno ou pelas Câmaras do Tribunal de Contas Paranaense, assim como fiscalizações sobre conformidade e legalidade de atos públicos sobre controles internos municipais ou estaduais e sobre o desempenho de serviços públicos prioritários (PARANÁ, 2020b). Para seleção dos serviços públicos prioritários, o TCE-PR considera critérios de seu próprio corpo técnico e as percepções provenientes de pesquisas efetuadas junto a Observatórios Sociais paranaenses e à sociedade civil (PARANÁ, 2021a).

O planejamento das fiscalizações é elaborado utilizando-se a metodologia de gerenciamento de riscos, visando uma fiscalização mais abrangente, com foco não apenas nos potenciais riscos da atuação dos órgãos jurisdicionados, mas também o impacto destes riscos (caso se concretizem) sobre os resultados da entidade, bem como, na qualidade dos serviços disponibilizados à população paranaense (PARANÁ, 2020b).

Conforme informações obtidas por meio do Processo 420122/21-TCE/PR, para o planejamento e execução das auditorias são adotadas as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP), emitidas pelo Instituto Rui Barbosa (IRB). Tais Normas tratam dos Princípios Basilares e Pré-requisitos para o Funcionamento dos Tribunais de Contas Brasileiros (NBASP Nível 1), dos Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público (NBASP Nível 2) e dos Requisitos Mandatórios para Auditorias do Setor Público (NBASP Nível 3).

Ainda, considerando as informações prestadas no pedido de acesso à informação, constata-se a utilização das normas da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), do “*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*” (COSO), de Manuais do Tribunal de Contas da União e Resoluções do próprio Tribunal de Contas do Estado do Paraná, a exemplo da Resolução 72/2019 que estabelece a Política de Gestão de Riscos.

Adotando essas diretrizes, o TCE-PR, realizou no período correspondente ao ano de 2008 a julho de 2021, 52 (cinquenta e duas) auditorias operacionais (quadro 2), preponderantemente, nas principais áreas afetas à administração pública, quais sejam: educação, saúde, meio ambiente, segurança pública, urbanismo, governança, controle interno e regimes próprios de previdência social.

Dessas auditorias, analisando o objeto/escopo, observa-se que as constantes nos processos 249098/20 (educação), 259468/20 (educação), 509820/20 (educação), 710771/20 (educação), 756020/20 (educação), 284653/21 (educação), referem-se à conformidade dos pagamentos de gratificações adicionais e derivados do direito de férias, cumprimento de legislação específica, legalidade da compensação de horários pelos servidores e representações judiciais realizadas por servidores (apuração de dano ao erário), caracterizando auditorias de conformidade, embora possam haver recomendações expedidas nestes procedimentos para fins de adequações procedimentais dos entes auditados.

Igual aspecto vislumbra-se no processo 102112/21 cujo escopo é verificar a adequação legal das operações de crédito do Banco Regional de Desenvolvimento do Extremo Sul (BRDE), o que denota uma atuação para verificação de conformidade dos atos realizados pela instituição.

Além dos processos citados, importante se faz mencionar os processos 695985/20 e 633165/20 que tratam do monitoramento de recomendações em sede de auditoria, ou seja, estão numa etapa posterior à realização das auditorias operacionais que é a sua implementação pelo órgão/ente auditado.

Assim, considerando as 9 (nove) exclusões mencionadas, conclui-se, a partir da análise dos dados fornecidos no processo 420122/21-TCE/PR, que foram realizadas no Estado do Paraná, pelo Tribunal de Contas, 43 (quarenta e três) auditorias operacionais, no período de 2008 a 2021.

Efetuada a análise quantitativa dos dados coletados, necessário se faz a realização de uma análise qualitativa do objeto/escopo destas auditorias operacionais, por área de atuação, para aferir se elas possuem potencial de gerar benefícios para o desenvolvimento local/regional. Para tanto, foram utilizados como parâmetro, os 15 (quinze) potenciais benefícios destas auditorias na administração pública, trazidos por Silva (2006), Moraes (2007), Araújo (2008), Diniz, Muniz Júnior e Almeida (2012 e 2013), Britto (2014); Melo e Paiva (2017), consoante se vê no quadro 3.

QUADRO 3 - POTENCIAIS BENEFÍCIOS DAS 43 (QUARENTA E TRÊS) AUDITORIAS OPERACIONAIS REALIZADAS PELO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ PARA A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA POR ÁREA DE ATUAÇÃO

BENEFÍCIOS DAS AUDITORIAS OPERACIONAIS	EDUCAÇÃO	SAÚDE	MEIO AMBIENTE	SEGURANÇA	URBANISMO	CONTROLE INTERNO	GOVERNANÇA	RPPS
Foco no cidadão	x	x	X	x	x	x	x	x
Fomento ao controle social	x	x	X	x	x	x	x	x
Fomento da supervisão pelo Poder Legislativo	-	-	-	-	-	-	-	-
Informações mais qualificadas	x	x	X	x	x	x	x	x
Melhora na relação auditor/auditado	-	-	-	-	-	-	-	-
Melhoria do debate sobre políticas públicas	x	x	X	x	x	-	x	-
Redução de custos	x	x	X	x	x	-	-	x
Aumento de receitas	-	-	-	-	-	-	-	-
Solidificação da legitimidade do sistema de controle externo exercido pelo Tribunal de Contas	x	x	X	x	x	x	x	x
Estímulo às boas práticas de gestão pública	x	x	X	x	x	x	x	x
Escolha de objetos de avaliação que sirvam ao interesse público e à sociedade	x	x	X	x	x	x	x	x
Melhoria do desempenho da Administração Pública	x	x	X	x	x	x	x	x
Diminuição de desperdícios e de práticas ineficientes, antieconômicas, ineficazes e abusivas	-	-	-	-	-	-	-	-
Avaliação dos objetivos de programas e de organizações	x	x	X	x	x	x	x	x
Contribuição para <i>accountability</i>	x	x	X	x	x	x	x	x

FONTE: A autora (2021).

Conforme se denota do quadro 3, se analisados apenas o objetivo/escopo das auditorias operacionais realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná, independentemente da área de atuação, verifica-se que elas atendem praticamente todos os benefícios reconhecidos pela doutrina como resultados benéficos gerados por este tipo de auditoria, tendo assim, potencial de contribuir

para o desenvolvimento local/regional, pois podem transformar uma realidade a partir da melhoria de políticas públicas e dos investimentos governamentais.

Impende ressaltar, que a análise realizada no quadro 3 não se pautou, apenas, em critérios subjetivos, mas em evidências extraídas do processo de planejamento anual de auditoria da referida Corte de Contas. Observa-se, do Plano Anual de Fiscalização (PAF) de 2020 (PARANÁ, 2020b), “expressamente” os seguintes benefícios almejados pelas auditorias executadas:

[...] objetivo melhorar o planejamento e a integração das fiscalizações e, com isso, aprimorar o controle externo. (p.2)

[...] em consonância com a missão de fiscalizar a gestão dos recursos públicos e a visão de ser um Tribunal mais próximo da sociedade paranaense, com mais resultados que a beneficiem. Conforme estabelecido no Plano Estratégico vigente, as diretrizes de fiscalização previstas neste PAF serão regidas pelos valores da efetividade, equidade, ética, independência, inovação, profissionalismo e transparência (p.2).

[...] as fiscalizações priorizadas para o PAF levaram em conta critérios de relevância, materialidade, urgência, alinhamento estratégico, eficiência e efetividade, riscos envolvidos, boas práticas da atividade de controle e competências disponíveis. (p.3)

[...] Aprimoramento do processo de fiscalização concomitante (p.4)

[...] o órgão almeja promover o controle social e prover as informações necessárias para que os próprios cidadãos possam exercer seu direito de fiscalizar os gestores públicos. (p.4).

No entanto, embora os dados coletados evidenciem que as auditorias operacionais possuem potencial de gerar benefícios aos entes/órgãos, contribuindo para a melhoria da gestão pública e propiciando um ambiente institucional favorável ao desenvolvimento local/regional, diante da alocação de dinheiro público em políticas públicas mais eficientes e efetivas, certo é que a materialização destes benefícios não é possível de ser aferida apenas com a análise do planejamento, escopo e objetivo destas auditorias.

Os dados coletados demonstram a necessidade de uma análise aprofundada das recomendações/determinações emanadas pelos auditores externos e a implementação destas ações pelos órgãos/entes auditados por meio de um processo de monitoramento eficaz, cujo tema pode ser objeto de estudos futuros.

Da análise realizada, evidenciam-se algumas fragilidades nos procedimentos de auditorias operacionais realizadas pela Corte de Contas do Estado do Paraná, a

exemplo da falta de informação, clara e objetiva, de onde estão inseridos os relatórios destas auditorias pois, apenas após informações prestadas pelo referido Tribunal, obteve-se conhecimento de que os relatórios das AOPs se encontram inseridos nos processos referentes aos planos anuais de fiscalização, sem identificação expressa de tratar-se de “auditoria operacional”.

Não havendo esta distinção expressa sobre o tipo de auditoria que está sendo realizada em determinada área do PAF, o cidadão comum necessita, primeiramente, ter conhecimento de que as auditorias operacionais estão contidas no plano anual de fiscalização e, posteriormente, fazer a classificação das referidas auditorias como financeira, de conformidade e/ou operacional, subjetivamente. Desta feita, se faz necessária uma maior evidenciação, inteligibilidade e compreensibilidade das auditorias operacionais para que a população possa exercer o controle social com primazia.

Observou-se ainda que não há uma separação entre os tipos de auditorias realizadas e o planejamento de todas elas, independente do tipo, é feito de forma semelhante, com as mesmas diretrizes, conforme evidenciado no quadro 3. Esse planejamento uniforme das auditorias realizadas pelo TCE-PR, mesmo que sabidamente não intencional, tende a desvirtuar o foco e as especificidades de cada tipo de auditoria denotando a predominância de auditorias mistas. Esse fato acarreta dificuldade para o acompanhamento dos relatórios de auditorias, principalmente das determinações/recomendações expedidas pelo órgão, pois elas não são classificadas por tipos de auditoria, conforme se denota do mapa de monitoramento disponibilizado no site oficial do Tribunal (PARANÁ, 2021a).

Por fim, evidenciou-se a inexistência de normas específicas, editadas pelo próprio Tribunal de Contas Paranaense, considerando a sua estrutura técnica e as características do Estado do Paraná para fins de delinear, especificamente, o processo de auditoria operacional, desde o seu planejamento, execução e acompanhamento, a fim de fomentar este tipo de auditoria.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O controle da administração pública se efetiva por meio de um sistema que tem por finalidade assegurar boas práticas de gestão e governança pública, impedindo a geração de danos ao erário e a má atuação dos agentes públicos, configurando uma atividade inerente a qualquer tipo de instituição ou organização inserida num Estado Democrático, o qual compreende aspectos administrativos, financeiros, de legalidade e operacionais.

Assim, técnicas efetivas de controle garantem o cumprimento das normas e o atingimento das metas/resultados de políticas públicas e das ações governamentais planejadas pelo ente público, de forma a possibilitar o desenvolvimento e aperfeiçoamento da gestão pública.

Analisados os objetivos/escopos das auditorias operacionais realizadas pela Corte de Contas Paranaense, concluiu-se que, independentemente da área de atuação (educação, saúde, meio ambiente...), as 43 (quarenta e três) auditorias operacionais, realizadas no período de 2008 a 2021, atendem vários dos potenciais benefícios reconhecidos pela doutrina como contribuições deste tipo de auditoria, a exemplo das boas práticas, foco no cidadão, redução de custos, dentre outros. Assim, se reconhece que elas podem contribuir para o desenvolvimento local/regional, pois possuem o potencial de transformar uma realidade a partir da melhoria de políticas públicas e dos investimentos governamentais.

Quanto à materialização destes benefícios das auditorias operacionais em prol da administração pública, verificou-se a necessidade de estudos futuros para fins de analisar, pormenorizadamente, se os entes/órgãos adotaram as recomendações/determinações emitidas pelo órgão de controle externo e se elas contribuíram efetivamente para o aperfeiçoamento da gestão pública e para o desenvolvimento local/regional.

Foram evidenciadas algumas fragilidades nos procedimentos de auditorias operacionais realizadas pela Corte de Contas do Estado do Paraná, a exemplo da falta de informação, clara e objetiva, de onde estão inseridos os relatórios destas auditorias, necessitando de uma maior evidenciação, inteligibilidade e compreensibilidade para que os administrados possam exercer o controle social com primazia.

Os dados apurados conduzem para a conclusão de que as auditorias operacionais analisadas têm potencial de gerar benefícios à administração pública e à sociedade, apresentando-se como um importante instrumento de avaliação, tornando-se uma tendência irreversível para os órgãos de controle externo.

Como limitações do estudo cita-se o fato de a descrição da auditoria operacional no contexto do TCE/PR ter sido baseada em informações bibliográficas e documentais, em sua maioria disponíveis apenas no portal eletrônico do Tribunal de Contas do Estado do Paraná e o fato de a análise dos benefícios da auditoria operacional na administração pública restringir-se à percepção dos autores, que o fizeram com base na análise subjetiva de conteúdo realizada nos processos de Planejamento Anual de Fiscalização da Corte de Contas e no escopo/objetivo de cada auditoria operacional realizada.

Diante das cooperações técnicas existentes entre os Tribunais de Contas brasileiros, principalmente as relativas à auditoria operacional, no que tange tanto à sua consolidação/implementação, como o aprimoramento dos procedimentos, os resultados apurados neste estudo, pressupõe-se, podem ser extensivos para as demais Cortes de Contas do Brasil.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, R.; DEUS, J. de. **Direito administrativo**. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2017.

ALMEIDA, C. W. L. Auditoria Operacional: conceito, proposta e crítica. **Revista do TCU**, Brasília, DF, n.123, p.42-59, jan./abr. 2012. Disponível em: [file:///C:/Users/crisa/Downloads/148-Texto%20do%20artigo-274-1-10-20150917%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/crisa/Downloads/148-Texto%20do%20artigo-274-1-10-20150917%20(1).pdf). Acesso em: 02 ago. 2021.

ARAÚJO, I. P. S. **Introdução à auditoria operacional**. 4.ed. Rio de Janeiro: Ed. FGV, 2008.

ARAÚJO, I. P. S.; FARIAS, L. C. de. Controle externo prospectivo. *In*: LIMA, E. C. P. (coord.). **Tribunal de Contas do Século XXI**. Belo Horizonte: Fórum, 2020.

BRASIL, Tribunal de Contas da União (TCU). **Manual de auditoria governamental**. Brasília, DF, 2011. Disponível em: [file:///C:/Users/crisa/Downloads/2543457%20\(3\).PDF](file:///C:/Users/crisa/Downloads/2543457%20(3).PDF). Acesso em: 14 jun. 2021.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (1891)**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm. Acesso em: 10 jun. 2021.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm. Acesso em: 10 jun. 2021.

BRASIL. **Emenda Constitucional n.º 19 (1998)**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc19.htm. Acesso em: 21 jul. 2021.

BRASIL. Lei Complementar n.º 101 de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 05 de maio de 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 09 jun. 2021.

BRASIL. Lei Ordinária n.º 4.320 de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União (DOU)**, Brasília, DF, 23 de março de 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 09 jun. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Manual de auditoria operacional**. Brasília, DF, 2020. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/F2/73/02/68/7335671023455957E18818A8/Manual_auditoria_operacional_4_edicao.pdf. Acesso em: 04 jun. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI)**. Brasília, DF, 2015. Disponível em: <https://www.tcees.tc.br/wp-content/uploads/njs/publicacoes/Normas-Internacionais-das-Entidades-Fiscalizadoras-Superiores-ISSAI.pdf>. Acesso em: 14 jun. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas União (TCU). **História do Tribunal**. Brasília, DF, 2021. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/institucional/conheca-o-tcu/historia/historia-do-tcu.htm>. Acesso em 09 jun. 2021.

BRITO, S. M.; SCHUCH, P.. Práticas de auditoria, sistemas de avaliação e valores. **Revista de Ciências Sociais**, n.46, p.15-21, jan./jun., 2017.

BRITTO, É. A. de. Governança e *accountability* no setor público: auditoria operacional como instrumento de controle das ações públicas a cargo do TCEMG. **Revista TCEMG**, Belo Horizonte, p.53-70, jan./fev./mar. 2014. Disponível em: <https://revista1.tce.mg.gov.br/Content/Upload/Materia/2421.pdf>. Acesso em: 02 ago. 2021.

CABRAL, F. G. O Tribunal de Contas da União é um órgão político? **Revista de Investigações Constitucionais**, Curitiba, v.7, n.1, p.237-284, jan./abr. 2020.

CALIXTO, G. E.; VELÁSQUEZ, M. D. P. Sistema de controle interno na administração pública federal. **Revista Eletrônica de Contabilidade**, jul. 2005. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/contabilidade/article/view/63>. Acesso em: 21 jun. 2021.

CARVALHO FILHO, J. S. **Manual de direito administrativo**. 17.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

DI PIETRO, M. S. Z. **Direito administrativo**. 24.ed. São Paulo: Atlas, 2011.

DINIZ, G. M.; MUNIZ JÚNIOR, J. **A contribuição da auditoria operacional executada nos tribunais de contas para as boas práticas de governança política**: uma proposta de pesquisa à luz da filosofia. Fortaleza: MPCE, 2013. Disponível em: <http://www.mp.ce.gov.br/ESMP/publicacoes/Edital-02-2013/Artigos/02-Gleison.Mendonca.Diniz.pdf>. Acesso em: 03 ago. 2021.

FERNANDES, J. U. J. **Tribunal de Contas do Brasil**: jurisdição e competência. Belo Horizonte: Fórum, 2003.

FONSECA, T. N. Entre riscos e ameaças: independência e controle do Tribunal de Contas da União na Assembleia Constituinte de 1988. **Revista do CESOP**, Campinas, v.26, n.2, maio/ago. p.122 -153, 2020.

FONSECA, T. N. Nem indicação política, nem cooperação: a importância da autonomia do tcu no controle de recursos públicos federais transferidos aos municípios. **DADOS**, Rio de Janeiro, v.62, n.3, p.1-52, 2019.

GARCIA, E.; ALVES, R. P. **Improbidade administrativa**. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2002.

GIACOMONI, J. **Orçamento público**. 15.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

IPEA. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. **Avaliação de políticas públicas: guia prático de análise ex post**. Brasília, 2018. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=34504. Acesso em: 08 dez. 2020.

IRB. Instituto Rui Barbosa. **Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) nível 3: requisitos mandatórios para auditorias do setor público**. Curitiba: IRB, 2019.

JUSTEN FILHO, M. **Curso de direito administrativo**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

JUSTEN FILHO, M. **Curso de direito administrativo**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

LINO, A. F.; AQUINO, A. C. B. de. The diversity of the Brazilian regional audit courts on government auditing. **R. Cont. Fin.**, São Paulo, USP, v.29, n.76, p.26-40, jan./abr. 2018.

MARANHÃO, J. A Constituição de 1988 e o tribunal de contas: seus primórdios, normas e atribuições. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília. DF, v.30, n.119, p.255-268, jul./set., 1993.

MATIAS-PEREIRA, J. **Governança no setor público**. São Paulo: Atlas, 2010.

MATIAS-PEREIRA, J. **Manual de gestão pública contemporânea**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MELO, G. J. P. de; PAIVA, S. B. Benefícios potenciais da auditoria operacional para administração pública: a percepção dos auditores do TCE/PB. **RACE Joaçaba**, v.16, n.1, p.353-380, jan./abr. 2017.

MORAES, A. C. F. de. **Legalidade, eficiência e controle da administração pública**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

MORAES, A. de. **Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MOUSAVAI, S. M. K.; NAVID, B. J. The relationship between performance audit and increased management efficiency. **Biosciences Biotechnology Research Asia**, n.12, p.115-121, 2015. Article.

OLIVEIRA, A. G.; CARVALHO, H. A.; CORRÊA, D. P. Governança pública e governabilidade: accountability e disclosure possibilitadas pela contabilidade aplicada ao setor público como instrumento de sustentabilidade do Estado. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, 2012. (in press).

ORIÁ FILHO, H. F. Auditoria operacional: um enfoque multidisciplinar. **Revista Controle**, v.7, n.1, 2009.

PARANÁ, Tribunal de Contas do Estado (TCE-PR). **Fiscalizações**. Curitiba: TCE-PR, 2021a. Disponível em: <https://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/fiscalizacao/25/area/47>. Acesso em: 02 ago. 2021.

PARANÁ, Tribunal de Contas do Estado (TCE-PR). **História do Tribunal**. Curitiba: TCE-PR, 2021b. Disponível em: <http://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/historia-do-tribunal/5>. Acesso em: 01 maio 2021.

PARANÁ, Tribunal de Contas do Estado (TCE-PR). **Plano anual de fiscalização 2020 (2020B)**. Curitiba: TCE-PR. Disponível em: <https://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/paf2020/326601>. Acesso em: 02 ago. 2021.

PARANÁ. Tribunal de Contas do Estado (TCE-PR). **Auditorias operacionais**. 2021c. Disponível em: <https://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/auditorias-operacionais-aops-fiscalizacao/43>. Acesso em: 21 jun. 2021.

PARANÁ. Tribunal de Contas do Estado (TCE-PR). **Instrução Normativa 150 de 29 de janeiro de 2020**. Altera a Instrução Normativa n.º 82/2012, com a inclusão dos assuntos Impugnação à Homologação e Homologação de Recomendações e exclusão dos assuntos Comunicação de Irregularidade, Relatório de Auditoria e Relatório de Inspeção. Disponível em: <https://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/instrucao-normativa-n-150-de-29-de-janeiro-de-2020/327229/area/249>. Acesso em: 21 jun. 2021.

PARANÁ. Tribunal de Contas do Estado (TCE-PR). **Resolução 76 de 11 de março de 2020a**. Dispõe sobre a adoção das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASPs), emitidas pelo Instituto Rui Barbosa - IRB, no âmbito das atividades de fiscalização do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, e dá outras providências. Disponível em: <https://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/resolucao-n-76-de-11-de-marco-de-2020/327826/area/249>. Acesso em: 21 jun 2021.

PETER, M. G. A; MACHADO, M. V. V. **Manual de auditoria governamental**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2014.

POLLITT, C.; XAVIER, G.; LONSDALE, J.; L.; MUL, R.; SUMMA, H.; WAERNES, M. **Desempenho ou legalidade?** Auditoria operacional e de gestão pública em cinco países. Tradução Pedro Buck. Belo Horizonte: Editora Forum, 2008.

POWER, M. **The audit explosion**. London: Demos, n.7, 1994.

RIBEIRO, F. O. de; SALLABERRY, J. D.; SANTOS, E. dos; TAVARES, G. O. D. Actions by the courts of accounts to minimize effects of coronavirus. **Brazilian Journal of Public Administration**, Rio de Janeiro, v.54, n.5, p.1402-1416, Sept./Oct., 2020.

ROJAS, R. E. M. Proposta metódica para a prática de auditoria operacional em governos locais da Costa Rica. **Tec Empresarial**, v.11, n.1, p.49-61, abr./jul. 2017.

SANTISO, C. **Auditing for accountability: the political economy of government auditing and budget oversight in emerging economies**. 2007. Tese (Doutorado) – Johns Hopkins University, Maryland, 2007.

SHORE, C. Cultura de auditoria e governança iliberal: universidades e a política da responsabilização. **Mediações**, Londrina, v.14, n.1, 2009.

SILVA FILHO, J. A. da. **Tribunais de contas no estado democrático e os desafios do controle externo**. São Paulo: Editora Contracorrente, 2019.

SILVA, C. L.; BASSI, N. S. S. Políticas públicas e desenvolvimento local. *In*: SILVA, C. L. (org.). **Políticas públicas e desenvolvimento local**. Petrópolis: Vozes, 2012.

SILVA, E. de S. Auditoria operacional: um instrumento de controle social. **Revista Gestão Pública e Controle do TCE/BA**, Salvador, v.1, n.2, p.177-205, ago. 2006.

SOUZA, A. M. O. **Auditorias operacionais**: controle substancial da gestão pública pelos tribunais de contas. 2007. 229 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal da Bahia, 2007.

SPECK, B., W. Auditing institutions. *In*: POWER, T.; TAYLOR, M. (eds.). **Corruption and democracy in Brazil**: the struggle for accountability. Notre Dame, University of Notre Dame Press, 2011. p.127-161.

TEMER, M. **Elementos de direito constitucional**. 15.ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em Administração**. São Paulo: Atlas, 2004.

CAPÍTULO 4

AUDITORIAS OPERACIONAIS AMBIENTAIS NO ÂMBITO DOS TRIBUNAIS DE CONTAS: NOVAS PERSPECTIVAS

RESUMO

O Tribunal de Contas Paranaense, a exemplo das demais Cortes de Contas brasileiras, possui competência e capacidade técnica-operacional de controlar e fiscalizar o patrimônio ambiental, por meio de recomendações expedidas aos responsáveis pela gestão do meio ambiente, procurando assegurar a preservação deste bem de uso comum do povo e essencial à qualidade de vida da coletividade, garantindo o desenvolvimento sustentável das presentes e futuras gerações, extrapolando-se, portanto, a visão meramente instrumental atribuída pela comunidade a estas Cortes, evidenciando também o seu lado substantivo de atuação. Objetivando analisar a importância da auditoria operacional ambiental e suas contribuições para o desenvolvimento sustentável dos órgãos/entes auditados no Estado do Paraná, a partir das recomendações emanadas pela Corte de Contas Paranaense foi realizada uma pesquisa exploratória por meio de investigação bibliográfica, documental e observação teórico-empírica, apoiando-se em análise descritiva de dados, sobre os procedimentos adotados pelo citado Tribunal. Constatou-se que, embora haja iniciativas importantes para fins de fortalecimento das auditorias operacionais ambientais, a exemplo do pioneirismo na implantação dos objetivos do desenvolvimento sustentável (ODS) no Estado, a atuação do tribunal de contas ainda é incipiente, sendo que desde 2009 até o presente ano, menos de 25% dos Municípios paranaenses foram fiscalizados por meio das auditorias operacionais ambientais. Depreende-se que são necessárias medidas institucionais visando ao fomento e o aperfeiçoamento dos procedimentos na Corte de Contas Paranaense, a fim de assegurar maior transparência dos relatórios de auditorias, bem como, maior diálogo com o ente auditado e com o Poder Legislativo.

Palavras-chave: Tribunal de Contas. Auditoria Operacional. Meio Ambiente. Desenvolvimento Sustentável.

1 INTRODUÇÃO

O meio ambiente é consagrado, constitucionalmente no direito brasileiro, como direito fundamental, bem de uso comum do povo e essencial à qualidade de vida da coletividade, impondo-se ao poder público e a sociedade garantir, por meio da sua defesa e preservação, o desenvolvimento sustentável para as presentes e futuras gerações (BRASIL, 1988).

Dada a Importância da temática, o direito fundamental ao meio ambiente, ecologicamente equilibrado, possui escopo na dignidade humana, sendo reconhecido como um direito difuso, transindividual e essencial à qualidade de vida humana (MEDEIROS JUNIOR; BARACHO, 2016).

Nesse contexto, Silva (2002, p.20) define o meio ambiente como “a interação do conjunto de elementos naturais, artificiais e culturais que propiciem o desenvolvimento equilibrado da vida em todas as suas formas”.

Desse modo, denota-se que as ações individuais não são suficientes para a solução de problemas sociais dessa natureza e, assim, a ação estatal, corroborativa e diretiva, se faz necessária para enfrentamento destes problemas sociais complexos, tanto em escalas globais, regionais e/ou mesmo locais.

Nesse cenário, havendo ação do poder público, há o controle externo dos Tribunais de Contas atuando, desempenhando sua missão de fiscalizar os entes públicos e incentivando práticas de gestão ambiental responsáveis pelos administradores públicos, colaborando com a implantação e implementação de ações governamentais e políticas públicas nessa área. Além disso e, principalmente, identificando o que está dando errado no caminho escolhido pelo gestor público em seu modo de atuar (GRANATO NETO, 2021).

Essa competência decorre da Constituição Federal que dispõe em seu art. 71, inciso IV, que compete aos Tribunais de Contas realizar auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos entes submetidos a sua jurisdição (BRASIL, 1988).

Desta feita, a principal tarefa das Cortes de Contas é identificar a realidade socioeconômica que condiciona a ação do setor público, analisar os problemas existentes e auxiliar na melhor forma de abordá-los, possuindo para tanto, como

instrumento de fiscalização, as auditorias operacionais que aferem o desempenho da gestão governamental, subsidiando os mecanismos de responsabilização por efetividade e contribuindo para o aperfeiçoamento da gestão pública (ARAÚJO; FARIAS, 2020, p.151-154).

Ademais, importante ressaltar que a Agenda 21 assinada pelo Brasil durante a "Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento", realizada na cidade do Rio de Janeiro, em 1992, e a Agenda Global 2030 para o Desenvolvimento Sustentável assinada em 2015 em Nova York, têm como objetivo aliar o desenvolvimento econômico com a cooperação ambiental e social utilizando-se, para tanto, de planos, políticas e estratégias específicas em cada localidade em que ela for aplicada. Este compromisso visa criar soluções mundiais para os problemas socioambientais pensando globalmente e agindo localmente (MILARÉ, 2009, p.85-95).

Nesse diapasão, a atuação dos Tribunais de Contas se mostra imprescindível, tanto como indutor como colaborador, para a implantação e implementação de ações ambientais estatais sólidas e socialmente relevantes. Desse modo, para analisar a forma e o escopo de atuação dessas Cortes de Contas na área ambiental, bem como, verificar as possíveis contribuições à administração pública e à sociedade, este recorte utilizou a Corte de Contas do Estado do Paraná como objeto de estudo possuindo, assim, como objetivo central analisar a importância da auditoria operacional ambiental e suas contribuições para o desenvolvimento sustentável dos órgãos/entes auditados, a partir das recomendações do referido órgão de controle externo.

Afinal, questiona-se como problema norteador: as recomendações emitidas pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná, por meio das auditorias operacionais ambientais, contribuem para o desenvolvimento sustentável dos entes/órgãos auditados?

Conduzido por este questionamento, almejou-se realizar uma discussão, partindo de pesquisas exploratórias por meio de investigação bibliográfica, documental e observação teórico-empírica, apoiando-se em análise descritiva de dados, sobre os procedimentos adotados pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná para a realização das auditorias operacionais ambientais, em especial dos seus relatórios finais onde constam as recomendações expedidas aos entes

auditados, a fim de verificar as contribuições para o desenvolvimento sustentável dos entes/órgãos auditados.

Aliás, Achkar (2012), Dias Neto (2005) e Melo e Paiva (2017) defendem que o real destinatário das auditorias operacionais é a própria população, uma vez que o procedimento é pensado, executado e monitorado visando ao aperfeiçoamento da gestão para a consecução de ações em prol da sociedade. Assim, importante investigar se elas estão cumprindo esse mister.

Por essa razão, o estudo na forma apresentada justifica-se teoricamente por se tratar de um tema recente e pouco estudado na academia, ao refletir sobre a natureza e modo de atuar dos Tribunais de Contas nesta área específica, ambiental, servindo para o desenvolvimento e aprofundamento do assunto, haja vista a valorização dos princípios relacionados às boas práticas de gestão e à administração da (res)pública e a relevância da temática ambiental.

