



INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO  
*GOVERNANÇA PÚBLICA E CONTROLE EXTERNO*  
*ARTIGO CIENTÍFICO*

**ANÁLISE DA EFICÁCIA DAS AUDITORIAS OPERACIONAIS NO ÂMBITO DO  
TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE GOIÁS**

ANALYSIS OF THE EFFECTIVENESS OF OPERATIONAL AUDITS IN THE COURT  
OF ACCOUNTS OF THE STATE OF GOIÁS

JOSÉ DIVINO LOPES FRANCO

GOIÂNIA

2017



INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO  
*GOVERNANÇA PÚBLICA E CONTROLE EXTERNO*  
*ARTIGO CIENTÍFICO*

**ANÁLISE DA EFICÁCIA DAS AUDITORIAS OPERACIONAIS NO ÂMBITO DO  
TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE GOIÁS**

Trabalho de Artigo Científico apresentado ao Curso de Pós-Graduação em governança pública e controle externo, como requisito parcial para obtenção do título de especialista em gestão pública e controle externo.

Goiânia, 16 de fevereiro de 2017.

## ANÁLISE DA EFICÁCIA DAS AUDITORIAS OPERACIONAIS NO ÂMBITO DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE GOIÁS

**Sumário:** Introdução. 1. Auditorias. 2. Auditorias operacionais. 3. Pontos críticos para sucesso das AOPS. 4. Como o Tribunal de Contas lida com esses pontos críticos. 5. Considerações finais.

### RESUMO:

Um dos principais instrumentos de atuação do controle externo são as auditorias, entre as quais destaca-se a de natureza operacional, que tem por objetivo verificar os graus de eficácia, eficiência, efetividade e eventuais disfunções de uma atividade, programa, órgão ou serviço governamental, gerando, como resultado, determinações corretivas ao ente auditado ou recomendações para a implementação de oportunidades de melhoria. A eficácia da auditoria operacional pode ser medida a partir da aferição dos resultados práticos advindos dessas determinações e recomendações expedidos pelo órgão de controle externo. Sob esse prisma, o presente artigo analisa aspectos da eficácia das auditorias operacionais, a partir de conceitos legais, doutrinários, pesquisa jurisprudencial.

**Palavras-Chave:** Auditoria operacional, controle externo. Tribunal de Contas. Avaliação governamental. Administração Pública.

### ABSTRACT:

One of the main instruments of external control is audits, among which the most important is the operational one, whose purpose is to verify the effectiveness, efficiency, effectiveness and possible dysfunctions of an activity, program, organ or governmental service, Generating, as a result, corrective determinations to the audited entity or recommendations for the implementation of improvement opportunities. The effectiveness of the operational audit can be measured from the assessment of the practical results derived from these determinations and recommendations issued by the external control body. From this perspective, this article analyzes aspects of the effectiveness of operational audits, based on legal concepts, doctrine, jurisprudential research.

**Key Words:** Operational audit, external control. Audit Office. Governmental evaluation. Public administration.

## 1 INTRODUÇÃO

O presente artigo busca avaliar os aspectos que influem sobre o resultado efetivo das auditorias operacionais, ou seja, confirmar se, no mundo dos fatos, a auditoria operacional sai do plano da mera decisão ou determinação do tribunal de contas e passa a mudar a situação preexistente, gerando eficiência, eficácia, efetividade e equidade na aplicação das políticas públicas.

Foi realizada pesquisa jurisprudencial das Auditorias Operacionais julgadas pelo TCE-GO que já tenham sido objeto de monitoramento, pesquisa bibliográfica. Foi realizada análise e sistematização das áreas/funções contempladas nas AOPS.

O controle da administração pública é um poder-dever atribuído pela Constituição ao poder Legislativo e às Cortes de Contas. Os Tribunais de Contas receberam diretamente da Carta Magna parcela significativa dessa responsabilidade a partir dos seus Artigos 70 e seguintes, tendo inclusive a Carta Maior reservado seção exclusiva para tratar da fiscalização contábil, financeira e orçamentária.

O controle externo é exercido pelos parlamentos nacionais com o auxílio das Entidades de Fiscalização Superior (Tribunal de Contas da União, no âmbito da União, Tribunal de Contas do Estado no âmbito dos Estados, Tribunal de Contas dos Municípios, para exercer a fiscalização dos Municípios, nos Estados em que já foram criados, pois é vedada constitucionalmente a criação de novos órgãos de contas para o âmbito municipal, função essa que foi repassada para os Tribunais de Contas do Estado, com o advento da atual Constituição). Tais instituições formulam opinião independente sobre os gastos públicos.

Não se deve entender o termo auxílio como algo menor. Este termo disposto no artigo 71 da Constituição não demonstra qualquer espécie de subordinação hierárquica da Corte de Contas ao Congresso. A função de controle é diretamente atribuída pela Carta Maior, não só ao Tribunal de Contas da União, mas a todas as Cortes de Contas da Federação Brasileira, que



INSTITUTO BRASILENSE DE DIREITO PÚBLICO  
GOVERNANÇA PÚBLICA E CONTROLE EXTERNO  
ARTIGO CIENTÍFICO

exercem competências próprias, inclusive desvinculadas das atribuições do Congresso. Também não confere poder das Cortes de Contas sujeitos à sua fiscalização.

Há alguns anos já difundida e realizada pelos Tribunais de Contas Estaduais e pelo Tribunal de Contas da União, a auditoria operacional busca averiguar a melhoria trazida à Sociedade, pois não basta realizar uma ação que não traga benefícios à mesma, tendo em vista que o objetivo maior dos órgãos públicos é a satisfação do interesse público.

O estudo se inicia com uma breve descrição dos marcos teóricos, seguida da problematização do tema. Na sequência, são analisados os pontos críticos para o sucesso das auditorias operacionais.

A relevância do tema revela-se pela sua matriz constitucional e capilaridade com os demais ramos do Direito, bem como pela sua interdisciplinaridade. Nesse conjunto de variáveis entrelaçadas afloram princípios, limitações e conceitos gerais que suscitam estudos mais dedicados.

