

A auditoria operacional e contábil no controle e transparência da administração pública na percepção de auditores e gestores públicos

The operational and accounting audit in control and transparency of public administration in the public auditors' and managers' perception

Jeruza Aparecida de Souza¹
Fabiana de Andrade Oliveira²
Ana Carolina Vasconcelos Colares³

Resumo

Este trabalho buscou, através de entrevistas com auditores externos do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais e com gestores públicos municipais da Prefeitura Municipal de Itabira, dados sobre o papel da auditoria como instrumento de controle e transparência da administração pública. A metodologia utilizada teve por base uma abordagem qualitativa, sendo a pesquisa, quanto aos fins, classificada como descritiva, e quanto aos meios, como pesquisa de campo. Para realização da entrevista foi extraída uma amostra representativa composta por dois auditores externos do TCEMG e quatro gestores públicos da prefeitura objeto desta pesquisa. Com base nas informações apuradas pode-se concluir que existem funcionários responsáveis pelo controle interno, relacionado aos aspectos contábeis, orçamentários e operacionais, vinculados ao órgão de Auditoria Interna, que faz auditoria dos procedimentos realizados, trabalhando em conjunto com os gestores de cada secretaria, analisando ainda, as ações de órgãos da administração indireta. Com relação aos procedimentos adotados pelos auditores externos do TCEMG é possível afirmar que são realizadas duas inspeções ordinárias por ano, ocorrendo também inspeções extraordinárias em situações especiais, como, por exemplo,

1 Bacharel em Ciências Contábeis pela FUNCESI

2 Prof^a do Depto. de Ciências Contábeis da FUNCESI, Mestrado em Ciências Contábeis pela UFMG

3 Prof^a Assistente do Depto de Ciências Contábeis PUC Minas São Gabriel

alguma denúncia. Pode-se concluir, segundo as percepções dos entrevistados, que os procedimentos de auditoria dão ênfase especial às auditorias contábil e operacional, buscando verificar a legalidade, legitimidade, economicidade e razoabilidade dos atos de que resultem receita e despesa. Assim, na opinião dos auditores e dos gestores, a auditoria contribui para assegurar à sociedade que os recursos e bens públicos estão sendo geridos de acordo com a legislação e os padrões de lisura e probidade.

Palavras-chaves: Auditoria Contábil. Auditoria Operacional. Transparência.

Abstract

This study sought through interviews with external auditors of the Audit Office of Minas Gerais (TCEMG) and municipal administrators of the City of Itabira, information about the role of audit as a tool of control and transparency in public administration. The methodology used was based on a qualitative approach, descriptive and field research. For the interview was extracted a representative sample composed of two external auditors TCEMG and four public managers from the city hall of the city in study. Based on the calculated information can be concluded that there are officials responsible for internal control related to financial, budgetary and operational aspects linked to organ Internal Audit, which makes auditing procedures performed, working together with the managers of each secretariat. Moreover, analyzing the actions of organs of indirect administration. With respect to the procedures adopted by the external auditors of TCEMG is possible to say that two regular inspections are performed per year, also occurring routine inspections in special situations, for example, any complaint. It can be concluded, according to the perceptions of the respondents, that the procedures for auditing gives special emphasis to accounting and operational audits, seeking to verify the legality, legitimacy, economy, and reasonableness of the acts that result in revenue and expense. Thus, in the opinion of the auditors and managers, the audit helps ensure that society resources and public assets are being managed in accordance with the rules and standards of fairness and probity.

Keywords: Accounting Auditing. Operational Audit. Transparency.

1 Introdução

Silva (2004) aborda três conceituações em relação à administração pública. Em primeiro lugar, referente ao que é subordinado ao poder político, ou seja, a administração pública é o conjunto de meios institucionais, materiais, financeiros e humanos, organizados e necessários para efetuar as decisões políticas. A segunda refere-se ao meio, portanto algo para atingir os objetivos definidos. E em terceiro lugar, refere-se aos seus aspectos, ou seja, um conjunto de órgãos a serviço do poder político e as operações realizadas.

