

Critérios de seletividade: uma abordagem estratégica para maximização de possibilidades do resultado desejável de auditoria governamental



**Ricardo Henrique
Miranda de Araújo**

é servidor da Secretaria da Controladoria Geral do Estado de Pernambuco, graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE)

1. INTRODUÇÃO

A amplitude do campo de atuação da auditoria governamental, em geral, pela extensão, impossibilita a realização de ações em todos os elementos do conjunto universo objeto de auditoria, ou seja, em todas as entidades submetidas ao controle da administração pública, tornando a seleção desses elementos um processo necessário.

O processo de seleção dos elementos objeto de auditoria pode contribuir para potencialização de oportunidades, orientada pela estratégia organizacional, uma vez que determinados critérios utilizados para a seleção possibilitam o direcionamento do resultado das ações de auditoria de acordo com o alinhamento estratégico adotado.

A literatura sobre critérios para avaliação e seleção de objetos de auditoria, visando ao direcionamento de resultados, por sua vez, ainda não é abordada de forma ideal. Atualmente as referências teóricas, doutrinadores e instituições de referência, apresentam vari-



áveis diversas de forma conceitual, associadas em sua maioria a valores envolvidos, interesse social e ocorrência de adversidades, sendo ainda escassas as teorias específicas para avaliar e selecionar estes objetos, de uma forma prática.

Com a ausência de um referencial teórico mais aprofundado, selecionar objetos de auditoria torna-se um processo, por muitas vezes, empírico. Grande parte da dificuldade do processo de avaliação e seleção reside na parametrização de variáveis utilizadas como critério, uma vez que elas devem conter propriedades intrínsecas a todos os elementos do conjunto a ser avaliado, de forma tal que sua mensuração em cada elemento seja metodológica, exata e objetiva.

Nesse contexto, algumas sugestões de variáveis para utilização como critérios de avaliação e seleção podem ser extraídas a partir de revisão literária direcionada ao tema, assim como o estudo sobre o impacto da variável no resultado da auditoria.

Por fim, o estudo sobre o impacto de cada variável no resultado da auditoria fundamen-

tará as escolhas de objetos e as prioridades, justificadas principalmente pela orientação estratégica organizacional.

2. ESTRATÉGIA E UTILIZAÇÃO DE CRITÉRIOS PARA AVALIAÇÃO

A definição da estratégia de uma organização perpassa ao conhecimento da missão institucional e a visão de futuro, ou seja, onde se pode chegar com o desenvolvimento das atividades que lhes competem. Nessa linha Fajardo e Wanderley (2010) definem o objetivo da estratégia inserida no âmbito da Administração:

A inserção da estratégia na administração tem por objetivo direcionar os rumos da instituição e dar a ela sustentabilidade, em uma análise macro de seu ambiente organizacional e de sua missão. Por meio do planejamento estratégico pode-se determinar a melhor maneira de associar os recursos disponíveis com a necessidade da sociedade, pondo em

prática mudanças contínuas que levem as empresas a produzir mais e a melhorar a qualidade de seus serviços.

A melhoria da qualidade dos serviços objetivada pela estratégia organizacional está associada a padrões identificados para atendimento dos anseios dos usuários desses serviços, no caso, a sociedade.

Na elaboração do planejamento estratégico é possível identificar as oportunidades oferecidas pelo ambiente em que a organização está envolvida e, assim potencializá-las de acordo com os anseios dos clientes, como se depreende de Fajardo e Wanderley (2010):

O planejamento estratégico na esfera governamental é uma ferramenta que tem por missão apoiar gestores sobre as decisões e métodos a serem aplicados quando da busca pelos objetivos, com vistas a **potencializar as oportunidades** oferecidas pelo ambiente e minimizar os impactos das ameaças. (grifos nossos)

A potencialização das oportunidades focadas em padrões pré-identificados reflete a maximização de resultados que vislumbram o interesse público pela significância e relevância inerente ao produto da organização.

Os padrões refletem o propósito de uma estratégia organizacional e se faz imprescindível a utilização desses como critérios quando da avaliação dos insumos que irão produzir os resultados.