Na prática, a análise das contribuições do órgão de Controle Externo à sociedade, por meio das auditorias operacionais ambientais, se mostra importante para indução de políticas públicas na área ambiental, aperfeiçoamento de ações já implementadas e diminuição das desigualdades regionais, pois como enfatiza Alves (2020, p.35), “por possuírem jurisdição multinível (Estado e Municípios), os Tribunais de Contas Estaduais possuem uma visão geral do setor público, podendo atuar sobre as desigualdades regionais e, conseqüentemente, contribuir para diminuição destas desigualdades”.

Assim, espera-se um impacto significativo e abrangente na efetivação das ações governamentais na área ambiental, a fim de fortalecer o controle externo e obter um diagnóstico sobre investimentos e políticas públicas, identificando boas práticas, bem como, oportunidades de aprimoramento nessas políticas públicas.

Ressalte-se que este estudo não tem como pretensão esgotar o assunto que possui campo fértil para imersões futuras e, respeitadas as (de)limitações em busca do atingimento do objetivo proposto, a questão problema e os procedimentos metodológicos adotados, este recorte está dividido em quatro partes/seções, somadas a esta introdução e ao referencial que sustenta o embasamento teórico apresentado.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 AUDITORIAS OPERACIONAIS AMBIENTAIS E OS TRIBUNAIS DE CONTAS BRASILEIROS

Quando foram pensados e criados os Tribunais de Contas brasileiros, eles tinham atribuições voltadas, exclusivamente, à análise de legalidade das receitas e despesas públicas. No entanto, com o avanço do sistema de contabilidade pública e com a promulgação da Constituição Federal de 1988, essas competências foram ampliadas e novos temas passaram a fazer parte de sua missão institucional (RIBEIRO *et al.*, 2020; BRASIL, 1988).

Desta feita, a possibilidade de exercer suas atividades de controle e fiscalização sob a ótica da efetividade, do desempenho do ente público, habilitou estes Tribunais a realizarem além das auditorias de conformidade e financeiras, as auditorias operacionais, por meio das quais as Cortes de Contas podem contribuir para uma melhor destinação dos recursos públicos em prol da sociedade, pois como afirmam Achkar (2012), Dias Neto (2005) e Melo e Paiva (2017), o destinatário destas auditorias é, por conseguinte, a própria população.

Também, como apontam Araújo e Farias (2020, p.140), atualmente a Administração Pública vai além de um modelo gerencial, passando para uma atuação prospectiva, com ênfase no diálogo, no consenso, na qual o cidadão é colocado como importante ator no cenário das relações jurídico-administrativas, o qual, terá “juntamente com o Estado, o desiderato de construir as tomadas de decisão que lhes afetam e que afetam a sociedade como um todo.” (ARAÚJO; FARIAS, 2020, p.140) exigindo assim, um controle externo prospectivo.

Embora a implantação dessas auditorias nos dias atuais ainda seja um desafio para os órgãos de controle, ela caracteriza uma tendência irreversível em face das novas dimensões do controle, a exemplo das fiscalizações ambientais, uma vez que a gestão do patrimônio ambiental, dada a sua dimensão, demanda um controle criterioso que visa ao cumprimento do dever constitucional de defender e preservar o meio ambiente para as presentes e futuras gerações (LIMA; MAGRINI, 2010; ACHKAR, 2011; SOUTO; LOPES, 2019; ARAUJO *et. al.*, 2020).

Aliás, como enfatizam Pollitt *et al.* (2008) alguns percalços de ordem técnico-operacional dificultam a efetiva implantação das auditorias ambientais, pois para sua realização se faz necessário um preparo técnico específico, com a formação de equipes de trabalho multidisciplinares que desenvolvam indicadores de desempenho para melhor avaliação do ente fiscalizado.

Assim, diante dessa dificuldade, também verificada pelo Tribunal de Contas da União (TCU), que é o Tribunal responsável pela edição de normas gerais de controle externo em âmbito nacional, a referida Corte, para melhor operacionalização dessas auditorias, principalmente àquelas voltadas ao meio ambiente, em 1998, aprovou por meio da Portaria 383 de 05/08/1998 uma estratégia formal de atuação específica da Corte na área ambiental, resultante da implementação do Projeto de Desenvolvimento da Fiscalização Ambiental (PDFA), com a finalidade de suprir a carência de um adequado controle externo da gestão ambiental em nível de governo (BRASIL, TCU, 1998).

A citada normativa previu várias diretrizes para o controle externo ambiental; conceituou a gestão ambiental como o conjunto de ações que visam à adequada utilização do meio ambiente; além de deixar expressa a obrigatoriedade do poder público em preservar a qualidade do meio ambiente e do equilíbrio ecológico, com vistas à disponibilidade equitativa e permanente dos recursos ambientais e a necessidade de promoção do desenvolvimento socioeconômico em compatibilidade com a preservação da qualidade ambiental e do equilíbrio ecológico (BRASIL, TCU, 1998).

Essa Portaria previa que o controle externo da gestão ambiental seria efetuado por meio da fiscalização de ações executadas pelos órgãos integrantes do Sistema Nacional do Meio Ambiente (SISNAMA); da análise de políticas públicas e programas de desenvolvimento que possuíam potencial de degradar o meio ambiente; e com a inserção de questões ambientais nos processos de Tomadas e Prestações de Contas de órgãos e entidades integrantes do SISNAMA e/ou responsáveis por políticas, programas, projetos e atividades ambientais (BRASIL, TCU, 1998).

Assim, denota-se que, em 1998, o Tribunal de Contas da União, como órgão representativo das demais Cortes de Contas brasileiras, inseriu formalmente as

referidas Cortes na missão constitucional¹ de defender e preservar o meio ambiente, tendo realizado auditorias ambientais autônomas e, também, em parceria com os Tribunais de Contas Estaduais para fins de fortalecimento e cooperação.

Essa forma de atuar dos Tribunais de Contas brasileiros foi orientada pelas deliberações das Entidades de Fiscalização Superiores (EFS), objetivando principalmente a avaliação das ações dos órgãos governamentais encarregados da gestão ambiental, por meio das auditorias operacionais, e a verificação do cumprimento da legislação específica por parte dos demais órgãos e entidades da administração indireta (ACHKAR, 2012).

Para atender todo o escopo de atuação, o conceito de meio ambiente foi alargado englobando, assim, o meio ambiente natural, o meio ambiente artificial e o meio ambiente cultural, conforme orientações emitidas pela *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI), tendo o TCU, em 28 de junho de 2001, editado a Portaria 214 que aprovou o Manual de Auditoria Ambiental criado com a finalidade de compilar informações gerais, procedimentos operacionais e estratégias metodológicas para orientar a execução de auditorias de meio ambiente (BRASIL, TCU, 2001).

Não há notícias sobre a revogação e/ou atualização do referido Manual de Auditoria Ambiental na página oficial do TCU. O que se percebe, é que as práticas de auditorias, independente da área de atuação, passaram a ser classificadas em conformidade e operacionais e aí há normativas específicas para cada uma delas. No entanto, considerando que a verificação de legalidade se encontra inserida, muitas vezes, no escopo das auditorias operacionais, observa-se que as auditorias ambientais possuem um caráter, preponderantemente, operacional, em razão da necessidade de aperfeiçoamento da gestão pública nessa temática e também do fortalecimento do controle externo (BRASIL, TCU, 2021a).

Ainda, para fomentar o controle externo ambiental no âmbito nacional, dando maior publicidade e divulgação de suas fiscalizações, a Corte de Contas da União publicou, recentemente, em 2020, publicou um caderno contendo as auditorias

¹ “Art. 225 Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, **impondo-se ao poder público** e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações” (sem grifos no original).

ambientais realizadas, no qual vislumbra-se a atuação em vários focos como, por exemplo, auditorias de natureza operacional sobre políticas públicas e mudanças climáticas, auditoria coordenada no tratado de cooperação Amazônica, auditoria no sistema de controle de trânsito de produtos florestais, internalização de acordos internacionais de meio ambiente assinados na Rio 92, programa resíduos sólidos urbanos, pós-licenciamento ambiental de obras de infraestrutura, ações de sustentabilidade ambiental, dentre outros (BRASIL, TCU, 2021a).

Da leitura do índice do Caderno de Fiscalizações Ambientais constata-se que houve uma gradativa evolução da atuação do Tribunal de Contas da União na área, iniciando com fiscalizações pontuais de gestões ambientais estatais internas/nacionais, passando a atuar em questões globais, a exemplo das mudanças climáticas, da operacionalização e acompanhamento de acordos internacionais (RIO 92; AGENDA 2030).

Nesse contexto, desejando o fortalecimento nacional e internacional das Cortes de Contas brasileiras na seara ambiental, o Tribunal de Contas da União também participou do “Projeto Regional de Fortalecimento do Controle Externo na Área Ambiental”, iniciado em 2016 com prazo de vigência até junho de 2021, criado pela Cooperação Alemã para o Desenvolvimento Sustentável, por encargo do Ministério Federal da Cooperação Econômica e Desenvolvimento (BMZ) da Alemanha e implementado pela *Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit* (GIZ) *GmbH* em parceria com a Organização Latino-americana e do Caribe das Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS) (BRASIL, TCU, 2021b).

As ações coordenadas no citado Projeto constam do relatório final elaborado em junho de 2021 pelas entidades participantes, as quais visavam a realização de

Auditoria Coordenada sobre a Preparação dos Governos Latino-americanos e do Caribe para Implementação dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) - Agenda 2030;
Auditoria Coordenada em Áreas Protegidas (2.^a edição);
Auditoria Coordenada sobre Estruturas de Governança para o Manejo Integral dos Passivos Ambientais da Mineração;
Auditoria Coordenada sobre Energias Renováveis no Setor Elétrico; e,
Auditoria Coordenada sobre Governança de Políticas de Fronteiras.
(BRASIL, TCU, 2021b, p.2).

Durante os cinco anos, o “Projeto Fortalecimento do Controle Externo na Área Ambiental” objetivou a promoção e fortalecimento do controle externo na

referida área, contribuindo, para o alcance dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável da Agenda 2030 e desenvolvimento de iniciativas que permitam caminhar para um paradigma diferente que alcance novas perspectivas no tocante ao controle da gestão ambiental.

Observa-se que desde o início da atuação das Cortes de Contas brasileiras na fiscalização ambiental (1998) até os dias atuais, as auditorias ambientais estão em constante evolução na tentativa de colaborar cada vez mais com a sociedade, cumprindo o seu dever constitucional de defender e preservar o meio ambiente.

Ressalte-se que as auditorias operacionais “ambientais” seguem o mesmo ciclo de execução das auditorias operacionais “gerais”, iniciando com a seleção de temas seguida do planejamento, depois com a fase de execução, propriamente dita, passando para a elaboração do relatório preliminar que é enviado ao gestor do órgão/ente auditado para análise e comentários. Após a verificação dos comentários, a equipe de auditoria, se necessário, faz as alterações redigindo o relatório final que é submetido à apreciação do ministro/conselheiro-relator e do plenário do Tribunal de Contas, com sua posterior publicação e monitoramento (PETER; MACHADO, 2014, p.110-112; BRASIL, TCU, 2020, p.24), conforme a figura 1:

FIGURA 1 - CICLO AUDITORIA OPERACIONAL



FONTE: Adaptado de Normas de Auditoria Operacional - NAO (1997) *apud* Tribunal de Contas da União (2020, p.23).

Conforme se observa, a atuação e fortalecimento dos Tribunais de Contas brasileiros na área ambiental tem sido o mote na atualidade, em face da constatação

da sua importância para a sociedade e para o aperfeiçoamento da gestão pública ambiental, pois conforme defende Granato Neto (2021), esses Tribunais possuem uma visão geral do setor público, podendo assim atuar sobre as desigualdades regionais e contribuir para diminuição dessas desigualdades sendo um propulsor do desenvolvimento sustentável.

Nessa toada, Alves (2020, p.35) ao tratar da governança da sustentabilidade ambiental a cargo dos Tribunais de Contas, afirma que

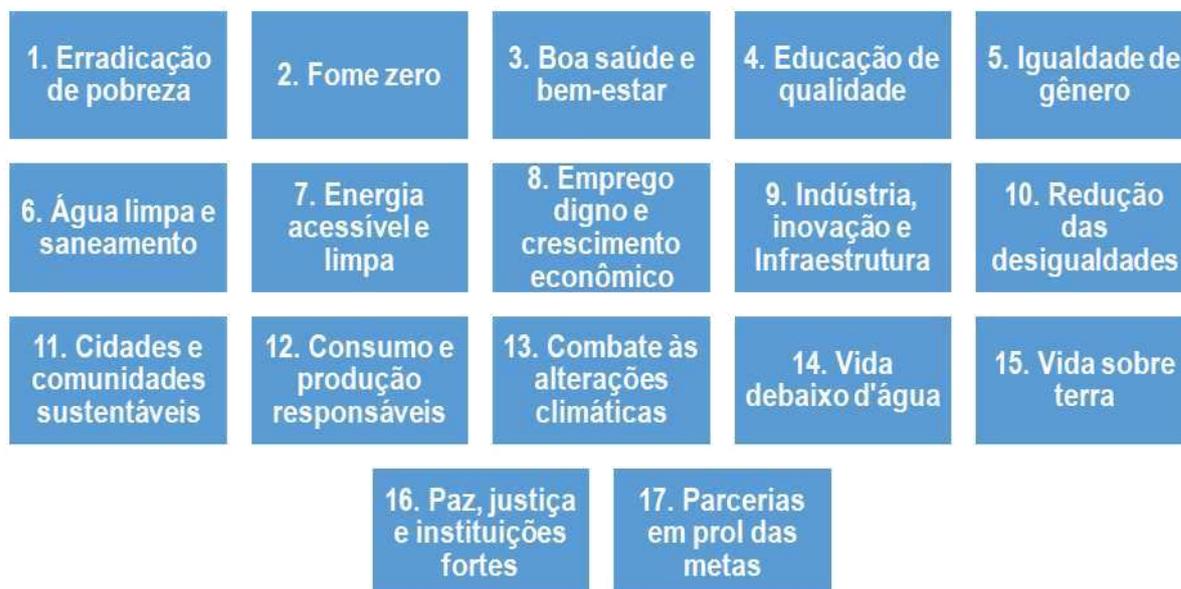
[...] resta evidenciada a importância ímpar do sistema de controle externo, que tem inigualável capilaridade multinível em todo o território nacional, como nenhum outro órgão de controle e fiscalização, o que certamente favorece a proatividade das entidades fiscalizadoras brasileiras no estabelecimento de políticas públicas ambientais conducentes à boa governança da sustentabilidade ambiental.

Nessas circunstâncias, importante questionamento surge: o que seria o citado “desenvolvimento sustentável”? Como enfatiza Bonilha (2021, p.180) o conceito de sustentabilidade vem sendo construído desde a metade do século XX, tendo como marco inicial a Conferência das Nações Unidas sobre o Ambiente Humano em Estocolmo (Suécia) em 1972 e no relatório de Brundtland, “*Our Common Future, From One Earth to One World*” (1987), que se firmou o conceito de desenvolvimento sustentável como sendo aquele que satisfaz as necessidades presentes sem comprometer as gerações futuras (BONILHA, 2021, p.180).

Na Conferência Rio 92, foram agregados, ao citado conceito, componentes econômicos, ambientais e sociais, eliminando padrões insustentáveis de produção e consumo (BONILHA, 2021, p.180) e, nos anos que se seguiram, o conceito “desenvolvimento sustentável” foi se modernizando a fim de atender as demandas sociais. Assim, embora notoriamente haja muitas definições doutrinárias para a expressão, as Cortes de Contas brasileiras, em razão da “Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável”², têm interpretado “desenvolvimento sustentável” como a interconexão dos 17 objetivos de desenvolvimento sustentável (ODS) previstos na citada agenda, elencados na figura 2:

² Compromisso internacional assumido pelos países integrantes da Organização das Nações Unidas (ONU), cujos objetivos devem ser implementados até 2030.

FIGURA 2 - OS 17 OBJETIVOS DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL (ODS)



FONTE: A autora (2021).

NOTA: Dados extraídos do E-book Gratuito AGENDA 2030: ODS e as metas de desenvolvimento sustentável. Disponível em: <https://www.climaemcurso.com.br/blog/2020/01/10/e-book-gratuito-agenda-2030/>. Acesso em: 11 out. 2021.

Assim, sintetiza-se que o desenvolvimento sustentável pressupõe uma sociedade justa na qual o desenvolvimento socioeconômico e a proteção ao meio ambiente são tratados, simultaneamente, não um em detrimento do outro (GRANATO NETO, 2021; BONILHA, 2021, p.182-183).

Aliás, neste contexto, Milaré (2020, p.1717) enfatiza que

[...] a Agenda 2030 é, em essência, um plano de ação que servirá de estratégia para o desenvolvimento econômico, social e ambiental, o que, por sua vez, evidencia a interdependência e a necessidade de equilíbrio entre essas três dimensões no exercício do planejamento e da implementação de políticas públicas no mundo.

Possuindo jurisdição multinível³, a atuação dos Tribunais de Contas brasileiros, por meio de auditorias operacionais ambientais, configura não apenas uma inovação, como defende Silva Filho (2019, p.101), mas um desafio em face da necessidade premente de desenvolvimento de mecanismos de controle voltados aos resultados da atuação administrativa a fim de que as técnicas de controle utilizadas nas fiscalizações

³ Nível Estadual e Municipal.

operacionais estejam, cada vez mais, voltadas à mensuração da efetividade das ações governamentais (POLLITT *et al.*, 2008; BRASIL, TCU, 2021b).

Esses processos de auditoria devem estar calcados em um planejamento bem estruturado, com uma metodologia e indicadores previamente estabelecidos e na expertise dos auditores durante a execução das atividades de fiscalização, para que obtenham informações úteis que os auxiliem nas conclusões e, principalmente, nas propostas emanadas a fim de que possa haver uma articulação com o gestor público, buscando soluções para dilemas estratégicos sobre temas de relevância socioeconômica e ambiental (CASTRO NETO *et al.*, 2021, p.197-205; SILVA FILHO, 2019, p.109; POLLITT *et al.*, 2008, p.40-49).

Para a execução dos processos de auditorias operacionais são utilizadas normas gerais de auditoria, nacionais emitidas pela Coordenadoria-Geral da União (CGU) e pelo Tribunal de Contas da União (TCU); e internacionais, emanadas pela *International Federation of Accountants (IFAC)*; *Institute of Internal Auditors (IIA)*; *Securities and Exchange Commission (SEC)*; *Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)*; *Government Accountability Office (GAO)*; *National Audit Office (NAO)*; *International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)*, visando garantir a qualidade dos trabalhos e sua coerência metodológica.

Assim, ante as normativas citadas e as disposições contidas, sistematicamente, na Constituição Federal, considerando ainda que o meio ambiente é um “macrobem” de interesse coletivo, de natureza transindividual, de transcendência intergeracional, temporal e transnacional, cumpre às Cortes de Contas zelar pela sua preservação e conservação com vistas às presentes e futuras gerações (ALVES, 2020, p.37).

Demonstrada a importância e a evolução da atuação das Cortes de Contas brasileiras, e considerando que o presente estudo está atrelado, em *stricto sensu*, às auditorias operacionais ambientais realizadas pelo Tribunal de Contas Paranaense, ou seja, a importância destas auditorias e suas contribuições para o desenvolvimento sustentável dos entes/órgãos auditados no Estado do Paraná, passa-se no tópico seguinte a delinear as características de atuação específica da referida Corte de Contas.

2.2 AUDITORIA OPERACIONAL AMBIENTAL REALIZADA PELO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Partindo-se da premissa de que o desenvolvimento sustentável pressupõe uma sociedade justa, na qual o desenvolvimento socioeconômico e a proteção ao meio ambiente são tratados, simultaneamente, sem que haja sobreposição de um elemento em relação ao outro (GRANATO NETO, 2021), tem-se que a grande missão do Tribunal de Contas, contemporaneamente, é atuar de forma a assegurar que os investimentos públicos contribuam para a melhoria dos serviços públicos, bem como, equacionar as desigualdades regionais existentes no âmbito de sua atuação, sejam elas econômicas, sociais e/ou ambientais.

Neste contexto, Guimarães *et al.* (2020, p.126) defende que para as Cortes de Contas atuarem são necessários questionamentos prévios da seguinte natureza: “como estão sendo priorizadas as ações do Estado? Quais modelos de gerenciamento e arranjos institucionais estão sendo mobilizados para garantir a entrega de bens e serviços públicos? Quais capacidades são necessárias para operacionalizar esses modelos?”

Para cumprir estas finalidades com vistas a garantir a *accountability* e fomentar a melhoria da gestão pública, fornecendo insumos para elaboração de políticas públicas e prevenção de riscos de curto, médio e longo prazo, as auditorias de desempenho são as mais indicadas (GUIMARÃES *et al.* 2020, p.128-129).

Aliás, como leciona Rojas (2017) a auditoria operacional é um “novo” método de fiscalização, diante da qual a capacidade administrativa é avaliada em diversos níveis, adicionando valores com vistas ao aperfeiçoamento da gestão de processos⁴, contribuindo para a melhoria das instituições administrativas, sem o escopo de apontar irregularidades mas, sim, de realizar um controle externo prospectivo, atuando de forma cooperada com o gestor público na busca de soluções para dilemas que possuem relevância (SILVA FILHO, 2019, p.109).

⁴ [...] o desenvolvimento de um método de auditoria operacional que possa ser aplicado em organizações locais do país, a fim de avaliar a capacidade administrativa em todos os níveis, agregando valor e melhorando seus processos de gestão (Tradução nossa).

Assim, é por meio das auditorias operacionais que os Tribunais de Contas analisam, no mesmo trabalho, a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade da ação perpetrada pelos gestores públicos para atingimento dos resultados esperados pela população, mensurando seus impactos.

Considerando que as gestões Estaduais e Municipais são as que mais contribuem de forma efetiva para os avanços na agenda global ambiental, uma vez que possuem o contato direto com questões que afetam a população, o Tribunal de Contas do Estado do Paraná vem atuando, desde 2009, na fiscalização e fomento da participação e envolvimento de atores sociais no processo das auditorias operacionais ambientais (PARANÁ, TCE, 2021a).

No decorrer da última década, a Corte de Contas Paranaense está ampliando e aperfeiçoando suas práticas de fiscalização, se amoldando às normativas nacionais e internacionais vigentes, e assim, a partir de 2011, suas auditorias passaram a fazer parte de um plano integrado, Plano Anual de Fiscalização (PAF), o qual contempla tanto auditorias de conformidade como operacionais (PARANÁ, TCE, 2021d)

O PAF, como prevê o art. 260 do Regimento Interno do Tribunal de Contas Paranaense, tem como objetivo melhorar o planejamento e a integração das fiscalizações, aprimorando o controle externo. Sua missão é expor as diretrizes de fiscalização para o ano-calendário, realizadas por meio de auditorias, acompanhamentos, inspeções, levantamentos e monitoramentos, caracterizando-se como um instrumento de consolidação e transparência das fiscalizações priorizadas anualmente pelo referido Tribunal (PARANÁ, TCE, 2021d).

Da análise dos referidos planos anuais de fiscalização, denota-se que o Tribunal de Contas Paranaense realiza algumas auditorias de natureza mista/integradas, mesclando-se análises de conformidade com aspectos operacionais e financeiros. A prática destas auditorias mistas, estão previstas nas Normas das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI 100/23) emitidas pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), internalizadas no Brasil pela adoção das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP), aprovadas pelos Tribunais de Contas por meio do Instituto Rui Barbosa (IRB). Assim,

“ao pensar em uma auditoria de conformidade com aspectos operacionais, a regularidade é vista como um dos aspectos de economicidade, eficácia e efetividade (NBASP 400/26).” (CASTRO NETO *et al.*, 2021, p.198).

No entanto, como enfatiza Willeman (2017, p.266) deve-se ter um certo cuidado na operacionalização dessas auditorias mistas e buscar o equilíbrio entre ambos os instrumentos, já que as auditorias operacionais podem combinar aspectos de legalidade/conformidade. No entanto, o seu foco recai no desempenho das atividades e resultados, com o objeto precípua de promover economicidade, eficiência e efetividade, e não o de obter um relatório de conformidade, nos termos da NBASP 300/14.

Feitos esses esclarecimentos, denota-se que no Estado do Paraná as primeiras auditorias ambientais, ocorridas nos anos de 2009 e 2010, foram operacionalizadas em processos autônomos e tiveram como escopo avaliar o trânsito de produtos florestais, as condições de prestação de serviços de esgotamento sanitário nas Regiões Metropolitanas do Estado e as atividades de Licenciamento e Fiscalização das áreas de Disposição Final de Resíduos Sólidos Urbanos no Paraná, com enfoque eminentemente operacionais. A partir de então, todas compuseram os Planos Anuais de Fiscalização, com exceção daquela realizada para verificar a implantação dos objetivos de desenvolvimento sustentável no Paraná, feita pela terceira Inspeção de Controle Externo, cuja operacionalização e relatório estão em processo próprio (PARANÁ, TCE, 2021a).

A partir da vigência da Resolução 73 todos os procedimentos resultantes de trabalhos fiscalizatórios produzidos pelo Tribunal de Contas Paranaense possuem um Relatório de Fiscalização elaborado pelos auditores responsáveis e, em havendo apenas sugestões de medidas para sanar impropriedades encontradas no ente auditado, é instaurado um processo de Homologação de Recomendações. (PARANÁ, TCE, 2019).

Os relatórios de fiscalização individualizados são compilados em um relatório geral único, nominado de balanço final do PAF, o qual contempla todas as atividades fiscalizatórias realizadas em determinado ano-calendário, citando os principais elementos e resultados de cada auditoria (PARANÁ, TCE, 2021d).

Em março de 2020, a citada Corte de Contas editou a Resolução 76 que dispõe sobre a adoção das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público emitidas pelo Instituto Rui Barbosa, a fim de normatizar as auditorias feitas pelo órgão, bem como, a Instrução Normativa 150 que prevê o procedimento de homologação de recomendações criado pela Resolução 73 (PARANÁ, TCE, 2019a, 2020a e 2020b).

As normativas criadas visam dar maior celeridade à implementação de iniciativas/medidas nos casos em que são indicadas apenas recomendações para aperfeiçoamento de gestão e boas práticas, tendo em vista garantir a efetividade das ações governamentais, principalmente nos casos específicos das auditorias operacionais.

Ressalte-se que o fortalecimento, tanto normativo como operacional, do Tribunal de Contas Paraná, no tocante a sua atuação ambiental, tem gerado iniciativas importantes e reconhecidas internacionalmente, a exemplo do reconhecimento obtido pela entidade consultiva da Organização das Nações Unidas, no encontro ocorrido na sede europeia da ONU, em Genebra, na Suíça, em face do pioneirismo na implantação dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) em nível estadual (PARANÁ, TCE, 2018).

O Programa ODS Paraná é uma iniciativa inédita que visa a implantação dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável da ONU, nos âmbitos estadual e municipal, o qual encontra-se em consonância com as diretrizes da Carta do 7.º Encontro Nacional dos Tribunais de Contas que, no eixo “promoção do desenvolvimento sustentável”, inclui o reforço das auditorias operacionais e das avaliações dos resultados das políticas públicas, especialmente na área ambiental, com foco na implantação da Agenda 2030 da ONU (PARANÁ, TCE, 2018).

Para atingir essa meta, o Tribunal de Contas do Estado do Paraná vem constituindo parcerias e estabelecendo diretrizes para aprimoramento do projeto por meio de alianças entre órgãos apoiadores. Nesse contexto, a 3ª Inspeção de Controle Externo da Corte Paranaense tem avaliado a inclusão dos ODS nas políticas públicas implantadas pelos órgãos e entes jurisdicionados (PARANÁ, TCE, 2021e).

Percebe-se que as auditorias operacionais ambientais, dada a sua importância e dimensão, possuem reconhecida relevância social, possibilitando que os Tribunais de Contas, extrajudicialmente e de forma proativa, fiscalizem a gestão ambiental expedindo recomendações aos entes públicos, aspirando à criação de políticas públicas e o fortalecimento da governança no âmbito da sustentabilidade ambiental.

Nesse universo, é importante enfatizar que a avaliação dos resultados das ações governamentais não consiste apenas em apontar erros/falhas no atuar do administrador público, seu objetivo é maior, o de demonstrar as causas e os efeitos gerados pelo não atingimento dos objetivos propostos e, especialmente, fazer recomendações orientativas visando corrigir e aperfeiçoar a gestão para que a finalidade pública seja alcançada (IPEA, 2018).

Trata-se, assim, de uma verdadeira evolução no sistema de controle externo exercido pelos Tribunais de Contas, contribuindo para a melhoria das instituições administrativas no cumprimento de suas funções, fomentando uma administração/gestão pública prospectiva, articulando em conjunto com o gestor público, soluções para dilemas administrativos relevantes (SILVA FILHO, 2019, p.109).

Pelas razões expostas, o cumprimento integral do ciclo de auditoria operacional ambiental é bastante relevante, desde a seleção de temas, até a etapa de monitoramento, que é uma etapa importante, destinada a acompanhar as providências adotadas pelos entes/órgãos auditados em resposta às deliberações proferidas, de modo que os efeitos pretendidos possam ser alcançados, e os benefícios decorrentes de sua implementação aferidos (BRASIL, TCU, 2020, p.24).

De tal modo, delineadas as principais diretrizes que envolvem as práticas de auditorias operacionais ambientais, por meio do referencial teórico ora apresentado, para atender ao objetivo do presente recorte, de *“verificar as contribuições da atuação do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, por meio das auditorias operacionais ambientais, para o desenvolvimento sustentável”*, foi realizada a coleta e tratamento de dados, a fim de perquirir se as diretrizes previstas normativamente na Corte de Contas Paranaense se encontram em consonância com a efetiva atividade fiscalizatória. Para tanto, no próximo tópico, são descritos os procedimentos metodológicos utilizados para atingimento deste fim.

3 PROCEDIMENTO METODOLÓGICO

Empregando as definições taxonômicas de Vergara (2004, p.46-50), o presente estudo, por tratar-se de tema recente, pouco estudado, no qual se pretende aprofundar o conhecimento referente às auditorias operacionais ambientais realizadas pelos Tribunais de Contas, pode ser classificado, quanto aos fins, como exploratório e explicativo.

Quanto aos meios, visando o atendimento do objetivo de *“perquirir a importância da auditoria operacional ambiental e suas contribuições para o desenvolvimento sustentável dos órgãos/entes auditados, a partir das recomendações emanadas pelo Tribunal de Contas Paranaense”*, foram utilizados materiais bibliográficos nacionais e internacionais, aderentes à temática tratada, principalmente, livros e revistas científicas, bem como, matérias disponibilizadas na rede mundial de computadores (*internet*), em especial disponibilizados nos sites oficiais do Tribunal de Contas da União, do Tribunal de Contas do Estado do Paraná e do Instituto Rui Barbosa, que são os responsáveis pela emissão de normas no âmbito das auditorias operacionais analisadas.

Considerando, ainda, os relatórios de auditorias operacionais ambientais coletados, os documentos obtidos por meio de Pedido de Acesso à Informação, Processo n.º 420122/21-TCE/PR (PARANÁ, TCE, 2021b), leis, portarias e instruções normativas analisadas, a presente pesquisa pode ser classificada documental.

Para interpretação dos dados e documentos, foi também utilizada a técnica de observação teórico-empírica, considerando experiência e atuação profissional e acadêmica na área pública e fiscalizatória, bem como, o dia a dia de vivências profissionais que são a fonte da inquietude originária do desenvolvimento deste recorte.