Outro aspecto a denotar a relevância do tema é a evolução da Sociedade brasileira, a cobrar cada vez mais dos seus políticos e governantes não só a legalidade na gestão da coisa pública, mas também que realizem os gastos públicos com legitimidade, economicidade, eficiência e eficácia, de modo a justificar a alta carga tributária, que impõe um retorno adequado à população, tudo guiado pelo princípio da Supremacia do Interesse Público da Sociedade.

O Controle Externo é a atividade fiscalizatória exercida pelo Poder legislativo em nível federal, estadual ou municipal. É atribuição precípua desse poder, juntamente com a atribuição legiferante, sendo esta mais conhecida por razões históricas e culturais.

Para cumprimento de sua função institucional, os Tribunais de Contas utilizam de diversos instrumentos, de modo a atingir o efetivo exercício de suas competências traçadas na Constituição da República.

Um desses instrumentos é a Auditoria Operacional, prevista no artigo 71, inciso IV, da Lei Maior, *in verbis*:

INSTITUTO BRASILENSE DE DIREITO PÚBLICO  
GOVERNANÇA PÚBLICA E CONTROLE EXTERNO  
ARTIGO CIENTÍFICO

IV - realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário (...)

Segundo o artigo 239 do Regimento Interno do Tribunal de Contas da União, a Auditoria é o instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos a sua jurisdição, quanto ao aspecto contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial.

O mesmo Regimento dispõe especificamente sobre a Auditoria Operacional em seu inciso II, que trata justamente de seu objetivo, qual seja, avaliar o desempenho dos órgãos e entidades jurisdicionados, assim como dos sistemas, programas, projetos e atividades governamentais, quanto aos aspectos de economicidade, eficiência e eficácia dos atos praticados<sup>1</sup>.

Em seu Manual de Auditoria Operacional, aprovado pela portaria-SEGECEX nº4, de 26 de fevereiro de 2010, o Tribunal de Contas da União conceitua a Auditoria Operacional como exame independente e objetivo da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública.

Segundo Araújo,

(...) O termo auditoria, etimologicamente falando, origina-se do latim *audire*, “ouvir”. Inicialmente os ingleses o traduziram como *auditing* para designar, exclusivamente, o conjunto de procedimentos técnicos para a revisão dos registros contábeis. Em nossos dias, é praticamente uníssono o entendimento de que prevalece o seu sentido mais amplo, que consiste na ação independente de se confrontar uma determinada condição com um critério preestabelecido, que se configura como a situação ideal, para que se possa opinar ou comentar a respeito. A auditoria é, simplesmente, a comparação imparcial entre o fato concreto e o desejado, com o intuito de expressar uma opinião ou de emitir comentários, materializados em relatórios de auditoria. (ARAÚJO, 2004, p. )

Nas Normas de Auditoria Governamental-NAG aplicáveis ao Controle Externo

Brasileiro temos a seguinte definição:

---

<sup>1</sup>BRASIL. Tribunal de Contas da União. Regimento Interno do Tribunal de Contas da União. Brasília: TCU. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/normativos/regimentos>. Acesso em: 9/3/2017.

A auditoria governamental é o exame efetuado em entidades da administração direta e indireta, em funções, subfunções, programas, ações (projetos, atividades e operações especiais), áreas, processos, ciclos operacionais, serviços, sistemas e sobre a guarda e aplicação de recursos públicos por outros responsáveis, em relação aos aspectos contábeis, orçamentários, financeiros, econômicos, patrimoniais e operacionais, assim como acerca da confiabilidade do sistema de controle interno (SCI).

Albuquerque afirma que

Antes de examinar o conteúdo e características dessa modalidade de auditoria, é fundamental dirimir uma questão de ordem terminológica. As auditorias realizadas pelas EFS (Entidades Fiscalizadoras Superiores), com foco no desempenho possuem nomenclatura diversa, dependendo do país ou região ou organização que a utilize. (...). Ao editar, em 2004, normas específicas para tratar dessa modalidade auditorial, a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai) adotou a expressão *performance auditing*, normalmente traduzida para o português como auditoria de desempenho. Esse foi o termo escolhido pelo TCU ao editar, em 1998, o seu Manual de Auditoria de Desempenho (TCU, 1998a). O vigente Manual de Auditoria Operacional, aprovado em 2000 (TCU, 2000a), incorporou, entretanto, a expressão presente na Constituição Federal (artigo 70). (ALBUQUERQUE, 2007).

De acordo com Souza, em referência à Auditoria Operacional

... este tipo de procedimento auditorial consiste numa atividade de assessoramento ao gestor público, com vistas a aprimorar as práticas dos atos e fatos administrativos, sendo desenvolvida de forma tempestiva no contexto do setor público, atuando sobre a gestão, seus programas governamentais e sistemas informatizados. (SOUZA, 2011)

À luz desses marcos teóricos, surgem as seguintes indagações que motivam o presente estudo:

- quais são os principais fatores para o sucesso das AOPS no Âmbito do TCE?
- é possível a avaliação dos resultados obtidos?

Esses problemas de pesquisa são aqui enfrentados a partir da análise das seguintes hipóteses:

- as auditorias operacionais têm potencial para melhorar o desempenho dos entes públicos

- a execução das políticas públicas analisadas pelas auditorias operacionais é afetada por conflitos de interesse;
- os critérios para escolha do objeto a ser auditado influenciam no resultado e no sucesso da auditoria.
- a realização das AOPS otimiza a utilização dos recursos públicos, trazendo qualidade a gastos que embora imaculados do câncer da corrupção, não são utilizados da melhor forma.

## I – AUDITORIAS

Tendo sempre em mente a divisão das modalidades auditoriais em dois grandes grupos, do setor público (ou governamentais) e do setor privado, e cada uma de suas classificações, de acordo com o objeto auditado (financeira, contábil, operacional, regularidade, etc), passamos primeiramente a narrar seus conceitos mais gerais.

### ➤ ORIGEM

Na Inglaterra, a fiscalização das receitas públicas e do tesouro (conferência de valores monetários arrecadados e verificação da capacidade financeira dos cidadãos em função do elevado apetite do trono pelos gastos na corte) (CRUZ,1997).

Na Índia, o Código de Manu faz referências à ordem administrativa, demonstrando a presença de funções de auditoria pública. (D'ÁURIA, 1949 *apud* SLOMSKI, 2007).