Segundo Chelimsky (1997) *apud* Serpa (2011), “o propósito da avaliação condiciona a utilização que pode ser dela esperada”. Uma vez que utilizar critérios é sempre necessário em avaliações a fim de maximizar a compreensão e o julgamento sobre um determinado universo.

A avaliação, segundo Weiss (1998) *apud* Serpa (2011),

é um termo bastante abrangente que acomoda muitas definições. No entanto, o que todas elas têm em comum é a noção de julgamento de mérito, baseado em critérios, segundo um método específico.

Ainda, segundo Serpa (2011),

o propósito da avaliação pressupõe a existência de duas variáveis: o objetivo do trabalho (para quê?) e a utilização dos resultados (para quem?).

Dessa forma, a estratégia para potencialização de oportunidades associa-se à definição de seu propósito, que constitui o requisito essencial para identificação de critérios para avaliação de possibilidades sobre o universo do objeto de trabalho.

3. CRITÉRIOS DE SELETIVIDADE DE OBJETOS DE AUDITORIAS

A auditoria governamental contemporânea compreende as atividades de avaliação voltadas para o exame visando à comprovação da legalidade e legitimidade, adequação dos sistemas de controles internos e dos resultados obtidos quanto aos aspectos da economicidade, eficiência e eficácia da aplicação dos recursos públicos, buscando corrigir o desperdício, a improbidade, a negligência e a omissão, e ainda, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências, garantir os resultados pretendidos, destacando os impactos e benefícios sociais advindos (PETER; MACHADO, 2009, pág. 37).

Fajardo e Wanderley (2010, pág. 94) observam, ainda, que em paralelo ao conceito de auditoria governamental, em face do crescente controle social sobre a gestão do erário, ganham ênfase, nos dias atuais, os procedimentos de auditoria voltados para

aferição do desempenho da gestão e dos resultados dos programas e projetos de governo implantados.

Em geral, as finalidades das atividades de auditoria governamental estão voltadas para a contribuição ao aperfeiçoamento da administração pública e ao fornecimento à sociedade de opinião independente sobre o desempenho da atividade pública.

Portanto, a estratégia organizacional das atividades de auditoria governamental, assim como as prioridades, deve ter alinhamento próximo com estas finalidades.

Considerando a extensão do universo objeto das atividades em comparação à limitação da capacidade das estruturas de auditorias, até mesmo pelo atendimento ao princípio clássico de controle interno da relação custo/benefício, que segundo Peter e Machado (2009, p.25):

[...] consiste na minimização da probabilidade de falhas/desvios quanto ao atingimento dos objetivos e metas. Este conceito reconhece que o custo de um controle não deve exceder aos benefícios que possa proporcionar. Há necessidade de critérios, mensuração, padrões de comparação e de outros elementos que permitam a identificação e a análise de desvios, em relação aos resultados ou procedimentos previstos;

Identifica-se a necessidade de utilização de um processo de avaliação e seleção do objeto de auditoria considerando os riscos que corre este processo de não conseguir verificar problemas que possam afetar a efetividade dos resultados das auditorias.

Segundo Castro (2010), para minimizar o risco de não detectar a ocorrência de desvios, prejuízos ou descontroles, devem ser estabelecidos critérios técnicos na planificação

dos trabalhos, compatíveis com a estratégia organizacional e alinhados às finalidades da auditoria governamental.

Para decidir o que auditar, é necessário estabelecer critérios, visando avaliar o universo objeto da auditoria, com o propósito de orientar a aplicação de recursos e aumentar a probabilidade de selecionar objetos de auditoria que tragam oportunidade de realizar trabalhos significativos quanto ao cumprimento das finalidades das auditorias dentro de um período ou ciclo (ISSAI 200/1.21, 2001, p. 4).

A literatura sobre a definição de critérios para avaliação do universo objeto dos trabalhos de auditoria governamental ainda não é devidamente desenvolvida, porém, algumas variáveis básicas são apresentadas fundamentalmente como critérios em todas as fases do processo de avaliação, sendo determinadas variáveis apresentadas com mais destaque como contribuição ao processo.



