

Seletividade do Controle Externo em Auditoria Operacional*

Dagomar Henriques Lima

1. INTRODUÇÃO

Os Tribunais de Contas, no exercício do controle externo, devem fiscalizar a respectiva esfera de governo, bem como as entidades da administração direta e indireta, sob os aspectos contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial e das entidades da administração direta e indireta (BRASIL, 1988). Além disso, a atuação desses tribunais deve pautar-se pelos princípios da administração pública, entre os quais o da eficiência, isto é, a melhor organização possível de seus meios para o alcance de seus objetivos.

Sendo assim, considerando a magnitude da missão constitucional e a limitação de recursos, os órgãos de controle externo precisam atuar de forma seletiva, visando exercer a fiscalização sobre os recursos públicos em benefício da sociedade.

Para se ter ideia do amplo espectro de atuação do controle, no nível federal, basta considerar que, segundo o banco de dados da consultoria orçamentária da Câmara dos Deputados (BRASIL, 2008a), o Plano Plurianual 2008-2011 prevê a execução de 308 programas de governo e 4.984 ações orçamentárias. Além disso, a lista de organizações públicas federais que devem prestar contas ao Tribunal de Contas da União para o biênio 2007/2008 relaciona 2.336 entidades. Essa lista não esgota as possibilidades de fiscalização, pois o controle pode atuar sobre objetos mais amplos, como políticas de governo e atividades governamentais (regulação, orçamentação, compras no setor público). Resta então questionar como o controle pode estabelecer estratégia de atuação que o leve a usar seus recursos do melhor modo possível para maximizar o retorno social proporcionado pela atividade de fiscalização.

* O autor agradece as sugestões dos AUGC Glória Maria Merola da Costa Bastos, Maria Lucia de Oliveira F. de Lima e Leonard Renne Guimarães Lapa. Imprecisões e incorreções são responsabilidade do autor.

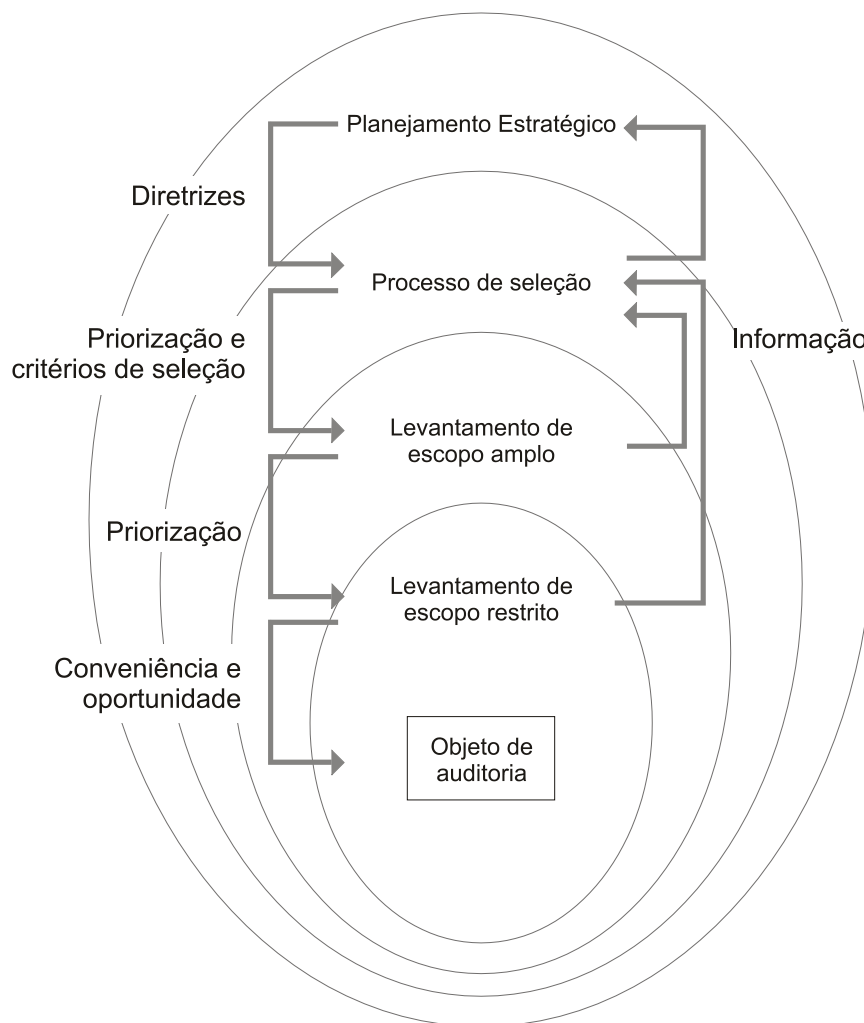
Dagomar Henriques Lima é servidor do Tribunal de Contas da União, especialista em Controle Externo pelo Instituto Serzedello Corrêa (ISC) e Bacharel em Estatística pela Escola Nacional de Ciências Estatísticas (ENCE).