A escolha do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, para coleta de dados do presente estudo, deu-se em razão da proximidade da autora com os entes auditados, fato que contribui para uma análise mais apurada das auditorias realizadas em face do conhecimento prévio das características dos entes auditados,

bem como, pelo acesso aos materiais de auditoria elaborados por esse Tribunal. Ainda, para a escolha considerou-se as dificuldades de deslocamentos para regiões distantes, em razão da atual pandemia de Covid-19 e o ainda, embora arrefecido em algumas regiões do país, distanciamento social.

Além das questões operacionais evidenciadas, o Tribunal de Contas Paranaense, tem encetado medidas de sustentabilidade, incluindo em suas atividades de controle, normativas direcionadas ao fortalecimento da sua atuação na área ambiental, por meio das auditorias operacionais, tendo, recentemente, em 2017, obtido reconhecimento pela entidade consultiva da ONU de suas ações nesta temática em razão do pioneirismo na implantação dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) em nível estadual (PARANÁ, TCE, 2018).

Assim, tendo este estudo utilizado a Corte de Contas Paranaense como fonte de dados, a partir dos quais são analisados os benefícios das auditorias operacionais ambientais para o desenvolvimento sustentável dos entes/órgãos auditados. Configura-se ainda como um estudo de caso, uma vez que ele pode ser tipificado como uma investigação que possui profundidade e detalhamento, podendo ou não ser realizado no campo, contribuindo, de forma inigualável, para a compreensão acerca dos fenômenos individuais, organizacionais, sociais e políticos, constituindo uma adequada estratégia de pesquisa ligada a fenômenos contemporâneos e pertinentes ao contexto da vida real (YIN, 2001).

O marco inicial deste estudo é o ano de 2009, quando o TCE/PR realizou a primeira auditoria operacional ambiental e o universo da pesquisa é composto pelos entes/órgãos públicos paranaenses que foram auditados pelo TCE/PR, na área ambiental, no período longitudinal de 2009 a 2021, sendo 12 (doze) estaduais e 92 (noventa e dois) municipais, ou seja, 91 (noventa e um) Municípios e 1 (um) Consórcio Municipal.

Selecionadas todas as auditorias operacionais ambientais realizadas pela Corte de Contas Paranaense, verificou-se que o total de recomendações expedidas era numeroso, 448 (quatrocentos e quarenta e oito), não tendo, tecnicamente, como transcrevê-los, *ipsis litteris*, para este recorte. Em razão deste fato, realizou-se uma

análise de conteúdo das referidas deliberações, as quais foram classificadas, primeiramente, em 5 (cinco) grandes grupos temáticos (Gestão Florestal, Saneamento, Gestão de Resíduos Sólidos, Licenciamento Ambiental e Objetivos de Desenvolvimento Sustentável), considerando o escopo/ objetivo de cada auditoria realizada.

Na sequência, utilizando a mesma técnica de análise de conteúdo elas foram classificadas em 6 (seis) subgrupos (controle social/cidadão/transparência/*accountability*; redução de custos/aumento de receitas/diminuição de desperdícios e de práticas ineficientes, antieconômicas, ineficazes e abusivas; boas práticas de gestão pública/melhoria do desempenho da Administração Pública/melhorias estruturais; debate/fomento de políticas públicas/avaliação dos objetivos de programas e de organizações; fomento da supervisão pelo Poder Legislativo; análise de conformidade); para tanto foi considerada a principal característica/ objetivo de cada recomendação.

Para escolha do assunto contido em cada subgrupo foram utilizados, como parâmetro, os potenciais benefícios gerados por este tipo de auditoria, reconhecidos por Silva (2006), Moraes (2007), Araújo (2008), Almeida (2012), Britto (2012), Diniz e Muniz Júnior (2013) e Melo e Paiva (2017), os quais foram então agrupados considerando-se a similitude de cada benefício.

Importante ainda ressaltar que, para apurar o quantitativo de recomendações expedidas, foram respeitadas a forma de exposição dos achados e recomendações adotadas por cada equipe de auditoria, sendo que em alguns processos cada recomendação era direcionada individualmente para um órgão/ente específico e, em outros, para vários entes/órgãos.

Assim, a pesquisa adotou como base as estratégias e as técnicas descritas no arcabouço técnico-procedimental oficialmente adotado pelo TCE/PR, descritos, expressamente, nos relatórios de auditoria analisados.

Nesse particular, um esclarecimento se faz necessário, pois observou-se ao longo da tabulação a falta de uniformidade na exposição das recomendações em relação aos entes auditados, o que fez necessário proceder algumas interpretações, sem, entretanto, alterar a forma de agrupamento realizado pela equipe de auditoria.

Os resultados obtidos decorreram da análise vis-à-vis dos atributos próprios das auditorias operacionais indicados nos manuais da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) e do próprio TCU, bem como, na literatura especializada.

Assim, utilizando os parâmetros descritos, os dados foram coletados e tratados delineando os principais aspectos, formais e de conteúdo, das auditorias operacionais ambientais realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná.

3.1 COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS

Para verificar as contribuições das auditorias operacionais ambientais realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná para o desenvolvimento sustentável dos entes/órgãos auditados, realizou-se uma busca de dados no site oficial da entidade, a fim de catalogar os processos de auditorias realizados, bem como as recomendações expedidas pela referida Corte.

Ante a dificuldade encontrada na coleta dos referidos dados, conforme descrito na seção anterior, foi solicitada, por meio de procedimento formal de Acesso à Informação, Processo 420122/21-TCE/PR, a relação completa de todas as auditorias operacionais realizadas.

Para averiguar o escopo, planejamento, método, atividades desempenhadas e as recomendações expedidas nos processos indicados, foi necessário acessar os procedimentos, individualmente, dos quais, sinteticamente, foram extraídas as informações, descritas e tratadas, no quadro 1:

QUADRO 1 - ATUAÇÕES DO TCE-PR POR MEIO DE AUDITORIAS OPERACIONAIS AMBIENTAIS

continua

TEMA	ESCOPO/ORGÃO(S)	CARACTERÍSTICAS E QUANTIDADE DAS RECOMENDAÇÕES EXPEDIDAS
GESTÃO FLORESTAL	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Avaliar a nova sistemática de controle do trânsito de produtos florestais introduzida pelo sistema DOF quanto à sua efetividade, segurança, fidedignidade dos dados e prevenção de fraudes (Autos 91159/09). ▪ Instituto Ambiental do Paraná (IAP). 	<ul style="list-style-type: none"> a) controle social/cidadão/transparência/ <i>accountability</i> - 4 (quatro) recomendações; b) redução de custos/aumento de receitas/ diminuição de desperdícios e de práticas ineficientes, antieconômicas, ineficazes e abusivas - 3 (três) recomendações; c) boas práticas de gestão pública/melhoria do desempenho da Administração Pública/melhorias estruturais (física e de pessoal) - 13 (treze) recomendações; d) debate/fomento de políticas públicas/avaliação dos objetivos de programas e de organizações - nenhuma; e) fomento da supervisão pelo Poder Legislativo - nenhuma; f) análise de conformidade - nenhuma.
SANEAMENTO	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Investigar as condições de esgotamento sanitário (coleta e tratamento) nos municípios das três regiões metropolitanas do Estado do Paraná (Curitiba, Londrina e Maringá), com vistas a verificar aspectos relacionados à governança, à eficácia e à equidade no planejamento e nos investimentos realizados no setor, assim como avaliar se as ações de tratamento de esgoto são eficazes e favorecem a minoração dos impactos ambientais dos efluentes finais (Autos 544859/10). ▪ Londrina, Cambé, Rolândia, Jataizinho, Tamarana, Angulo, Astorga, Atalaia, Bom Sucesso, Cambira, Dr. Camargo, Florai, Floresta, Flórida, Ibiporã, Iguaçu, Itambé, Ivatuba, Jandaia do Sul, Lobato, Mandaguaçu, Mandaguari, Marialva, Maringá, Munhoz de Mello, Ourizona, Paçandu, Pres. Castelo Branco, Santa Fé, Sarandi, São Jorge do Ivaí, Dr. Ulysses, Adrianópolis, Tunas do Paraná, Cerro Azul, Bocaiúva do Sul, Rio Branco do Sul, Campina Grande do Sul, Itaperuçu, Campo Magro, Almirante Tamandaré, Colombo, Quatro Barras, Pinhais, Piraquara, São José dos Pinhais, Curitiba, Campo Largo, Balsa Nova, Lapa, Araucária, Contenda, Quitandinha, Fazenda Rio Grande, Mandirituba, Agudos do Sul, Tijucas do Sul, Secretaria de Estado de Desenvolvimento Urbano, Governo do Estado e SANEPAR. 	<ul style="list-style-type: none"> a) controle social/cidadão/transparência/ <i>accountability</i> - 3 recomendações; b) redução de custos/aumento de receitas/ diminuição de desperdícios e de práticas ineficientes, antieconômicas, ineficazes e abusivas - 13 recomendações; c) boas práticas de gestão pública/melhoria do desempenho da Administração Pública/melhorias estruturais (física e de pessoal) - 36 recomendações; d) debate/fomento de políticas públicas/avaliação dos objetivos de programas e de organizações - 7 recomendações; e) fomento da supervisão pelo Poder Legislativo - nenhuma; f) análise de conformidade - 4 recomendações.

QUADRO 1 - ATUAÇÕES DO TCE-PR POR MEIO DE AUDITORIAS OPERACIONAIS AMBIENTAIS

conclusão

TEMA	ESCOPO/ORGÃO(S)	CARACTERÍSTICAS E QUANTIDADE DAS RECOMENDAÇÕES EXPEDIDAS
GESTÃO DE RESÍDUOS SÓLIDOS	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Avaliar a gestão de resíduos sólidos urbanos (Planos Anuais de Fiscalização 2017, 2018, 2019 e 2020). ▪ Altônia, Alto Paraná, Amaporã, Barbosa Ferraz, Cafelândia, Cascavel, Carlópolis, Catanduvas, Chopinzinho, Consórcio Intermunicipal Caiuá Ambiental (CICA), Corbélia, Coronel Vivida, Cruzeiro do Sul, Florestópolis, Itaperuçu, Joaquim Távora, Londrina, Mal. Cândido Rondon, Mirador, Nova Londrina, Palotina, Paranavaí, Peabiru, Porecatu, Primeiro de Maio, Rio Bonito do Iguçu, Santa Isabel do Ivaí, Santo Antônio do Caiuá, São João do Caiuá, Sertanópolis, Tamboara, Terra Rica, Três Barras do Paraná, Turvo, Vera Cruz do Oeste, Instituto Ambiental do Paraná (IAP), Instituto de Aguas Paraná, Secretaria de Estado do Meio Ambiente e Recursos Hídricos (SEMA). 	<ul style="list-style-type: none"> a) controle social/cidadão/transparência/<i>baccountability</i> – 13 recomendações; b) redução de custos/aumento de receitas/ diminuição de desperdícios e de práticas ineficientes, antieconômicas, ineficazes e abusivas – 70 recomendações; c) boas práticas de gestão pública/melhoria do desempenho da Administração Pública/melhorias estruturais (física e de pessoal) – 167 recomendações; d) debate sobre políticas públicas/avaliação dos objetivos de programas e de organizações – 20 recomendações; e) fomento da supervisão pelo Poder Legislativo – nenhuma; f) análise de conformidade – 48 recomendações.
LICENCIAMENTO AMBIENTAL	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Avaliar a eficácia dos processos de Auto de Infração e Licenciamento Ambiental, aliados a tecnologia da informação existente e capital humano disponível (Plano Anual de Fiscalização 2020). ▪ Instituto Água e Terra (IAT). 	<ul style="list-style-type: none"> a) controle social/cidadão/transparência/<i>accountability</i> – 7 recomendações; b) redução de custos/aumento de receitas/ diminuição de desperdícios e de práticas ineficientes, antieconômicas, ineficazes e abusivas – nenhuma; c) boas práticas de gestão pública/melhoria do desempenho da Administração Pública/melhorias estruturais (física e de pessoal) – 32 recomendações; d) debate sobre políticas públicas/avaliação dos objetivos de programas e de organizações – nenhuma; e) fomento da supervisão pelo Poder Legislativo – nenhuma; f) análise de conformidade – nenhuma.
OBJETIVOS DE DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL (ODS)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Avaliar o grau de preparação de jurisdicionados selecionados para contribuírem para a implementação da Agenda 2030 no Paraná, destacando os desafios e oportunidades setoriais a partir de uma perspectiva integrada dos ODS (Processo 17967/21). ▪ Secretaria de Estado da Saúde (SESA), a Secretaria de Estado do Desenvolvimento Sustentável e do Turismo (SEDEST) e o Tribunal de Justiça do Estado do Paraná (TJPR). 	<ul style="list-style-type: none"> a) controle social/cidadão/transparência/<i>accountability</i> – nenhuma; b) redução de custos/aumento de receitas/ diminuição de desperdícios e de práticas ineficientes, antieconômicas, ineficazes e abusivas – nenhuma; c) boas práticas de gestão pública/melhoria do desempenho da Administração Pública/melhorias estruturais (física e de pessoal) – 8 recomendações; d) debate sobre políticas públicas/avaliação dos objetivos de programas e de organizações – nenhuma; e) fomento da supervisão pelo Poder Legislativo – nenhuma; f) análise de conformidade – nenhuma.

FONTE: A autora (2021).

NOTA: Dados extraídos a partir das informações fornecidas no Processo de Acesso à Informação n.º 420122/21-TCE/PR e do site oficial do Tribunal de Contas do Estado do Paraná.

Selecionadas todas as auditorias operacionais ambientais realizadas pela Corte de Contas Paranaense, compreendidas entre os anos de 2009 a 2021, denota-se, conforme exposto no quadro 1, que foram expedidas 448 (quatrocentos e quarenta e oito) recomendações, direcionadas a 12 (doze) órgãos estaduais e a 92 (noventa e dois) entes municipais, incluindo um consórcio intermunicipal ambiental.

Depreende-se ainda, que o maior foco das fiscalizações realizadas foi para avaliação da gestão de resíduos sólidos urbanos, cujas auditorias ocorreram seguidamente nos exercícios de 2017, 2018, 2019 e 2020, e, conseqüentemente, abrangeram um número maior de municípios paranaenses.

Ressalte-se que, embora haja menção no Pedido de Acesso à Informação da realização de auditoria operacional ambiental no exercício de 2011, consultando o citado processo, não foi possível identificar os entes/órgãos auditados, nem mesmo as recomendações, eventualmente, expedidas (PARANÁ, TCE, 2021d), o que faz pressupor, a inexistência deste tipo de auditoria no referido ano.

Assim, realizada a tabulação dos dados coletados com a descrição dos principais aspectos, formais e de conteúdo das auditorias operacionais ambientais realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná, os achados relativos aos aspectos institucionais, formais e materiais das referidas auditorias são expostos na próxima seção.

4 RESULTADOS E ANÁLISES

Visando ao atingimento do objetivo deste recorte científico-temporal, a análise das informações obtidas é realizada sob três aspectos: institucional, formal e material (conteúdo). No aspecto institucional são abordadas as tratativas e características das auditorias operacionais no âmbito do Tribunal de Contas do Estado do Paraná; no aspecto formal, por sua vez, são analisados os relatórios de auditoria quanto as suas forma e estrutura; e no aspecto material, é então realizada a análise do conteúdo das recomendações expedidas pela Corte de Contas Paranaense.

Aspecto Institucional

Iniciando pelo aspecto institucional, observa-se que embora haja um movimento de aperfeiçoamento e fortalecimento das auditorias operacionais ambientais no âmbito do Tribunal de Contas Paranaense, a realização destas auditorias se mostra ainda incipiente.

O planejamento das auditorias operacionais ambientais é realizado de forma conjunta com as demais fiscalizações, utilizando-se o mesmo padrão, alterando apenas a proposta de encaminhamento ao órgão/ente auditado, que passa a ser recomendações de melhorias na gestão administrativa com foco na economicidade, eficácia, eficiência e efetividade.

Desta feita, a utilização deste padrão único acarreta, embora não intencionalmente, um desvirtuamento da auditoria operacional, uma vez que prejudica uma das suas principais características que é a comunicação com o ente auditado, cuja finalidade é induzir e colaborar na implantação e implementação de ações ambientais sólidas e socialmente relevantes (controle externo prospectivo).

Além disso, a utilização deste padrão único dificulta a própria identificação das auditorias operacionais realizadas, pois é necessário analisar a proposta de encaminhamento da equipe de auditoria para poder identificar o tipo de auditoria, principalmente porque não há no site oficial do Tribunal de Contas Paranaense um espaço/aba catalogando todas as Auditorias Operacionais (AOPs), eis que na aba

“fiscalizações”_ “Auditorias Operacionais – AOPS” constam apenas algumas realizadas nos exercícios de 2008 a 2011, não havendo notícias das demais (PARANÁ, TCE, 2021a).

Esta dificuldade de identificação das AOPs ambientais restou evidenciada também no próprio procedimento formal de Acesso à Informação, Processo 420122/21-TCE/PR, quando, por exemplo, a Terceira Inspeção de Controle Externo (3.^a ICE) da Corte de Contas Paranaense, informou:

INFORMAÇÃO N.º 55/21

Trata-se de Pedido de Acesso à Informação [...] no qual **solicita o rol de todas as auditorias operacionais** realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná, constando a área fiscalizada, ano e número do processo, além da indicação das normas utilizadas para a realização das auditorias operacionais (peças 3 e 6).

A Coordenadoria-Geral de Fiscalização (CGF), por meio do Despacho n.º 658/21 (peça 8), encaminhou os autos às Inspeções de Controle Externo para manifestação.

Destarte, diante das competências previstas no art. 157, III, do Regimento Interno (RI), **informa-se que as auditorias realizadas no âmbito da 3.^a Inspeção de Controle Externo (3.^a ICE), no biênio 2020-2021, estão disponibilizadas no site do Tribunal de Contas do Estado do Paraná no seguinte endereço:**

<https://ww.w1.tce.pr.gov.br/conteudo/auditorias-especiais/235009/area/47>

Ainda, quanto a indicação das normas utilizadas, informa-se que os trabalhos **foram** conduzidos em conformidade com as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASPs), bem como demais normas regimentais e atos normativos desta Corte de Contas (sem grifos no original).

Observa-se que, na informação acima transcrita, além de não haver informação das auditorias operacionais realizadas, é indicada a aba de “auditorias especiais” realizadas pelo Tribunal em comento, onde não há igualmente indicação, expressa das auditorias operacionais, embora, cite-se, o referido órgão (3.^a ICE) tenha realizado duas AOPs neste período, a referente ao licenciamento ambiental⁵ e a relativa à implantação dos objetivos do desenvolvimento sustentável.⁶

Não há normas específicas editadas pelo próprio Tribunal de Contas

⁵ Avaliar a eficácia dos processos de Auto de Infração e Licenciamento Ambiental, aliados a tecnologia da informação existente e capital humano disponível (PLANO ANUAL DE FISCALIZAÇÃO, 2020).

⁶ Avaliar o grau de preparação de jurisdicionados selecionados para contribuir para a implementação da Agenda 2030 no Paraná, destacando os desafios e oportunidades setoriais a partir de uma perspectiva integrada dos ODS (Processo 17967/21).

Paranaense disciplinando as auditorias operacionais ambientais, nem mesmo atos que prevejam procedimentos e/ou condutas específicas para a realização destes tipos de auditorias, sendo que as existentes incorporam as normas gerais editadas pelas entidades internacionais de fiscalização e as normas brasileiras de auditoria do setor público (PARANÁ, TCE, 2020a).

Assim, não há equipes formadas (auditores) para debater e orientar de forma direta os entes/órgãos auditados, auxiliando na implantação das recomendações expedidas, dialogando com o gestor público. Nem mesmo com o Poder Legislativo a fim de dar conhecimento dos resultados da auditoria realizada, visando a indução de políticas públicas e implementação/acompanhamento de medidas relevantes emanadas ao Poder Executivo.

Ainda, no que tange ao aspecto institucional, nota-se que até 2021 foram realizadas apenas 8 (oito) auditorias operacionais ambientais no Estado do Paraná em apenas 92 entes municipais e 12 estaduais fiscalizados no período de 12 (doze) anos de atuação na área ambiental. Desta maneira, considerando que o Estado possui 399 (trezentos e noventa e nove) municípios, mostra-se então a ainda diminuta atuação do Tribunal de Contas Paranaense na área ambiental.

Aspecto Formal

No que tange ao aspecto formal, considerando que não há normas procedimentais específicas editadas pela Corte de Contas Paranaense que regulamenta as AOPs ambientais, para a análise dos dados deste recorte foi utilizada a quarta edição do Manual de Auditoria Operacional (MAO) do Tribunal de Contas da União (TCU) que está alinhado às Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) da *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI). Ademais, máxime que a ISSAI 3000 é o primeiro conjunto de normas internacionais de auditoria operacional cuja elaboração foi realizada sob a coordenação do TCU. Assim, o referido Manual é na sua essência a tradução da ISSAI 3000 combinada com os preceitos das normas gerais de auditoria governamental (BRASIL, TCU, 2020).

Considerando o ciclo de auditoria operacional ambiental exposto na figura 1, a seleção de temas e o planejamento das fiscalizações são realizados anualmente pelo TCE-PR, por meio do Plano Anual de Fiscalização (PAF), elaborado pela Coordenadoria-Geral de Fiscalização (CGF) e aprovado por acórdão em sessão plenária. São elencadas iniciativas em âmbitos municipal a cargo das Coordenadorias de Fiscalização; e estadual sob competência das Inspetorias de Controle Externo. Para seleção dos serviços públicos prioritários são considerados critérios elencados pelo seu próprio corpo técnico, bem como percepções provenientes de pesquisas efetuadas junto a Observatórios Sociais paranaenses e à sociedade civil (PARANÁ, TCE, 2021d).

Assim, a seleção de temas e o planejamento das AOPs são realizados juntamente com os demais tipos de auditoria, utilizando atualmente a metodologia de gerenciamento de riscos, com foco nos potenciais riscos da atuação dos órgãos jurisdicionados, e no impacto destes riscos (caso se concretizem) na qualidade dos serviços disponibilizados à população (PARANÁ, TCE, 2021d).

Em relação a execução da auditoria observa-se que cada processo possui tópico específico descrevendo a “metodologia e limitações”, desta forma, há trabalhos de campo, realização de entrevistas e análise de documentos para fins de chegar às conclusões das questões de auditoria cuja estrutura segue o padrão previsto na ISSAI 3000/16: Achados/condição/situação, evidências, critérios, causas, efeitos e recomendações.

Algumas AOPs ambientais, em especial as integrantes dos Planos Anuais de Fiscalização, possuem um relatório final geral descrevendo a motivação da escolha do tema, planejamento e principais aspectos da execução e, ao final, os auditores remetem o leitor para outro processo específico de Homologação de Recomendações onde estão elencados os achados e as recomendações/ propostas de encaminhamentos cujas peças processuais o cidadão não tem acesso imediato, apenas ao Acórdão final, após sua publicação no Diário Oficial do referido Tribunal, veja-se, por exemplo:

Cabe destacar, por fim, que a execução do trabalho resultou na elaboração de 74 (setenta e quatro) recomendações direcionadas aos municípios fiscalizados, formalizadas na Proposta de Homologação de Recomendações n.º 716273/19, submetidas às regras do monitoramento nos termos do art. 267-A, §7.º, do Regimento Interno deste Tribunal (PARANÁ, TCE, 2019b, p.21).

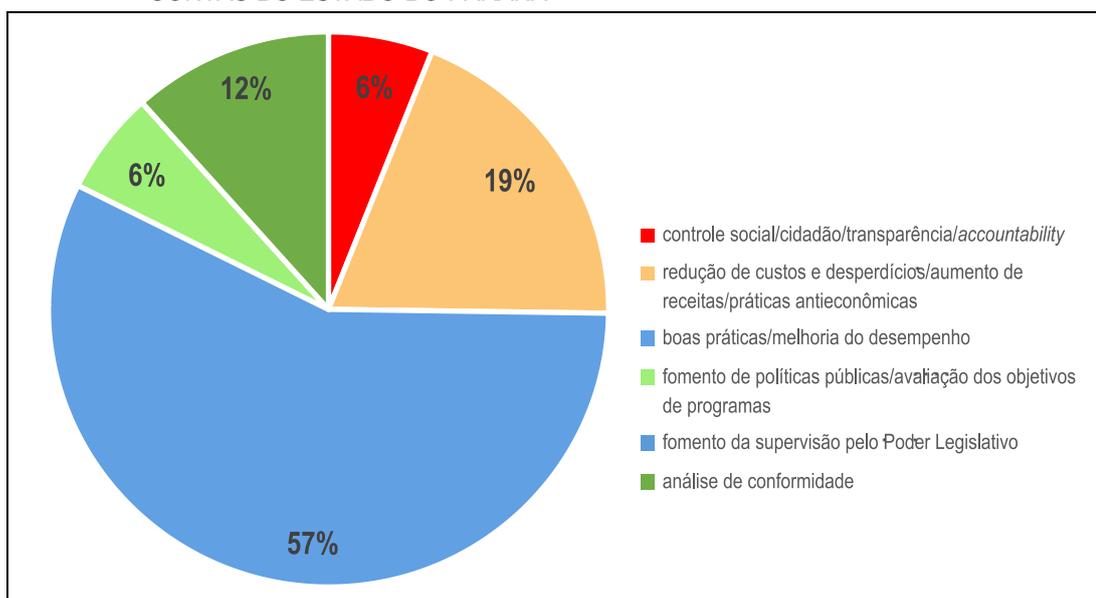
Antes da elaboração do relatório final geral é realizado um relatório preliminar com a matriz de achados pelos auditores e dada ciência ao gestor do ente/órgão para manifestação. Após, são elaboradas as recomendações e remetidas para um outro processo específico que será, oportunamente, levado a julgamento pelo plenário do TCE-PR. Homologadas as recomendações, é dada publicidade à decisão e inicia-se o procedimento de acompanhamento/monitoramento da decisão plenária (PARANÁ, TCE, 2021c).

Considerando a estrutura, ou seja, o aspecto formal dos relatórios de auditoria elaborado pelos técnicos do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, observa-se que eles seguem o padrão previsto pela ISSAI 3000, possuindo apenas alguns aspectos burocráticos, que mesmo publicizados, dificultam a transparência e o controle social, como a existência de dois processos sobre o mesmo assunto (Relatório do PAF e processo de Homologação de Recomendações), cuja tramitação procedimental não possui acesso direto e irrestrito pelo cidadão.

Aspecto Material

No tocante ao aspecto material, utilizando como parâmetro, os potenciais benefícios gerados pela auditoria operacional lecionados pelos doutrinadores Melo e Paiva (2017), Almeida (2012), Silva, (2006), Moraes (2007), Araújo (2008), Britto (2014), Diniz e Muniz Júnior (2013), constata-se que a atuação do Tribunal de Contas Paranaense, por meio das AOPs ambientes, é expressivamente maior no tocante ao aperfeiçoamento da administração pública com expedições de recomendações visando às boas práticas de gestão pública, à melhoria do desempenho da Administração Pública e melhorias estruturais, veja-se:

FIGURA 3 - CARACTERÍSTICAS DAS AOPS AMBIENTAIS REALIZADAS PELO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ



FONTE: A autora (2021).

NOTA: Dados extraídos a partir de documentos do TCE.

Assim, tabulando as 448 (quatrocentos e quarenta e oito) recomendações expedidas pela Corte de Contas Paranaense, nos procedimentos de AOPs ambientais, denota-se que elas possuem o objetivo de verificar a economicidade, eficácia, eficiência e efetividade das ações governamentais ambientais. E embora algumas recomendações se refiram à conformidade/legalidade dos atos de gestão, elas não desvirtuam a natureza e o escopo da auditoria realizada, uma vez que o aspecto legal é feito com viés de efetividade, eficácia e economicidade.

Entretanto, observa-se que, embora haja menção nos relatórios de auditoria ambientais, do Poder Legislativo como usuário das AOPs, conforme prevê a ISSAI 100/25 e a ISSAI 3000/26, não há nenhuma menção do citado Poder nas propostas de encaminhamentos, embora ele seja o responsável e interessado em implementar as deliberações proferidas pelo Tribunal de Contas e efetuar as mudanças almejadas (ISSAI 3000/27).

Ademais, as AOPs permitem reduzir a assimetria de informações entre os poderes legislativo e executivo, fomentando a aprendizagem e o desenvolvimento da administração pública (HEMSEN; PAULSRUD, 2018). Nesse contexto, as opiniões de parlamentares ou das casas legislativas são significativas para identificar a relevância do objeto de auditoria e o potencial que elas possuem de gerar benefícios para a sociedade (BRASIL, TCU, 2020, p.54).

Afinal, como defendem Lima (2008) e Ceneviva e Farh (2012), uma boa auditoria operacional deve permitir que o Poder Legislativo, órgão definidor de políticas públicas, examine de maneira efetiva o desempenho das organizações e programas governamentais, induzindo as mudanças que levam a melhores resultados, contribuindo, assim, para a responsabilização política e social pelo desempenho da ação de governo.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Tribunal de Contas Paranaense, a exemplo das demais Cortes de Contas brasileiras, possui competência e capacidade técnica-operacional de controlar e fiscalizar o patrimônio ambiental por meio de recomendações expedidas aos responsáveis pela gestão do meio ambiente, visando assegurar a preservação deste bem de uso comum do povo e essencial a qualidade de vida da coletividade, garantindo o desenvolvimento sustentável das presentes e futuras gerações.

No entanto, por meio dos dados coletados, observa-se que embora a Corte de Contas Paranaense tenha encetado iniciativas importantes para fins de fortalecimento das auditorias operacionais ambientais, a exemplo do pioneirismo na implantação dos ODS no Estado do Paraná, a sua atuação ainda se mostra demasiadamente reduzida, atingindo, no bom sentido, desde 2009 até 2021, menos de 25% dos Municípios paranaenses.

Assim, é necessário que haja um maior engajamento institucional a fim de aperfeiçoamento e fortalecimento deste tipo de auditoria, em face dos benefícios que elas podem proporcionar a sociedade, bem como, uma mudança do foco das fiscalizações, ensejando maior diálogo com o gestor auditado com vistas à melhores resultados das ações e políticas públicas ambientais.

Afinal, os relatórios das AOPs ambientais devem possuir acesso amplo tanto para a coletividade como para o Poder Legislativo, atores importantes neste processo de preservação ambiental e de indução de políticas públicas, pois a transparência fomenta a discussão, críticas e decisões relevantes.

Nesse cenário, respondendo à questão problema norteadora deste recorte, pode-se afirmar que as recomendações emitidas pelo Tribunais de Contas do Estado do Paraná, por meio das auditorias operacionais ambientais, possuem potencial de contribuir para o desenvolvimento sustentável dos entes/órgãos auditados. No entanto, para efetivação destes benefícios se faz necessária a adoção de medidas institucionais que aperfeiçoem o procedimento das AOPs ambientais no Estado do Paraná, atribuindo a elas o valor que realmente possuem.

Ainda, considerando que a publicação do relatório não é o fim do processo de auditoria, uma vez que há a necessidade do monitoramento do seu impacto, sugere-se para estudos futuros, investigações sobre a forma que são realizados esses monitoramentos, bem como, os atores que fazem parte do procedimento já que o objetivo das AOPs ambientais é o de influenciar o modo como os serviços são planejados e prestados aos cidadãos, assim como fazer recomendações para ajudar a proporcionar melhorias na economicidade, eficiência e efetividade da gestão ambiental.