Ferreira (2009, pág. 452), assim como Castro (2010, pág. 394), apresenta como critérios de avaliação do universo objeto de auditoria governamental as variáveis relativas à materialidade, relevância e criticidade, em que, segundo o mesmo:

A materialidade refere-se ao montante de recursos orçamentários ou financeiros alocados por uma gestão, em um específico ponto de controle (unidade, sistema, área, processo programa ou ação) objeto dos exames de auditoria ou fiscalização. Essa abordagem leva em consideração o caráter relativo dos valores envolvidos.

A relevância significa a importância relativa ou o papel desempenhado por uma determinada questão, situação ou unidade, existentes em um dado contexto.

A criticidade representa o quadro de situações críticas efetivas ou potenciais a auditar ou fiscalizar, identificadas em uma determinada unidade ou programa. Trata-se da composição dos elementos referenciais de vulnerabilidade, das fraquezas, dos pontos de controle com riscos latentes, das trilhas de auditoria ou fiscalização. Deve-se levar em consideração o valor relativo de cada situação indesejada. A criticidade é, ainda, a condição imprópria, por ilegalidade, por ineficácia ou por ineficiência, de uma situação gestional. Expressa a não aderência normativa e os riscos potenciais a que estão sujeitos os recursos utilizados. Representa o perfil organizado, por área, dos pontos fracos de uma organização.

Nessa mesma linha, como referência teórica para orientação da atuação dos órgãos de controle interno no âmbito nacional, o CONACI (2010, pág. 9) estabelece como diretriz a elaboração do plano de trabalho de

auditoria governamental com fundamento em variáveis relativas à estratégia de governo, materialidade, risco e relevância:

22 Elaborar o plano de auditoria, documento estratégico e componente anterior ao planejamento, estabelecendo os órgãos, entidades, programas e ações a serem auditadas considerando as **políticas estratégicas de governo, materialidade, risco e relevância envolvidos**. (Grifos nossos)

O TCU (2010, pág. 16), como referência para orientação da atuação dos órgãos de controle externo no âmbito nacional, apresenta como critérios para seleção de objetos específicos de auditoria, variáveis relativas à materialidade, relevância, vulnerabilidade e valor agregado:



32 O critério de materialidade indica que o processo de seleção deve levar em consideração os valores envolvidos no objeto de auditoria, pois a auditoria deve produzir benefícios significativos.

[...]

34 O critério de relevância indica que as auditorias selecionadas devem procurar responder questões de interesse da sociedade, que estão em debate público e são valorizadas.

[...]

36 No contexto do processo de seleção, as vulnerabilidades são situações ou propriedades intrínsecas do objeto de auditoria que podem estar associadas à ocorrência de eventos adversos (ABNT, 2009).

É interessante, ainda, observar o destaque concebido pela INTOSAI (2004, pág. 44), e seguido pelo TCU, à variável relativa ao valor agregado sobre os trabalhos de auditoria:

Valor Agregado: A variável de maior contribuição para os trabalhos de auditoria é a capacidade de agregar valor em trabalhos realizados sobre assuntos pouco abordados em trabalhos anteriores. Agregar valor refere-se a produzir novos conhecimentos e perspectivas sobre o objeto de auditoria. (Tradução nossa)

Apresentam-se com mais frequência entre as variáveis utilizadas como critérios de avaliação do universo objeto de auditoria governamental, às relativas aos valores envolvidos do objeto (materialidade), à importância e valorização do objeto para a sociedade (relevância) e às associadas a eventos adversos ao controle da administração (crítica, risco e vulnerabilidade).

4. PARAMETRIZAÇÃO DE VARIÁVEL E IMPACTO NO RESULTADO DA AUDITORIA;

Como já citado anteriormente, a utilização de critérios para avaliação e seleção de objetos de auditoria governamental deve ser dirigida para maximizar a probabilidade de selecionar objetos que tragam oportunidade de realizar trabalhos significativos quanto ao cumprimento das finalidades das auditorias. Nesse sentido, entende-se por significativos os trabalhos com resultados de maior materialidade e de maior importância e valorização dada pela sociedade ao objeto.