A contribuição deste artigo para responder a essa questão está no exame de orientações sobre como o processo de seleção de objetos de auditoria pode ser conduzido e os critérios a serem usados, com base em diretrizes da International Organization of Supreme Audit Institutions (Intosai), princípios geralmente aceitos e na literatura indicada.

O estabelecimento de processo estruturado de seleção de objetos de auditoria pelo órgão de controle pode suscitar questões referentes à qualidade do planejamento estratégico, à adequação da estrutura organizacional, à especialização técnica e à eficiência dos processos de trabalho. Além disso, a seletividade deve abranger outras formas de atuação dos Tribunais de Contas, além da auditoria (representações, tomadas de contas anuais e especiais, registro e atos de pessoal). No entanto, esses temas não serão tratados aqui, por exigirem abordagem específica. Por sua vez, não cabe discutir seletividade na realização de fiscalizações por força de lei porque, nesse caso, a definição do objeto a ser auditado não depende da ação do órgão de controle International Organization of Supreme Audit Institutions, 2001).

Ponto chave das diretrizes da International Organization of Supreme Audit Institutions - Intosai (2004) sobre o processo de seleção de objetos de auditoria é sua integração com o planejamento estratégico do órgão de controle. Conforme a representação da figura 1, o planejamento estratégico do órgão de controle deve definir os rumos e as diretrizes que orientam o processo de seleção, mas também inclui outros elementos como a análise dos ambientes interno e externo da instituição, suas competências organizacionais, a declaração de negócio, missão e visão, entre outros.

Figura 1 – Processo de seleção de objetos de auditoria e o planejamento estratégico.



Por sua vez, o processo de seleção pode abranger uma série de levantamentos setoriais, de escopo amplo, que trarão informações para que as instâncias de decisão do órgão de controle priorizem as indicações de fiscalizações a serem realizadas, levando-se em consideração os recursos disponíveis, o contexto do órgão de controle, a articulação das ações de fiscalização e outros elementos. Os levantamentos em setores de governo priorizados trazem informações que instruirão o processo de seleção, em perspectiva ampla. Antes de se decidir por realizar fiscalização em particular, caso necessário, é possível conduzir estudo de viabilidade, na forma de levantamento de escopo restrito, que examine a conveniência e a oportunidade de realizar auditoria específica.

Nas seções seguintes, serão abordadas as características das instâncias do processo de seleção (figura 1), bem como a conexão entre elas e o planejamento estratégico do órgão de controle. Em seguida, serão definidos critérios de seleção de objetos de auditoria e, por fim, descritos instrumentos que podem ser usados para levantar informações que alimentem o processo de seleção.

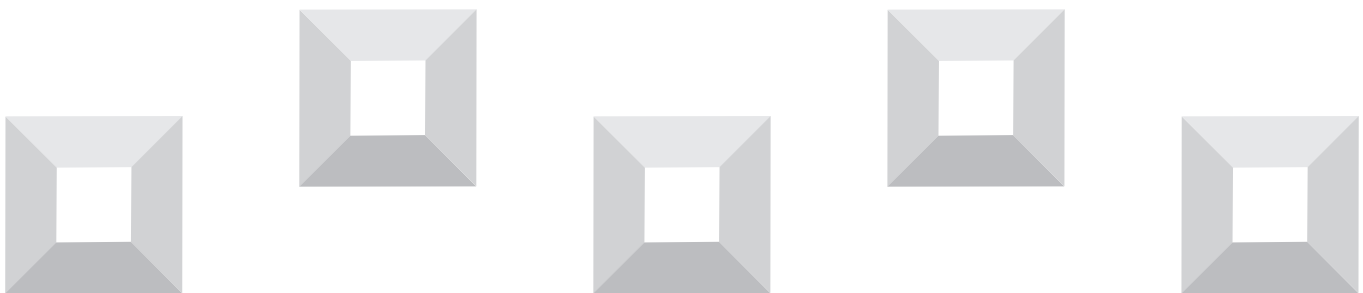
Neste artigo, o processo de seleção é descrito sequencialmente como forma simplificada de apresentação dos elementos que o integram. Na prática, deve-se levar em consideração, por exemplo, que informações sobre o desempenho de setores da administração pública, que são coletadas em fase mais adiantada do processo, retroalimentam o planejamento estratégico, influenciando na definição de grandes áreas a ser examinadas e na alocação de recursos por tipo de fiscalização nos períodos seguintes (Figura 1).