### ➤ CONCEITOS

Auditoria é antes de tudo um processo, com planejamento e metodologia própria, formado por avaliações durante sua execução e ao seu final um relatório com a comunicação dos resultados. Deve este processo ser documentado e seguir um padrão de atividades, de modo a garantir as evidências obtidas. Deve ela ser realizada por servidores com independência funcional em relação ao objeto auditado, para se guardar a devida impessoalidade, livrando esse processo de qualquer resquício de subjetividade, garantindo assim uma avaliação objetiva.

A sociedade, detentora do poder e recursos estatais, da qual todo poder emana, delega ao Estado as funções de realizar o bem comum, público, o interesse público. A sociedade exige que a utilização desses recursos e poderes ocorra de forma legal, legítima, transparente e possível de averiguação e conferência a qualquer momento, garantindo a lisura no tratamento da coisa pública. Essa delegação implica na obrigação constante de prestação de contas por parte do gestor, justificando devidamente todos os seus atos. Esse dever de prestar contas quando alinhado com o desejo, o querer prestar contas, alinha-se as mais modernas definições do termo *accountability*.

Desse termo surge a definição de auditoria segundo o Escritório do Auditor-Geral do Canadá (OAG): "ação independente de um terceiro sobre uma relação de *accountability*, objetivando expressar uma opinião ou emitir comentários e sugestões sobre como essa relação está sendo cumprida.

A Intosai (Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores-International Organization of Supreme Audit Institutions) classifica as auditorias governamentais em três modalidades, aglutinando sua padronização nas Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores, as ISSAI's: financeira (The International Standards of Supreme Audit Institutions - ISSAI 1000), operacional (The International Standards of Supreme Audit Institutions - ISSAI 3000) e de conformidade (The International Standards of Supreme Audit Institutions - ISSAI 4000) (disponíveis em <http://www.issai.org/composite-344.htm>).

Auditoria Operacional é o processo de transformar situações encontradas, entrevistas, inspeções *in loco* e análises documentais em achados, e recomendações para melhorias, correções e otimização da gestão pública.

A Auditoria, tanto com enfoque na regularidade, quanto na operacional, e outras modalidades, tem seu principal procedimento o de comparação, entre a situação real, encontrada durante os procedimentos, do exercício de alguma atividade, serviço público, de livros contábeis, de folhas de pagamento, do funcionamento de algum órgão, sua infraestrutura, enfim, com a situação ideal, o critério, o padrão, o modo como algo deveria ser,

sendo que após essa comparação, o que estiver em desacordo com o critério, consubstancia-se no achado, que é a irregularidade, algo fora do padrão, ou ainda que fora do padrão, possa ser uma situação otimizada diferenciada, melhor do que deveria ser. Podemos portanto diferenciar os achados em negativos e positivos, ainda que os últimos sejam mais raros.

Auditoria pode ser realizada sobre qualquer coisa, atividade ou serviço. Em sentido amplo, constitui o conjunto de procedimentos realizados para investigar um objeto e, após ter conhecimento suficiente sobre esse determinado objeto, realiza-se a comparação com um padrão, um critério, que é uma linha que separa o regular do irregular, o correto do incorreto, que aponta o desvio do padrão, muitas vezes consubstanciado no achado negativo, e, algumas vezes, no achado positivo, quando a situação embora se desvie do padrão, se desvia para melhor.

É realizada por profissionais de auditoria através de levantamentos, análises, avaliações e apresentação de informações seguras, devidamente consubstanciadas em evidências, segundo os critérios de legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade, ética, transparência e proteção ao meio ambiente, além de observar a probidade e responsabilidade social dos gestores públicos.

A figura abaixo ilustra essa situação. A seta seria o objeto auditado. Quando ele se encontra dentro da normalidade, do padrão ou critério, não gera um achado, nem positivo nem negativo. Quando ele supera o padrão, torna-se o achado positivo. Quando ele está irregular ou abaixo do padrão, torna-se o achado negativo, sendo essa situação abaixo do padrão sobre a qual recairão as medidas corretivas e as recomendações de melhoria para voltar-se à normalidade. Já os achados positivos são apontados como boas práticas, sendo recomendada sua disseminação e divulgação para aperfeiçoamento da gestão da coisa pública.

A atividade da auditoria



Fonte: elaboração própria.

Segundo Fontenelle e Claudenir Brito, “Escolher um conceito universal para Auditoria não é uma tarefa simples. A maioria dos autores escreve sobre uma das diversas especializações da matéria”(BRITO e FONTENELLE,2013, p.2).

Conforme disposto na Instrução Normativa SFC/MF 01/2001, da Secretaria Federal de Controle Interno da Controladoria-Geral da União, auditoria é o “conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal”.

Peter e Machado (2008), *apud* BRITO e FONTENELLE (2013, p.6), definem os diversos tipos de Auditoria, trazendo a seguinte definição para Auditoria Operacional: “Auditoria Operacional que consiste avaliar as ações gerenciais e os procedimentos relacionados ao processo operacional, procurando auxiliar a administração na gerência e nos resultados, por meio de recomendações que visem aprimorar procedimentos.”

No Tribunal de Contas do Estado de Goiás, as auditorias se dividem em Auditoria de Regularidade e Operacional. E embora não contemple os mesmos nomes das auditorias do TCU, as atividades das mesmas também são realizadas, porém com nomenclatura diferenciada, conforme se percebe da leitura do Regimento Interno (Resolução-TCE-GO22 de 2008).

Classificações apresentadas não buscam exaurir as espécies de Auditorias existentes, pois cada espécie dá enfoque a um objeto ou atividade específica, podendo abranger seu objetivo principal ou, ainda, haver combinações de tipos de Auditoria, visando verificar mais de um enfoque quando de sua realização.