Ao final, enfatiza-se que o estudo na forma apresentada além de servir para o desenvolvimento e aprofundamento do assunto, haja vista a valorização dos princípios relacionados às boas práticas de gestão e à administração da (res)-pública, fomenta a discussão sobre a importância da temática ambiental, induzindo a implantação de políticas públicas e o aperfeiçoamento de ações já implementadas, impactando-se, conseqüentemente, na melhoria da gestão ambiental e no seu retorno como bem imaterial para a sociedade enquanto *shareholder* do Estado.

REFERÊNCIAS

- ACHKAR, A. El. Auditoria operacional ambiental: instrumento para efetivação do direito fundamental ao meio ambiente. **Revista Controle**, v.9, n.2, 2011, p.193-213, jul./dez. 2011.
- ACHKAR, A. El. Viabilidade da defesa ambiental por meio da auditoria operacional. **Revista TCE-PE**, v.19, n.19, p.108-120, dez. 2012.
- ALMEIDA, C. W. L. Auditoria Operacional: conceito, proposta e critica. **Revista do TCU**, n.123, p.42-59, 2012.
- ALVES, B. A. A governança da sustentabilidade ambiental a cargo dos tribunais de contas no século XXI. *In*: LIMA, E. C. P. (coord.). **Tribunal de Contas do Século XXI**. Belo Horizonte: Fórum, 2020.
- ARAÚJO, A. B. A.; MACHADO, L. O.; FERREIRA, M. M. A. Supreme audit institutions and the 2030 agenda for sustainable development: the Brazilian Federal Court of Accounts/V. (português). **Meridiano**, v.47, n.21, p.1-17, 2020.
- ARAÚJO, I. P. S. **Introdução à auditoria operacional**. 4.ed. Rio de Janeiro: Ed. FGV, 2008.
- ARAÚJO, I. P. S.; FARIAS, L. C, de. Controle externo prospectivo. *In*: LIMA, E. C. P. (coord.). **Tribunal de Contas do Século XXI**. Belo Horizonte: Fórum, 2020.
- BONILHA, I. L. Sustentabilidade como princípio conformador do Tribunal de Contas do Século XXI. *In*: LIMA, E. C. P. (coord.). **Tribunal de Contas do Século XXI**. Belo Horizonte: Fórum, 2020.
- BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm. Acesso em: 10 set. 2021.
- BRASIL. Controladoria-Geral da União (CGU). **Normas de auditoria**. Disponível em: <https://www.gov.br/pt-br/orgaos/controladoria-geral-da-uniao>. Acesso em: 11 out. 2021.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Fiscalizações de meio ambiente**. Brasília, DF, 2021a. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/fiscalizacoes-de-meio-ambiente.htm>. Acesso em: 20 set. 2021.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Manual de auditoria operacional**. Brasília, DF, 2020. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/F2/73/02/68/7335671023455957E18818A8/Manual_auditoria_operacional_4_edicao.pdf. Acesso em 10 ago. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Portaria 214 de 28 de agosto de 2001**. Aprova o Manual de Auditoria Ambiental do Tribunal de Contas da União. Disponível em: <https://pt.scribd.com/document/318681452/portaria-tcu-214-2001-doc>. Acesso em: 20 set. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Portaria 383 de 05 de agosto de 1998**. Aprova a estratégia de atuação para o controle de gestão ambiental, resultante da implementação do Projeto de Desenvolvimento da Fiscalização Ambiental - PDFA. Disponível em: <https://www.normasbrasil.com.br/norma/?id=181142>. Acesso em: 20 set. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Projeto regional fortalecimento do controle externo na área ambiental 2016-2021 Brasil**. Brasília, DF, 2021b. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/governanca-ambiental-projeto-regional-fortalecimento-do-controle-externo-na-area-ambiental-2016-2021.htm>. Acesso em: 20 set. 2021.

BRITTO, É. A. de. Governança e accountability no setor público: auditoria operacional como instrumento de controle das ações públicas a cargo do TCE-MG. **Revista TCE-MG**, p.53-70, 2012. Disponível em: <https://revista1.tce.mg.gov.br/Content/Upload/Materia/2421.pdf>. Acesso em: 02 ago, 2021.

CASTRO NETO, J. A. de; GUIMARÃES, L. B.; SOUSA, M. A. B. de; PEREIRA NETO, R.C. Projetos como uma estratégia para o desenvolvimento sustentável da função de auditoria operacional. *In*: LIMA, E. C. P. (coord.). **Tribunal de Contas do Século XXI**. Belo Horizonte: Fórum, 2020.

CENEVIVA, R.; FARH, M.F.S. Avaliação, informação e responsabilização no setor público. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v.46, n.4, p.993-1016, jul./ago. 2012.

DIAS NETO, L. G. Auditoria operacional: os tribunais de contas sob nova perspectiva. **Revista Controle**, v.5, n.2, p.85-89, 2005.

DINIZ, G. M.; MUNIZ JÚNIOR. **A contribuição da auditoria operacional executada nos tribunais de contas para as boas práticas de governança política**: uma proposta de pesquisa à luz da filosofia. Fortaleza: Escola Superior do Ministério Público de Fortaleza, 2013. Disponível em: <http://www.mp.ce.gov.br/ESMP/publicacoes/Edital-02-2013/Artigos/02-Gleison.Mendonca.Diniz.pdf>. Acesso em: 03 ago. 2021.

GOVERNMENT Accountability Office (GAO). Disponível em: <https://www.gao.gov/>. Acesso em: 11 out. 2021.

GRANATO NETO, N. N. **Os tribunais de contas e a fiscalização da Agenda 2030** – por onde começar. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/irb-territorio-fiscalizacao-da-agenda-2030/>. Acesso em: 12 set. 2021.

GUIMARÃES, F. A. M.; DOMINGOS, A. L.; MOMBELLI, R. de C. B. C. O tribunal de contas e a localização da Agenda 2030. *In*: LIMA, E. C. Pontes (coord.). **Tribunal de Contas do Século XXI**. Belo Horizonte: Fórum, 2020.

HEMSEN, A. K.; KILVIK, S.; PAULSRUD, M. **Materiality**: at the heart of auditing. *Intosai journal of government auditing*, jan. 2018.

INSTITUTE of Internal Auditors (IIA). Disponível em: <https://global.theiia.org/Pages/globaliiaHome.aspx>. Acesso em: 11 out. 2021.

INTERNATIONAL Federation of Accountants (IFAC). Disponível em: <https://www.ifac.org/>. Acesso em: 11 out. 2021.

INTERNATIONAL Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). **Princípios fundamentais de auditoria do setor público (ISSAI 100)**. Viena, 2013a. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A15D3169CE015D56CBA59F12A3>. Acesso em: 10 out. 2021.

INTERNATIONAL Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). **Standards for performance auditing (ISSAI 3000)**. Viena, 2016b. Disponível em: <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-3000-Performance-Audit-Standard.pdf>. Acesso em: 09 out. 2021.

IPEA. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. **Avaliação de políticas públicas**: guia prático de análise ex post. Brasília, 2018. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=34504. Acesso em: 08 dez. 2020.

LIMA, D. H. Responsabilização por desempenho e controle externo da Administração Pública. **Revista do TCU**, Brasília, n.111, 2008.

LIMA, L. H.; MAGRINI, A. The Brazilian Audit Tribunal's role in improving the federal environmental licensing process. **Environmental impact assessment review**, v.30, n.2, p.108-115, 2010.

MEDEIROS JUNIOR, J. F. de; BARACHO, H. U. Desenvolvimento econômico, equilíbrio ambiental e ética: desafios jurídicos e filosóficos no (do) séc. XXI. **Revista de Direito Ambiental e Socioambientalismo**, v.2, n.2, p.86-106, jul./dez. 2016.

MELO, G. J. P. de; PAIVA, S. B. Benefícios potenciais da auditoria operacional para administração pública: a percepção dos auditores do TCE/PB. **RACE**, Joaçaba, v.16, n.1, p.353-380, 2017.

MILARÉ, É. **Direito do ambiente**: a gestão ambiental em foco - doutrina, jurisprudência, glossário. 6.ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.

MORAES, A. de. **Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

NATIONAL Audit Office (NAO). Disponível em: <https://www.nao.org.uk/>. Acesso em: 11 out. 2021.

PARANÁ. Tribunal de Contas do Estado (TCE-PR). **Resolução 73 de 22 de agosto de 2019**. Dispõe sobre alterações do Regimento Interno. 2019a. Disponível em: <https://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/resolucao-n-73-de-22-de-agosto-de-2019/323836/area/249>. Acesso em: 21 jun. 2021.

PARANÁ. Tribunal de Contas do Estado (TCE-PR). **Plano Anual de Fiscalização**. 2019b. Disponível em: <https://www1.tce.pr.gov.br/multimidia/2020/3/pdf/00343987.pdf>. Acesso em: 09 out. 2021.

PARANÁ. Tribunal de Contas do Estado (TCE-PR). **Plano Anual de Fiscalização**. 2021d. Disponível em: <https://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/plano-anual-de-fiscalizacao-paf/235000/area/47>. Acesso em: 02 ago. 2021.

PARANÁ. Tribunal de Contas do Estado (TCE-PR). **Notícias**. 2018. Disponível em: <https://www1.tce.pr.gov.br/noticias/orgao-da-onu-reconhee-acao-para-o-desenvolvimento-sustentavel-no-parana/5686/N>. Acesso em: 30 set. 2021.

PARANÁ. Tribunal de Contas do Estado (TCE-PR). **Auditorias Operacionais**. 2021a. Disponível em: <https://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/auditorias-operacionais-aops-fiscalizacao/43>. Acesso em: 21 jun. 2021.

PARANÁ. Tribunal de Contas do Estado (TCE-PR). **Fiscalizações**. 2021c. Disponível em: <https://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/fiscalizacao/25/area/47>. Acesso em: 02 ago. 2021.

PARANÁ. Tribunal de Contas do Estado (TCE-PR). **Instrução Normativa 150 de 29 de janeiro de 2020**. 2020b. Altera a Instrução Normativa n.º 82/2012, com a inclusão dos assuntos Impugnação à Homologação e Homologação de Recomendações e exclusão dos assuntos Comunicação de Irregularidade, Relatório de Auditoria e Relatório de Inspeção. Disponível em: <https://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/instrucao-normativa-n-150-de-29-de-janeiro-de-2020/327229/area/249>. Acesso em: 21 jun. 2021.

PARANÁ. Tribunal de Contas do Estado (TCE-PR). **Notícias**. 2021e. Disponível em: <https://www1.tce.pr.gov.br/noticias/tce-pr-recomenda-a-estado-e-tj-medidas-para-implementar-agenda-2030-da-onu/8854/N>. Acesso em: 30 set. 2021.

PARANÁ. Tribunal de Contas do Estado (TCE-PR). **Pedido de Acesso à Informação n.420122/21**. 2021b. Disponível em: <https://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/consulta-processual/237518/area/54>. Acesso em: 21 jun. 2021.

PARANÁ. Tribunal de Contas do Estado (TCE-PR). **Resolução 76 de 11 de março de 2020**. 2020a. Dispõe sobre a adoção das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASPs), emitidas pelo Instituto Rui Barbosa - IRB, no âmbito das atividades de fiscalização do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, e dá outras providências. Disponível em: <https://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/resolucao-n-76-de-11-de-marco-de-2020/327826/area/249>. Acesso em: 21 jun. 2021.

PETER, M. G. A.; MACHADO, M. V. V. **Manual de auditoria governamental**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2014.

POLLITT, C.; XAVIER, G.; LONSDALE, J.; L.; MUL, R.; SUMMA, H.; WAERNESS, M. **Desempenho ou legalidade?** Auditoria operacional e de gestão pública em cinco países. Tradução: Pedro Buck. Belo Horizonte: Editora Forum, 2008.

PUBLIC Company Accounting Oversight Board (PCAOB). Disponível em: <https://www.investor.gov/introduction-investing/investing-basics/glossary/public-company-accounting-oversight-board-pcaob>. Acesso em: 11 out. 2021.

RIBEIRO, F. O. de; SALLABERRY, J. D.; SANTOS, E. A. dos; TAVARES, G. O. D. Actions by the courts of accounts to minimize effects of coronavirus. **Brazilian Journal of Public Administration**, Rio de Janeiro, v.54, n.5, p.1402-1416, Sept./Oct. 2020.

ROJAS, R. E. M. Proposta metódica para a prática de auditoria operacional em governos locais da Costa Rica. **Tec Empresarial**, v.11, n.1, p. 49-61, abr./jul. 2017.

SECURITIES and Exchange Commission (SEC). Disponível em: <https://www.sec.gov.ph/>. Acesso em: 11 out. 2021.

SILVA FILHO, J. A. da. **Tribunais de contas no estado democrático e os desafios do controle externo**. São Paulo: Editora Contracorrente, 2019.

SILVA, E. S. de. Auditoria operacional: um instrumento de controle social. **Revista Gestão Pública e Controle do TCE/BA**, v.1, n.2, p.177-205, 2006.

SILVA, J. A. da. **Direito ambiental constitucional**. 4.ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

SOUTO, V.; LOPES, R. Indicadores de Gestão de Resíduos Sólidos e sua observância obrigatória para o Estado do Rio Grande do Norte - Brasil. **HOLOS**, v.35, n.8, p.1-19, 2019.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2004.

WILLEMANN, M. M. **Accountability democrática e o desenho institucional dos tribunais de contas no Brasil**. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2.ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

CAPÍTULO 5

**MONITORAMENTO DAS AUDITORIAS OPERACIONAIS REALIZADAS PELO
TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ NA ÁREA AMBIENTAL:
CONTRIBUIÇÕES PARA O DESENVOLVIMENTO LOCAL/REGIONAL**

RESUMO

Os monitoramentos têm como finalidade principal aumentar a efetividade das auditorias operacionais ambientais realizadas pelo Tribunal de Contas paranaense. Objetivando verificar as contribuições destes procedimentos para o desenvolvimento local/regional no Estado do Paraná, foi realizada uma pesquisa exploratória por meio de investigação bibliográfica, documental e observação teórico-empírica, apoiando-se em análise descritiva de dados, sobre os procedimentos realizados no referido Tribunal. Constatou-se que, embora estes procedimentos, atualmente, não gerem impactos tendentes a corroborar de forma direta para o desenvolvimento sustentável da região onde os entes/órgãos auditados estão inseridos, nem mesmo no Município auditado, uma vez que ainda se mostram incipientes, eles são uma arena fértil para elaboração de planejamentos estratégicos situacionais (PES) voltados para soluções de problemas ambientais mais complexos, tendentes a gerar contribuições significativas aos níveis locais e regionais. Desse modo, como resultados, verifica-se que a participação do Poder Legislativo, do órgão de controle interno do ente auditado e de atores envolvidos com o objeto da auditoria são imprescindíveis nestes procedimentos; e que são necessárias medidas institucionais objetivando o fomento e o aperfeiçoamento dos procedimentos existentes na Corte de Contas paranaense para que as auditorias operacionais ambientais, e seus respectivos processos de monitoramento, se adequem ao novo modelo de sustentabilidade.

Palavras-chave: Monitoramentos. Auditorias operacionais. Meio ambiente. Efetividade. Desenvolvimento.

1 INTRODUÇÃO

A construção de uma estratégia de desenvolvimento que oriente as ações do gestor público é imprescindível na área ambiental cuja viabilidade depende da integração de um planejamento bem elaborado com os planos dele oriundos, aliados às ferramentas de gestão e à disponibilidade de recursos orçamentários de acordo com as capacidades reais do ente federativo/órgão.

Para auxiliar o gestor público nesta tarefa, os Tribunais de Contas possuem, como instrumento, as auditorias operacionais ambientais, por meio das quais, enquanto órgão de controle externo, incentiva práticas de gestão ambiental responsáveis e colabora com a implantação e implementação de ações governamentais e políticas públicas. Além disso, o referido órgão analisa e aponta os erros que impedem a otimização dos resultados públicos (GRANATO NETO, 2021).

A efetividade destas auditorias operacionais depende de vários fatores, incluindo a realização de um acompanhamento da implementação das recomendações expedidas utilizando-se de um processo de monitoramento. Esse procedimento tem como objetivo, não apenas esta verificação, mas também, mensurar os impactos que a fiscalização causou no ente auditado; avaliar o desempenho das auditorias realizadas pelo Tribunal; e produzir informações hábeis a ensejar a responsabilização social e política do gestor público por suas ações (BRASIL, TCU, 2020).

Ante os objetivos citados, a questão problema que norteia o presente estudo é a seguinte: de que forma o processo de monitoramento realizado pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná, em suas auditorias operacionais ambientais, contribui para o desenvolvimento do Município e/ou da região onde o órgão/ente está inserido?

Ademais, os Tribunais de Contas possuem inigualável capilaridade multinível em todo o território nacional possuindo uma visão ampliada das questões ambientais, favorecendo o estabelecimento de políticas públicas ambientais relevantes (ALVES, 2020).

Ainda, considerando a importância da temática ambiental, bem público de interesse de toda a coletividade, de natureza transindividual, classificado inclusive como um macrobem (ALVES, 2020), almejou-se também propor medidas tendentes a contribuir para o aperfeiçoamento dos procedimentos de auditorias estudados, visando aumentar a sua efetividade.

Para tanto, foram utilizados materiais bibliográficos aderentes à temática tratada, principalmente, livros, artigos científicos e atos normativos, nacionais e internacionais, que regulamentam as auditorias operacionais ambientais, obtidos, em sua maioria, com auxílio da rede mundial de computadores (internet), bem como, documentos obtidos com pedido formal de acesso à informação protocolizado no Tribunal de Contas do Estado do Paraná, além de outros materiais aderentes obtidos no site oficial da entidade.

Ressalte-se que a escolha do Tribunal de Contas do Estado do Paraná para coleta de dados, decorreu principalmente do fato deste tribunal ter encetado recentemente medidas de sustentabilidade, incluindo em suas atividades de controle, normativas direcionadas ao fortalecimento da sua atuação na área ambiental, tendo, inclusive, em 2017, obtido reconhecimento pela entidade consultiva da Organização das Nações Unidas (ONU) de suas ações nesta temática.

Enfatiza-se que o estudo na forma apresentada se justifica teoricamente por estar voltado ao aprofundamento do conhecimento sobre instrumentos de auditorias tendentes a ensejar o diálogo entre as instituições públicas, a cooperação dos órgãos de controle externo para a otimização dos resultados das políticas públicas e ações governamentais na área ambiental, bem como, a indução de governança ambiental por meio de processos lógicos e planejamentos de médio e longo prazo.

Na prática, ele se mostra relevante, pois não tem como finalidade única tornar pública a sistemática de monitoramento praticada pelo órgão de controle externo Paranaense, mas, sim, colaborar para o aperfeiçoamento de instrumentos públicos existentes visando contribuir para a sustentabilidade ambiental desta e das futuras gerações, conforme prescreve a Constituição Federal vigente.

Ao final, destaca-se que este estudo não tem como pretensão esgotar o assunto que possui campo fértil para imersões futuras e assim, respeitadas as limitações em busca do atingimento dos objetivos propostos, a questão problema e os procedimentos metodológicos adotados, este recorte está dividido em seis seções, somadas a esta introdução e ao referencial que sustenta o embasamento teórico apresentado.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 MONITORAMENTO DAS AUDITORIAS OPERACIONAIS REALIZADAS PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS BRASILEIROS

Monitoramento é “a observação e o respectivo registro, mediante um processo rotineiro de acúmulo de informações sobre um determinado objeto ou sobre determinados aspectos desse objeto.” (PETER; MACHADO, 2014, p.321). Ele consiste na verificação do cumprimento das recomendações da auditoria e dos resultados alcançados pela implementação destas medidas, verificando as providências tomadas e seus efeitos. Por essa razão, ele assume extrema importância para aumentar a efetividade da própria auditoria realizada (PETER, MACHADO, 2014)

O Tribunal de Contas da União, em 03 de dezembro de 2020, ao atualizar o Manual de Auditoria Operacional, cita que os objetivos almejados pelos processos de monitoramento destas auditorias, são os seguintes:

1. Identificar em que medida as entidades auditadas implementaram mudanças em resposta às deliberações do Tribunal;
2. Determinar os impactos que podem ser atribuídos à auditoria, demonstrando o valor e o benefício do Tribunal;
3. Avaliar o desempenho das auditorias do Tribunal;
4. Subsidiar com informações a responsabilização social e política pela ação pública (BRASIL, TCU, 2020).

Os objetivos referenciados encontram amparo legal na Norma Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) da International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), a qual orienta que os auditores operacionais foquem nos processos de monitoramento, na verificação de qual foi o tratamento dado pela entidade auditada em relação às recomendações expedidas, observando se ela tratou de forma adequada os problemas apontados e se remediou a situação em período razoável (ISSAI 3000/139).

Observa-se que o monitoramento contribui, significativa e diretamente, na efetividade da auditoria realizada, fornecendo aos gestores medidas para aprimoramento da gestão com vistas ao atingimento dos objetivos almejados por determinada ação e/ou política pública.

Desse modo, a publicação do relatório de auditoria operacional não corresponde ao fim do processo de auditoria, pois a expedição de recomendações, por si só, não é suficiente para produzir as melhorias pretendidas com o trabalho realizado. É necessário garantir a efetiva implementação das propostas e solução dos problemas identificados de modo que os efeitos desejados possam ser alcançados (BRASIL, TCU, 2020; GUID 3920/145).

Assim, conclui-se que o ciclo da auditoria operacional, no âmbito da administração pública, encerra-se após o processo de monitoramento, o qual assume importância central, eis que não se restringe em averiguar, objetivamente, a simples implementação das recomendações expedidas, mas, sim, analisar e verificar se a entidade auditada tratou de forma adequada os problemas e se remediou a situação subjacente após um período razoável (ISSAI 3000/139-140; BRASIL, TCU, 2020).

Nesta perspectiva, considerando que, em sede de auditoria operacional, dada as suas peculiaridades, há certo grau de subjetividade no momento da elaboração das recomendações pela equipe de auditoria, recomenda-se que ao menos um membro da equipe participe do processo de monitoramento, acompanhando as reuniões, informações prestadas e elaborando o plano de ação, para que sejam adotadas medidas satisfatórias para solucionar os problemas identificados (BRASIL, TCU, 2020).

Aliás, conforme expõe Lima (2008); Ceneviva; Farah (2012) é o processo de monitoramento que permite ao Legislativo, à sociedade e às demais partes interessadas acompanhar o desempenho do objeto auditado e identificar as barreiras e dificuldades enfrentadas pelo gestor para solucionar os problemas existentes.

Desse modo, a transparência do diagnóstico obtido pelos auditores e das ações implementadas são essenciais para o alcance dos resultados, pois ensejam a atuação de atores interessados, com vistas à responsabilização política e social dos gestores públicos pelos atos praticados.

Conforme dispõem as diretrizes de auditoria internacional expedidas pela INTOSAI (GUID 3920/152), o monitoramento das auditorias operacionais pode ser realizado de diferentes formas, como demonstra a figura 1:

FIGURA 1 - FORMAS DE MONITORAMENTO DE AUDITORIAS OPERACIONAIS PÚBLICAS



FONTE: A autora (2022).

Diante das formas apresentadas, cabe ao Tribunal de Contas, responsável pela execução do monitoramento, estabelecer a melhor forma aplicável, considerando a importância dos problemas identificados, as medidas a serem implementadas e o interesse externo sobre o tema auditado (GUID 3920/153).

Desse modo, considerando que as formas e técnicas adotadas nos referidos processos dependem das prioridades estabelecidas por cada Corte de Contas, no próximo tópico, são abordados os procedimentos adotados pelo Tribunal de Contas do Paraná nos processos de monitoramento de suas auditorias operacionais ambientais, objeto central deste estudo.

2.2 A SISTEMÁTICA DE MONITORAMENTO ADOTADA PELO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ PARA AS SUAS AUDITORIAS OPERACIONAIS AMBIENTAIS

Consoante ao evidenciado empiricamente o Tribunal de Contas do Estado do Paraná utiliza as auditorias do tipo operacionais para analisar a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade das ações ambientais implementadas, ou em fase de implementação, pelos gestores públicos, visando ao atingimento de resultados otimizados à população.

Estas auditorias estão previstas no Plano Anual de Fiscalização (PAF), que é um planejamento feito pela Corte de Contas, no qual constam as auditorias, acompanhamentos, inspeções, levantamentos e monitoramentos, que serão executados no exercício pelos auditores da casa (PARANÁ, TCE, 2021c).

O PAF foi criado em 2011 e tem como objetivo melhorar o planejamento e a integração das fiscalizações realizadas pelo Tribunal de Contas do Paraná, aprimorando o controle externo. Ele é tido como um instrumento de consolidação e transparência das fiscalizações realizadas, tanto operacionais como de conformidade (PARANÁ, TCE, 2021c).

No tocante às auditorias operacionais ambientais, as primeiras realizadas pela Corte de Contas Paranaense foram executadas antes da implantação do PAF, mais precisamente nos anos de 2009 e 2010, as quais foram operacionalizadas em processos autônomos. A partir de então, todas elas fizeram parte dos mencionados planos anuais, com exceção da realizada para fins de verificar a implantação dos objetivos de desenvolvimento sustentável no Paraná, executada pela terceira Inspeção de Controle Externo, cujo planejamento e operacionalização ocorreu em processo próprio (PARANÁ, TCE, 2021a).

Não há manuais e/ou atos normativos tratando da sistemática procedimental e material das auditorias operacionais ambientais no Tribunal de Contas Paranaense. No entanto, a partir da Resolução 73/2019, todos os procedimentos resultantes de trabalhos fiscalizatórios, municipais ou estaduais, realizados pelo Tribunal em comento possuem um Relatório de Fiscalização elaborado pela equipe de auditoria, no qual estão contidas as recomendações sugeridas pelos auditores ao

ente/órgão fiscalizado. Esse relatório, conforme prevê a citada resolução, dá início a um novo processo chamado de Homologação de Recomendações (PARANÁ, TCE, 2019).

Em março de 2020, a citada Corte de Contas editou, ainda, a Resolução 76 recepcionando as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) emitidas pelo Instituto Rui Barbosa, com a finalidade de normatizar, mesmo que indiretamente, as auditorias realizadas pelo órgão, bem como, a Instrução Normativa 150, que prevê o procedimento de homologação de recomendações criado pela Resolução 73 (PARANÁ, TCE, 2019, 2020a e 2020b).

Máxime que estas normas foram criadas para evitar que os relatórios de auditorias operacionais se tornassem obsoletos, pois é a partir da homologação das recomendações que se iniciam os processos de monitoramentos.

Por meio do monitoramento é possível avaliar os resultados das ações governamentais com a implementação das recomendações expedidas pelos auditores, bem como avaliar as contribuições da própria entidade fiscalizadora à sociedade. Ademais, o objetivo maior da auditoria operacional ambiental é o de orientar o gestor público, corrigindo e aperfeiçoando a gestão pública ambiental para otimizar os resultados entregues à população, os quais devem estar descritos nos respectivos processos de monitoramentos.

A auditoria operacional, de forma geral, caracteriza uma evolução no sistema de controle externo exercido pelos Tribunais de Contas, pois contribuem para a melhoria das instituições administrativas no cumprimento de suas funções, fomentando uma administração/gestão pública prospectiva, voltada ao diálogo e cooperação, articulando em conjunto com o gestor público e soluções para dilemas administrativos relevantes (SILVA FILHO, 2019).

Assim, o cumprimento integral do ciclo de auditoria operacional ambiental é bastante relevante, desde a seleção de temas até a importante etapa de monitoramento destinada a acompanhar as providências adotadas pelos entes/órgãos auditados em resposta às deliberações proferidas, de modo que os efeitos pretendidos possam ser alcançados e os benefícios decorrentes de sua implementação aferidos (BRASIL, TCU, 2020).

Além disso, reprise-se, os processos de monitoramentos são importantes também para que o próprio Tribunal possa avaliar o seu desempenho, demonstrando o

valor e os benefícios que as fiscalizações operacionais proporcionam ao interesse público e ao ente auditado.

Estes monitoramentos possuem previsão no Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado do Paraná e estão disciplinados nos artigos 175-L¹, 259² e 262³ (PARANÁ, TCE, 2006). Pela leitura desses dispositivos legais, observa-se que o Tribunal de Contas Paranaense adota sistemáticas diferentes para efetuar o monitoramento das auditorias operacionais ambientais, dependendo do ente/órgão auditado.

No âmbito municipal, o monitoramento das auditorias operacionais ambientais é executado por equipe e setor diferentes daqueles que realizaram a auditoria e elaboraram o relatório com as recomendações sugeridas. Desse modo, pode-se concluir que ele é tido como uma nova fiscalização, podendo-se inclusive, nos termos do Regimento Interno, a nova equipe de auditoria se deslocar, se necessário, até o ente auditado para verificar a implementação das medidas indicadas no relatório de recomendações homologado.

No entanto, em se tratando de fiscalização de entes/órgãos estaduais denota-se que a tratativa regimental é outra, pois prevê que a competência para monitoramento é das próprias inspetorias de controle externo que realizaram a auditoria.

Nesta sistemática é realizado o relatório de auditoria operacional ambiental, pela inspetoria competente, que é submetido à homologação das recomendações pelo plenário do Tribunal, que na sequência retorna para a mesma inspetoria realizar o

¹ Art. 175-L. Compete à Coordenadoria de Monitoramento e Execuções: [...]

XV - monitorar o cumprimento das determinações e a implementação das recomendações expedidas em processos que envolvam a área municipal de competência das Coordenadorias, incluída a verificação do cumprimento de decisões, dando os encaminhamentos necessários em caso de descumprimento; (Redação dada pela Resolução n.º 91/2022) [...]

XVII - realizar fiscalização in loco, caso seja detectada sua necessidade no curso de ação de monitoramento, após autorização da Coordenadoria-Geral de Fiscalização; [...] (sem grifos no original).

² Art. 259. Monitoramento é o instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para verificar o cumprimento de suas deliberações e os resultados delas advindos.

Parágrafo único. Também podem ser submetidas a monitoramento as recomendações de que trata o art. 267-A, § 2.º, a fim de possibilitar a verificação da efetividade da atuação do Tribunal, de ocorrência de danos ao erário ou de situação sancionável ocorrida após a fiscalização.

³ Art. 262 [...] § 5.º A Inspetoria de Controle Externo que tenha participado dos procedimentos de fiscalização continuará vinculada à instrução dos processos que tenham dela se originado ou nas quais foram executados, sem prejuízo da manifestação dos técnicos que dele participaram.

monitoramento das recomendações expedidas. Nesta modelagem, o monitoramento faz parte do próprio fluxo da auditoria operacional realizada.

Feitas estas considerações, para atender os objetivos do presente recorte de verificar se a sistemática de monitoramento, adotada pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná para as suas auditorias operacionais ambientais, contribui para o desenvolvimento local/regional, bem como, o de propor medidas visando aumentar a efetividade dessas auditorias, fez-se uma coleta de dados para subsidiar a análise dos monitoramentos realizados, utilizando-se do procedimento metodológico descrito na próxima seção.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para obtenção dos dados relativos aos procedimentos de auditorias operacionais ambientais realizadas pelo Tribunal de Contas paranaense, seguiu-se o percurso metodológico iniciado com a protocolização de um pedido de acesso à informação junto ao referido Tribunal, Processo n.º 420122/21-TCE/PR (PARANÁ, TCE, 2021b). A partir dos dados disponibilizados, houve então a consulta a todos os processos fiscalizatórios, via sistema interno do referido Tribunal, para verificação da tramitação, em especial dos encaminhamentos dados após a elaboração dos relatórios de auditorias operacionais ambientais pelas equipes de auditoria.