2. INTEGRAÇÃO DO PROCESSO DE SELEÇÃO COM O PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

O processo de seleção deve ter perspectiva plurianual e estar integrado simultaneamente ao planejamento estratégico e ao sistema de planejamento anual (International Organization of Supreme Audit Institutions, 2004; BRASIL, 2005). Além disso, a seleção de objetos específicos deve partir de perspectiva geral do órgão de controle sobre temas prioritários de auditoria.

A razão para a integração da seleção com o planejamento estratégico reside no fato de que escolhas fundamentais efetuadas pelo órgão controlador definem a alocação de recursos e diretrizes para o processo de seleção. Um dos riscos que os órgãos de controle correm ao não orientar seu processo de seleção de forma integrada é o de realizar ações de fiscalização desconexas que não permitem fazer afirmações sobre regularidade, economia, eficiência, efetividade de setores ou organizações de governo. Essa situação pode levar à falta de foco, dispersão ineficiente de esforços, sentimento interno de que se trabalha muito, mas não se consegue chegar a lugar algum.

As escolhas estratégicas do órgão controlador envolvem diferentes dimensões, desde decisões sobre a alocação de recursos para cumprir suas obrigações legais até decisões sobre áreas de governo que devem ser examinadas prioritariamente. As escolhas estratégicas definem a alocação de recursos em geral, como o investimento em capacitação, o desenvolvimento de ferramentas de trabalho, os recursos humanos empregados por linha de atuação e outros.



Quadro 1 – Exemplos de decisões estratégicas fundamentais.

Dimensão	Opções estratégicas
Posição estratégica do órgão controlador	Atuar como juiz e alocar mais recursos ao julgamento de processos de tomadas e prestações de contas
Foco de atuação na área de fiscalização	Atuar como auditor e alocar mais recursos à fiscalização Focar em investigação de crimes contra a administração Focar em investigação de questões normativas, visando garantir, com certo grau de confiabilidade, a correção dos registros administrativos e a obediência a normas procedimentais Focar em exame da efetividade, visando contribuir para a formulação de políticas públicas e modernização da administração Focar em exame da eficiência, visando eliminar desperdício, melhorar a qualidade
Áreas de controle	Foco na área social Foco na área de infraestrutura Foco na área administrativa Foco em regulação de mercados
Objeto do controle	Foco em organizações públicas individuais Foco em programas de governo
Abordagem de temas transversais	Foco no exame da equidade dos programas Foco na qualidade do atendimento ao cidadão Foco na promoção da transparência e confiabilidade de dados e informações

Fonte: International Organization of Supreme Audit Institutions, 2004, e Pollitt et al. (1999,).

O quadro 1 não esgota as dimensões das escolhas estratégicas dos órgãos de controle, mas pretende exemplificar decisões que nem sempre são tomadas formalmente ou explicitamente, mas que podem ser identificadas nas práticas desses órgãos. Além disso, as decisões não são mutuamente exclusivas, isto é, os órgãos de controle executam trabalhos em diversas áreas e com diferentes focos simultaneamente, até mesmo por força de lei, em alguns casos. O que deve ficar claro é que as escolhas estratégicas afetam os critérios usados pelos auditores, as técnicas aplicadas, as habilidades necessárias aos auditores, o relacionamento entre o controlado e o controlador, as questões que se desejam responder, os incentivos para os gestores, o público interessado na informação (BARZELAY, 1997). Veja no quadro 2 um exemplo de diretrizes gerais que orientaram o processo de seleção de auditorias operacionais na EFS do Reino Unido.