## II- AUDITORIAS OPERACIONAIS

### ➤ CONCEITOS

A INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions), organização que reúne os órgãos de fiscalização superior dos países membro, a exemplo do Brasil o Tribunal de Contas da União-TCU conceitua auditoria operacional, em sua ISSAI (International Standards of Supreme Audit Institutions) 3000 da seguinte forma:

El ámbito de actuación de la fiscalización pública abarca las auditorías de regularidad y las operacionales o de gestión”, y “La auditoría o fiscalización operacional o de gestión significa auditoría de economía, de eficiencia y de eficacia, y comprende: (a) el control de la economía de las actividades administrativas, de acuerdo con principios y prácticas administrativos razonables y con las directrices señaladas (b) el control de la eficiencia en la utilización de los recursos humanos, financieros y de cualquier otro tipo, junto con el examen de los sistemas de información, de las medidas de rendimiento y control, y de los procedimientos seguidos por las entidades fiscalizadas para corregir las deficiencias encontradas y (c) el control de la eficacia con que se han llevado a cabo los objetivos de la entidad fiscalizada y de los resultados alcanzados en relación con los pretendidos”. La auditoría del rendimiento se basa en decisiones tomadas por el poder legislativo o en los objetivos establecidos por éste, y puede llevarse a cabo en todo el sector público. (ISSAI 3000-INTOSAI)

O Tribunal de Contas da União considera a auditoria governamental como um elemento primordial para assegurar e promover o cumprimento do dever de *accountability* dos administradores públicos, dado que a Constituição lhe atribuiu a missão de examinar, como instituição independente de controle, as ações governamentais, cobrar explicações, impor penalidades e limites aos agentes estatais quando exercerem atividades impróprias ou em desacordo com as leis e os princípios de administração pública.

Segundo a Corte de Contas da União, é nesse contexto que as normas de auditoria do TCU se revelam de fundamental importância. Elas constituem-se balizamento para que os



INSTITUTO BRASILENSE DE DIREITO PÚBLICO  
GOVERNANÇA PÚBLICA E CONTROLE EXTERNO  
ARTIGO CIENTÍFICO

auditores federais de controle externo, como profissionais de avaliação do desempenho e da *accountability* pública, orientem sua atuação com vistas ao aperfeiçoamento da administração pública e conduzam seus trabalhos consubstanciados em padrões técnicos e de comportamento irrepreensíveis, numa perspectiva de melhorar decisões e minimizar possibilidades de eventos que impactem adversamente os interesses da sociedade.

Segundo o TCU, em seu manual de Auditoria Operacional, as Auditorias Operacionais possuem características próprias que as distinguem das auditorias tradicionais. Ao contrário das auditorias de regularidade, que adotam padrões relativamente fixos, as AOPs, devido à variedade e complexidade das questões tratadas, possuem maior flexibilidade na escolha de temas, objetos de auditoria, métodos de trabalho e forma de comunicar as conclusões de auditoria. Empregam ampla seleção de métodos de avaliação e investigação de diferentes áreas do conhecimento, em especial das ciências sociais (ISSAI 3000/1.2,2.2,2004; ISSAI 400/4,21,2001). Além disso, essa modalidade de auditoria requer do auditor flexibilidade, imaginação e capacidade analítica (ISSAI 3000/1.8, 2004).

Auditoria de natureza operacional (ANOp) é o exame independente e objetivo da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública” (BRASIL, 2010).

A Auditoria Operacional é justamente o exame independente e objetivo da eficiência, eficácia, economicidade e efetividade (podendo ainda englobar programas, atividades e sistemas de um determinado órgão e projetos governamentais), havendo ainda a citação por parte de alguns autores da equidade (já está sendo discutido nos dias atuais o exame da transparência, participação social, sustentabilidade, qualidade e articulação institucional, dentre outros), realizadas com o objetivo de promover a melhoria na gestão da coisa pública. As Instituições Superiores de Fiscalização (EFS) nem sempre utilizam o mesmo nome, sendo *value for money* na Inglaterra e em outros países utilizam auditoria de gestão, e auditoria de desempenho atualmente é a mais usada pelo mundo.

➤ CARACTERÍSTICAS

As Auditorias de Natureza Operacional têm entre suas características grande flexibilidade na escolha dos objetos, como já dito, podendo recair sobre serviços, atividades, organizações, sistemas, programas.

Os critérios aplicados para análise nessa modalidade auditorial são igualmente flexíveis, podendo ainda ser desenvolvidos pela própria equipe, não sendo obrigatório seguir norma específica, leis ou regulamentos sempre, até mesmo porque poderá ser detectado objeto ineficiente, antieconômico, ineficaz ou inefetivo ainda que perfeitamente legal. Os relatórios dessa modalidade são bem mais variáveis em escopo e natureza, pois as auditorias operacionais são mais abertas a julgamentos e interpretações requerendo igualmente do auditor essa flexibilidade e capacidade analítica interpretativa, ainda que deslocada de uma norma rígida ditando os padrões de regularidade do objeto auditado.

Os critérios são construídos juntamente com o auditado, sendo essa participação inclusive considerada um ponto crítico para o sucesso das ANOps. A Auditoria Operacional deve ser vista como uma ferramenta para um bom gestor, implementando as recomendações da equipe de auditoria para otimizar a sua gestão, ressalte-se inclusive a ausência, em regra, de punições e/ou responsabilização por parte da corte de contas ao gestor auditado.

A participação dos principais atores envolvidos com o objeto da auditoria em todas as etapas também é uma característica da ANOp, inclusive na finalização do relatório, pois eventuais equívocos interpretativos ou de outra natureza, cometidos pela equipe, podem ser corrigidos, desde que plenamente justificados pelo gestor.

Por fim, temos como característica uma ampla variedade de métodos de investigação e avaliação, em sua grande maioria, trazidas de outras áreas de conhecimento, tais como engenharia, contabilidade, administração, direito, etc.

## **2.1 Fases ou ciclos de Auditoria Operacional**

A Auditoria Operacional inicia-se com a escolha do tema, que após ser definido, leva a primeira fase, que é a fase do planejamento, fase esta que determina como se dará toda a auditoria, logo após inicia-se a fase da execução, fase na qual se desenvolvem as atividades que foram determinadas na fase do planejamento.

Por último, passa-se a fase do relatório, que é o documento no qual se materializam os dados relevantes da auditoria, do objeto auditado, os achados, que são as irregularidades ou eventuais boas práticas encontradas (achado positivo e negativo) e por fim as sugestões de melhoria, onde são apontadas possíveis soluções para os achados a fim de corrigir irregularidades ou aperfeiçoar a gestão pública, de modo a maximizar a eficiência, a eficácia, a efetividade e a economicidade.