Para tanto, torna-se necessária fiscalizar a gestão da administração pública tendo em vista que está diretamente relacionado com os interesses da sociedade, da qual originam os recursos públicos gerenciados por essa administração. Desta forma, surge a auditoria governamental como ferramenta de fiscalização no intuito de identificar desvios e ações ilegais que ferem princípios éticos e morais. Nesse sentido, a auditoria, consubstanciada por meio de pareceres, tende a se firmar como instrumento capaz de oferecer aos gestores públicos, as autoridades judiciais e contábeis e a sociedade em geral, subsídios confiáveis que são obtidos mediante a observância dos procedimentos de técnicos e das normas brasileiras de contabilidade referentes à auditoria, além de seu aspecto preventivo e indutor de correções em procedimentos em desacordo com as normas. Nesse sentido, a Auditoria Contábil atua como fator que garante a transparência dos atos praticados pelos gestores públicos.

Dentre os tipos de auditoria, assim se destacam a contábil e operacional. De acordo com Crepaldi (2004), auditoria contábil é o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade, com a finalidade de controlar algumas áreas da entidade evitando situações que permitem a ocorrência de fraudes, desfalques e subornos, através de testes regulares nos controles internos específicos de cada entidade. Na área pública, a Auditoria Contábil se destaca por ser um conjunto de procedimentos técnicos e científicos destinados a levar informações para auxiliar a análise da gestão nas três esferas públicas: a federal, a estadual e a municipal, usando para tal normas contábeis e jurídicas.

Os procedimentos da auditoria operacional levam em conta a forma de atuação dos profissionais e os meios utilizados para a realização de deter-

minado procedimento, auditando a vinculação dos atos praticados com os princípios, normas e regulamentos elaborados segundo a legislação em vigor, levando em consideração, especialmente na área pública, a observação da programação estabelecida para as diversas atividades implementadas. Jund (2007) acrescenta que a auditoria operacional é uma atividade para assessorar o gestor público, melhorando as práticas dos fatos e atos administrativos, desenvolvida de forma tempestiva e atua tanto sobre a gestão como também em seus programas governamentais e sistemas informatizados.

Tanto a auditoria operacional, como a auditoria contábil, utilizam como regra os mesmos procedimentos e técnicas para examinar, em síntese, fazem uso dos controles operacionais, da gestão e da estratégia da organização auditada (ARAÚJO, 2006).

O auditor público atua nas áreas inter-relacionadas da entidade, avaliando a eficácia dos seus resultados em relação aos diversos recursos, tais como materiais, humanos e tecnológicos disponíveis, bem como a economicidade, eficiência, efetividade e qualidade dos controles internos existentes para a gestão dos recursos públicos (PETER e MACHADO, 2003). Considerando a percepção dos autores e buscando traduzir e identificar a aplicação na prática do que é descrito na literatura, eis que surge o seguinte questionamento que direciona esta pesquisa: **Como a auditoria pode contribuir para o controle e transparência da administração pública na ótica de auditores externos do TCEMG e dos gestores públicos da Prefeitura Municipal de Itabira?**

Adicionalmente ao problema de pesquisa, o presente estudo também propõe identificar e descrever a aplicação dos aspectos básicos da Auditoria Operacional e Contábil na gestão da administração pública da Prefeitura Municipal de Itabira/MG, descrever a percepção de auditores externos e gestores públicos sobre os procedimentos de auditoria utilizados pelo Tribunal de Contas do Estado de MG.

Considerando que a função básica da Auditoria no setor público é garantir que a execução das políticas públicas está sendo realizada dentro de princípios que preservem as normas de controle, bem como a observação dos preceitos legais para a gestão contábil e operacional, o presente trabalho se justifica pelo fato de poder apresentar para a sociedade elementos que corroboram a assertiva de que o gestor público tem à sua disposição ferramentas que tornam possível dar amplo conhecimento de sua gestão, de

forma concisa e transparente.

2 Referencial Teórico

Segundo Medauar (2006), a administração pública direta é o conjunto de órgãos integrados na estrutura da chefia do executivo e na estrutura dos órgãos auxiliares desta chefia. Uma das suas características é o vínculo de subordinação-supremacia, denominado hierarquia. Como se pode observar, as esferas administrativas são independentes e harmônicas entre si, mas conservam em cada forma de governo estruturas similares, quanto a forma e função.