Quadro 2 – Áreas prioritárias definidas pelo Escritório Nacional de Auditoria do Reino Unido (NAO).

O NAO afirma que os três principais critérios que devem influenciar a priorização das auditorias a ser realizadas pelo órgão são: apoiar a responsabilização parlamentar por desempenho, promover melhorias de desempenho, alcançar programa equilibrado de auditorias.

Por programa equilibrado, o NAO quer dizer que o conjunto de auditorias realizadas deve ter igual número de trabalhos com os seguintes enfoques:

- a) exame de risco de fraude, irregularidade ou impropriedade;
- b) acompanhamento da implementação de medidas anunciadas pelo governo (*Treasury Minutes*), com foco em recomendações do Parlamento e projetos governamentais;
- c) exame de operações administrativas padrão, como compras, gerência de projetos, qualidade do serviço;
- d) exame de novos programas e iniciativas governamentais de vulto.

Fonte: NATIONAL AUDIT OFFICE, 1996, p. 20-21.

Uma vez definidas as grandes áreas de atuação, levando em consideração os objetivos do órgão de controle, o processo de seleção de objetos de auditoria pode ser mais bem focado, passando-se ao exame das informações setoriais das ações de governo em confronto com critérios de seleção.

3. CRITÉRIOS DE SELEÇÃO DE OBJETOS DE AUDITORIAS OPERACIONAIS

Realizadas as escolhas estratégicas, o próximo passo do processo de seleção é definir os critérios que serão usados para selecionar objetos específicos de auditoria. Esses critérios podem ser regulamentados, como no exemplo do quadro 3, ou podem fazer parte de documentos menos formais que reflitam mais rapidamente alterações no ambiente de controle.

Quadro 3 – Exemplo de normatização de processo de seleção: o caso do Tribunal de Contas da União.

Art. 2º O plano de fiscalização terá periodicidade anual e será compatível com os planos Estratégico e de Diretrizes do TCU e com as diretrizes aprovadas para subsidiar o exame das Contas do Governo da República.

(...)

Art. 4º O plano de fiscalização conterá exclusivamente as diretrizes que orientarão as atividades de fiscalização, a definição dos temas de maior significância que nortearão as fiscalizações a serem realizadas e os respectivos recursos a serem alocados, com demonstração da compatibilidade com as demais atividades definidas no Plano de Diretrizes do TCU.

§ 1º Para fins do disposto nesta Resolução, consideram-se temas de maior significância aqueles identificados em função de fatores de risco, materialidade, relevância e oportunidade e que estejam em consonância com o Plano de Diretrizes do Tribunal.

2º A elaboração do plano de fiscalização, sempre que possível, deve considerar informações constantes de planos semelhantes dos sistemas de controle interno e demais órgãos de controle e fiscalização da Administração Pública.

Fonte: BRASIL, 2005.

É possível destacar quatro principais critérios gerais para seleção de objetos de auditoria: agregação de valor, materialidade, relevância e existência de vulnerabilidades (International Organization of Supreme Audit Institutions, 2004; BRASIL, 2005). Esses critérios estão fortemente relacionados, mas são apresentados separadamente de forma a facilitar a compreensão sobre eles. Cabe esclarecer ainda que, no contexto do processo de seleção, o risco é a combinação da probabilidade de ocorrer evento adverso e suas consequências, que afetam negativamente a economicidade, eficiência, eficácia ou efetividade do objeto de auditoria (ABNT, 2009). Dessa forma, o risco é função da avaliação dos critérios de materialidade, relevância e existência de vulnerabilidades.

Não há resposta única sobre como informações coletadas sobre esses critérios podem ser combinadas para se formar opinião sobre a seleção de determinado objeto de auditoria. Uma opção é submeter as informações a *stakeholders* externos que opinem sobre a priorização dos objetos de auditoria. Outra opção é manter o processo interno e submeter as informações a unidades de coordenação do órgão de controle e a auditores experientes. É

possível também usar métodos multicritério de apoio à tomada de decisão ou combinações do que já foi mencionado aqui.