Terminada essa fase, e encaminhado o relatório ao gestor, o mesmo apresentará sua proposta para corrigir ou otimizar a situação auditada, o plenário do Tribunal de Contas do Estado, algum tempo depois, determinará a realização de monitoramento, para verificar o atendimento das recomendações realizadas e a possível melhoria na gestão da coisa pública.

Não é objeto do presente artigo a análise de cada uma destas fases, pois não é o objetivo deste artigo ensinar a fazer auditorias, e sim analisar fatores, extrínsecos, prejudiciais ou de sucesso. Cabe apenas evidenciar os aspectos analisados na AOP, quais sejam eficiência, eficácia, efetividade e economicidade.

## **2.2 Aspectos analisados**

### **➤ ECONOMICIDADE**

Consistente na minimização dos custos e recursos utilizados para se realizar uma atividade, tarefa ou serviço. Refere-se à alternativa mais vantajosa economicamente para a resolução de um problema ou o atendimento de uma necessidade.

### **➤ EFICIÊNCIA**

Trata-se da relação custo x benefício na realização de determinado serviço ou obra. Refere-se à extensão em que a unidade econômica maximiza seus benefícios. Esta dimensão busca maximizar os produtos gerados, através de uma boa combinação de insumos e/ou recursos. Também se analisa o tempo despendido (tempo também é uma espécie de gasto, pois implica em remuneração de recursos humanos e outros).

### **➤ EFICÁCIA**

Enquanto as dimensões anteriores tratam dos meios para se realizar algo, esta dimensão tem seu foco no resultado final. O grau de alcance do programa, serviço, etc. É ela que diz o resultado final, o produto final, respondendo se cumpriu ou não os objetivos imediatos e alcançou suas metas.

#### ➤ EFETIVIDADE

A efetividade diz respeito à eficácia vista de uma forma mais abrangente. Enquanto a eficácia trata do resultado individual, a efetividade diz respeito ao resultado como um todo. A efetividade verifica a ocorrência de mudanças na população-alvo do programa, que se poderia razoavelmente atribuir às ações deste programa, objeto ou serviço avaliado. Refere-se ao resultado real obtido pelos beneficiados dos programas públicos. É o impacto proporcionado pela ação governamental.

Exemplificando os quatro aspectos em um programa de saneamento básico: a economicidade seria os valores mais baixos, a eficiência seria o menor preço das obras, serviços e materiais despendidos, adequados para o programa, a eficácia seria o correto funcionamento de todo o sistema de saneamento, e por último, a eficácia seria a redução de doenças decorrentes da falta de saneamento na população afetada pela obra.

#### ➤ EQUIDADE

Este princípio determina a alocação e utilização dos recursos, bens e serviços públicos sejam utilizados de forma impessoal, atingindo a todos sem distinções, seja para beneficiar ou para prejudicar. As políticas públicas devem ter por finalidade última a realização do interesse público, jamais o particular.

#### ➤ OUTROS ASPECTOS

Além das dimensões de análise citadas, são objeto de análise a qualidade de bens e serviços públicos, transparência, sustentabilidade, participação social, articulação institucional e boa governança pública.

### **2.3 Resultados e providências adotadas em ANOps**

Após toda a execução da auditoria e todas as suas fases, com a elaboração do relatório, consubstanciando as discrepâncias encontradas, são elaboradas recomendações para adoção de providências por parte dos responsáveis.

Estas discrepâncias em ANOps são justamente as violações encontradas nos aspectos analisados: não economicidade, ineficiências, ineficácias e inefetividades, que, a contrário sensu às dimensões, são as mais diversas aquisições com valor acima do praticado no mercado ainda quando disponível compra de valor menos dispendioso; são atividades ou serviços realizados de modo ineficiente, sem o zelo de utilizar apenas o mínimo razoável para se atingir o objetivo; são aquisições, serviços ou organizações que sequer atingem algum resultado e por fim, a inefetividade, quando embora cumpridos os demais critérios, não provocam mudança da realidade.

De forma genérica, as recomendações em ANOps são efetuadas no sentido de proporcionar redução de custos; utilização adequada de insumos; aperfeiçoamento de processos; aquisição de novas habilidades para os recursos humanos; adequação dos controles internos; implantação e disseminação de boas práticas de gestão; reavaliação e readequação de metas, dentre outros.

## **III – PONTOS CRÍTICOS PARA SUCESSO DAS AOPS**

### **3.1 Seleção do Objeto**

A primeira fase do ciclo de auditoria é escolher o objeto sobre o qual recairá a atividade auditorial. Busca-se escolher o objeto baseado na detecção de trabalhos que contribuam com a Administração Pública e ofereçam informações à sociedade sobre o desempenho do poder público.

É imperioso que essa escolha se dê em consonância com plano estratégico da corte de contas, alocando recursos humanos, materiais e financeiros para realização da mesma.

Necessário que essa AOP tenha o potencial de agregar valor, enriquecer o exercício da atividade pública, que possa avaliar nova política pública ou atividades.

É de se levar em conta também a inexistência, ou o maior tempo decorrido, de outros trabalhos sobre o mesmo objeto.<sup>2</sup>

Outro fator extremamente relevante é a materialidade, que impõe seja o objeto auditado de vulto relevante, significativo; pois não se pode despender esforços e recursos em uma auditoria de baixo retorno, baixo impacto, ou que tenha seu custo superior ao benefício ou benefício exíguo.

Também são levados em conta a relevância e atualidade do tema, repercussão midiática, denúncias de corrupção ou desperdício.

### 3.1.1 Os “blocos” de despesa

Um aspecto que pode ser considerado na seleção dos objetos das auditorias operacionais é o referente ao grupo de despesa a ser auditado, que aqui chamamos de “blocos” de despesa.

Sob o prisma do orçamento e dos gastos públicos, percebe-se a existência de algo que podemos chamar de blocos.

Existe o bloco da dívida pública, que consome a maioria dos recursos públicos, porém não existem relatos de auditorias sobre tais gastos.

Identificam-se também o bloco ou parcela dos gastos efetivos e legais e o bloco “destinado” à corrupção. Sobre este último, já ocorrem as investigações policiais e ministeriais.