Assim, o entendimento do impacto no resultado, gerado pela utilização das variáveis como critérios de avaliação e seleção de objetos, se faz imprescindível para compreensão de combinações necessárias entre as variáveis para se obter resultados desejáveis, uma vez que a utilização isolada dessas variáveis podem trazer resultados distintos.

4.1 UTILIZAÇÃO DO CRITÉRIO DE MATERIALIDADE

Na utilização de critérios com caráter relativos a valores envolvidos do objeto, sempre se faz interessante a observação do princípio clássico de controle interno da relação custo/benefício coadunado à analogia da convenção contábil da materialidade, que segundo Marion (2009, pág. 152) “para valores irrisórios em relação ao todo, a “materialidade” desobriga a um tratamento mais rígido que os itens relevantes.”(sic). No entanto, uma observação em relação à utilização dessa convenção é de que às ciências contábeis a invocam para o desprezo de rígido controle aos valores irrisórios, enquanto para a avaliação do universo do objeto de auditoria essa é utilizada com raciocínio análogo, ou seja, avaliação da represen-

tatividade, mas para seleção de objetos com valores de maior cifra.

Ao tratar da materialidade, percebe-se que as referências teóricas se referem aos valores envolvidos, em geral, como “recursos disponíveis” ou “recursos alocados”, fato em que se depreende a tendência à avaliação do objeto quanto às fases da despesa pública em detrimento aos estágios da receita pública.

Bezerra Filho (2008, pág. 100) destaca seis fases da despesa orçamentária, quais sejam: autorização ou fixação, programação, licitação, empenho, liquidação e pagamento. Na análise dessas fases, mister se faz a observação quanto a diretriz 17 (dezesete) do CONACI (2010, pág. 9): “realizar as auditorias de forma prévia, concomitante e *a posteriori*, priorizando-se a concomitante.”. Esta diretriz permite estabelecer uma referência para o valor a ser avaliado, pois, para ao atendimento dessa diretriz a fase com maior potencial para desenvolvimento de auditorias com as características citadas é a que permite se trabalhar o planejamento, a execução e a realização da despesa pública, ou seja, o valor autorizado ou fixado, a primeira fase da despesa.

A utilização dos valores autorizados como referência da variável de materialidade permite que se possa avaliar a adequação quanto à execução do planejamento orçamentário, perpassando por todas as demais fases da despesa pública de forma preventiva, concomitante e posterior.

Nesse aspecto, o TCU (2010, pág. 16) tem o mesmo entendimento, porém, alerta para a necessidade de considerar ocorrência de fatores intrínsecos às demais fases da despesa pública:

33 O volume de recursos disponíveis no orçamento é indicador de materialidade. No entanto, em ambientes orçamentários nos quais existe grande diferença entre o orçado, o contratado e o pago, o

exame dos valores envolvidos em cada uma dessas fases da despesa pode ser necessário. Além disso, na fiscalização da área de regulação, a dimensão econômica do setor no qual se insere o objeto de auditoria deve ser levada em consideração.

A amplitude considerada pela delimitação das fases da despesa permite, também, associar o grau de compreensão da inter-relação entre processos relativos à sua execução. Assim, por exemplo, o entendimento da relação entre processos de planejamento orçamentário até os processos de pagamento quanto às dimensões de conformidade, economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, quando é possível identificar de forma sistêmica a regularidade e adequação da alocação do recurso público.

Os resultados esperados de auditorias realizadas em objetos produtos de avaliação e seleção com fundamento em critérios de valores envolvidos, ou seja, de materialidade, estão associados ao exame da regularidade e adequação da alocação do recurso público, porém, o impacto econômico-financeiro pode não ser mensurável, mas, perceptível ao longo do tempo como consequência de implementação de melhorias em processos objetos de trabalhos de auditoria, assim como observa o TCU (2010, pág. 16):

Nem sempre benefícios das auditorias operacionais são financeiros, mas o aperfeiçoamento de processos em objetos de auditoria com alta materialidade tem grande possibilidade de gerar economia ou eliminar desperdícios.