Na posse desses dados, foi elaborado um quadro sinótico contendo as principais informações sobre as auditorias operacionais ambientais realizadas no período de 2009 a 2021 pela Corte de Contas Paranaense, quais sejam: número de autuação dos processos, escopo, ente/órgão auditado, número de recomendações expedidas e principais eventos processuais. Estes dados foram utilizados para verificar o panorama geral das auditorias operacionais ambientais realizadas e obter informações sobre a situação atual dos processos, bem como, quais foram os encaminhamentos efetuados.

Na sequência, foram selecionados os procedimentos internos de monitoramentos para análise do cumprimento, pelos entes auditados, das recomendações expedidas, com a elaboração de outro quadro contendo o total das recomendações monitoráveis, com os status implementadas, parcialmente implementadas, não implementadas e não mais aplicáveis, estas últimas correspondentes àquelas que perderam o objeto em razão do decurso do tempo ou por alguma situação específica.

Ato contínuo a este primeiro levantamento, realizou-se a análise das recomendações não implementadas e daquelas tidas como não mais aplicáveis, para fins de verificar possíveis contribuições para que elas fossem integralmente implementadas, e principalmente, se a participação do Poder Legislativo e do Controle Interno poderia, de alguma forma, contribuir para o cumprimento das medidas sugeridas na auditoria operacional, tornando-a mais efetiva.

Registre-se que a escolha do Tribunal de Contas do Estado do Paraná para coleta de dados do presente estudo, se deu em razão dos seguintes fatos: a) proximidade dos autores com os entes auditados; b) pelo amplo acesso dos autores aos materiais de auditoria elaborados pelo Tribunal de Contas Paranaense; e c) pelo recente e relevante reconhecimento internacional do Tribunal de Contas Paranaense, por suas medidas de sustentabilidade, pela entidade consultiva da ONU (PARANÁ, TCE, 2018).

O marco inicial deste estudo é o ano de 2009, quando o TCE-PR realizou a primeira auditoria operacional ambiental, e o universo de atores objetos da pesquisa é composto pelos entes/órgãos públicos paranaenses que foram auditados pela referida Corte, na área ambiental, no período longitudinal de 2009 a 2021, totalizando 12 (doze) estaduais e 92 (noventa e dois) municipais, cujas recomendações totalizaram 448 (quatrocentas e quarenta e oito), gerando 17 procedimentos de monitoramentos.

Importante ainda ressaltar, que para apurar os monitoramentos realizados foram respeitadas a exposição e procedimentos realizados pela Corte de Contas Paranaense, os quais são descritos *pari passu* no espaço destinado ao tratamento dos dados.

Os resultados obtidos decorreram da análise dos atributos próprios das auditorias operacionais indicados nos manuais da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) e do Tribunal de Contas da União (TCU), bem como, da literatura especializada.

Desse modo, utilizando os parâmetros descritos, os dados foram coletados e tratados delineando os principais aspectos, formais e de conteúdo, dos procedimentos de monitoramento das auditorias operacionais ambientais realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná, com vistas ao verificar a sua efetividade no ensejo do desenvolvimento local/regional dos entes/órgãos auditados.

3.1 COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS

O quadro 1 traz uma visão longitudinal geral das auditorias operacionais ambientais realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná no período de 2009 a 2021, e dos seus respectivos procedimentos de monitoramento, evidenciando um panorama completo destas fiscalizações.

QUADRO 1 - PROCESSOS DE AUDITORIAS OPERACIONAIS AMBIENTAIS REALIZADAS PELO TCE/PR NO PERÍODO DE 2009 A 2021

continua

TEMA	ESCOPO - PROCESSO - ENTE(S)/ORGÃO(S) - TOTAL DE RECOMENDAÇÕES EXPEDIDAS INDIVIDUALIZADAS POR ENTE/ORGÃO	MONITORAMENTOS ASPECTOS FORMAIS E DE CONTEÚDO
GESTÃO FLORESTAL	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Avaliar a nova sistemática de controle do trânsito de produtos florestais introduzida pelo sistema DOF quanto à sua efetividade, segurança, fidedignidade dos dados e prevenção de fraudes ▪ Processo 91159/09 ▪ Auditoria compartilhada com o Tribunal de Contas da União (TCU) ▪ Órgão: Instituto Ambiental do Paraná (IAP) ▪ Expedição de 20 (vinte) recomendações 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Acórdão de Homologação das Recomendações 63/2011 IC, publicado em 04/02/2011, transitado em julgado em 23/02/2011; ▪ Execução iniciada pela Diretoria de Execuções; ▪ Plano de Ação anexado pelo IAP com cronograma de atividades a serem executadas; ▪ Encaminhado os autos para a Inspeção de Controle Externo (ICE) responsável, esta informou que iria incluir o monitoramento das atividades previstas no plano de ação no Plano Anual de Fiscalização (PAF) do exercício de 2013; ▪ Processo foi encerrado em 26/10/2012; ▪ Consultado os PAFs 2013, 2014 e 2015 não foi encontrado o monitoramento da implementação das recomendações expedidas.
SANEAMENTO	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Investigar as condições de esgotamento sanitário (coleta e tratamento) nos municípios das três regiões metropolitanas do Estado do Paraná (Curitiba, Londrina e Maringá), com vistas a verificar aspectos relacionados à governança, à eficácia e à equidade no planejamento e nos investimentos realizados no setor, assim como avaliar se as ações de tratamento de esgoto são eficazes e favorecem a minoração dos impactos ambientais dos efluentes finais ▪ Processo 544859/10 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Acórdão de Homologação das Recomendações 2601/11 – STP, publicado em 23/12/2011, transitado em julgado em 25/01/2012; ▪ Execução iniciada pela Diretoria de Execuções; ▪ 16 Municípios e os 3 órgãos estaduais se manifestaram no processo; ▪ Os autos foram encaminhados para a Inspeção de Controle Externo e para a Diretoria de Contas Municipais para monitoramentos das recomendações expedidas;

QUADRO 1 - PROCESSOS DE AUDITORIAS OPERACIONAIS AMBIENTAIS REALIZADAS PELO TCE/PR NO PERÍODO DE 2009 A 2021

continua

TEMA	ESCOPO - PROCESSO - ENTE(S)/ORGÃO(S) - TOTAL DE RECOMENDAÇÕES EXPEDIDAS INDIVIDUALIZADAS POR ENTE/ORGÃO	MONITORAMENTOS ASPECTOS FORMAIS E DE CONTEÚDO
SANEAMENTO	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Entes/órgãos: Londrina, Cambé, Rolândia, Jataizinho, Tamarana, Angulo, Astorga, Atalaia, Bom Sucesso, Cambira, Dr. Camargo, Florai, Floresta, Flórida, Ibiporã, Iguaçu, Itambé, Ivatuba, Jandaia do Sul, Lobato, Mandaguaçu, Mandaguari, Marialva, Maringá, Munhoz de Mello, Ourizona, Paiçandu, Pres. Castelo Branco, Santa Fé, Sarandi, São Jorge do Ivaí, Dr. Ulysses, Adrianópolis, Tunas do Paraná, Cerro Azul, Bocaiúva do Sul, Rio Branco do Sul, Campina Grande do Sul, Itaperuçu, Campo Magro, Almirante Tamandaré, Colombo, Quatro Barras, Pinhais, Piraquara, São José dos Pinhais, Curitiba, Campo Largo, Balsa Nova, Lapa, Araucária, Contenda, Quitandinha, Fazenda Rio Grande, Mandirituba, Agudos do Sul, Tijucas do Sul, Secretaria de Estado de Desenvolvimento Urbano, Governo do Estado e SANEPAR. ▪ Expedição de 459 (quatrocentas e cinquenta e nove) recomendações considerando cada ente individualizado. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Processo foi encerrado em 22/02/2013; ▪ Consultando os PAFs 2013, 2014 e 2015 não foi encontrado o monitoramento da implementação das recomendações expedidas.
GESTÃO DE RESÍDUOS SÓLIDOS	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Avaliar a gestão de resíduos sólidos urbanos (Planos Anuais de Fiscalização 2017, 2018, 2019 e 2020). ▪ Processos 129060/17 (PAF 2017), 68780/18 (PAF 2018), 736718/18 (PAF 2019) e 718969/19 (PAF 2020). ▪ Ente/Órgãos: Altônia, Alto Paraná, Amaporã, Barbosa Ferraz, Cafelândia, Cascavel, Carlópolis, Catanduvas, Chopinzinho, Consórcio Intermunicipal Caiuá Ambiental (CICA), Corbélia, Coronel Vivida, Cruzeiro do Sul, Florestópolis, Itaperuçu, Joaquim Távora, Londrina, Mal. Cândido Rondon, Mirador, Nova Londrina, Palotina, Paranavaí, Peabiru, Porecatu, Primeiro de Maio, Rio Bonito do Iguaçu, Santa Isabel do Ivaí, Santo Antônio do Caiuá, São João do Caiuá, Sertanópolis, Tamboara, Terra Rica, Três Barras do Paraná, Turvo, Vera Cruz do Oeste, Instituto Ambiental do Paraná (IAP), Instituto de Aguas Paraná, Secretaria de Estado do Meio Ambiente e Recursos Hídricos (SEMA). ▪ Expedição de 564 (quinhentas e sessenta e quatro) recomendações individualizadas por Municípios auditados. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Acórdãos de aprovação dos PAFs: <ol style="list-style-type: none"> a) 735/17 - STP, publicado em 06/03/2017, transitado em julgado em 29/03/2017; b) 309/18 - STP, publicado em 06/03/2018, transitado em julgado em 02/04/2018; c) 3436/18 - STP, publicado em 26/11/2018, transitado em julgado em 21/01/2019; e, d) 3419/19 - STP, publicado em 26/11/2018, transitado em julgado em 21/01/2019. ▪ A partir do PAF 2019 foram instaurados processos apartados de homologação de recomendações, processos 716273/19 (PAF 2019) e 773064/20 (PAF 2020); ▪ Acórdãos de Homologação das Recomendações 4014/19 – STP, publicado em 20/01/2020, transitado em julgado em 05/02/2020; e 285/21 – STP, publicado em 25/02/2021, transitado em julgado em 13/04/2021; ▪ Monitoramentos realizados formalmente a partir de 2018 pela Coordenadoria de Monitoramento e Execuções (CMEX); ▪ Em relação ao PAF 2019 foram gerados 10 processos de monitoramentos: 55530/22, 55565/22, 55662/22, 55719/22, 55743/22, 51225/22, 55581/22, 55611/22, 55620/22 e 55654/22; ▪ PAF 2020, o processo de monitoramento ainda não foi iniciado.

QUADRO 1 - PROCESSOS DE AUDITORIAS OPERACIONAIS AMBIENTAIS REALIZADAS PELO TCE/PR NO PERÍODO DE 2009 A 2021

		conclusão
TEMA	ESCOPO - PROCESSO - ENTE(S)/ORGÃO(S) - TOTAL DE RECOMENDAÇÕES EXPEDIDAS INDIVIDUALIZADAS POR ENTE/ORGÃO	MONITORAMENTOS ASPECTOS FORMAIS E DE CONTEÚDO
LICENCIAMENTO AMBIENTAL	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Avaliar a eficácia dos processos de Auto de Infração e Licenciamento Ambiental, aliados a tecnologia da informação existente e capital humano disponível (Plano Anual de Fiscalização 2020). ▪ Processo 718969/19. ▪ Órgão: Instituto Água e Terra (IAT) ▪ Expedição de 39 (trinta e nove) recomendações. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Acórdão de aprovação do PAF 2020, n. 3419/19 – STP, publicado em 26/11/2018, transitado em julgado em 21/01/2019; ▪ Acórdão de Homologação das Recomendações 3571/20 – STP, publicado em 03/12/2020, transitado em julgado em 02/07/2021, processo 638744/20; ▪ Encaminhado os autos para inspetoria de controle externo responsável para monitoramento; ▪ Não há informações do monitoramento realizado; ▪ Processo foi encerrado em 13/08/21.
OBJETIVOS DE DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL (ODS)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Avaliar o grau de preparação de jurisdicionados selecionados para contribuir para a implementação da Agenda 2030 no Paraná, destacando os desafios e oportunidades setoriais a partir de uma perspectiva integrada dos ODS. ▪ Processo de Homologação de Recomendações 17967/21. ▪ Órgãos: Secretaria de Estado da Saúde (SESA), a Secretaria de Estado do Desenvolvimento Sustentável e do Turismo (SEDEST) e o Tribunal de Justiça do Estado do Paraná (TJPR). ▪ Expedição de 8 (oito) recomendações. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Acórdão de Homologação das Recomendações 487/21 – STP, publicado em 10/03/2021, transitado em julgado em 30/04/2021; ▪ Encaminhado os autos para inspetoria de controle externo responsável para monitoramento; ▪ Não há informações do monitoramento realizado.

FONTE: A autora (2022).

Conforme exposto no quadro 1, foram expedidas 1.090 (mil e noventa) recomendações, em sede de auditoria operacional ambiental, no período de 2009 a 2021, as quais foram direcionadas a 12 (doze) entes/órgãos estaduais e a 92 (noventa e dois) entes/órgãos municipais, incluindo um consórcio intermunicipal ambiental.

Verificou-se da análise geral das recomendações expedidas, que as fiscalizações se concentraram, de forma mais expressiva, na avaliação da gestão de resíduos sólidos urbanos, cujas auditorias ocorreram seguidamente nos exercícios de 2017, 2018, 2019 e 2020.

Os achados, aproximadamente 57% (cinquenta e sete por cento) deles, visam a melhoria do desempenho da administração pública (eficiência), focando na incrementação de sistemas, contratação de pessoal e melhoras operacionais, relativas à planejamento de curto prazo.

O fomento de políticas públicas e a avaliação de programas municipais voltados ao meio ambiente foram pouco expressivos, em torno de 6% (seis por cento) dos achados. Na mesma direção, não foi detectado nos processos analisados nenhum ato instigando o poder legislativo a participar do acompanhamento e monitoramento das recomendações.

Observou-se, ainda, que 19% (dezenove por cento) dos achados tinham a finalidade de reduzir custos e incrementar as receitas públicas; 12% (doze por cento) tratou da análise de conformidade e os outros 6% (seis por cento) referiam-se a aspectos de transparência e controle social.

As recomendações geradas a partir dos achados, formaram ao todo 17 (dezessete) procedimentos de execuções/monitoramentos. No entanto, formalmente instruídos com os respectivos relatórios de monitoramentos, foram apenas 10 (dez) processos, relativos ao Plano Anual de Fiscalização do exercício de 2019 (resíduos sólidos).

Desse modo, considerando que somente em relação ao tema resíduos sólidos, exercícios de 2017, 2018 e 2019, há disponibilização de dados/percentuais sobre os monitoramentos efetuados pelo TCE PR, ou seja, sobre a implementação das recomendações pelos entes/órgãos auditados, com vistas ao atingimento dos objetivos deste recorte científico-temporal, foi realizada a análise destes procedimentos sob os aspectos formais e de conteúdo.

A abordagem sobre o aspecto formal tem como objetivo descrever os procedimentos adotados para cada monitoramento realizado e a análise de conteúdo visa verificar o grau de implementação das recomendações expedidas, o teor das recomendações não implementadas e não mais aplicáveis, bem como, as justificativas dadas pelos entes auditados.

3.1.1 Resíduos Sólidos - Exercício de 2017

a) Formal

O Plano Anual de Fiscalização (PAF) de 2017 foi encerrado sem informações do processo de monitoramento. Nele consta uma declaração do Coordenador Geral de Fiscalização (CGF) no seguinte sentido: “evidenciou a necessidade de uma reestruturação organizacional do processo fiscalizatório

adotado pelo TCE-PR, ora em curso, para que estas atividades possam ser desenvolvidas com maior efetividade”.

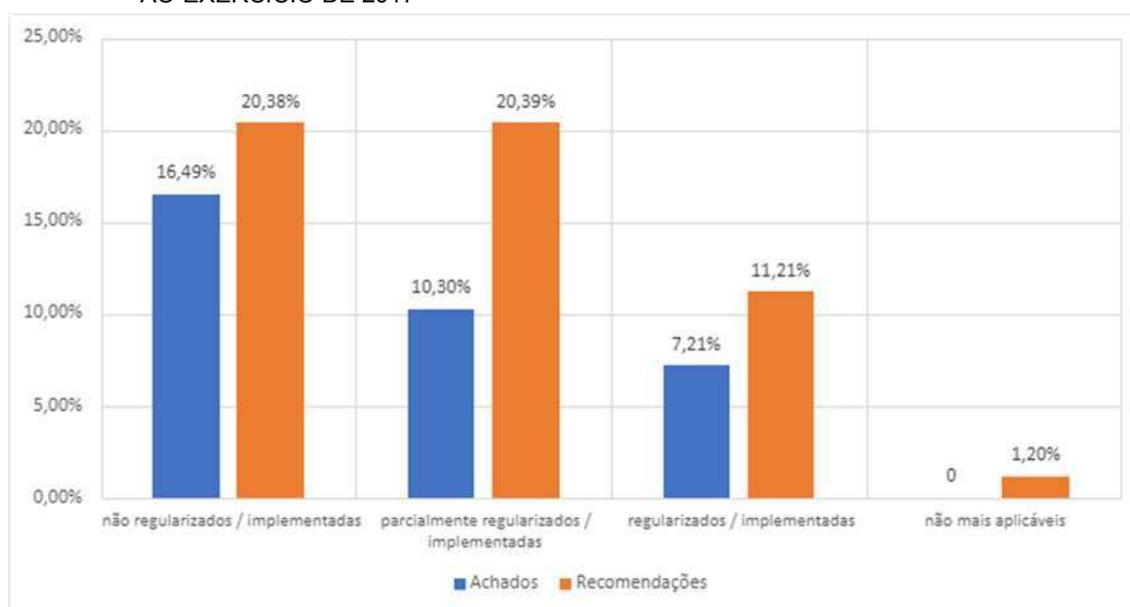
Foi a partir desta declaração que se iniciou uma nova reestruturação das unidades do referido Tribunal e foi criada a Coordenadoria de Monitoramento e Execuções (CMEX), responsável pelos processos de monitoramento.

Com essa reestruturação, os monitoramentos começaram a ser documentados/formalizados, e, no relatório geral do PAF-2019, item 3.3.3, constam os percentuais de implementações das recomendações e de regularização dos achados referente a esta auditoria realizada em 2017.

b) Conteúdo

Considerando as informações contidas no relatório do PAF-2019, observa-se que foram emitidas 103 (cento e três) recomendações para 38 (trinta e oito) achados de auditoria. Foram monitorados 12 (doze) Municípios auditados (100%) com o exame de 52 (cinquenta e duas) recomendações e 33 (trinta e três) achados (87%), com os seguintes resultados:

FIGURA 2 - RESULTADO DO MONITORAMENTO DA AUDITORIA OPERACIONAL DOS RESÍDUOS SÓLIDOS REALIZADA PELO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ REFERENTE AO EXERCÍCIO DE 2017



FONTE: A autora (2022).

NOTA: Dados extraídos do relatório geral do Plano Anual de Fiscalização de 2019 do Tribunal de Contas do Estado do Paraná (Tribunal de Contas do Estado do Paraná, 2021).

Embora conste a informação referente a quantidade de recomendações, implementadas, não implementadas, parcialmente implementadas e não mais aplicáveis pelos entes auditados, não foi possível realizar o detalhamento do conteúdo de cada uma delas, pois não há dados disponíveis nos processos que permitam esta análise.

3.1.2 Resíduos Sólidos - Exercício de 2018

a) Formal

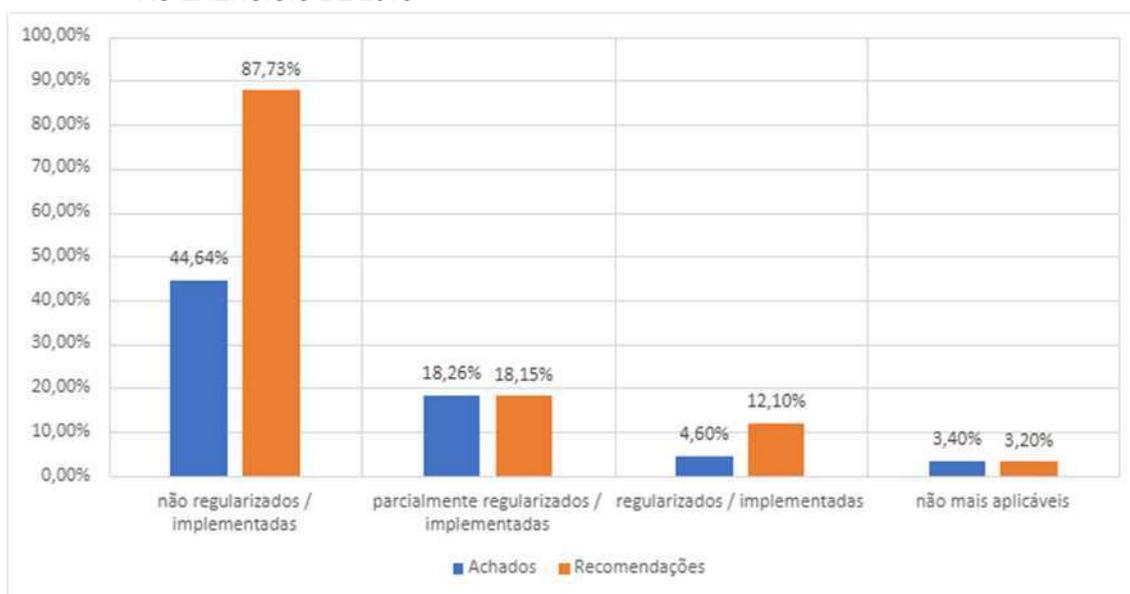
Neste exercício foi efetivamente implantada a unidade responsável pelos monitoramentos no âmbito do Tribunal de Contas Paranaense. No entanto, o PAF-2018 foi encerrado sem indicação do respectivo processo de monitoramento.

Não obstante, o relatório geral do PAF-2020 trouxe, no item 14.3, os percentuais de implementação das recomendações e de regularização dos achados desta auditoria.

b) Conteúdo

Conforme dados disponibilizados no relatório do PAF 2020, foram emitidas 198 (cento e noventa e oito) recomendações para 69 (sessenta e nove) achados de auditoria. Foram monitorados 10 (dez) Municípios auditados (100%) com o exame de 120 (cento e vinte) recomendações (60%) e 69 (sessenta e nove) achados (100%), cujos resultados foram os seguintes:

FIGURA 3 - RESULTADO DO MONITORAMENTO DA AUDITORIA OPERACIONAL DOS RESÍDUOS SÓLIDOS REALIZADA PELO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ REFERENTE AO EXERCÍCIO DE 2018



FONTE: A autora (2022).

NOTA: Dados fornecidos no relatório geral do Plano Anual de Fiscalização de 2020 do Tribunal de Contas do Estado do Paraná (PAF, 2020).

Não foi possível realizar uma análise detalhada do conteúdo, uma vez que não foram disponibilizados dados que possibilitem este detalhamento.

3.1.3 Resíduos Sólidos - Exercício de 2019

a) Formal

O PAF-2019 gerou o processo 716273/19-TCE/PR cujas recomendações foram homologadas pelo plenário do Tribunal e a execução do julgado ocorreu na CMEX, com a nomeação de uma equipe de monitoramento.

O procedimento formal de monitoramento deu início a um novo ciclo de auditoria, iniciado com o planejamento, no qual realizou-se a seleção de achados e recomendações monitoráveis. A partir daí, novos processos internos foram abertos, um para cada Município auditado/monitorado, autuados sob os números 55530/22, 55565/22, 55662/22, 55719/22, 55743/22, 51225/22, 55581/22, 55611/22, 55620/22 e 55654/22.

Houve a comunicação do Prefeito e do Controlador Interno, por meio do Sistema Gerenciador de Acompanhamento (SGA), possibilitando uma primeira manifestação dos interessados a fim de demonstrarem a implementação das recomendações da auditoria e/ou resolução dos achados.

Com essa resposta inicial, a equipe de monitoramento efetuou a primeira análise emitindo opinião sobre o cumprimento das recomendações. Nos casos em que remanesceram recomendações, sem implementação, foram expedidos ofícios de contraditórios aos entes auditados, a fim de prestarem informações que serviram de subsídio para a equipe de monitoramento classificar as recomendações em implementadas, parcialmente implementadas, não implementadas e não aplicáveis. Ainda, os achados em regularizados, parcialmente regularizados, não regularizados e não mais aplicáveis.

Para cada item analisado a equipe de auditoria emitiu um juízo de valor sobre os benefícios qualitativos e/ou quantitativos (financeiros ou não financeiros) gerados, os quais poderiam ou não coincidir com aqueles descritos na matriz de achados da auditoria operacional.

Ao final, cumprindo o ciclo de auditoria, a equipe de monitoramento sugeriu a expedição de encaminhamentos em âmbito interno e/ou externo ao Tribunal, visando a divulgação dos resultados dos monitoramentos, cujas sugestões, para todos os procedimentos, foram as seguintes: (i) publicação dos resultados deste monitoramento no sítio oficial do Tribunal de Contas do Estado do Paraná; (ii) inclusão no Município na matriz de riscos para possível seleção em futuras fiscalizações sobre controle internos; e, (iii) ciência aos poderes executivo e legislativo e a Secretaria de Estado do Desenvolvimento Sustentável e do Turismo do Estado do Paraná, Instituto Ambiental do Paraná e Instituto de Águas do Paraná.

b) Conteúdo

Concernente a esta auditoria, foram homologadas 238 (duzentos e trinta e oito) recomendações, referente a 86 (oitenta e seis) achados, destes foram considerados monitoráveis 168 (cento e sessenta e oito) recomendações e 77 (setenta e sete) achados, cujos percentuais de cumprimento pelos auditados constam, detalhadamente, no quadro 2.

QUADRO 2 - RESULTADO DOS ACHADOS E RECOMENDAÇÕES MONITORÁVEIS REFERENTE A AUDITORIA OPERACIONAL DE RESÍDUOS SÓLIDOS REALIZADOS PELO TCE-PR NO EXERCÍCIO DE 2019

continua

55530/22	Barbosa Ferraz	<p>Dos 8 achados</p> <p>50% não regularizados 12,5% regularizado 37,5% não mais aplicável</p> <p>Das 18 recomendações</p> <p>61% não implementadas 5,5% parcialmente implementadas 11,1% implementadas 22,2% não mais aplicável</p>
55565/22	Cafelândia	<p>Dos 7 achados</p> <p>42,8% regularizado 42,8% parcialmente regularizados 14,2% não mais aplicável</p> <p>Das 12 recomendações</p> <p>16,6 % não implementadas 16,6 % parcialmente implementadas 58,3 % implementadas 8,3 % não mais aplicável</p>
55662/22	Catanduvas	<p>Dos 8 achados</p> <p>25 % regularizado 25 % parcialmente regularizados 25% não foram regularizados 25% não mais aplicável</p> <p>Das 17 recomendações</p> <p>23,5 % não implementadas 17,6 % parcialmente implementadas 41,1 % implementadas 17,6 % não mais aplicável</p>
55719/22	Marechal Cândido Rondon	<p>Dos 5 achados</p> <p>20% regularizado 40% parcialmente regularizados 40% não foram regularizados</p> <p>Das 11 recomendações</p> <p>54,5 % não implementadas 36,3 % implementadas 9,09 % não mais aplicável</p>
55743/22	Palotina	<p>Dos 6 achados</p> <p>16,6% parcialmente regularizados 50% regularizados 33,3% não mais aplicável</p> <p>Das 17 recomendações</p> <p>11,7% parcialmente implementadas 76,4% implementadas 11,7% não mais aplicável</p>

QUADRO 2 - RESULTADO DOS ACHADOS E RECOMENDAÇÕES MONITORÁVEIS REFERENTE A AUDITORIA OPERACIONAL DE RESÍDUOS SÓLIDOS REALIZADOS PELO TCE-PR NO EXERCÍCIO DE 2019

		conclusão
51225/22	Peabiru	<p>Dos 8 achados 37,5% não regularizados 50% parcialmente regularizados 12,5% não mais aplicável</p> <p>Das 18 recomendações 55,5% não implementadas 16,6% parcialmente implementadas 22,2% implementadas 5,5% não mais aplicável</p>
55581/22	Rio Bonito do Iguaçu	<p>Dos 9 achados 22,2% não regularizados 11,1% regularizado 55,5% parcialmente regularizados 11,1% não mais aplicável</p> <p>Das 23 recomendações 52,1% não implementadas 8,6% parcialmente implementadas 26,08% implementadas 13,04% não mais aplicável</p>
55611/22	Três Barras do Paraná	<p>Dos 9 achados 33,3% regularizado 33,3% parcialmente regularizados 33,3% não mais aplicável</p> <p>Das 1 recomendações 14,2% não implementadas 28,5% parcialmente implementadas 38,09% implementadas 19,09% não mais aplicável</p>
55620/22	Turvo	<p>Dos 10 achados 10% não regularizados 30% regularizado 40% parcialmente regularizados 20% não mais aplicável</p> <p>Das 20 recomendações 25% não implementadas 20% parcialmente implementadas 35% implementadas 20% não mais aplicável</p>
55654/22	Vera Cruz do Oeste	<p>Dos 7 achados 42,8% não regularizados 42,8% parcialmente regularizados 14,2% não mais aplicável</p> <p>Das 11 recomendações 45,4% não implementadas 36,3% parcialmente implementadas 9,09% implementadas 9,09% não mais aplicável</p>

FONTE: A autora (2022).

NOTA: Dados extraídos a partir das informações contidas nos processos de monitoramentos oriundos do PAF 2019.

Considerando os dados descritos no quadro 2, optou-se por realizar a análise do conteúdo das recomendações que não foram implementadas e daquelas consideradas não mais aplicáveis para perquirir as possíveis causas do descumprimento das medidas expedidas.

Importante esclarecer que as recomendações tidas como não mais aplicáveis, conforme constam nos relatórios de monitoramentos, referem-se, em sua maioria, a ações que deveriam constar dos planos plurianuais 2022-2025, observe-se:

No entanto, visto que os planos municipais seguem preferencialmente a periodicidade dos Planos Plurianuais (PPAs), conforme preconizado pela Lei Nacional de Resíduos Sólidos, ou seja, serão confeccionados para o período de 2022 a 2025, esta recomendação torna-se não mais aplicável neste momento. (TCE-PR, Processo de Monitoramento 55581/22, fl. 6).

Verificou-se que a auditoria ora analisada definiu 3 (três) linhas de fiscalizações, quais sejam: a) avaliação dos instrumentos de planejamento; b) avaliação dos sistemas de coleta, transporte, tratamento e destinação final dos resíduos sólidos urbanos; e, c) verificação do planejamento e da legalidade das contratações realizadas.

Conforme já evidenciado neste estudo, foram consideradas monitoráveis 168 (cento e sessenta e oito) recomendações, destas 83 (49,4%), foram consideradas não implementadas ou não mais aplicáveis. Deste total, 24 (28,9%) referem-se à avaliação dos instrumentos de planejamento, 47 (56,6%) da avaliação dos sistemas de coleta, transporte, tratamento e destinação final dos resíduos sólidos e 12 (14,5%) das questões contratuais.

Excetuadas as questões relativas à legalidade das contratações realizadas, constata-se, nas outras duas linhas de fiscalização, que as implementações não foram realizadas em face de obstáculos legislativos, conforme evidenciado nos processos 55743/22 e 55611/22.