---

<sup>2</sup>No Tribunal de Contas da União, as atividades de auditoria se dividem em: Auditoria de Conformidade (ou Regularidade), Auditoria Operacional, Auditoria das Demonstrações Contábeis; Auditorias de Sistemas Financeiros, Atividades de Estudo e Consultoria e Atividades de Detecção de Fraudes.

Também se destaca o bloco dos gastos ineficientes, que embora legais, não cumpriram sua função ou, embora as cumpram, não trouxeram um benefício real à sociedade. São despesas que não trazem resultado ou economia, um gasto sem objetivo, sem sentido.

Este último grupo de gastos, por sinal, fazem quantidades enormes de dinheiro público se esvaírem.

Esses blocos de despesa despertam a atenção das auditorias operacionais, principalmente este último: dos gastos ineficientes. Tais despesas são as que apresentam provavelmente o maior potencial de otimização de eficiência, eficácia e efetividade, gerando economias de grandes somas monetárias, que se esvaem, *a priori*, de modo “invisível”. Assemelham-se aos “buracos negros”, que, embora “invisíveis”, podem engolir até mesmo “planetas inteiros” [metáfora associada à expressividade do volume de recursos desperdiçados], sendo detectados apenas pelos seus efeitos.

Do mesmo modo, esses gastos ineficientes, ineficazes e inefetivos, geram serviços, compras e obras públicas de má qualidade, resultado em um retorno à sociedade bem aquém do esperado e investido.

### **3.2 Análise de Risco**

Para identificação dos eventos de risco, consideram-se os conceitos da ABNT (ISSO GUIA 73/2009), tais como o risco, que é a possibilidade de algo acontecer e impactar nos objetivos; as conseqüências desse objetivo ser afetado; a probabilidade de esse algo ocorrer; a mudança de circunstâncias; buscar, identificar e descrever os riscos; determinar o nível do risco; comparar a análise de riscos com os critérios de risco determinando se são aceitáveis, toleráveis ou não.

### **3.3 Quantificar Benefícios**

Os benefícios da AOP são resultados positivos de diversas naturezas, que podem ou não ser quantificados. São os resultados das ações do controle externo. Deve-se analisar se os benefícios decorrem da ação da Corte de Contas ou se sofre interferências de outros fatores estranhos à atuação da Corte.



INSTITUTO BRASILENSE DE DIREITO PÚBLICO  
GOVERNANÇA PÚBLICA E CONTROLE EXTERNO  
ARTIGO CIENTÍFICO

Será um benefício financeiro quando puder ser materializado em moeda, devendo ser objetivo de equipe materializá-lo.

Será quantitativo, porém não financeiro, quando, embora não se materialize em formato de moeda, é possível quantificá-lo em outras unidades de medida.

Já o benefício qualitativo, embora possa ser observado, não é possível realizar sua medição.

O TCU aponta ainda o benefício potencial, decorrente de deliberação do Tribunal cujo cumprimento ainda não foi verificado e o benefício efetivo, decorrente do cumprimento de deliberação ou antecipado no âmbito administrativo em razão de processo em andamento no Tribunal. (Portaria-SEGECEX N° 10, DE 30 DE MARÇO DE 2012, TCU).

Não faz sentido alocar recursos humanos, materiais e financeiros para realização de auditorias que quantificam benefícios ínfimos. Deve-se ter o objeto o potencial de trazer benefício ou vantagem relevante para a Administração Pública.

#### **CAPÍTULO IV – COMO O TCE GO LIDA COM ESSES PONTOS CRÍTICOS**

Através de entrevistas realizadas com gestores das áreas-chaves dentro da estrutura do Tribunal de Contas do Estado de Goiás, foi possível analisar a situação das Auditorias Operacionais, ocasionando as conclusões narradas nos parágrafos subsequentes.

A seguir são apresentadas as perguntas formuladas e o resumo das respostas obtidas<sup>3</sup>.

1-Como é realizada a escolha do objeto a ser auditado?

*Primeiramente era escolhido aleatoriamente. Posteriormente passou a utilizar matriz de risco do TCU, classificando os programas conforme sua complexidade (número de agentes, número de órgãos). Após um período, voltou-se a fazer a escolha aleatória.*

---

<sup>3</sup> As entrevistas foram realizadas com a Assessora da Coordenação de Fiscalização Estadual e a Gerente de Fiscalização Estadual, ambas do Tribunal de Contas do Estado de Goiás.

*A matriz equaliza os critérios para se evitar objetos que tem materialidade, porém não tem alcance social ou não foi executado.*

*Em 2016, foram desenvolvidos critérios de escolha dos trabalhos de auditoria.*

*Anteriormente, era elaborado de acordo com experiência dos analistas e supervisores, a partir de temas que estão em voga nacionalmente. Hoje são escolhidos através de critérios de materialidade, relevância, oportunidade e risco, gerando um ranking, através do qual são escolhidos os objetos de escolha. Alguns temas são nacionalmente escolhidos, sugeridos pela Atricon (Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil).*

2-Na sua percepção e conforme sua experiência, quais os pontos você elegeria como essenciais para o sucesso das AOPS no TCE-GO?

*A escolha das pessoas é feita utilizando-se o pessoal que já tem experiência em AOPS, que realizaram treinamento e fazem AOPS;*

*Considera-se a divulgação dos trabalhos, tanto das AOPS que serão realizadas, quanto após a sua realização, divulgado seus resultados.*

3-Na sua visão, quais são os pontos /aspectos que favorecem a realização e resultados das AOPS no TCE-GO?

*O TCE é um dos pioneiros em realizar AOPS, fazendo com que conduzam bem o processo, até o monitoramento. O principal mote das AOPS é trazer melhoria para o objeto auditado. Contudo, as melhorias, por não serem apresentadas para o gestor, perdem oportunidades de serem implantadas.*

*São aspectos favoráveis, o fato de a AOP ser realizada em conjunto com o gestor e seu caráter pedagógico. Esse caráter favorece uma interação maior do Tribunal com o gestor. O gestor sente-se à vontade para demonstrar as fragilidades e percebe a possibilidade de melhorar seu trabalho.*

4-Como é realizada a quantificação dos benefícios?