De forma geral, a utilização do critério de materialidade direciona os trabalhos de auditoria governamental para maior possibilidade de obtenção de resultados significativos relativos ao potencial econômico-financeiro do objeto,

por intermédio da identificação de alocação irregular ou ineficiente de recursos públicos.

4.2 UTILIZAÇÃO DO CRITÉRIO DE RELEVÂNCIA

Em geral, os dicionários de língua portuguesa se referem à relevância como sinônimo de interesse, supremacia, destaque e importância. Essas referências estão bem associadas às definições sobre o critério de relevância tratado nesse estudo.

Quando da definição do critério de relevância, as referências teóricas não são específicas quanto à praticidade, por muitas vezes utilizando-se de expressões indeterminadas, ou seja, com um campo amplo de significação, como “importância”, “valorização” e “interesse da sociedade”, não sendo essas definições traçadas com exatidão, visto que não admitem uma quantificação ou determinação prática do critério.

Algumas sugestões de meios para utilização como critério de relevância são propostas pelo TCU (2010, pg. 16):

Os seguintes meios podem ser usados para aferir a relevância do possível objeto de auditoria:

- a) opinião de parlamentares, de técnicos das casas legislativas ou de institutos de pesquisa, de figuras proeminentes de diversos setores da sociedade;
- b) declarações de prioridades nos planos e orçamentos públicos como o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias, a mensagem do Executivo que encaminha o orçamento ao Legislativo, os planos setoriais, a manifestação pública de priorização pelo governo;
- c) relatos reiterados de desperdícios, erros, desobediência a procedimentos;
- d) presença na mídia.

Ainda assim, a indeterminação sobre a praticidade da utilização do critério não foi exaurida. Há, contudo, uma convergência do conceito para a importância dada pela sociedade, ou interesse social pelo objeto de audi-



toria. Essa importância pode definir o critério por meio da quantificação de ações de governo, uma vez que essas ações devam objetivar o alcance do interesse social, ou seja, aquilo que é relevante para sociedade, assim como menciona Serpa (2011, pág. 142), “... o objetivo último da ação estatal é a promoção da melhoria social, que somente se materializa com o pleno atendimento do interesse social.”

Para orientar a ação governamental ao alcance do interesse público, há a necessidade de parametrização dessa ação pela definição de objetivos e metas a serem atingidos, em que segundo Castro (2010, pág. 25):

O planejamento é a função administrativa que determina, antecipadamente, quais os objetivos a atingir e o orçamento, as ações a empreender para alcançá-los. Na área pública, esta função é tratada no Plano Plurianual (PPA), que definiu que os objetivos formam os programas de governo e os projetos ou atividades, as ações que contribuirão direta ou indiretamente com os objetivos (Decreto nº 2.829/98).



Os programas de governo são instrumentos de organização da ação governamental (BRASIL, 2012), que devem visar à concretização do atendimento ao interesse social. Já as ações orçamentárias, as que resultam em um produto necessário à manutenção da ação de governo (atividade) ou que concorrem para a expansão ou aperfeiçoamento dessa ação (projeto), são instrumentos de programação para alcançar o objetivo de um programa (BRASIL, 2012).

As ações governamentais são, em geral, objetos de manifestações em meio aos diversos setores da sociedade, caracterizando-se, também, como um objeto essencial dos meios sugeridos pelo TCU para aferição da relevância do possível objeto de auditoria.

Assim, a quantificação das ações de governo, programas ou os projetos e atividades, permite direcionar os trabalhos de auditoria governamental para objetos com maior possibilidade de serem alvos dessas manifestações, o que concorrem para a obtenção de resultados de auditoria com maior importância e valorização dada pela sociedade.

4.3 UTILIZAÇÃO DO CRITÉRIO DE VULNERABILIDADE

As variáveis utilizadas como critérios de avaliação do universo objeto de auditoria governamental associadas a eventos adversos ao controle da administração têm por finalidade identificar objetos com maior probabilidade de ocorrência desses eventos.