3.1 AGREGAÇÃO DE VALOR

Agregar valor refere-se a produzir novos conhecimentos e perspectivas sobre o objeto de auditoria (International Organization of Supreme Audit Institutions, 2004). A discussão sobre nova política pública ou mudança significativa na implementação de programa ou organização de ente governamental pode ser usada como indicativo de que a auditoria pode agregar valor significativo. Outros indicativos são a escassez de auditorias anteriores ou trabalhos de outros órgãos de pesquisa ou de controle sobre o objeto de auditoria e o pouco conhecimento sobre a relação causa e efeito entre ação de governo e solução de problemas. Nesses casos, a auditoria tem maior chance de agregar valor, pois novos conhecimentos podem ser produzidos.

Esse critério está fortemente relacionado com o papel do controle externo nos mecanismos de responsabilização por desempenho (LIMA, 2008). Produzindo informações independentes sobre tema

acerca do qual há pouco conhecimento, o órgão de controle fornece elementos para subsidiar o debate qualificado sobre o desempenho do objeto de auditoria pelo Congresso, imprensa e sociedade organizada.

3.2 MATERIALIDADE

O critério de materialidade indica que o processo de seleção deve levar em consideração os valores orçamentários envolvidos no objeto de auditoria, pois o trabalho deve produzir benefícios significativos. Nem sempre benefícios das auditorias operacionais são financeiros, mas o aperfeiçoamento de processos em objetos de auditoria com alta materialidade tem maior possibilidade de gerar economia ou eliminar desperdícios.

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.

3.3 RELEVÂNCIA

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

Pode-se aferir a relevância de um tema de diversas formas. Por exemplo, é possível pesquisar a opinião de parlamentares, de técnicos das casas legislativas ou de institutos de pesquisa, de figuras proeminentes de diversos setores da sociedade. Podem-se examinar as 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, planos setoriais, manifestação pública de priorização pelo governo (exemplos: Programa Fome Zero, Programa de Aceleração do Crescimento - PAC). Outro indicador de relevância é o surgimento de novas ou urgentes atividades ou mudanças de condição, a exemplo da crise do setor aéreo no Brasil em 2006/2007, bem como a presença constante do tema na mídia.

3.4 EXISTÊNCIA DE VULNERABILIDADES

Vulnerabilidades são situações ou propriedades intrínsecas do objeto de auditoria que podem estar associadas à ocorrência de eventos adversos (ABNT, 2009). É possível identificar uma série de características dos objetos de auditoria que podem estar associadas à ocorrência de eventos adversos (quadro 4). Essas características podem se referir a vulnerabilidades dos mecanismos de controle inerentes às atividades finalística e administrativa do objeto de auditoria, sob os mais diversos

aspectos. Conforme a natureza do objeto de auditoria que esteja sendo selecionado, é necessário investigar áreas específicas referentes a programas de governo, organizações públicas ou mesmo municípios a serem auditados. Nesse último caso, podem ser usados indicadores de desenvolvimento institucional local.

Quadro 4 – Exemplos de características de objetos de auditoria que podem estar associadas à ocorrência de eventos adversos.

- 1 – Estruturas gerenciais complexas que envolvem diferentes organizações governamentais, de uma mesma esfera ou esferas de governo diferentes, e organizações não-governamentais.
- 2 – Falta de informações confiáveis ou atualizadas sobre o desempenho do objeto de auditoria, como alcance de metas, custos dos produtos, público atendido.
- 3 – Problemas de estrutura, de planejamento, de controle.
- 4 – Falta de clareza sobre objetivos, metas, responsabilidades, processo de tomada de decisão.
- 5 – Problemas operacionais com os sistemas informatizados.

Fonte: International Organization of Supreme Audit Institutions, 2004, seção 3.2

A coleta de informações que permitam ao órgão de controle formar opinião sobre quais os objetos de auditoria devem ser priorizados pode ser realizada por meio de fiscalização, que no TCU chama-se levantamento (BRASIL, 2002).

4. LEVANTAMENTO DE ESCOPO AMPLO

O levantamento é um instrumento de coleta sistemática de informações sobre possíveis objetos de auditoria e tem por objetivo conhecer o funcionamento e a organização dos possíveis objetos de auditoria. Dependendo do conhecimento acumulado no órgão de controle sobre a área em exame, o levantamento poderá ter escopo amplo ou restrito.

No levantamento, são colhidas informações sobre os planos setoriais, base legal dos programas e organizações, previsão orçamentária e execução financeira, sistemas de informação, estruturas de monitoramento e avaliação, metas, planos de programas e organizações, bem como revisão dos trabalhos de órgãos de pesquisa e de controle sobre os objetos de auditoria. O levantamento explora as possibilidades de fiscalizações mediante análise do geral para o particular e em perspectiva plurianual. Tendo em vista a amplitude do levantamento de informações, ele não se limita a identificar oportunidades de realizar auditorias operacionais.