*O TCE não quantifica benefícios em nenhuma modalidade de auditoria, apenas aponta o VRF (valor dos recursos fiscalizados), quando possível, porém o benefício em si, alcançado pela AOP, não é quantificado.*

*A quantificação de benefícios é um desafio nas AOPS. Os benefícios no caso das AOPS não são passíveis de quantificação em números. Em alguns casos, as melhorias para a sociedade não permitem concluir se foram resultado de um programa específico ou o conjunto de programas e ações governamentais.*

5-O processo de planejamento, execução e monitoramento das AOPS possibilita a avaliação dos resultados das mesmas?

*O processo de planejamento, execução e relatório, com toda sua metodologia é bem fortalecido, sendo inclusive suas técnicas utilizadas pelas outras modalidades de AOPS;*

*O TCE chega a monitorar e perceber que os gestores não estão acatando as recomendações. Pesa o fato de ser apenas recomendações e não determinações. O Tribunal passa por um momento em que, apesar de serem crescente as adesões às suas determinações, está se voltando para aplicação do “termo de ajustamento de gestão”, que pode gerar uma sanção por descumprimento, possibilitando ao Tribunal cobrar suas recomendações.*

6-Pontos que influenciam negativamente nos resultados das AOPS.

*Como as AOPS apontam apenas recomendações, os gestores não as observam à risca. Às vezes, não observam nem determinações. Recomendações, menos ainda, devido a uma menor coercitividade. Entretanto, quando os gestores aderem às AOPS, temos registrado resultados excelentes na melhoria da eficiência na gestão da coisa pública.*

*As AOPS requerem um perfil diferenciado de auditor. Não são todos que conseguem alcançar a dimensão das AOPS. Os auditores podem não dar o valor e não entender o propósito das AOPS, considerando-as um trabalho menor por não gerar determinações. Devem, por isso, fortalecer sua divulgação para os jurisdicionados. Um caminho talvez seja apenas recomendar o ponto que mais influencia negativamente o resultado.*

Com base nas respostas coligidas, é possível desenvolver as seguintes análises.

Embora seja prática mais recente, o Tribunal de Contas do Estado, hoje, realiza a seleção do objeto levando em conta a materialidade, relevância do tema, oportunidade, e risco.

O critério da materialidade cumpre duplo papel. O primeiro é a estratégia de direcionar a atividade de auditoria sobre objetos que tenham maior valor. Com isso, evita-se que se envidem esforços em objetos menores, o que consumiria a força de trabalho disponível para objetos mais importantes. O segundo papel é a busca de eficiência, eficácia e efetividade do próprio Tribunal de Contas. Isso porque seria extremamente contraproducente empenhar esforços em objetos irrelevantes.

Destaca-se que o critério da relevância busca atender a necessidade social de se ver auditados programas e objetos que se encontram em voga no cenário midiático nacional, atendendo ao interesse coletivo de se verificar a lisura desse objeto e otimizar seu desempenho, corrigir falhas ou sanar irregularidades porventura encontrados.

O critério da oportunidade visa a não deixar que determinado objeto permaneça desguarnecido de fiscalização por longo período.

Como ponto que favorece a realização das AOPs foi destacado o fato de esse tipo de auditoria ser realizado em conjunto com o gestor, bem como seu caráter pedagógico. Esse caráter favorece uma interação maior do Tribunal com o gestor. O gestor sente-se à vontade para demonstrar as fragilidades e percebe a possibilidade de melhorar seu trabalho.

O TCE de Goiás é um dos pioneiros em realizar AOPS, fazendo com que conduzam bem o processo, até o monitoramento. O principal mote das AOPS é trazer melhoria para o objeto auditado. As oportunidades de melhorias, quando não apresentadas ao gestor, perdem a oportunidade de serem implantadas.

Outro aspecto importante é a análise do risco, realizada também após a escolha do objeto, mensurando a probabilidade (se alto ou baixo) e o impacto (se alto ou baixo) no objeto auditado, devendo a equipe de auditoria focar a auditoria nas situações de alta probabilidade e alto impacto.

Evidenciou-se, ainda, a não quantificação dos benefícios com a realização das Auditorias Operacionais. No máximo, calcula-se um volume de recursos fiscalizados, que, apesar de relacionado, não é o benefício quantificado da Auditoria em sentido técnico.

O TCE não quantifica benefícios em nenhuma modalidade de auditoria, apenas aponta o VRF, quando possível, porém o benefício em si, alcançado pela AOP, não é quantificado.

No que tange ao processo de planejamento, execução e monitoramento das AOPs, o TCE, nos monitoramentos que realiza, costuma verificar que os gestores não acatam suas recomendações. Uma das causas disso, é o fato de se tratar de recomendação, e não determinação. A primeira é de caráter sugestivo, ao passo que a segunda é coercitiva.

Por outro lado, o Tribunal vem utilizando com mais frequência o instrumento do “termo de ajustamento de gestão”, que pode gerar uma sanção em caso de não cumprimento das ações pactuadas. Isso possibilita ao Tribunal cobrar suas recomendações.

Também salienta-se o fato de a Corte de Contas de Goiás vir registrando resultados excelentes na melhoria da eficiência na gestão pública, quando os gestores entendem a importância das AOPs e aderem aos seus objetivos.

Outro problema apontado, apesar de não ser crítico para o sucesso das AOPS, e não ser relatado nos livros sobre auditoria, mas apenas em alguns manuais, é a falta de divulgação público resultado da Auditoria, que é de extremo interesse público.

Mais um ponto de destaque é o perfil da equipe de auditoria. As AOPs requerem um perfil diferenciado de auditor.

Não são todos que conseguem alcançar a dimensão das AOPS. Os auditores podem não dar o valor e não entender o propósito das AOPS, considerando-as um trabalho menor por não gerar determinações.

Uma forma de compensar esses problemas é a escolha dos auditores direcionada para o pessoal que já tem experiência em AOPs, que já possuam treinamento e estejam integrados à prática das auditorias operacionais.

Também contribuiria para melhorar a eficácia das AOPs o fortalecimento da divulgação dos achados aos jurisdicionados e a concentração de recomendações em pontos mais relevantes, ou seja, aqueles que mais influenciam negativamente o resultado operacional da unidade jurisdicionada auditada.