Mais uma vez, a praticidade da utilização de um critério na avaliação e seleção de objeto se depara com a amplitude de significação em sua definição e com a escassez de informações ou referências práticas de utilização, que permitam uma parametrização igualitária entre elementos do universo objeto de auditoria governamental para mensuração da variável.

A INTOSAI (2004, pg. 45) aponta alguns fatores como indicadores de eventos adversos, os quais sugerem possibilidades de mensuração da variável, como:

- Montantes financeiros ou orçamentários substanciais envolvidos, ou ocorrência de mudanças significativas nesses montantes.
- Áreas envolvidas tradicionalmente propensas ao risco (aquisições, tecnologia, questões ambientais, saúde, etc, ou áreas de risco inaceitável).
- Atividades novas ou urgentes ou mudanças nas condições (requisitos, exigências) envolvidas.
- Estruturas de gestão complexas, com possibilidade de haver alguma confusão sobre as responsabilidades.
- Não há informação confiável, independente e atualizada sobre a eficiência ou a eficácia de um programa de governo. (Tradução nossa)

Na prática, diante da amplitude do universo objeto da auditoria governamental, pode-se haver dificuldade em parametrizar todos os fatores sugeridos de maneira que se possa avaliar da mesma forma todos os elementos desse universo. A própria INTOSAI admite possibilidades de se avaliar estes objetos com base em indicações de eventos existentes ou em sua potencialidade (ISSAI 3000/3.2, 2004, pg. 45).

Interessante a observação de Ferreira (2009, pg. 452), em que para a análise da variável deve-se levar em consideração o valor relativo de cada situação indesejada. Assim, por essa observação, a avaliação considera valores envolvidos no objeto.

A ocorrência de mudanças significativas em montantes financeiros ou orçamentários, fator também indicado pela INTOSAI

para mensuração dessa variável, possibilita de imediato a consideração de valores envolvidos. Essas mudanças podem ser mensuradas, por exemplo, por meio da utilização de percentuais de variação da despesa realizada, entre períodos iguais, no âmbito de cada elemento do universo objeto de auditoria, uma forma prática de aplicação da variável, uma vez que utiliza como parâmetro uma propriedade intrínseca de todos os elementos, em conformidade com a definição da ABNT *apud* TCU (2010, pg. 16):

36 No contexto do processo de seleção, as vulnerabilidades são situações ou **propriedades intrínsecas do objeto de auditoria** que podem estar associadas à ocorrência de eventos adversos (ABNT, 2009). (Grifos nossos)

Assim, na análise dos resultados, variações positivas e significativas, mensuradas entre períodos similares, ocorridas nos valores relativos à despesa realizada, podem sugerir a exigência de maior nível de controle sobre a realização da despesa, enquanto variações negativas, significativas, podem sugerir excesso de controle.

A exigência de maior nível de controle relaciona-se a possibilidade de ocorrência de eventos adversos, que segundo Ferreira (2009, pg. 452), ao definir criticidade, trata-se da composição dos elementos referenciais de vulnerabilidade, das fraquezas, dos pontos de controle com riscos latentes, das trilhas de auditoria ou fiscalização.

Portanto, um objeto com maior ou menor percentual de variação da despesa, tem maior ou menor probabilidade, respectivamente, de ocorrência de eventos adversos. A utilização dessa variável, sobre uma perspectiva de variação financeira, direciona os trabalhos de auditoria aos objetos com maior potencial de vulnerabilidades quanto aos controles internos.

5. DIRECIONAMENTO DO RESULTADO MEDIANTE A CORRELAÇÃO DE CRITÉRIOS DE SELETIVIDADE.

A aplicação de critérios diversos de avaliação e seleção de objetos de auditoria governamental permite resultados diversificados segundo a orientação estratégica do processo de avaliação.

Cada critério visa avaliar uma propriedade do objeto, ou conjunto de propriedades específicas, proporcionando impactos diferentes no resultado da auditoria.