Ademais, ressalte-se que em todas as linhas de fiscalização selecionadas, para implementação das recomendações expedidas, se fazia necessário o envolvimento, direta e/ou indireta do Poder Legislativo, por meio de aprovação de leis e programas municipais, a exemplo das leis de planejamentos orçamentárias; leis de natureza tributárias, necessárias para aumentar a receita municipal, por meio de taxas, visando a autossuficiência do sistema que envolve os resíduos sólidos municipais; dentre outras.

Não apenas neste viés, as recomendações relativas aos aterros irregulares e a falta de recuperação de áreas degradadas, também dependiam da atuação do Poder Legislativo, enquanto representante do povo, pois este Poder tem a competência de apurar estas irregularidades por meio de comissões parlamentares de inquérito, produzindo impactos sociais e políticos relevantes conforme previstos nos seus respectivos Regimentos Internos (DI PIETRO, 2005).

E, mesmo em relação às recomendações envolvendo contratações de serviços para operacionalização do sistema de resíduos sólidos, observa-se que o Poder Legislativo é um ator essencial para implementação das medidas expedidas, pois além dos contratos regulamentados pela lei de licitação, há outros instrumentos negociais que poderiam ser realizados por meio de convênios, termos de cooperação técnica, cessões de uso e desapropriações que necessitam da aprovação legislativa.

Ao final, cumpre ainda asseverar que 85 (oitenta e cinco), ou seja, 50,6% das recomendações do PAF 2019 foram parcialmente implementadas ou implementadas pelos Municípios auditados, observando-se assim, que a atuação da Corte de Contas corroborou, parcialmente, para o aprimoramento da gestão dos resíduos sólidos, resultando em benefícios concretos e diretos para a comunidade local, com o incremento de ações para educação ambiental, coleta seletiva de resíduos sólidos, consolidação dos sistemas de triagem, fortalecimento das associações de catadores e regularização de aterros e recuperação de área degradadas.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Ante a análise dos dados coletados percebe-se que, há mais de dez anos, a implementação das Auditorias Operacionais Ambientais no âmbito do Tribunal de Contas Paranaense tem sido um desafio, ora por possuírem procedimentos de execução distintos das auditorias de conformidade, ora pelo desinteresse dos próprios entes auditados em cumprirem as recomendações expedidas, que não possuem caráter punitivo.

Embora atualmente exista um movimento para o fortalecimento deste tipo de auditoria, a sua realização se mostra incipiente, haja vista não haver normas específicas no âmbito do Tribunal de Contas do Estado do Paraná dispendo sobre o seu procedimento.

Desse modo, elas são planejadas, executadas e monitoradas da mesma forma que as auditorias de conformidade, acarretando um desvirtuamento deste tipo de auditoria, que possuem características peculiares e trazem consigo a subjetividade da equipe de auditoria, necessária para a análise da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade do objeto auditado.

Além disso, este procedimento padronizado prejudica o fomento e a colaboração do Tribunal de Contas na implementação de ações ambientais corroborativas, sólidas e socialmente relevantes por meio do diálogo com o ente auditado.

Observa-se que a forma de operacionalização e monitoramento destas auditorias pelo Tribunal de Contas Paranaense não disponibiliza equipes ou auditores para debater e orientar de forma direta os entes/órgãos auditados, a fim de auxiliarem na implantação das recomendações expedidas e/ou na formulação de um planejamento estratégico de médio e longo prazo, necessário quando se trata de meio ambiente.

Ainda, durante a coleta de dados, constatou-se fragilidade para identificação das auditorias operacionais ambientais, sendo necessário, nesse caso, a pesquisadores e/ou cidadãos interessados, analisarem as propostas de encaminhamentos contidas nos relatórios de auditorias para, posteriormente, classificá-las como operacional. E, embora haja um *link* no site oficial da entidade, tratando das auditorias operacionais, ele não está atualizado com os relatórios e documentos das auditorias realizadas no período de 2009 a 2021 (PARANÁ, TCE, 2021a).

Essa dificuldade de identificação das AOPs ambientais foi verificada no próprio procedimento formal de Acesso à Informação, Processo 420122/21-TCE/PR, pois não foram indicadas, expressamente, todas as auditorias operacionais ambientais realizadas pela Corte⁴ e, em algumas peças, foi disponibilizado o *link* das auditorias especiais, a exemplo da Informação 55/21 (PARANÁ, TCE, 2021b).

Observa-se também, como relevante fragilidade, que não há envolvimento do Poder Legislativo no acompanhamento das auditorias, nem mesmo após a expedição das recomendações, embora, muitas delas estejam relacionadas a necessidade de aprovação de leis e programas ambientais, conforme relatado quando da análise de conteúdo do PAF-2019.

Além do mais, a participação deste Poder nas auditorias operacionais é relevante, pois por meio delas, é possível reduzir a assimetria de informações entre os poderes legislativo e executivo, fomentando a aprendizagem e o desenvolvimento da administração pública (HEMSEN et al., 2018), direcionando as ações num mesmo sentido com vistas a entrega de serviços otimizados à população.

A própria opinião dos parlamentares é significativa para “identificar a relevância do objeto de auditoria e o potencial que elas possuem de gerar benefícios para a sociedade” (BRASIL, TCU, 2020, p. 54). Ademais, considerando a índole política do controle exercido pelo poder legislativo, ele possui competência para analisar a eficiência e a conveniência pública de determinadas atuações do poder executivo (ALEXANDRINO; PAULO, 2015; DI PIETRO, 2005).

Afinal, uma boa auditoria operacional deve permitir que o Poder Legislativo, órgão definidor de políticas públicas, examine de maneira efetiva o desempenho das organizações e programas governamentais, induzindo a mudanças que levam a melhores resultados, contribuindo, assim, para a responsabilização política e social pelo desempenho da ação de governo (LIMA, 2008; CENEVIVA; FARAH, 2012).

Outro ponto a destacar é o fato de terem sido realizadas apenas 8 (oito) auditorias operacionais ambientais no Estado do Paraná, até o ano de 2021 que englobam menos de 25% dos Municípios Paranaenses (quadro 1).

⁴ Avaliar a eficácia dos processos de Auto de Infração e Licenciamento Ambiental, aliados a tecnologia da informação existente e capital humano disponível (Plano Anual de Fiscalização 2020) e Avaliar o grau de preparação de jurisdicionados selecionados para contribuir para a implementação da Agenda 2030 no Paraná, destacando os desafios e oportunidades setoriais a partir de uma perspectiva integrada dos ODS (Processo 17967/21).

No que tange aos procedimentos formais, embora sigam o padrão previsto pela ISSAI 3000, observa-se que são excessivamente burocráticos pois, em determinados casos, existem três processos para a mesma auditoria, o que dificulta muito a análise. Cite-se ainda, que as peças processuais e os dados relativos à fiscalização não estão disponibilizadas ao público de forma direta e irrestrita.

Ainda, por meio dos dados coletados, constata-se que ocorreram falhas no planejamento e no momento de definir as recomendações expedidas pois, a exemplo da auditoria de resíduos sólidos de 2019, das 238 (duzentos e trinta e oito) recomendações, apenas 168 (cento e sessenta e oito) foram consideradas monitoráveis, das quais 24 (vinte e quatro) foram classificadas como não mais aplicáveis. Assim, apenas 60% foram efetivamente monitoradas.

Especificamente, no tocante aos procedimentos de monitoramentos das auditorias operacionais ambientais realizadas, observa-se que eles foram realizados de forma diferente em cada uma. Nas primeiras, que tratavam da gestão florestal e saneamento, existia uma coordenadoria responsável pela realização e execução destas auditorias, cujas equipes participavam, ativamente, de todo o ciclo da auditoria, inclusive da fase de monitoramento. No entanto, em virtude da ausência de dados nos processos, não foi possível analisar o percentual de implementação das recomendações expedidas.

Aliás, apenas a auditoria operacional referente aos resíduos sólidos de 2019 possui processos de monitoramento formalmente instruídos, contendo os relatórios individualizados. E, embora haja notícias nas demais fiscalizações, da juntada pelos auditados de planos de ações e cumprimento de recomendações, os mencionados planos não constam nos respectivos processos, nem mesmo a especificação das medidas efetivamente implementadas.

Ressalte-se ainda, no que tange ao resultado dos monitoramentos descritos nas figuras 2 e 3, que foram fornecidos apenas os percentuais de implementações, os quais somados, não totalizam 100% (cem por cento), cuja razão não restou clara nos relatórios de onde os dados foram extraídos.

Desse modo, verifica-se que, das 1.090 (um mil e noventa) recomendações expedidas nos processos de auditorias operacionais ambientais pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná (quadro 1), no período de 2009-2021 apenas 168 (cento

e sessenta e oito) foram consideradas monitoráveis, ou seja, 15,41%. E, se considerados os dados constantes nas figuras 2 e 3, tem-se um total de 340 (trezentas e quarenta) recomendações monitoradas, ou seja, 31,19% (trinta e um vírgula dezanove por cento).

Diante desses percentuais, observa-se que a sistemática de monitoramento adotada pelo TCE-PR, nas auditorias operacionais ambientais, embora propicie a melhora em questões pontuais do desempenho dos entes auditados, com a incrementação de sistemas, fomento à contratação de pessoal e melhorias operacionais, diretamente, não propicia o desenvolvimento sustentável dos Municípios auditados. Para tanto, as ações/medidas devem ser mais abrangentes objetivando um atuar administrativo voltado para uma gestão estratégica, com a elaboração de matrizes de riscos bem elaboradas, com vistas a uma governança de médio/longo prazo para tratativa de problemas socioambientais complexos.

Ressalte-se, no entanto, que o termo “diretamente” no parágrafo anterior, é posto de forma proposital, pois considerando que o direito ao meio ambiente, ecologicamente equilibrado, é um direito difuso e transindividual (MEDEIROS JUNIOR; BARACHO, 2016) as ações impetradas pelo gestor público nesta temática, por menores que sejam, indiretamente, geram impactos locais e regionais.

Entretanto, o desenvolvimento tratado neste recorte vai além de um simples impacto social, ele se refere ao desenvolvimento sustentável, aquele que satisfaz as necessidades presentes com vistas a salvaguardar as gerações futuras. Desenvolvimento que pressupõe uma sociedade justa, na qual o elemento socioeconômico e a proteção ao meio ambiente são tratados simultaneamente (GRANATO NETO, 2021; BONILHA, 2021).

Ademais, como enfatiza Milaré (2009, p.85-95), atualmente, em face da globalização e das agendas ambientais, faz-se necessário criar soluções mundiais para os problemas socioambientais pensando globalmente e agindo localmente.

Nesse contexto, dada a magnitude da temática ambiental, a flexibilidade inerente às auditorias operacionais ambientais e a visão geral do setor público que as Cortes de Contas possuem, percebe-se que o Tribunal de Contas Paranaense, ao

realizar suas auditorias operacionais ambientais, deixa de atuar de forma a contribuir efetivamente para o fomento de políticas públicas e ações governamentais conducentes à sustentabilidade ambiental.

Aliás, é por meio da elaboração do planejamento estratégico que se lança um olhar para o futuro com o objetivo de tomar as melhores decisões no presente, auxiliando o gestor público a decidir quais investimentos e ações deve tomar agora para a construção do futuro desejado, guiado pelo pressuposto de que o futuro é múltiplo, incerto e muda a todo instante (IPEA, 2017).

É fundamental esta consciência de que o agir de hoje é o pilar da construção do futuro, principalmente quando o tema é meio ambiente e o desenvolvimento sustentável é o mote. A construção de uma estratégia de desenvolvimento que oriente as ações dos agentes públicos exige planejamento e a viabilização da implementação dessa estratégia demanda que o planejamento, e os planos dele oriundos, estejam associados a ferramentas de gestão e aos recursos orçamentários disponíveis de acordo com as capacidades reais do Estado (IPEA, 2017).

Neste contexto, asseva Motta (1972):

O planejamento organizacional não pode fundamentar-se na análise institucional das normas, regras e influências, presentes nas instituições do ambiente, mas, sim, nas possíveis variações futuras do impacto de diferentes valores e normas que incidirão sobre a organização.

Além disso, para que haja um bom planejamento, tem-se que pensar no tipo de planejamento (estratégico, tático, operacional) e no lapso temporal para cumprimento dos planos de ações oriundos deste planejamento (curto, médio e longo prazo) a fim de nortear os atos dos gestores públicos e os órgãos de controle da Administração Pública.

Considerando que a Constituição Federal prevê nos artigos 70 e 74 um sistema de controle para administração pública e possuindo o Controle Interno competência para realizar a fiscalização operacional quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas (BRASIL, 1988), esse órgão deve ser o responsável pela fiscalização das tarefas e ações públicas de curto prazo, relativas ao dia a dia da administração pública.

E, a cargo do Tribunal de Contas, questões mais complexas com vistas à solução de problemas socioambientais, pensados de forma integrada e com vistas ao futuro (planejamento de médio/longo prazo), conforme preconiza a Lei Complementar 140 de 8 de dezembro de 2011 (BRASIL, 2011).

5 PROPOSIÇÕES VISANDO AO APERFEIÇOAMENTO DOS MONITORAMENTOS DAS AUDITORIAS OPERACIONAIS AMBIENTAIS REALIZADAS PELO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Realizadas as pertinentes considerações sobre os processos de auditoria operacional ambiental realizados pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná e seus respectivos monitoramentos, indaga-se: há medidas que poderiam ser implementadas, hábeis a aumentar o impacto social e a efetividade destas auditorias para que elas possam ensejar o desenvolvimento sustentável dos Municípios auditados?

Ressalte-se de antemão que a resposta a essa inquietação não é direta e objetiva, pois as vicissitudes sociais, os aspectos culturais, políticos, dentre outros que envolvem o tema objeto deste estudo, não permitem a existência de uma fórmula pronta, acabada. Entretanto, tendo como norte experiências assemelhadas e o material bibliográfico utilizado, acredita-se que se forem observadas algumas medidas pelo órgão de controle externo paranaense, pode-se aumentar a efetividade de suas auditorias operacionais ambientais, gerando impactos socioambientais significativos.

Sindisile (2014) ao estudar as auditorias operacionais na África do Sul constatou que este tipo de auditoria é um elemento essencial de gestão financeira e da boa governança. Ele inclusive enfatiza que quando ela não é vista com essa importância os seus resultados são ruins.

Partindo deste pressuposto, para que as auditorias operacionais ambientais cumpram a sua missão e tenham maior efetividade é necessário que haja uma mudança cultural referente ao atuar das Cortes de Contas, tanto pelos auditores, como pelos entes auditados, pois dos processos analisados, observa-se que ainda está implícito o atuar sancionatório, punitivo, de detecção de falhas, com poucas trocas de experiências e sem prestigiar o diálogo institucional.

Além disso, considerando as peculiaridades que lhe são inerentes, observou-se a inexistência de normas procedimentais no âmbito do Tribunal de Contas Paranaense contemplando as suas especificidades evitando, assim, o seu desvirtuamento. Essa necessidade resta evidenciada ao se verificar que os

monitoramentos decorrentes da mesma auditoria operacional ambiental tiveram procedimentos distintos, em se tratando de órgão estadual e/ou municipal.

A ausência dessas normas fragiliza os procedimentos de monitoramentos realizados pois, diante da inerente subjetividade dos auditores, no momento da análise dos achados e da expedição das recomendações pela equipe de auditoria, é recomendado que ao menos um membro da equipe de auditoria participe do processo de monitoramento (BRASIL, TCU, 2020), respeitando-se o princípio da segregação de funções e evitando equívocos no momento da verificação do cumprimento das recomendações expedidas.

Como destacam Pollitt *et al.* (2008, p.256) além de demonstrar o valor e a utilidade dos trabalhos realizados pelo Tribunal de Contas um monitoramento bem executado contribui com o objetivo geral de melhorar o custo-benefício das atividades públicas.

Por meio da normatização dos procedimentos, a burocratização dos processos e a falta de transparência dos procedimentos podem ser diminuídas e/ou extintas, eis que a existência de vários processos para a mesma auditoria operacional ambiental dificulta, de maneira relevante, a sua análise. Um único processo contendo todo o ciclo da auditoria realizada, desde o seu planejamento até o relatório final do monitoramento torna o procedimento mais acessível ao cidadão e facilita a verificação dos impactos socioambientais gerados.

Ademais, é pela transparência e publicização dos dados obtidos que os resultados da auditoria chegarão ao alcance do cidadão e dos demais órgãos interessados e envolvidos na gestão ambiental. Inclusive neste aspecto, Pollitt *et al.* (2008) ao analisarem as auditorias operacionais realizadas em cinco entidades de fiscalização superiores europeias⁵, verificaram a imprescindibilidade da divulgação dos resultados da auditoria realizada, a qual gera informação e,

esta informação, após uma reflexão, terá o propósito de estimular uma ação naquelas áreas em que se reputa necessária [...]. Seus relatórios são levados em consideração por diversos interessados, incluindo os entes auditados e uma maior gama de autoridades governamentais, bem como pelos diversos níveis do Poder Legislativo (fl. 254).

⁵ Valtiontalouden tarkastusvirasto (VTV), Cour des Comptes, Algemene Rekenkamer, Riksrevisionsverket e National Audit Office (NÃO).

Desse modo, a transparência e a publicização dos procedimentos de auditorias operacionais ambientais devem estar entre os principais objetivos desse tipo de fiscalização, pois é por meio delas que os resultados ganham corpo, possuindo relevante importância prática, podendo resultar em benefícios econômicos consideráveis (POLLITT *et al.*, 2008).

Além do mais, é importante para a própria instituição de controle demonstrar os impactos do seu trabalho e a relevância das auditorias operacionais ambientais realizadas, gerando até mesmo impactos indiretos, desencorajando as más práticas por entes e órgãos que não foram auditados (ISSAI 3000/138).

Outro ponto observado, nos processos de monitoramentos analisados, foi a ausência da comunicação a atores relevantes para a implementação das recomendações expedidas pela equipe de auditoria. Nesses processos evidencia-se falha no momento do planejamento, uma vez que não foi informado o Poder Legislativo, dos entes auditados, que esses participam do procedimento. Ademais, especificamente nestas auditorias, a colaboração do parlamento se fazia necessária, senão imprescindível, visto que para o executivo implementar as recomendações expedidas, projetos de lei deveriam ser aprovados.

Afinal, o parlamento é o órgão responsável pela definição de políticas públicas, ao qual compete o exame do desempenho das organizações e dos programas governamentais, podendo induzir as mudanças indicadas nas auditorias operacionais ambientais gerando melhores resultados, contribuindo, significativamente, para a responsabilização do gestor público por suas ações (LIMA, 2008; CENEVIVA; FARAH, 2012).

Máxime ainda que conforme consta nas Normas das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), especialmente na ISSAI 3000/135, o Poder Legislativo é considerado o público-alvo primário das auditorias operacionais, por ser capaz de influenciar os gestores no governo a implementarem mudanças que levem a melhores resultados para a sociedade. Assim, para melhorar os resultados públicos destas auditorias a sua participação se mostra indispensável.

Inclusive, na Holanda, os auditores entendem que o recebimento, pelo parlamento, do relatório da auditoria operacional é de suma importância, pois ele

pode exercer uma pressão sobre os ministérios para que estes adotem as medidas recomendadas. No Reino Unido os relatórios são direcionados quase que exclusivamente para o legislativo e na França, onde o parlamento não é considerado como o principal destinatário dos relatórios de auditorias, para fins de aumentar os impactos das auditorias realizadas, a corte de contas francesa estreitou as relações com o parlamento (Pollitt *et al.*, 2008).

Da análise dos procedimentos de monitoramento verificou-se ainda, que o foco das auditorias realizadas está voltado a questões pontuais, operacionais, voltadas a medidas e planejamento de curto prazo.

No entanto, considerando o Tribunal de Contas Paranaense uma instituição capaz de causar mudanças e melhorias na gestão pública, bem como, a dimensão das ações públicas na área ambiental, observou-se a ausência de medidas com vistas a ensejar a elaboração de um planejamento de médio/longo prazo visando a criação de programas institucionais sólidos na área ambiental, bem como, políticas públicas voltados para o desenvolvimento sustentável dos entes auditados.

Tal medida ganha ainda mais relevância quando se percebe que a gestão por resultados não está plenamente incorporada às práticas de administração pública dos municípios auditados. Além do mais, quando o gestor público age reativamente aos problemas ambientais detectados, sem um planejamento estratégico bem estruturado, as ações tendem a ser desordenadas, realizadas apenas para atender às pressões emergenciais, sem gerar benefícios concretos à sociedade.

No entanto, o desenvolvimento dito sustentável exige este tipo de atuação ampliada, possibilitando a adequação de questões socioeconômicas com as ambientais de forma a satisfazer as necessidades presentes da população, com vistas a preservar e salvaguardar as gerações futuras (GRANATO NETO, 2021; BONILHA, 2021).

Neste contexto, é importante que a Corte de Contas Paranaense adeque a gestão de suas estruturas para acompanhar o novo modelo de sustentabilidade (ACHKAR, 2011), pois o processo de auditoria operacional, mais especificamente, os monitoramentos, são campos férteis para fomento e formulação de planejamentos estratégicos na área ambiental, de médio/longo prazo.

Como sintetizam Maia Del Corso *et al.*, 2014, aderentes à Kaplan e Norton (2000) os princípios da organização focalizada na estratégia são: a) traduzir a estratégia em termos operacionais, b) alinhar a organização à estratégia; c) transformar a estratégia em tarefa de todos; d) converter a estratégia em processo contínuo; e, e) mobilizar a mudança por meio da liderança executiva.

Este tipo de planejamento é institucional e demanda envolvimento de vários atores para sua formulação, conforme restou evidenciado no estudo de caso realizado no Município de Lavras, no Estado de Minas Gerais, no qual constatou-se que o método PES – Planejamento Estratégico Situacional aplicado à segurança pública, foi adequado e eficiente para solucionar problemas complexos envolvendo a temática tratada (BIRCHAL, *et al.* 2012).

Naquele caso, evidenciou-se que a eficiência do método se deu justamente pelo envolvimento de vários atores sociais no processo de planejamento, cada um com seus próprios valores e interesses, bem como visões de mundo, propósitos, problemas e ideias. Assim, as ações nasceram em meio a um debate entre atores que possuíam interesses distintos e até mesmo antagônicos (BIRCHAL, *et al.*, 2012).

Esses debates estão previstos nas normas que disciplinam as auditorias operacionais, tanto internacionais quanto nacionais, as quais valorizam a cooperação e o diálogo entre as instituições, caracterizando assim, a arena adequada para discussões relevantes, tendentes a solucionar problemas socioambientais complexos por meio de definição de estratégias apropriadas.

Nesse contexto, a participação do Poder Legislativo, do órgão de controle interno e do órgão/ente auditado, bem como, de outros atores envolvidos com o objeto fiscalizado, se mostra indispensável a fim de propiciar uma discussão e definição de estratégias de resoluções hábeis a solucionar os problemas identificados e gerar impactos mais expressivos na sociedade.

Considerando o exposto, observa-se que os processos de monitoramentos das auditorias operacionais ambientais são instrumentos que o Tribunal de Contas possui para fomentar a governança pública ambiental por meio de processos lógicos.

Finalizando, segue quadro sinótico contendo as fragilidades e respectivas medidas de aperfeiçoamento:

QUADRO 3 - QUADRO SINÓTICO FRAGILIDADES E MEDIDAS DE APERFEIÇOAMENTO DAS AUDITORIAS OPERACIONAIS AMBIENTAIS REALIZADAS PELO TRIBUNAL DE CONTAS PARANAENSE

FRAGILIDADES	MEDIDAS DE APERFEIÇOAMENTO
Cultura sancionatória das fiscalizações	Trabalho de conscientização e publicização dos resultados práticos positivos da cooperação e do diálogo entre as instituições públicas e de controle.
Ausência de normas internas sobre auditorias operacionais ambientais e seus respectivos monitoramentos	Regulamentação normativa interna, considerando as peculiaridades da Corte de Contas Paranaense e as características deste tipo de auditoria.
Monitoramentos diferentes para o mesmo tipo de auditoria	Regulamentação normativa interna para padronização do procedimento.
Burocratização excessiva dos processos	Regulamentação normativa prevendo um único processo que contemple todo o ciclo da auditoria, incluindo o monitoramento.
Falta de transparência dos processos	Disponibilização de todos os elementos do processo, de forma ampla e irrestrita, ressalvado os casos sigilosos por lei. Dar maior publicidade às auditorias, aos seus resultados e aos benefícios auferidos, inclusive nas redes sociais.
Ausência de participação de atores relevantes no processo	Comunicação do Poder Legislativo, controle interno e interessados no objeto da auditoria, desde o planejamento até o resultado do monitoramento, visando a participação e colaboração.
Foco em questões estritamente operacionais, voltadas ao planejamento de curto prazo	Foco mais abrangente, em questões complexas, visando a elaboração de planejamentos estratégicos de médio/longo prazo.

FONTE: A autora (2022).

Feitos os principais apontamentos referentes as auditorias operacionais ambientais realizadas no Estado do Paraná pela Corte de Contas parananesne, bem como, indicadas as medidas para o aperfeiçoamento destas auditorias, segue-se para as conclusões deste estudo.

6 CONCLUSÃO

Diante dos resultados evidenciados constatou-se que a atuação da Corte de Contas Paranaense é ainda incipiente em sede de auditorias operacionais ambientais, sendo que das 1.090 (um mil e noventa) recomendações expedidas nos processos realizados, no período de 2009-2021, foram, formalmente, monitoradas, 31,19% (trinta e um vírgula dezenove por cento), das quais, praticamente 50% não foram implementadas pelos entes/órgãos auditados.

Assim, acredita-se que as medidas propostas neste estudo são hábeis a aperfeiçoar os procedimentos de auditorias operacionais ambientais e seus respectivos monitoramentos, aumentando o impacto social destas fiscalizações e a sua efetividade para que elas sejam caracterizadas como instrumentos de consolidação da gestão pública ambiental voltada para resultados e para o diálogo institucional, corroborando, desse modo, para o desenvolvimento sustentável dos Municípios envolvidos no objeto auditado.

Afinal, os procedimentos de monitoramento possuem relevante importância para aumentar a efetividade da auditoria operacional ambiental realizada pelo órgão de controle externo. Por essa razão, a padronização por meio de normativas internas é necessária para o fortalecimento dos procedimentos realizados.

Por meio da coleta de dados, observou-se que esses procedimentos não foram devidamente formalizados em todos os processos de auditorias operacionais, o que prejudicou a análise da efetividade das fiscalizações.

A falta de transparência dos dados referente aos monitoramentos chamou a atenção, pois os planos de ações e análise crítica realizada pelas equipes de monitoramento não foram disponibilizados nos processos em que as recomendações foram homologadas, havendo apenas notícias de que os entes auditados encaminharam planos de ações visando à regularização dos achados de auditoria. Este fato também prejudicou a análise da efetividade das fiscalizações realizadas.

Diante destes fatos, constatou-se que os principais objetivos dos processos de monitoramentos não estão sendo observados, pois não há como o público externo verificar as medidas que foram implementadas pelo órgão/ente auditado;

não há dados que possibilitem mensurar os impactos causados pela auditoria realizada, nem mesmo avaliar o desempenho dessas auditorias e, menos ainda, obter subsídios para responsabilização social e política do gestor público auditado.

Assim, respondendo à questão problema que norteou o presente estudo, observou-se que os processos de monitoramentos na forma realizada atualmente pelo Tribunal de Contas Paranaense, em sede de auditoria operacional ambiental, não possuem efetividade para ensejar o desenvolvimento sustentável dos Municípios e/ou da região onde está inserido o ente/órgão auditado.

Ante essa constatação, conclui-se que para aumentar a efetividade e os impactos socioambientais das auditorias operacionais ambientais, realizadas pelo Tribunal de Contas Paranaense, além das medidas visando melhorias em seu procedimento formal, elas devem ser utilizadas como instrumentos de fomento à realização de planejamentos públicos ambientais estratégicos, de médio/longo prazo, nos quais o poder legislativo, o órgão de controle interno, o ente auditado e envolvidos na problemática possam debater e discutir estratégias hábeis e viáveis à resolução de problemas complexos e socioambientalmente relevantes.

Reprise-se, ao final, que o estudo na forma apresentado se mostra relevante porque não teve como finalidade apenas descrever a sistemática de monitoramento utilizado pelo Tribunal de Contas Paranaense em sede de auditoria operacional ambiental, mas, sim, colaborar para o aperfeiçoamento de instrumentos públicos existentes, a exemplo dos processos analisados, contribuindo proativamente para a sustentabilidade ambiental desta e das futuras gerações, conforme prevê a Constituição Federal vigente.

Desse modo, os objetivos deste recorte foram cumpridos, sugerindo-se para estudos futuros, investigações específicas sobre a importância do planejamento estratégico para a gestão pública ambiental; a eficiência da governança pública por meio de processos lógicos; controle externo ambiental prospectivo (preventivo e pedagógico); limites da atuação dos Tribunais de Contas por meio das auditorias operacionais; e o papel dos Tribunais de Contas nas agendas ambientais vigentes.

REFERÊNCIAS

ACHKAR, Azor El. Auditoria Operacional Ambiental: Instrumento para Efetivação do Direito Fundamental ao Meio Ambiente. **Revista Controle**, v.9, n.2, 2011, p.193-213, jul./dez. 2011.

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Administrativo Descomplicado**. 23.ed. São Paulo: Método, 2015.

ALVES, Benedito A. A governança da sustentabilidade ambiental a cargo dos Tribunais de Contas no século XXI. *In*: LIMA, Edilberto Carlos Pontes (coord.). **Tribunal de Contas do Século XXI**. Belo Horizonte: Fórum, 2020.

BIRCHAL, Fabiano F. S.; ZAMBALDE, André L.; BERMEJO, Paulo H. de S. Planejamento estratégico situacional aplicado à segurança pública em Lavras (MG). **RAP**, v.46, n.2, p.523-545, mar./abr. 2012. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rap/a/zYpmsRcLHVrnXNDPtNrNvBg/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 27 abr. 2022.

BONILHA, Ivan Lelis. Sustentabilidade como princípio conformador do Tribunal de Contas do Século XXI. *In*: LIMA, Edilberto Carlos Pontes (coord.). **Tribunal de Contas do Século XXI**. Belo Horizonte: Fórum, 2020.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil (1988)**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm. Acesso em: 23 abr. 2022.

BRASIL. Controladoria-Geral da União (CGU). **Normas de auditoria**. Disponível em: <https://www.gov.br/pt-br/orgaos/controladoria-geral-da-uniao>. Acesso em: 26 abr. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar 140, de 8 de dezembro de 2011**. Fixa normas, nos termos dos incisos III, VI e VII do caput e do parágrafo único do art. 23 da Constituição Federal, para a cooperação entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios nas ações administrativas decorrentes do exercício da competência comum relativas à proteção das paisagens naturais notáveis, à proteção do meio ambiente, ao combate à poluição em qualquer de suas formas e à preservação das florestas, da fauna e da flora; e altera a Lei n.º 6.938, de 31 de agosto de 1981. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp140.htm. Acesso em: 20 abr. 2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Manual de auditoria operacional**. Brasília, 2020: Disponível em: [paranhttps://portal.tcu.gov.br/data/files/F2/73/02/68/7335671023455957E18818A8/Manual_auditoria_operacional_4_edicao.pdf](https://portal.tcu.gov.br/data/files/F2/73/02/68/7335671023455957E18818A8/Manual_auditoria_operacional_4_edicao.pdf). Acesso em: 27 abr. 2022.