As respostas ao questionário também destacam a necessidade premente de focar a fiscalização operacional em ações de otimização e eficiência de gastos públicos, efetividade, eficácia e equidade. Isso convergiria para a otimização dos gastos públicos, buscando-se uma economia que poderia ser muito maior do que o dinheiro que vai para o ralo da corrupção.

## CONCLUSÃO

Percebe-se a importância das Auditorias Operacionais para garantir a eficiência, eficácia e efetividade nos gastos públicos, diante do montante expressivo de desperdício com aquisições de objetos que sequer serão utilizados, compras ineficientes, objetos com prejuízo na relação custo benefício.

Quando se divulgam na mídia descobertas de casos de corrupção, cria-se uma consciência coletiva da necessidade de se investigar atos ilícitos.

Tais resultados também devem ser levados ao conhecimento do Ministério Público e Polícia Federal, para que colaborem.

No que tange às auditorias operacionais, as Cortes de Contas devem se concentrar no exame da eficiência, eficácia e efetividade.

E, com esse objetivo de realizar auditorias mais dirigidas para a busca de eficiência, eficácia e efetividade, sugere-se um enfoque com base nos critérios dos blocos de despesa – denominação adotada para os fins deste artigo. Embora possamos identificar, para fins de classificação, diversos blocos – da dívida pública, dos gastos efetivos e legais, dos valores empregados em corrupção e dos gastos ineficientes, estes últimos sugerem um potencial elevado de ganho com as auditorias operacionais.

Isso porque, conforme registrado, esses gastos ineficientes, ineficazes e inefetivos, geram serviços, compras e obras públicas de má qualidade, resultado em um retorno à sociedade bem aquém do esperado e investido. São despesas que fazem quantidades enormes de dinheiro público se esvaírem.

Esses gastos ineficientes, ineficazes e inefetivos geram serviços, compras e obras públicas de má qualidade, resultando em um retorno à sociedade bem aquém do esperado e investido. Assemelham-se aos “buracos negros”, que, de modo “invisível”, absorvem quantidades expressivas de recursos, tendo seu potencial danoso percebido apenas quando se fazem sentir os efeitos do desperdício do dinheiro público.

Por isso, compreende-se que tais despesas são as que apresentam provavelmente o maior potencial de otimização de eficiência, eficácia e efetividade, gerando economias de grandes somas monetárias, que se esvaem, *a priori*, de modo “invisível”.

Por fim, restaram demonstrados diversos aspectos peculiares das auditorias operacionais no âmbito do Tribunal de Contas de Goiás.

O primeiro destaque é a a tendência de seleção de objetos com base em critérios de materialidade, de modo a aumentar a eficiência da alocação da força de trabalho do TCE em objetos mais relevantes, cuja fiscalização pode gerar mais benefícios à sociedade em comparação com os objetos de baixa materialidade ou relevância social.

Também se destaca a necessidade de aprimorar a sistemática das recomendações, que perdem força por não gerar sanções em caso de descumprimento. Uma alternativa interessante adotada pelo TCE de Goiás são os termos de ajustamento de gestão, similares aos termos de ajustamento de conduta adotados pelo Ministério Público, e cujo descumprimento pode gerar sanções aos responsáveis.

Outro ponto de relevo é a importância de focar as recomendações sobre questões mais importantes e de captar o interesse dos gestores públicos para a importâncias das ANOps. Trata-se de fatores que contribuem para a maior eficácia e efetividade das auditorias operacionais, porquanto o comprometimento do gestor com a resolução dos problemas



INSTITUTO BRASILENSE DE DIREITO PÚBLICO  
GOVERNANÇA PÚBLICA E CONTROLE EXTERNO  
ARTIGO CIENTÍFICO

detectados pelas equipes de auditoria é um fator importante para o sucesso da ação de controle.

Destaca-se, ainda, a importância de selecionar auditores preparados e comprometidos com os objetivos das auditorias operacionais.

Por fim, restou identificada a necessidade de aprimorar os mecanismos de mensuração dos resultados das auditorias operacionais, principalmente no que tange aos aspectos financeiros ou econômicos, porquanto a sistemática atual concentra-se apenas na medição do volume de recursos fiscalizados (VRF), sem aferir a economia gerada.

## REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Frederico de Freitas Tenório de. **A auditoria operacional e seus desafios: um estudo a partir da experiência do Tribunal de Contas da União**/Frederico de Freitas Tenório de Albuquerque. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos, 1964. **Introdução à auditoria operacional**/Inaldo da Paixão Santos Araújo. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2004.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. NBR ISO 9000: **Sistemas de gestão da qualidade: fundamentos e vocabulário**. São Paulo: ABNT, 2005.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado. 1988. DF: Senado, 1988.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de Auditoria Operacional**. Brasília: TCU. 2010. Disponível em: <http://portal.tcu.gov.br/controlado-externo/normas-e-orientacoes/normas-tcu/auditoria-operacional.htm>. Acesso em: 9/3/2017.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Portaria-SEGECEX N° 10, DE 30 DE MARÇO DE 2012**, TCU.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Curso de Auditoria Governamental**. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2012.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Regimento Interno do Tribunal de Contas da União**. Brasília: TCU. Disponível em:



INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO  
GOVERNANÇA PÚBLICA E CONTROLE EXTERNO  
ARTIGO CIENTÍFICO

<http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/normativos/regimentos>. Acesso em: 9/3/2017.

BRITO, Claudenir; FONTENELLE, Rodrigo. **Auditoria privada e governamental: teoria de forma objetiva e questões comentadas**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

CRUZ, Flávio da. **Auditoria governamental**. Editora Atlas, 1997.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS - INTOSAI. **ISSAI 3000 – Normas y directrices para la auditoría del rendimiento basadas en las Normas de Auditoría y la experiencia práctica de la INTOSAI**. Intosai, 2006. Disponível em: <http://www.intosai.org/es/issai-executive-summaries/detail/article/issai-3000-standards-and-guidelines-for-performance-auditing-based-on-intosais-auditing-standar.html>. Acesso em: 31/03/2017.

NORMAS DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL - NAG Aplicáveis ao Controle Externo Brasileiro. 2010.

SOUZA, Rubens. **Auditoria para concursos públicos e provas**. Editora Áudio, 2011. *E-book*. Disponível em: <<http://www.editoraaudio.com.br/>>(para aquisição).