O levantamento é oportunidade para que o órgão de controle adquira conhecimento sistêmico sobre setores de atividade governamental. Trata-se de instrumento que permite monitorar ativamente áreas de governo, identificar novos desenvolvimentos e tendências nas políticas públicas, mudanças de prioridades, necessidade de uso de novas abordagens e métodos nas auditorias. Esse trabalho visa conferir ao órgão de controle condições de focar melhor sua ação de fiscalização de modo a agregar valor para a sociedade, selecionar objetos de auditoria relevantes, que apresentam maior materialidade e que estejam sujeitos a maiores riscos.



O quadro 5 apresenta exemplo de trabalho realizado com esse tipo de abordagem. Porém, cada órgão de controle deve buscar a solução mais adequada para seu contexto. O importante é que o processo de seleção seja integrado ao planejamento estratégico, tenha perspectiva plurianual e esteja fundamentado em visão sistêmica da administração pública.

Quadro 5 – Exemplo de procedimento em fase de levantamento do processo de seleção de objetos de auditoria.

Em 2007, o Tribunal de Contas da União realizou levantamento de informações sobre os planos, programas e organizações da administração pública federal relacionados com a Função Educação. O objetivo imediato do levantamento foi conhecer a organização e o funcionamento das organizações e dos programas da função educação, visando identificar objetos e instrumentos de fiscalização para o plano de fiscalização do TCU de 2008. O levantamento foi realizado nessa área por força de decisão do colegiado de Ministros do Tribunal que a elegeram como um dos temas de maior significância para o plano anual de fiscalização de 2007.

O trabalho abrangeu capítulo sobre aspectos gerais da função tais como os arranjos institucionais vigentes e exposição sobre os principais desafios setoriais, com base em literatura sobre o tema. Na sequência, discorreu-se sobre o perfil do gasto federal em educação e os sistemas de informação e avaliação do setor. O núcleo do levantamento consistiu da descrição e análise dos principais problemas que afetam os níveis de educação e quais as ações de governo e organizações que atuam sobre eles. Portanto, com base em problematização e identificação de ações governamentais, argumentou-se sobre a oportunidade de realizar fiscalizações, levando em consideração o possível objeto de auditoria e o tipo de fiscalização a ser realizado. Na argumentação, foram analisados os indicadores de relevância, materialidade, risco e valor a ser agregado pela eventual fiscalização.

A conclusão abrangeu os objetos de auditoria indicados sem, contudo, definir exatamente as questões a serem abordadas, os recursos necessários, a previsão de cronograma ou a priorização de temas. Essas definições foram realizadas posteriormente pelas instâncias decisórias do órgão e por planejamento de auditoria em cada um dos objetos selecionados.

Fonte: BRASIL, 2008b.

5. LEVANTAMENTO DE ESCOPO RESTRITO

Em alguns casos pode ser necessário aprofundar o levantamento para verificar a viabilidade de realização da fiscalização, isto é, examinar se o objeto de auditoria indicado pelo levantamento é auditável. No TCU, o estudo de viabilidade também é fiscalização na modalidade levantamento, conforme art. 238, inciso III, do Regimento Interno do Tribunal (BRASIL, 2002).

Um dos motivos que podem exigir a realização do estudo de viabilidade é a questão da oportunidade. Como o levantamento tem perspectiva plurianual, uma indicação específica de fiscalização pode sofrer mudanças em suas características algum tempo após o encerramento do levantamento. Essas mudanças podem exigir reavaliação dos critérios de seleção e a indicação ou não da realização da fiscalização. Outro motivo é que as informações levantadas, em abordagem sistêmica, podem não ser suficientes para decidir sobre a realização de fiscalização específica, para a qual seriam necessárias informações mais detalhadas.

Em geral, o estudo de viabilidade traz informações sobre os principais processos operacionais e produtos, de modo que o leitor possa conhecer a forma de execução das ações. Procedem-se à análise preliminar da qualidade dos indicadores de desempenho já identificados, destacando oportunidades de melhoria. Examina-se a disponibilidade de dados e sistemas de informações, abordando sua confiabilidade e período de abrangência. Examinam-se os tipos de relatórios existentes, tipos de avaliação efetuada pela gerência. Elemento importante do estudo de viabilidade é a identificação preliminar de oportunidades de melhoria de desempenho.