CENEVIVA, R.; FARAH, M.F.S. Avaliação, informação e responsabilização no setor público. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v.46, n.4, p.993-1016, jul./ago. 2012.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 18.ed. São Paulo: Atlas, 2005.

GOVERNMENT Accountability Office (GAO). Disponível em: <https://www.gao.gov/>. Acesso em: 26 abr. 2022.

HEMPWORTH, N. The role of performance audit. **Public Money and Management**, v.15, n.4, p.39-43, out./dez., p.39-43 1995. Disponível em: <https://www.tandfonline.com/doi/pdf/10.1080/09540969509387893?needAccess=true>. Acesso em: 20 abr. 2022.

HEMSEN, A. K.; KILVIK, S.; PAULSRUD, M. **Materiality**: at the heart of auditing. *Intosai journal of government auditing*, jan. 2018.

INSTITUTE of Internal Auditors (IIA). Disponível em: <https://global.theiia.org/Pages/globaliiaHome.aspx>. Acesso em: 26 abr. 2022.

INTERNATIONAL Federation of Accountants (IFAC). Disponível em: <https://www.ifac.org/>. Acesso em: 26 abr. 2022.

INTERNATIONAL Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). **Standards for Performance Auditing (ISSAI 3000)**. Viena, 2016b. Disponível em: <https://www.issai.org/professional-pronouncements/?n=0-1000000000>. Acesso em: 20 abr. 2022.

INTERNATIONAL Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). **The Performance Auditing Process (GUID 3920)**. Viena, 2013a. Disponível em: <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/GUID-3920-The-Performance-Auditing-Process.pdf>. Acesso em: 20 abr. 2022.

IPEA. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA). **Brasil 2035** – cenários para o desenvolvimento. Brasília, 2017. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/170606_brasil_2035_cenarios_para_desenvolvimento.PDF. Acesso em: 26 abr. 2022.

LIMA, D. H. Responsabilização por desempenho e controle externo da administração pública. **Revista do TCU**, Brasília, n.111, 2008.

MAIA DEL CORSO, Jansen; JARECK PETRASKI, Susan; VIEIRA DA SILVA, Wesley; TAFFAREL, Marines. Gestão estratégica de recursos humano: identificando o processo de alinhamento estratégico. **Tourism & Management Studies**, 10 (special issue), p.49-57, 2014. Disponível em: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=388743880007>. Acesso em: 26 abr. 2022.

MEDEIROS JUNIOR, J. F. de; BARACHO, H. U. Desenvolvimento econômico, equilíbrio ambiental e ética: desafios jurídicos e filosóficos no (do) séc. XXI. **Revista de Direito Ambiental e Socioambientalismo**, v.2, n.2, p.86-106, jul./dez. 2016.

MILARÉ, Édis. **Direito do ambiente**: a gestão ambiental em foco -: doutrina, jurisprudência, glossário. 6.ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.

MOTTA, P. R. (1972). Administração para o desenvolvimento: a disciplina em busca da relevância. **Revista De Administração Pública**, 6(3), 39 a 54. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/5869>. Acesso em: 12 ago 2022.

NATIONAL Audit Office (NAO). Disponível em: <https://www.nao.org.uk/>. Acesso em: 26 abr. 2022.

NETO, N. N. Granato. **Os tribunais de contas e a fiscalização da Agenda 2030** – por onde começar. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/irb-territorio-fiscalizacao-da-agenda-2030/>. Acesso em: 12 set. 2021.

PARANÁ. Tribunal de Contas do Estado do Paraná (TCE-PR) (2018). **Notícias**, 2018. Disponível em: <https://www1.tce.pr.gov.br/noticias/orgao-da-onu-reconhece-acao-para-o-desenvolvimento-sustentavel-no-parana/5686/N>. Acesso em: 30 set. 2021.

PARANÁ. Tribunal de Contas do Estado do Paraná (TCE-PR) **Regimento Interno**, 2000. Disponível em: <https://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/lei-organica-e-regimento-interno/107/area/249>. Acesso em: 28 abr. 2022.

PARANÁ. Tribunal de Contas do Estado do Paraná (TCE-PR). **Auditorias Operacionais**. 2021a. Disponível em: <https://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/auditorias-operacionais-aops-fiscalizacao/43>. Acesso em: 21 jun. 2021.

PARANÁ. Tribunal de Contas do Estado do Paraná (TCE-PR). **Fiscalizações**. 2021c. Disponível em: <https://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/fiscalizacao/25/area/47>. Acesso em: 2 ago. 2021.

PARANÁ. Tribunal de Contas do Estado do Paraná (TCE-PR). **Instrução Normativa 150 de 29 de janeiro de 2020b**. Altera a Instrução Normativa n.º 82/2012, com a inclusão dos assuntos Impugnação à Homologação e Homologação de Recomendações e exclusão dos assuntos Comunicação de Irregularidade, Relatório de Auditoria e Relatório de Inspeção. (2020b). Disponível em: <https://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/instrucao-normativa-n-150-de-29-de-janeiro-de-2020/327229/area/249>. Acesso em: 21 jun. 2021.

PARANÁ. Tribunal de Contas do Estado do Paraná (TCE-PR). **Notícias**. 2021d. Disponível em: <https://www1.tce.pr.gov.br/noticias/tce-pr-recomenda-a-estado-e-tj-medidas-para-implementar-agenda-2030-da-onu/8854/N>. Acesso em: 30 set. 2021.

PARANÁ. Tribunal de Contas do Estado do Paraná (TCE-PR). **Pedido de acesso à informação**, n.º 420122/21. 2021b. Disponível em: <https://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/consulta-processual/237518/area/54>. Acesso em: 21 jun. 2021.

PARANÁ. Tribunal de Contas do Estado do Paraná (TCE-PR). **Resolução 76 de 11 de março de 2020**. Dispõe sobre a adoção das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASPs), emitidas pelo Instituto Rui Barbosa - IRB, no âmbito das atividades de fiscalização do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, e dá outras providências. 2020a. Disponível em: <https://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/resolucao-n-76-de-11-de-marco-de-2020/327826/area/249>. Acesso em: 21 jun. 2021.

PARANÁ. Tribunal de Contas do Estado do Paraná (TCE-PR). **Resolução 73 de 22 de agosto de 2019**. Dispõe sobre alterações do Regimento Interno. Disponível em: <https://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/resolucao-n-73-de-22-de-agosto-de-2019/323836/area/249>. Acesso em: 21 jun. 2021.

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. **Manual de auditoria governamental**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2014.

POLLITT, C.; SUMMA, H. Auditoria operacional e reforma da administração pública. *In*: BUCK, Pedro (tradução). **Desempenho ou legalidade?** Belo Horizonte: Editora Fórum. 2008.

SECURITIES and Exchange Commission (SEC). Disponível em: <https://www.sec.gov.ph/>. Acesso em: 11 out. 2021.

SILVA FILHO, João Antonio da. **Tribunais de contas no estado democrático e os desafios do controle externo**. São Paulo: Contracorrente, 2019.

SINDISILE, M. Examining auditing as an essential element of financial management and good governance in local government. **Africa's public service delivery & performance review**, v.2, n.2, p.82-101, 2014.

CAPÍTULO 6

CONCLUSÕES GERAIS E RECOMENDAÇÕES

A motivação do presente estudo em todo o seu espectro materializado pelos *multipapers* produzidos e consolidados nestas conclusões, foi o interesse em investigar a dinâmica das auditorias operacionais ambientais realizadas pelo Tribunal de Contas no Estado do Paraná, a fim de obter informações sobre suas efetividades para o desenvolvimento local/regional, consoante aos objetivos específicos direcionadores.

6.1 CUMPRIMENTO DOS OBJETIVOS

O primeiro objetivo específico da pesquisa visou a realização de um estudo bibliométrico sobre o tema tratado para obtenção de conhecimento geral sobre os trabalhos publicados, os enfoques dados às auditorias operacionais ambientais, bem como, em se tratando de uma investigação exploratória, proporcionar familiarização com o objeto investigado.

Assim, no Capítulo 2 (paper 1) foi realizado um estudo bibliométrico sobre a auditoria operacional ambiental executada por Tribunais de Contas, no período de 2000 a 2021, nas bases de dados Web of Science, *Scopus* e Portal Capes, de onde foram selecionados os artigos, com o auxílio das ferramentas *EndNote* e *VOSviewer*.

Considerando os parâmetros de pesquisas utilizados nos bancos de dados pesquisados, restou evidenciada pouca incidência de trabalhos sistematizados que tratem do tema e dos procedimentos relativos às auditorias operacionais ambientais, visando à análise de sua eficácia e contribuições à sociedade.

O segundo objetivo específico foi verificar se as auditorias operacionais realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná possuíam potencial de contribuir para o desenvolvimento local/regional.

Visando ao cumprimento deste objetivo, no Capítulo 3 (paper 2), realizou-se uma investigação bibliográfica e documental sobre os procedimentos adotados pelo respectivo Tribunal em suas auditorias operacionais, constatando-se que elas

atendem aos potenciais benefícios reconhecidos pela doutrina acerca de resultados benéficos gerados por este tipo de auditoria, possuindo potencial de contribuição para o desenvolvimento local/regional.

Ainda, considerando os temas que envolvem a pesquisa, no Capítulo 3, também foram abordados os aspectos gerais e conceituações sobre o desenvolvimento local/regional, o controle da administração pública brasileira, os tipos de auditorias governamentais e o papel dos Tribunais de Contas brasileiros neste sistema de controle e fiscalização, dando assim, maior clareza e entendimento ao leitor sobre a abordagem realizada.

O terceiro objetivo norteava uma análise sobre a importância da auditoria operacional ambiental e suas possíveis contribuições para o desenvolvimento local/regional, a partir das recomendações emanadas do Tribunal de Contas do Estado do Paraná.

Esse objetivo teve como mote adentrar nas auditorias operacionais ambientais, propriamente ditas, e na verificação das medidas expedidas pela Corte de Contas paranaense (paper 3). Evidenciou-se que, embora haja iniciativas importantes para fins de fortalecimento das auditorias operacionais ambientais, a exemplo do pioneirismo na implantação dos objetivos do desenvolvimento sustentável (ODS) no Estado, a atuação do tribunal de contas ainda é incipiente, sendo que desde 2009 até o presente ano, menos de 25% dos Municípios paranaenses foram fiscalizados por meio das auditorias operacionais ambientais.

Os objetivos quatro e cinco possuíam como escopos verificar o grau de implementação pelos órgãos/entes auditados das recomendações expedidas pelo Tribunal de Contas paranaense e, averiguar se o Poder Legislativo e os órgãos de Controle Interno participaram dos processos de auditorias operacionais ambientais realizadas.

Considerando esses objetivos como simbióticos, a abordagem de ambos ocorreu no Capítulo 5 (paper 4) ao tratar do processo de monitoramento das auditorias operacionais ambientais. Constatou-se que esses procedimentos, atualmente, não geram impactos tendentes a corroborar de forma direta para o desenvolvimento sustentável da região onde os entes/órgãos auditados estão inseridos, nem mesmo no Município auditado.

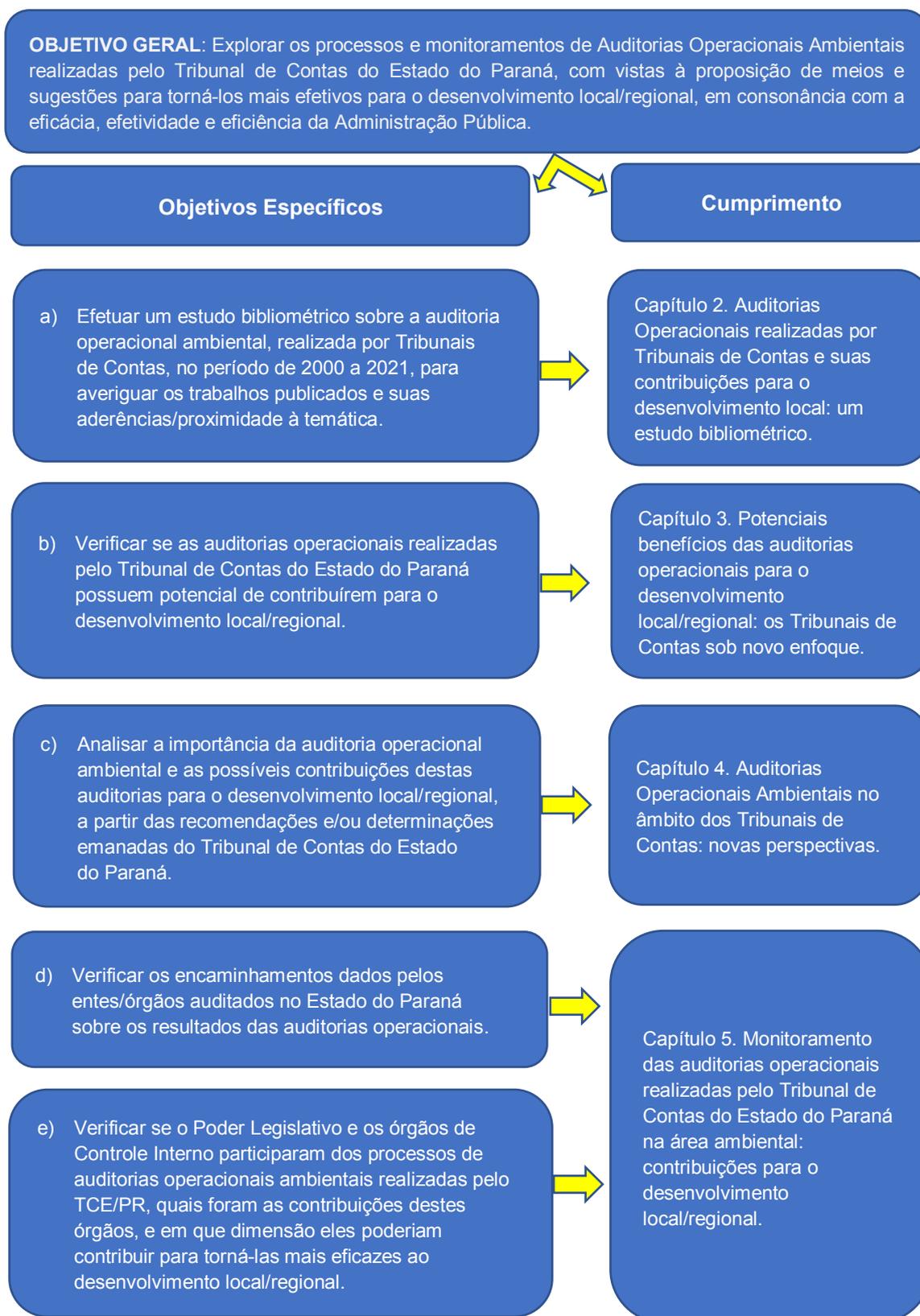
No entanto, observou-se que eles são uma arena fértil para elaboração de planejamentos estratégicos situacionais (PES) voltados para soluções de problemas ambientais complexos, tendentes a gerar contribuições significativas aos níveis locais e regionais. E assim, dada a sistemática para elaboração destes planejamentos de médio/longo prazo, a participação do Poder Legislativo, do órgão de controle interno, do ente auditado e de atores envolvidos com o objeto da auditoria são imprescindíveis nestes procedimentos.

Observa-se que o cumprimento concatenado dos objetivos específicos, na forma descrita, atendeu o objetivo geral do estudo que tinha por direção explorar os processos e monitoramentos de Auditorias Operacionais Ambientais realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná, com vistas à proposição de meios e sugestões para torná-los mais efetivos para o desenvolvimento local/regional, em consonância com a eficácia, efetividade e eficiência da Administração Pública.

6.2 VISÃO GRÁFICA DO ATENDIMENTO AOS OBJETIVOS PROPOSTOS

Para melhor compreensão e visualização do cumprimento dos objetivos do presente estudo apresenta-se a figura 1 correlacionando cada objetivo específico com o respectivo Capítulo no qual se deu o cumprimento da proposição.

FIGURA 1 - RESUMO DO ATENDIMENTO AOS OBJETIVOS PROPOSTOS



FONTE: A autora (2022).

O cumprimento dos objetivos propostos demonstra que a pretensão inicial foi desenvolvida desde os caminhos teóricos até os resultados alcançados, fornecendo assim, os elementos necessários para a resposta da questão de pesquisa, conforme evidencia a próxima seção.

6.3 RESPOSTA À QUESTÃO DE PESQUISA

Por meio do material bibliográfico utilizado, e da coletada de dados, constatou-se, em especial no Capítulo 2, que o tema objeto deste estudo é recente e pouco estudado na academia demandando, assim, maiores explorações. Eis que está diretamente relacionado com a valorização dos princípios de boas práticas de gestão, da administração da (res)pública e dos benefícios públicos obtidos por meio dos investimentos e escolhas feitas pelos gestores públicos.

Evidenciou-se, ao analisar os procedimentos de auditorias operacionais realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná, no Capítulo 3, que embora elas tenham potencial de gerar benefícios sociais contribuindo para o desenvolvimento local/regional, transformando realidades a partir da sua atuação, algumas fragilidades foram detectadas no seu modo de operacionalização.

Essas fragilidades ficaram mais evidentes ao realizar a análise das auditorias operacionais ambientais no Capítulo 4, onde constatou-se que, embora haja iniciativas importantes para fins de fortalecimento das auditorias operacionais ambientais, a exemplo do pioneirismo na implantação dos objetivos do desenvolvimento sustentável (ODS) no Estado, a atuação do tribunal de contas ainda é incipiente. Desde 2009 até o presente ano, menos de 25% dos Municípios paranaenses foram fiscalizados no âmbito dessas auditorias. Necessitando-se, assim, de medidas institucionais que visem ao fomento e ao aperfeiçoamento dos procedimentos na Corte de Contas Paranaense, a fim de assegurar maior transparência dos relatórios de auditorias, bem como maior diálogo com o ente auditado e com o Poder Legislativo.

Ainda, no Capítulo 5, constatou-se que os procedimentos de auditorias operacionais ambientais, em especial os seus monitoramentos, na forma que estão sendo processados, não geram impactos tendentes a corroborar de forma direta para o desenvolvimento sustentável da região onde os entes/órgãos auditados estão

inseridos. Nem mesmo no Município auditado, uma vez que estão focados apenas na eficiência dos procedimentos operacionais de curto prazo, realizados pelos entes/órgãos públicos, sem a preocupação em desenvolver mecanismos e planos institucionais mais globais/abrangentes com vistas aos planejamentos de médio e longo prazo, incentivando uma governança pública por meio de processos lógicos.

Assim, considerando o material bibliográfico utilizado e os resultados obtidos em cada paper produzido ao longo deste estudo, respondendo à sua questão problema norteadora, conclui-se que é possível tornar os processos de monitoramentos realizados pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná, em suas auditorias operacionais ambientais, mais efetivos para o desenvolvimento local/regional.

Para tanto, além de medidas aspirando melhorias em seu procedimento formal, a fim de tornar os processos mais transparentes, padronizados e desburocratizados, ou seja, mais adequados ao novo modelo de sustentabilidade. Eles devem ser utilizados como instrumentos de fomento à realização de planejamentos públicos ambientais estratégicos, de médio/longo prazo, nos quais o Poder Legislativo, o órgão de controle interno, o ente auditado e envolvidos na problemática, possam debater e discutir estratégias hábeis e viáveis à resolução de problemas complexos e socioambientalmente relevantes.

Afinal, eles são fértil arena para elaboração de planejamentos estratégicos situacionais (PES) voltados para soluções de problemas ambientais desta natureza, tendentes a gerar contribuições significativas nos níveis locais e regionais.

6.4 ORIGINALIDADE, RESPOSTA À TESE E CONTRIBUIÇÕES DA PESQUISA

A atuação da administração pública no cenário contemporâneo se apresenta cada vez mais complexa, uma vez que a sociedade exige resultados efetivos das ações governamentais mediante a demonstração de uma gestão pública eficiente, eficaz, efetiva e econômica com investimentos públicos adequados.

Nesse contexto, as práticas cotidianas administrativas marcadas pela baixa qualidade governamental, pelo estilo retrógrado de fazer política e a ausência de planejamentos institucionais bem elaborados não condizem mais com as expectativas da atualidade.

Assim, o fomento de uma atuação cooperada entre as instituições públicas e os órgãos de controle, em especial os Tribunal de Contas, é imprescindível para a desburocratização do sistema público, almejando a priorização dos resultados públicos à população.

Essa parceria institucional colaborativa auxilia também os entes/órgãos, em especial os de pequeno porte, que possuem estrutura técnica ínfima, a adotarem políticas públicas e programas de governo eficazes à sua realidade local, a fim de contribuírem efetivamente para o aprimoramento da gestão ambiental e para o bem-estar da sociedade.

Nesse lume, por meio deste estudo constata-se que as auditorias operacionais são instrumentos hábeis para esta finalidade, pois a partir delas e principalmente dos seus procedimentos de monitoramentos, o Tribunal de Contas pode contribuir de forma ainda mais efetiva para o desenvolvimento local e regional.

É nesse aspecto que reside a originalidade do presente estudo, pois restou demonstrado, no decorrer do trabalho, que os processos fiscalizatórios estudados são instrumentos adequados para a elaboração de planejamentos estratégicos situacionais na área ambiental para os quais a atuação conjunta e simultânea do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, do órgão de Controle Interno e do Poder Legislativo se mostram imprescindíveis.

Ademais, analisando o material bibliográfico utilizado, especialmente o levantamento bibliométrico realizado no Capítulo 2, observa-se que muitos enfoques e abordagens foram dados às auditorias operacionais, mas nenhum deles defendeu a sua utilização como meio para elaboração de planejamentos estratégicos de médio/longo prazo na área ambiental.

O planejamento estratégico situacional criado pelo economista chileno Carlos Matus tem como tema central problemas públicos, com foco em um pensar sistematizado utilizando métodos para criar o futuro. É um modelo pautado na descentralização e na democracia, no qual o plano estratégico é fruto de uma criação coletiva, ou seja, fruto da interação de atores envolvidos na problemática a ser resolvida, indo assim ao encontro com os anseios da sociedade contemporânea.

Ademais, considerando todo o arcabouço técnico que as Cortes de Contas possuem, assim como a amplitude de sua atuação (multinível), os focos de suas auditorias operacionais ambientais devem ser mais amplos, voltados à resolução de problemas complexos tendentes a impactar no desenvolvimento sustentável dos municípios e/ou das regiões onde os entes/órgãos auditados estão localizados.

Desse modo, a tese defendida inicialmente restou confirmada ao final deste estudo, pois a participação de atores relevantes, a exemplo do legislativo e do órgão de controle interno, no processo de monitoramento das auditorias operacionais ambientais realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná, contribui positivamente para o desenvolvimento local/regional.

Enfatiza-se, entretanto, que os pressupostos de pesquisas foram parcialmente confirmados pois, para que as auditorias operacionais ambientais realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná contribuam positivamente para o desenvolvimento local/regional, são necessárias medidas institucionais visando à adequação dos procedimentos realizados com escopos mais ampliados, objetivando o fomento de discussões tendentes a gerarem planejamentos estratégicos situacionais de médio/longo prazo.

Conclui-se que o estudo na forma apresentada, se mostra relevante pois potencialmente colabora para o aperfeiçoamento de instrumentos públicos existentes, a exemplo dos processos analisados, contribuindo proativamente para uma governança alicerçada em processos lógicos, voltados à sustentabilidade ambiental e comprometidos com às finalidades públicas socioambientais.

6.5 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Como limitações do estudo cita-se, primeiramente, a ausência de padronização dos processos e dos relatórios de auditorias elaborados pelo Tribunal de Contas Paranaense, fato que dificultou, sobremaneira, a consolidação dos dados obtidos.

Além disso, a ausência dos planos de ações e dos relatórios de cumprimento das determinações pelos entes auditados, na maioria dos processos analisados,

prejudicou a análise de conteúdo das fiscalizações, principalmente daquelas cujo monitoramento ficou a cargo das inspetorias de controle externo, das quais não foram apresentados, sequer os percentuais de efetividade das medidas expedidas pelo Tribunal de Contas.

Em razão dessas limitações a análise dos benefícios da auditoria operacional na administração pública restringe-se à percepção subjetiva da autora, que o fez com base na análise de conteúdo realizada nos processos de Planejamento Anual de Fiscalização da Corte de Contas e no escopo/objetivo de cada auditoria operacional realizada, bem como no material bibliográfico utilizado.

6.6 CONTRIBUIÇÕES PARA TRABALHOS FUTUROS

Considerando o teor do presente trabalho, bem como, as limitações evidenciadas, sugere-se, para estudos futuros, investigações específicas sobre a importância do planejamento estratégico voltado à gestão pública ambiental, à eficiência da governança pública por meio de processos lógicos, ao controle externo ambiental prospectivo (preventivo e pedagógico), aos limites da atuação dos Tribunais de Contas por meio das auditorias operacionais e aos estudos sobre o papel dos Tribunais de Contas nas agendas ambientais internacionais.

ANEXO
FORMULÁRIO DE ENCAMINHAMENTO -
PEDIDO DE ACESSO À INFORMAÇÃO



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

FORMULÁRIO DE ENCAMINHAMENTO

Encaminho a petição com os seguintes dados:

ASSUNTO: **PEDIDO DE ACESSO À INFORMAÇÃO**

INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES

Breve descrição: Venho através do presente solicitar o rol de todas as "auditorias operacionais" realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná, constando a área fiscalizada, ano e número do processo. Desde já, pede e espera deferimento.

SUJEITOS DO PROCESSO

Requerente: CRISTHIAN CARLA BUENO DE ALBUQUERQUE

DOCUMENTOS ANEXOS

- Petição (Petição - Pedido de acesso à informação)

PETICIONÁRIO: CRISTHIAN CARLA BUENO DE ALBUQUERQUE, CPF 029.290.069-43, em seu próprio nome.

Curitiba, 08 de julho de 2021 17:48:14



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

EXTRATO DE AUTUAÇÃO Nº: 420122/21

Recebemos, mediante acesso ao serviço de peticionamento eletrônico eContas Paraná, a petição com os seguintes dados indicados pelo instaurador:

PROCESSO: 420122/21

ASSUNTO: **PEDIDO DE ACESSO À INFORMAÇÃO**

INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES

Breve descrição: Venho através do presente solicitar o rol de todas as "auditorias operacionais" realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná, constando a área fiscalizada, ano e número do processo. Desde já, pede e espera deferimento.

SUJEITOS DO PROCESSO

Requerente: CRISTHIAN CARLA BUENO DE ALBUQUERQUE

DOCUMENTOS ANEXOS

- Formulário de Encaminhamento
- Petição (Petição - Pedido de acesso à informação)

PETICIONÁRIO: CRISTHIAN CARLA BUENO DE ALBUQUERQUE, CPF 029.290.069-43, em seu próprio nome.

Curitiba, 08 de julho de 2021 17:48:44

EXCELENTÍSSIMO SENHOR DOUTOR PRESIDENTE DO TRIBUNAL DE
CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

CRISTHIAN CARLA BUENO DE ALBUQUERQUE, brasileira, casada, portadora do RG 8.039.814-0, inscrita no CPF n. 029290069-43, servidora desta Egrégia Corte de Contas, vem respeitosamente a presença de Vossa Excelência, requerer o rol de todas as "**AUDITORIAS OPERACIONAIS**" realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná, constando a área fiscalizada, ano e número do processo.

Tal pedido justifica-se para fins de subsidiar a análise de dados que serão utilizados na tese desta requerente.

Desde já, pede e espera deferimento.

Curitiba, 08/07/2021

Cristhian Albuquerque
Cristhian Carla Bueno de Albuquerque



Tribunal de Contas do Estado do Paraná

TERMO DE DISTRIBUIÇÃO Nº2829/2021

Processo Nº: 420122/21

Data e hora da distribuição: 08/07/2021 17:48:57

Assunto: PEDIDO DE ACESSO À INFORMAÇÃO

Entidade:

Interessado: CRISTHIAN CARLA BUENO DE ALBUQUERQUE

Exercício:

Modalidade de distribuição: conforme Art. 8º da Resolução 45/2014.

Relator: Conselheiro Presidente FABIO DE SOUZA CAMARGO

Impedimentos:



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

RECIBO DE PETIÇÃO INTERMEDIÁRIA Nº: 420203/21

Recebemos, mediante acesso ao serviço de peticionamento eletrônico eContas Paraná, a petição com os seguintes dados indicados pelo credenciado:

PROCESSO: 420122/21

ASSUNTO: **PEDIDO DE ACESSO À INFORMAÇÃO**

Tipo de petição: **PETIÇÃO DE OUTRA NATUREZA**

DOCUMENTOS ANEXOS

- Petição (complemento pedido de acesso Informação)

PETICIONÁRIO: **CRISTHIAN CARLA BUENO DE ALBUQUERQUE**, CPF 029.290.069-43, em seu próprio nome.

Email: **crisalbuquerque80@hotmail.com**

Telefone: **88336310**

Curitiba, 08 de julho de 2021 18:06:34

EXCELENTÍSSIMO SENHOR DOUTOR PRESIDENTE DO TRIBUNAL DE
CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Referente: Pedido de Acesso à Informação

Cristhian Carla Bueno de Albuquerque, já qualificada nos presentes autos, vem respeitosamente, a presença de Vossa Excelência, em complemento ao pedido inicial, solicitar a indicação das normas utilizadas por esta Egrégia Corte de Contas para a realização das auditorias operacionais.

Atenciosamente,

Pede e espera deferimento.

Cristhian Albuquerque

Cristhian Carla Bueno de Albuquerque



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ
GABINETE DA PRESIDÊNCIA

PROCESSO Nº: 420122/21
ENTIDADE: CRISTHIAN CARLA BUENO DE ALBUQUERQUE
INTERESSADO: CRISTHIAN CARLA BUENO DE ALBUQUERQUE
ADVOGADOS:
ASSUNTO: PEDIDO DE ACESSO À INFORMAÇÃO
DESPACHO: 1894/21

Trata-se de Pedido de Acesso à Informação formulado por Cristhian Carla Bueno de Albuquerque, mediante o qual solicita o rol de todas as auditorias operacionais realizadas por esta Corte, constando a área fiscalizada, ano e número do processo (peça 3). Em complemento ao pedido inicial requer, ainda, a indicação das normas utilizadas para a realização das citadas auditorias.

Encaminhem-se os autos à Coordenadoria-Geral de Fiscalização para manifestação, ficando autorizada, caso necessário, a proceder ao encaminhamento do feito às demais unidades técnicas, com vistas ao atendimento ao pedido formulado pelo interessado, devendo ser observado o disposto no art. 395, XVI do Regimento Interno deste Tribunal.

Não sendo possível conceder o acesso imediato às informações solicitadas, a unidade técnica responsável deverá apontar, em atenção ao disposto nos incisos do art. 15 da Resolução nº 45/2015:

- I) a data, local e o modo para o interessado realizar a consulta, efetuar a reprodução ou obter a certidão;
- II) as razões de fato ou de direito da recusa, total ou parcial, do acesso pretendido;
- III) que não possui a informação, indicando, se conhecido, o órgão ou a entidade que a detém.

Considerando o disposto no parágrafo único do art. 9º¹ e no art. 15², ambos da Resolução nº 45/2015, retornem os autos a esta Presidência, com as informações requeridas, em prazo não superior a 15 (quinze) dias, a contar da data da autuação do presente expediente (peça 2).

Gabinete da Presidência, 9 de julho de 2021.

-assinatura digital-
FABIO DE SOUZA CAMARGO
Presidente

¹ Art. 9º Sempre que possível a informação deverá ser prestada imediatamente, mediante o encaminhamento de certidão ou da documentação solicitada ao interessado.