Na correlação entre os critérios, no processo de avaliação e seleção, é possível estabelecer preferências sobre o impacto desejável no resultado da auditoria aplicando-se pesos diferentes a eles, conforme sugestão do TCU (2010, pg. 16):

Os critérios de seleção podem ter maior ou menor peso no processo de escolha, conforme a conjuntura. As características do possível objeto de auditoria devem ser examinadas em relação a cada um desses critérios para, em conjunto, permitir a elaboração de escala de prioridades.

Ao se aplicar maior peso ao critério formado por variável relativa a valores envolvidos do objeto de auditoria (materialidade), por exemplo, em detrimento ao critério relativo à importância e valorização do objeto para a sociedade (relevância), os resultados tendem a ser mais significativos que interessantes à sociedade e vice-versa.

Dessa forma é possível a maximização de possibilidades do resultado desejável, por meio do direcionamento por critérios de seletividade de objetos de auditoria, potencializando oportunidades orientadas pela estratégia organizacional, que por si, fundamenta as preferências e escolhas realizadas.

Deve-se ressaltar, por fim, que o processamento das variáveis utilizadas como critério de avaliação e seleção de objetos de auditoria pode ser realizado de formas diversas, porém, há de ser verificada a proporcionalidade da relação entre essas variáveis quando correlacionadas. As sugestões aqui apresentadas possuem uma relação direta, ou seja, quanto maior o valor tomado por critério, de cada variável, maior a sua significância, relevância e vulnerabilidade, respectivamente.



REFERÊNCIAS

BEZERRA FILHO, João Eudes. *Contabilidade pública: teoria, técnica de elaboração de balanços e questões*. 3. ed. – Rio de Janeiro: Elsevier, 2008. 338 p.

BRASIL. Lei nº 12.465, de 12 de agosto de 2011. *Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2012 e dá outras providências*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12465.htm. Acesso em: 04 jun. 2012.

CASTRO, Domingos Poubel 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, como suporte à governança corporativa*. 3. ed. – São Paulo: Atlas, 2011. 551 p.

CONSELHO NACIONAL DOS ÓRGÃOS DE CONTROLE INTERNO DOS ESTADOS BRASILEIROS E DO DISTRITO FEDERAL (CONACI). *Diretrizes para o controle interno no setor público*. Brasília: CONACI, 2010. Disponível em: <<http://conaci.org.br/wp-content/uploads/2012/05/DiretrizesparaControleInternonoSetorPublico.pdf>>. Acesso em: 15 abr. 2012.

FAJARDO, Jeison de Melo; WANDERLEY, Carlos Alexandre Nascimento. *Planejamento estratégico e auditoria de gestão: similaridades com o modelo coso* Revista ConTexto, Porto Alegre, v. 10, n. 17, p. 93-103, 1º semestre 2010.

FERREIRA, Ricardo J. *Manual de auditoria: teoria e questões comentadas: conforme a MP nº 449/08*. 7. ed. – Rio de Janeiro: Ed. Ferreira, 2009. 722 p.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). *Implementation Guidelines for Performance Auditing (ISSAI 3000)*. Viena, 2004. Disponível em: <[http://www.issai.org/media\(381,1033\)/ISSAI_3000E.pdf](http://www.issai.org/media(381,1033)/ISSAI_3000E.pdf)>. Acesso em: 11 abr. 2012.

_____. *General standards in Government Auditing and standards with ethical significance (ISSAI 200)*. Viena, 2001. Disponível em: <http://www.issai.org/media%28630,1033%29/ISSAI_200_E.pdf>. Acesso em: 11 abr. 2012.

MARION, José Carlos. *Contabilidade empresarial*. 15. ed. – São Paulo: Atlas, 2009. 529 p.

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. *Manual de auditoria governamental*. 1. ed. – 4. reimpr. – São Paulo: Atlas, 2009. 241 p.

SERPA, Selma Maria Hayakawa Cunha. *Auditoria operacional e avaliação de programas: instrumentos diferentes com propósitos comuns – identificando as similaridades em busca do elo perdido*. Revista do Tribunal de Contas da União, Brasília, n.122, p.142-151, set./dez. 2011.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). *Manual de auditoria operacional*. Brasília: TCU, 2010. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2058980.PDF>. Acesso em: 10 abr. 2011.