O estudo de viabilidade também analisa limitações à execução da auditoria, a receptividade do gestor em participar da fiscalização, a identificação da necessidade de empregar habilidades especializadas na auditoria, os possíveis prejuízos ao controle caso a fiscalização não seja realizada.

A conclusão do estudo de viabilidade deve ser manifestação valorativa, substantiva e convincente sobre a conveniência e a oportunidade de se realizar a fiscalização, abrangendo razões que recomendam a seleção do objeto de auditoria, o potencial do tema para chamar a atenção da mídia, da sociedade civil organizada e do Legislativo e gerar resultados que agreguem valor.

6. CONCLUSÃO

O estabelecimento do foco da ação do órgão de controle externo é decisão estratégica com impacto decisivo sobre a eficiência e efetividade do controle. Este artigo trata do caso particular do processo de seleção de objetos de auditorias operacionais, que deve estar alinhado com o planejamento estratégico do órgão.

Além dessa diretriz geral, preconizada pela International Organization of Supreme Audit Institutions (Intosai), a seleção de objetos de auditoria segue certos critérios, que podem variar conforme o contexto, e devem ser definidos claramente pelo órgão de controle. Entre os critérios de seleção citados neste artigo, destaca-se o de que a auditoria operacional deve agregar valor sobre o objeto examinado. A conseqüente produção de novos conhecimentos e perspectivas sobre o objeto de auditoria tem conexão com o papel relevante do controle externo de emitir opinião independente sobre o desempenho da ação governamental, com o objetivo de subsidiar os mecanismos de responsabilização por desempenho (LIMA, 2008). As informações produzidas pelo órgão de controle podem ensejar recomendações de medidas corretivas e, além disso, municiar o debate qualificado no legislativo, sociedade civil organizada e mídia sobre a formulação e implementação de políticas públicas.

Decerto que a estruturação do processo de seleção do foco das fiscalizações pode contribuir para a ação coordenada intraorganizacional e também entre diferentes órgãos de controle, tornando mais eficiente o controle sobre a administração pública.



REFERÊNCIAS

BARZELAY, Michael. Central audit institutions and performance auditing: A comparative analysis of organizational strategies in the OECD. *Governance: an international journal of policy and administration*, v. 10, n. 3, p. 235-260, jul. 1997.

BRASIL. Congresso. Câmara dos Deputados. Banco de dados da consultoria orçamentária. Brasília, 2008 Disponível em: <<http://www2.camara.gov.br/orcamentobrasil/orcamentouniao/ppa>>. Acesso em: 26 mai. 2008.

_____. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 25 jul. 2009.

_____. Tribunal de Contas da União. Resolução nº 155, de 4 de dezembro de 2002. Aprova o Regimento Interno do Tribunal de Contas da União. Brasília, 2002. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em: 25 jul. 2003.

_____. _____. Resolução nº 185, de 13 de dezembro de 2005. Dispõe sobre o plano de fiscalização previsto no art. 244 do Regimento Interno do TCU. Brasília, 2005. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em: 26 mai. 2008.

_____. _____. *TC 023.195/2007-8*. Levantamento em programas, ações e entidades relacionadas com a função educação. Brasília, 2008. Ata 20/2008 – Plenário. Disponível em: <www.tcu.gov.br>. Acesso em: 9 jul. 2008.

International Organization of Supreme Audit Institutions . 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: 22 mai. 2008.

_____. General standards in government auditing and standards with ethical significance (ISSAI 200). Viena, 2001. Disponível em: <[http://www.issai.org/media\(630,1033\)/ISSAI_200_E.pdf](http://www.issai.org/media(630,1033)/ISSAI_200_E.pdf)>. Acesso em: 22 mai. 2008.

LIMA, Dagomar H. Responsabilização por desempenho e controle externo da administração pública. *Revista do Tribunal de Contas da União*, n. 111, p. 35-42, jan-abr. 2008.

NATIONAL AUDIT OFFICE. *Picking the winners*. London: NAO, 1996.

POLLITT, Christopher et al. *Performance or compliance? Performance audit and public management in five countries*. Oxford: Oxford University Press: Addison Wesley, 1999.