Parágrafo único. Quando o pedido não puder ser atendido sem o concurso de outra unidade, a Presidência fixará prazo para que a unidade competente preste as informações requeridas.

² Art. 15. Não sendo possível conceder o acesso imediato, na forma disposta no artigo 9º, deverá ser informado ao requerente, em prazo não superior a 20 (vinte) dias.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ
COORDENADORIA-GERAL DE FISCALIZAÇÃO

PROCESSO Nº: 420122/21
ORIGEM: CRISTHIAN CARLA BUENO DE ALBUQUERQUE
INTERESSADO: CRISTHIAN CARLA BUENO DE ALBUQUERQUE
ASSUNTO: PEDIDO DE ACESSO À INFORMAÇÃO

DESPACHO Nº 658/21

Versa o presente expediente acerca de Pedido de Acesso à Informação formulado por **Cristhian Carla Bueno de Albuquerque**, mediante petição (peça 3), requerendo “o rol de todas as "AUDITORIAS OPERACIONAIS" realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná, constando a área fiscalizada, ano e número do processo”.

Em complemento ao pedido inicial, solicitou a indicação das normas utilizadas por esta Corte de Contas para a realização das auditorias operacionais (peça 6).

Vieram os autos à Coordenadoria-Geral de Fiscalização, por força do Despacho n.º 1894/21 (peça 7) para manifestação.

É o breve relatório.

Com vistas a atender ao Pedido de Acesso à Informação, encaminham-se os autos às Inspetorias de Controle Externo, para que possam se manifestar quanto ao rol de todas as auditorias operacionais por elas realizadas no âmbito das entidades estaduais, contemplando a área fiscalizada, o ano da fiscalização, o número do processo e as normas utilizadas para a realização de tais auditorias operacionais, observando-se as normativas e os prazos estabelecidos pelo Presidente Conselheiro Fabio de Souza Camargo no Despacho 1894/21 (peça 7).

Posto isto, encaminhem-se os autos, sucessivamente, à:

- I. 1ª Inspetoria de Controle Externo (1ª ICE);
- II. 2ª Inspetoria de Controle Externo (2ª ICE);
- III. 3ª Inspetoria de Controle Externo (3ª ICE);
- IV. 4ª Inspetoria de Controle Externo (4ª ICE);
- V. 5ª Inspetoria de Controle Externo (5ª ICE);



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ
COORDENADORIA-GERAL DE FISCALIZAÇÃO

- VI. 7ª Inspeção de Controle Externo (7ª ICE), e
VII. após, **retornem-se os autos a esta CGF**, para complementar as informações sobre auditorias operacionais realizadas no âmbito municipal.

CGF, 12 de julho de 2021.

-assinatura digital-
RAFAEL MORAIS GONÇALVES AYRES
Coordenador-Geral de Fiscalização
Matrícula nº 51298-2

RMC



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

PROCESSO Nº: 420122/21
ASSUNTO: PEDIDO DE ACESSO À INFORMAÇÃO
ENTIDADE: CRISTHIAN CARLA BUENO DE ALBUQUERQUE
INTERESSADO: CRISTHIAN CARLA BUENO DE ALBUQUERQUE

CERTIDÃO AUTOMÁTICA DE PUBLICAÇÃO

Certifica-se que o(a) Despacho nº 1894/2021 – Gabinete da Presidência, proferido(a) no processo acima citado, foi disponibilizado(a) no Diário Eletrônico do Tribunal de Contas do Estado do Paraná nº 2580, do dia 14/07/2021, considerando-se como data de publicação o primeiro dia útil seguinte ao da disponibilização no Diário, conforme o disposto nos §§ 3º e 4º, do art. 386, do Regimento Interno.

Curitiba, 15/07/2021



Tribunal de Contas do Estado do Paraná
1ª Inspeção de Controle Externo

PROCESSO N º : 420122/21
ORIGEM : CRISTHIAN CARLA BUENO DE ALBUQUERQUE
INTERESSADO : CRISTHIAN CARLA BUENO DE ALBUQUERQUE
ASSUNTO : PEDIDO DE ACESSO À INFORMAÇÃO
INFORMAÇÃO : 34/21

Preliminar e respeitosamente, a competência para realizar o levantamento processual de processos é da Diretoria de Protocolo nos termos do art. 168, inciso IV do Regimento Interno:

Art. 168. Compete à Diretoria de Protocolo: (Redação dada pela Resolução nº 24/2010)
IV - centralizar a prestação de informações sobre o trâmite de processos e de documentos protocolados;

Por conseguinte, de acordo com o art. 156 do Regimento Interno falece competência para essa Inspeção para responder ao levantamento requerido.

Outrossim, quanto à legislação aplicável é a Área de Jurisprudência vinculada à Escola de Gestão Pública que possui competência para esse mister, nos termos do art. 175-D, §2º, incisos I a VIII do Regimento Interno.

É a Informação.

1ª Inspeção de Controle Externo, 14 de julho de 2021

Luciane Maria Gonçalves Franco
Inspetora

1



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ
2ª INSPETORIA DE CONTROLE EXTERNO

PROCESSO N°: 420122/21

ORIGEM: CRISTHIAN CARLA BUENO DE ALBUQUERQUE

INTERESSADO: CRISTHIAN CARLA BUENO DE ALBUQUERQUE

ASSUNTO: PEDIDO DE ACESSO À INFORMAÇÃO

INFORMAÇÃO: 17/21

***Ementa:** Pedido de acesso à informação. Rol de todas as auditorias operacionais realizadas por este TCE, bem como das normas utilizadas para a realização das auditorias operacionais. Competência da Diretoria de Protocolo e Área de Jurisprudência, conforme artigo 168, IV e §2º do artigo 175-D do Regimento Interno, respectivamente.*

Trata-se de pedido de acesso à informação por meio do qual o requerente solicita o rol de todas as auditorias operacionais realizadas por este Tribunal de Contas do Estado, constando a área fiscalizada, ano e número do processo, além da indicação das normas utilizadas para a realização das auditorias operacionais.

Por meio do Despacho n° 658/21 (peça 8), a Coordenadoria-Geral de Fiscalização encaminha os autos à todas as Inspetorias de Controle para manifestação quanto ao pedido, com início pela 1ª ICE, que apresentou seus esclarecimentos por meio da Informação n° 34/21 (peça 10).

Esta 2ª Inspetoria de Controle Externo corrobora integralmente o contido na Informação n° 34/21 da 1ª Inspetoria, no sentido de que não compete às Inspetorias o levantamento dos dados solicitados, mas à Diretoria de Protocolo, conforme dispõe o artigo 168, IV do Regimento Interno, assim como compete à Área de Jurisprudência, de acordo com o §2º do artigo 175-D, a informação sobre as normas aplicáveis.

2ª ICE, em 19 de julho de 2021.

EMERSON ADEMAR GIMENES

Inspetor



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ
3ª INSPETORIA DE CONTROLE EXTERNO

PROCESSO Nº: 420122/21
ASSUNTO: PEDIDO DE ACESSO À INFORMAÇÃO
ENTIDADE: CRISTHIAN CARLA BUENO DE ALBUQUERQUE
INTERESSADO: CRISTHIAN CARLA BUENO DE ALBUQUERQUE

INFORMAÇÃO Nº 55/21

Trata-se de Pedido de Acesso à Informação formulado por Cristhian Carla Bueno de Albuquerque, no qual solicita o rol de todas as auditorias operacionais realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná, constando a área fiscalizada, ano e número do processo, além da indicação das normas utilizadas para a realização das auditorias operacionais (peças 3 e 6).

A Coordenadoria-Geral de Fiscalização (CGF), por meio do Despacho nº 658/21 (peça 8), encaminhou os autos às Inspetorias de Controle Externo para manifestação.

Destarte, diante das competências previstas no art. 157, III, do Regimento Interno (RI), informa-se que as auditorias realizadas no âmbito da 3ª Inspetoria de Controle Externo (3ª ICE), no biênio 2020-2021, estão disponibilizadas no *site* do Tribunal de Contas do Estado do Paraná no seguinte endereço:

<https://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/auditorias-especiais/235009/area/47>

Ainda, quanto a indicação das normas utilizadas, informa-se que os trabalhos foram conduzidos em conformidade com as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASPs)¹, bem como demais normas regimentais e atos normativos desta Corte de Contas.

Curitiba, 20 de julho de 2021.

¹ Resolução nº 76/2020 – TCE-PR.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ
3ª INSPETORIA DE CONTROLE EXTERNO

assinatura digital
LUCIANE FERRAZ BORTOLINI
Analista de Controle
Matrícula nº 51.236-2

De acordo, encaminhem-se os autos à 4ª Inspeção de Controle Externo, nos termos do Despacho nº 658/21 – CGF (peça 8)

assinatura digital
RITA DE CÁSSIA BOMPEIXE CARSTENS MOMBELLI
Inspeção de Controle Externo
Matrícula nº 50.862-4



PROTOCOLO nº : 420122/21

ASSUNTO : PEDIDO DE ACESSO À INFORMAÇÃO

ORIGEM : CRISTHIAN CARLA BUENO DE ALBUQUERQUE

INTERESSADO : CRISTHIAN CARLA BUENO DE ALBUQUERQUE

INFORMAÇÃO nº : 62/21

Trata-se de pedido de acesso à informação formulado pela **Sra. Cristhian Carla Bueno de Albuquerque** que solicita (peça n.º 03) o “rol de todas as **Auditorias Operacionais** realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná, constando a área fiscalizada, ano e número do processo”

Por meio do despacho n.º 658/21 (peça n.º 8), a Coordenadoria de Fiscalização desta Corte de Contas – com vistas ao atendimento do pleito – solicitou a manifestação das Inspeções de Controle Externo.

É o breve relatório.

Da Análise

Inicialmente, esta Inspeção de Controle Externo corrobora com a manifestação da 1ª Inspeção (peça n.º 10) na qual indica que, nos termos do art. 168, inciso IV do Regimento Interno, é de competência da Diretoria de Protocolo a centralização e prestação de informações sobre o trâmite de processos e de documentos protocolados.

Posto isto, relevante informar que as auditorias operacionais realizadas pelo TCE-PR constam do seu Plano Anual de Fiscalização (PAF) – e incluem, também, os trabalhos desenvolvidos pelas Inspeções de Controle Externo.

Os seus relatórios são de acesso público e estão disponíveis no próprio *site* do TCE-PR, podendo ser acessados por meio do endereço eletrônico abaixo:

<https://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/plano-anual-de-fiscalizacao-paf/235000/area/47>

Ademais, esta Inspeção destaca a “auditoria operacional” que realizou no “Sistema de Controle Interno” das empresas do Grupo Copel, cujo escopo de atuação



envolveu a avaliação acerca eficiência e eficácia dos controles administrativos, assim como a aderência destes controles a boas práticas de governança e *compliance*.

Tais fiscalizações geraram achados de auditorias que constam dos seguintes processos de Prestação de Contas Anuais (PCA) de 2019:

1. 275773/20 – Copel Holding;
2. 276087/20 – Copel Geração e Transmissão;
3. 277105/20 – Copel Comercialização;
4. 273983/20 – Copel Telecomunicações;
5. 262191/20 – Copel Distribuição.

É a informação.

Curitiba, 20 de julho de 2021.

FERNANDO FERREIRA MATIAS
Gerente de Fiscalização
assinatura digital

RODRIGO DUARTE DAMASCENO FERREIRA
Inspetor de Controle
assinatura digital



Tribunal de Contas do Estado do Paraná
5ª Inspeção de Controle Externo

PROCESSO Nº: 420122/21
ENTIDADE: CRISTHIAN CARLA BUENO DE ALBUQUERQUE
INTERESSADO: CRISTHIAN CARLA BUENO DE ALBUQUERQUE
ASSUNTO: PEDIDO DE ACESSO À INFORMAÇÃO
INFORMAÇÃO: 15/21

Trata-se de Pedido de Acesso à Informação formulado pela Sra. Cristhian Carla Bueno de Albuquerque, por meio do qual solicita o rol de todas as auditorias operacionais realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná, constando a área fiscalizada, ano e número do processo, além da indicação das normas utilizadas para a realização das mesmas (peças 3 e 6).

Por meio do Despacho n.º 658/21 (peça 8), a Coordenadoria-Geral de Fiscalização – CGF encaminhou os autos às Inspeções de Controle Externo para manifestação.

Assim, diante das competências previstas no artigo 157, inciso III, do Regimento Interno¹, esta 5ª Inspeção de Controle Externo – ICE informa no quadro abaixo **somente as auditorias operacionais** realizadas pela Unidade, no triênio 2019-2021, conforme requerido pela interessada:

ANO DA FISCALIZAÇÃO	PROCESSO	ORGÃO/ENTIDADE	TEMA
2019	97249/20	SESP / POLÍCIA CIENTÍFICA	Produção de Laudos Periciais
2019	854048/19	SEDU / PARANACIDADE	Política Desenvolvimento Urbano
2019	89750/20	SEAP / PARANAPREVIDENCIA	Plano de Custeio
2019	779216/19	SESP / DEPEN	Controle Contratações Públicas do DEPEN
2020	516142/20	SEAP / PARANAPREVIDENCIA	RPPS - Nota Técnica Atuarial
2020	559488/20	COMEC	Transporte Coletivo Intermunicipal
2020	773110/20	DIVERSOS	Controles e Processo da Folha de Pagamento Estadual
2020	102112/21	BRDE	Carteira de Crédito da Agência Curitiba/PR
2020	695985/20	AGEPAR	Monitoramento Agepar

¹ Artigo 157. Compete às Inspeções as seguintes atribuições: (Redação dada pela Resolução n.º 58/2016)
 III - realizar levantamentos, acompanhamentos, auditorias, inspeções e monitoramentos dentro de sua área de atuação;



Tribunal de Contas do Estado do Paraná
5ª Inspeção de Controle Externo

2020	633165/20	SESP/DEPEN	Monitoramento Sistema Carcerário
2020/2021	282358/21	AGEPAR	2RTP Saneamento
2020/2021	299196/21	MP	Governança
2020/2021	304513/21	CASA CIVIL	Governança
2020/2021	322229/21	CEL. EPAR	Governança
2020/2021	332771/21	PARANA PREVIDENCIA	Governança
2020/2021	346713/21	PARANA CIDADE	Governança

Salienta-se ainda que referidas informações também estão disponibilizadas no site do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, nos seguintes endereços:

<https://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/auditorias-especiais/235009/area/47>

<https://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/plano-anual-de-fiscalizacao-paf/235000/area/47>

Por fim, esta Inspeção esclarece que os trabalhos foram desenvolvidos em conformidade com as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASPs), bem como as demais normas regimentais e atos normativos desta Corte de Contas.

É a informação.

Encaminhe-se o presente expediente para a 7ª Inspeção de Controle Externo – ICE, nos termos do Despacho n.º 658/21 (peça 8).

5ª ICE, 21 de julho de 2021

- Assinatura digital -
MAURO MUNHOZ
Inspetor


TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

7ª Inspeção de Controle Externo

PROCESSO Nº: 420122/21
 ASSUNTO: PEDIDO DE ACESSO À INFORMAÇÃO
 ENTIDADE: CRISTHIAN CARLA BUENO DE ALBUQUERQUE
 INTERESSADO: **CRISTHIAN CARLA BUENO DE ALBUQUERQUE**

INSTRUÇÃO Nº 62/21

Em atenção ao Pedido de Acesso à Informação protocolado por Cristhian Carla Bueno de Albuquerque, CPF 029.290.069-43, e considerando a competência institucional da 7ª Inspeção de Controle Externo de fiscalizar, no quadriênio 2019-2022, as entidades relacionadas na Portaria nº 281/2021, esta unidade técnica, apresenta a seguir o rol das "auditorias operacionais" realizadas, constando a área fiscalizada, ano e número do processo.

Processo	Ano	Entidade(s) fiscalizada(s)	Objeto da Auditoria
249.098/20	2020	Instituições Estaduais de Ensino Superior (IEES)	Fiscalização realizada na área de gestão de pessoas. Atividade de processamento de pagamentos. Análise da legalidade dos pagamentos derivados do exercício do direito a férias.
259.468/20	2020	Instituições Estaduais de Ensino Superior (IEES)	Fiscalização realizada na área de gestão de pessoas. Realização de compensação de horários pelos servidores.
509.820/20	2020	Instituições Estaduais de Ensino Superior (IEES)	Fiscalização realizada na área de gestão de pessoas. Pagamento da gratificação de serviço extraordinário aos servidores regidos pela Lei nº 11.713/1997, que dispõe sobre as carreiras técnica universitária e do magistério.
533.950/20	2020	Instituições Estaduais de Ensino Superior (IEES)	Fiscalização realizada com o intuito de identificar o Índice de Transparência dos Portais das IEES.
710.771/20	2020	Instituições Estaduais de Ensino Superior (IEES)	Representação Judicial realizada por agentes universitários, professores, servidores ocupantes de cargo em comissão e por advogados contratados por tempo determinado (temporários).
756.020/20	2020	Fundação Araucária	Avaliação da existência formal de quadro


TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

7ª Inspeção de Controle Externo

			de pessoal na instituição, verificando o cumprimento da legislação aplicável e os critérios estabelecidos para a consecução da gestão de pessoal.
284.653/21	2021	Instituições Estaduais de Ensino Superior (IEES)	Fiscalização realizada na área de gestão de pessoas. Pagamento da gratificação de adicional noturno aos servidores regidos pela Lei nº 11.713/1997, que dispõe sobre as carreiras técnica universitária e do magistério.

Cabe informar, ainda, que esta Inspeção de Controle participou de duas auditorias que foram designadas pela Presidência deste Tribunal de Contas, a saber:

PROCESSO	EMENTA
33.574/19	Acompanhamento do Programa Escola 1000 do Governo do Estado.
23.614/21	Avaliação da taxinomia de Serviço Social Autônomo Agência Paraná de Desenvolvimento (APD), os objetivos e metas a justificar a sua existência, viabilidade de sua manutenção e, ainda, o resultado de suas atividades e os possíveis retornos à sociedade paranaense.

É a manifestação.

Devolva-se à CGF.

7ª ICE, em 22 de julho de 2021.

ELIANE RODRIGUES GUIMARÃES
Inspeção de Controle em exercício



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ
COORDENADORIA-GERAL DE FISCALIZAÇÃO

PROCESSO Nº: 420122/21
ORIGEM: CRISTHIAN CARLA BUENO DE ALBUQUERQUE
INTERESSADO: CRISTHIAN CARLA BUENO DE ALBUQUERQUE
ASSUNTO: PEDIDO DE ACESSO À INFORMAÇÃO

DESPACHO Nº 751/21

Trata-se de Pedido de Acesso à Informação protocolado pela Sra. Cristhian Carla Bueno de Albuquerque, mediante petição (peça 3), por meio da qual solicita "o rol de todas as "AUDITORIAS OPERACIONAIS" realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná, constando a área fiscalizada, ano e número do processo".

Em complemento ao pedido inicial, solicitou a indicação das normas utilizadas por esta Corte de Contas para a realização das auditorias operacionais (peça 6).

É o relatório.

Preliminarmente, com vistas a atender ao presente Pedido de Acesso à Informação, por meio do despacho nº 658/21 – CGF, peça 8, houve o encaminhamento dos autos às Inspetorias de Controle Externo para manifestação quanto ao rol de todas as auditorias operacionais por elas realizadas no âmbito das entidades estaduais.

Nesta oportunidade, retorna o presente processo contendo a manifestação das Inspetorias de Controle Externo.

Desta forma, em complementação às informações prestadas pelas Inspetorias de Controle Externo (vide peças 10 a 15), esta Coordenadoria Geral de Fiscalização – CGF informa que, em consulta ao portal oficial do TCE-PR na internet¹, foram identificadas as seguintes fiscalizações que envolveram aspectos operacionais:

¹ Página "Plano Anual de Fiscalização – PAF" no site oficial do TCE-PR. Disponível em: <https://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/plano-anual-de-fiscalizacao-paf/235000/area/47>. Acesso em 23/07/2021.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ
COORDENADORIA-GERAL DE FISCALIZAÇÃO

Ano	Área	Fonte da informação
2008	Educação	https://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/auditoria-operacional-educacao/206/area/47
2009	Saúde	https://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/auditoria-operacional-saude/207/area/47
2010	Meio ambiente	https://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/auditoria-operacional-meio-ambiente/208/area/47
2010-2011	Saneamento	https://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/auditoria-operacional-saneamento/235030/area/47
2011	Segurança	https://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/auditoria-operacional-seguranca/235031/area/47
2011-2012	Variadas	https://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/paf-social/235502/area/47
2011	Meio ambiente (1 de 2)	https://www1.tce.pr.gov.br/multimedia/2012/10/pdf/00237332.pdf página 8
2011	Meio ambiente (2 de 2)	https://www1.tce.pr.gov.br/multimedia/2012/10/pdf/00237332.pdf página 8
2016	Educação	https://www1.tce.pr.gov.br/multimedia/2016/12/pdf/00307955.pdf página 9
2016	Saúde	https://www1.tce.pr.gov.br/multimedia/2016/12/pdf/00307955.pdf página 12
2017	Educação	https://www1.tce.pr.gov.br/multimedia/2018/3/pdf/00325430.pdf página 11
2017	Meio ambiente (saneamento)	https://www1.tce.pr.gov.br/multimedia/2018/3/pdf/00325430.pdf página 15
2017	Saúde	https://www1.tce.pr.gov.br/multimedia/2018/3/pdf/00325430.pdf página 26
2017	Segurança	https://www1.tce.pr.gov.br/multimedia/2018/3/pdf/00325430.pdf página 29
2018	Saúde	https://www1.tce.pr.gov.br/multimedia/2019/1/pdf/00334033.pdf página 7

Página "Auditorias Operacionais – AOPs" no site oficial do TCE-PR. Disponível em: <https://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/auditorias-operacionais-aops/43/area/47>. Acesso em 23/07/2021.

Página "PAF Social", no site oficial do TCE-PR. Disponível em: <https://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/paf-social/235502/area/47>. Acesso em 23/07/2021.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ
COORDENADORIA-GERAL DE FISCALIZAÇÃO

2018	Educação	https://www1.tce.pr.gov.br/multimedia/2019/1/pdf/00334033.pdf página 11
2018	Saneamento	https://www1.tce.pr.gov.br/multimedia/2019/1/pdf/00334033.pdf página 17
2018	Urbanismo	https://www1.tce.pr.gov.br/multimedia/2019/1/pdf/00334033.pdf página 24
2019	Educação	https://www1.tce.pr.gov.br/multimedia/2020/3/pdf/00344078.pdf página 9
2019	Saneamento	https://www1.tce.pr.gov.br/multimedia/2020/3/pdf/00344078.pdf página 16
2019	Saúde	https://www1.tce.pr.gov.br/multimedia/2020/3/pdf/00344078.pdf página 21
2019	Urbanismo	https://www1.tce.pr.gov.br/multimedia/2020/3/pdf/00344078.pdf página 26
2020	Saneamento	https://www1.tce.pr.gov.br/multimedia/2021/3/pdf/00355318.pdf página 72

Por fim, cumpre também informar que o TCE-PR adota as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP), emitidas pelo Instituto Rui Barbosa (IRB). Tais Normas tratam dos Princípios Básicos e Pré-requisitos para o Funcionamento dos Tribunais de Contas Brasileiros (NBASP Nível 1), dos Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público (NBASP Nível 2) e dos Requisitos Mandatórios para Auditorias do Setor Público (NBASP Nível 3).²

É a informação.

Posto isso, encaminhem-se os autos ao Gabinete da Presidência (GP) para deliberações, sugerindo comunicação ao Requerente, consoante art. 7º da Instrução de Serviço nº 115/2017³, e não havendo diligências adicionais, remessa

² Página "Fiscalização" no site oficial do TCE-PR. Disponível em: <https://www1.tce.pr.gov.br/contenudo/fiscalizacao/25/area/47>. Acesso em 23/07/2021.

³ **Art. 7º** O Tribunal de Contas adotará, no que couber, as providências administrativas para o petiçãoamento e as comunicações, preferencialmente por meio eletrônico, referentes aos requerimentos externos e ofícios de que tratam os arts. 4º e 5º desta Instrução de Serviço.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ
COORDENADORIA-GERAL DE FISCALIZAÇÃO

à Diretoria de Protocolo (DP) para encerramento, nos termos do art. 16, LVIII⁴, do Regimento Interno desta Corte e arquivamento.

CGF, 23 de julho de 2021.

-assinatura digital-

RAFAEL MORAIS GONÇALVES AYRES

Coordenador-Geral de Fiscalização

Matrícula nº 51298-2

JBS

⁴ **Art. 16.** Além das atribuições previstas no art. 122, da Lei Complementar nº 113/2005, compete ao Presidente:
(...) LVIII - determinar o encerramento dos requerimentos de matéria de sua atribuição.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ
GABINETE DA PRESIDÊNCIA

PROCESSO Nº: 420122/21
ENTIDADE: CRISTHIAN CARLA BUENO DE ALBUQUERQUE
INTERESSADO: CRISTHIAN CARLA BUENO DE ALBUQUERQUE
ADVOGADOS:
ASSUNTO: PEDIDO DE ACESSO À INFORMAÇÃO
DESPACHO: 2064/21

Retornam os autos com as Informações nº 34/21-1ICE, 17/21-2ICE, 55/21-3ICE, 62/21-4ICE, 15/21-5ICE, a Instrução nº 62/21-7ICE e o Despacho nº 751/21-CGF (peças 10 a 16) por meio dos quais a 1ª, 2ª, 3ª, 4ª, 5ª, 7ª Inspetorias de Controle Externo e a Coordenadoria-Geral de Fiscalização manifestam-se em relação à solicitação formulada por Cristhian Carla Bueno de Albuquerque.

Comunique-se à solicitante na forma do art. 7º¹ da Instrução de Serviço nº 115/2017.

Encaminhem-se os autos à Ouvidoria de Contas para as anotações pertinentes, nos termos do art. 13 da Resolução nº 45/2014², e, na sequência, à Diretoria de Protocolo para disponibilização de cópia dos presentes autos ao interessado, e, após, para encerramento do feito, nos termos do art. 16, LVIII³, do Regimento Interno deste Tribunal, e arquivamento do processo.

Gabinete da Presidência, 26 de julho de 2021.

-assinatura digital-
FABIO DE SOUZA CAMARGO
 Presidente

1 O Tribunal de Contas adotará, no que couber, as providências administrativas para o peticionamento e as comunicações, preferencialmente por meio eletrônico, referentes aos requerimentos externos e ofícios de que tratam os arts. 4º e 5º desta Instrução de Serviço.

2 Art. 13. Entregues as informações solicitadas ou, no caso de indeferimento, transcorrido o prazo legal sem que tenha havido interposição de recurso, o Presidente ou Relator, conforme o caso, determinará o encerramento do processo, com encaminhamento à Ouvidoria para anotação.

3 Art. 16. Além das atribuições previstas no art. 122, da Lei Complementar nº 113/2005, compete ao Presidente: (...)

LVIII - determinar o encerramento dos requerimentos de matéria de sua atribuição.

**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ**

PROCESSO Nº: 420122/21
ASSUNTO: PEDIDO DE ACESSO À INFORMAÇÃO
ENTIDADE: CRISTHIAN CARLA BUENO DE ALBUQUERQUE
INTERESSADO: CRISTHIAN CARLA BUENO DE ALBUQUERQUE

CERTIDÃO AUTOMÁTICA DE PUBLICAÇÃO

Certifica-se que o(a) Despacho nº 2064/2021 – Gabinete da Presidência, proferido(a) no processo acima citado, foi disponibilizado(a) no Diário Eletrônico do Tribunal de Contas do Estado do Paraná nº 2591, do dia 29/07/2021, considerando-se como data de publicação o primeiro dia útil seguinte ao da disponibilização no Diário, conforme o disposto nos §§ 3º e 4º, do art. 386, do Regimento Interno.

Curitiba, 30/07/2021



Tribunal de Contas do Estado do Paraná
Diretoria de Protocolo

PROCESSO N.º : 420122/21
ORIGEM : CRISTHIAN CARLA BUENO DE ALBUQUERQUE
INTERESSADO : CRISTHIAN CARLA BUENO DE ALBUQUERQUE
ASSUNTO : PEDIDO DE ACESSO À INFORMAÇÃO
INFORMAÇÃO : 4912/21

Informo que procedi à liberação de cópias deste processo no CPF nº. 029.290.069-43 em atendimento ao Despacho nº. 2064/21 do Exmo. Sr. Presidente, Conselheiro Fabio de Souza Camargo.

Outrossim, informo que efetuei a comunicação da liberação de cópias dos autos ao interessado por meio do seu endereço eletrônico: crisalbuquerque80@hotmail.com, conforme abaixo elencado.

DP, em 27 de julho de 2021.

CRISTIANO DE MEDEIROS ALVES PEREIRA

Assessor Executivo de Diretoria

50.403-3

DP



Tribunal de Contas do Estado do Paraná Diretoria de Protocolo

Acesso a Informação Tribunal de Contas do Paraná processo 420122/21.



Prezada Senhora,
CRISTIAN CARLA BUENO DE ALBUQUERQUE

Atendendo ao Despacho nº 206421 – GP e tendo em vista a adoção do processo eletrônico por este Tribunal, nos termos da Lei Complementar 129/2009, segue o caminho para visualização dos processos abaixo indicados, em atenção ao seu pedido de acesso a informação.

1. Acesso o site do Tribunal em www.tce.pr.gov.br;
2. Clicar na opção **Portal e Contas Paraná** no menu à esquerda;
3. Selecionar a opção **Cópia de Autos Digitais**;
4. Indicar o número do processo **42012221**;
5. Indicar o número do CPF: **029.290.069-43**;
6. Clicar em **Exibir cópia**.

Caso o conteúdo não atenda integralmente à solicitação, é possível formular novo pedido à Ouvidoria, informando o processo nº **42012221**.

Os canais oficiais podem ser acionados pelos seguintes caminhos:

- preenchimento de formulário eletrônico no Portal deste Tribunal: <http://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/pedido-de-acesso-a-informacao?34573area5>; ou
- telefone, pela linha direta com a Ouvidoria: 0800-645-0645.

Solicitamos a gentileza de confirmar o recebimento deste e-mail.

Atenciosamente,

Julio Spier da Silva Leme
Estatuário
Matrícula nº 926847.

Entregue: Acesso a Informação Tribunal de Contas do Paraná processo 420122/21.

postmaster@outlook.com

Enviada: qui 29/07/2021 13:20

Para: DP TCEPR

A sua mensagem foi entregue aos seguintes destinatários:

crisalbuquerque80@hotmail.com

Assunto: Acesso a Informação Tribunal de Contas do Paraná processo 420122/21.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

PROCESSO Nº: 420122/21
ASSUNTO: PEDIDO DE ACESSO À INFORMAÇÃO
ENTIDADE: CRISTHIAN CARLA BUENO DE ALBUQUERQUE
INTERESSADO: **CRISTHIAN CARLA BUENO DE ALBUQUERQUE**
ADVOGADO /
PROCURADOR:

CERTIDÃO DE ANOTAÇÃO

Certifico que esta Ouvidoria procedeu às anotações pertinentes, em atenção ao contido no Art. 13 da Resolução nº 45/2014 - Tribunal de Contas.

Encaminhem-se os autos à Diretoria de Protocolo – DP, para atendimento ao Despacho n.º 2064/2021– GP (peça 17).

Ouvidoria de Contas, em 30 de julho de 2021.

PATRICK MACHADO

Ouvidor