A administração pública engloba todo o aparelhamento do Estado, pré-ordenado à realização de seus serviços, que buscam satisfação das necessidades coletivas. Destaca-se, portanto, um conjunto de órgãos destinados a cumprir as finalidades do Estado, na busca da realização do bem comum. (ARAUJO e ARRUDA, 2004, p.2).

Desta forma, o controle exerce um papel importante na administração pública permitindo detectar possíveis problemas ou inconsistências, que podem comprometer o planejamento elaborado e ir a desencontro com as normas e a legislação pertinentes, conforme pode ser evidenciado neste item.

A Lei nº 4.320/64 estabeleceu que o controle da execução orçamentária e financeira para a União, Estados, Municípios e Distrito Federal fosse exercido pelos poderes legislativo e executivo, mediante controle interno e externo. Esse entendimento é reafirmado pelo art. 70 da Constituição Federal de 1988 (FELGUEIRAS, 2007).

A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo e pelo sistema de controle interno de cada esfera de poder (BRASIL, 1988).

Nas três esferas da administração pública, para o bom andamento da gestão, são necessárias algumas formas de controle, que podem ser definidas em: controle interno e externo. O controle interno é o conjunto de

atividades, planos, métodos e procedimentos interligados com a finalidade de certificar que os objetivos dos órgãos e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma segura e concreta, demonstrando eventuais desvios ao longo da gestão (PETER e MACHADO, 2003).

O objetivo principal é a prevenção e correção de erros ou desvios na esfera de cada poder ou entidade da administração pública (PETER e MACHADO, 2003). Os controles internos implementados devem ter caráter preventivo e estar voltados permanentemente, para a correção de eventuais desvios que podem ocorrer. Devem também prevalecer como instrumentos auxiliares de gestão e estar voltados para todos os níveis hierárquicos da administração pública.

O controle interno é elemento fundamental para o completo exercício da administração pública, permitindo aos gestores o conhecimento seguro dos fatos e contribuindo para a tomada de decisão. São planos de organização e procedimentos que estão diretamente relacionados com a salvaguarda dos ativos e a fidedignidade dos registros financeiros (FELGUEIRAS, 2007).

O controle externo é exercido em uma instância que esteja por fora do campo do ente fiscalizado, conseqüentemente terá maior independência e efetividade em suas ações, e deverá ser desempenhado pelo Poder Legislativo (PETER e MACHADO, 2003).

O controle externo na administração pública é realizado pelo Legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas. A função dos Tribunais de Contas no Brasil é a de órgão auxiliar do Poder Legislativo no controle da execução do orçamento e da aplicação dos recursos públicos (FELGUEIRAS, 2007)

Segundo Braz (1999), os Tribunais de Conta, da União, dos Estados e de alguns Municípios exercem o controle externo da Administração Pública, com o objetivo de fiscalizar a gestão financeira, orçamentária e patrimonial do Estado.

O art. 71 da Constituição Federal de 1988 define as funções e atribuições do controle externo, o qual será exercido pelo Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas. Apreçar as contas anuais do Presidente da República, mediante parecer prévio; julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos; apreciar a legalidade dos atos de admissão de pessoal e de concessões de aposentadoria, reformas e pensões civis e militares; realizar inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial; fiscalizar

a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União repassados a Estado, ao Distrito Federal ou a Município; prestar informações ao Congresso Nacional sobre fiscalizações realizadas; aplicar aos responsáveis sanções e determinar a correção de ilegalidades e irregularidades em atos de contratos; fiscalizar as aplicações de subvenções e renúncia de receitas; assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade (FELGUEIRAS, 2007).

Ainda, de acordo com Felgueiras (2007, p.41), os Tribunais de Conta são “instituições importantes e fundamentais no processo de sustentação da democracia, agindo na defesa da boa e regular aplicação dos recursos públicos.”

Sobre a possibilidade de sustentação da democracia, a ação dos Tribunais de Contas reflete uma questão fundamental para a sociedade, permitindo a divulgação de informações que possibilitam uma visão consistente e segura de como estão sendo geridos os recursos públicos, isto é a transparência da administração, tema abordado no próximo item.

2.1 Transparência na Administração Pública

Com base nas formas de controle da administração pública, um elemento importante é a garantia na transparência dos atos praticados pelos governantes e a sua divulgação para a sociedade.

Em um comentário sobre a transparência em relação à publicidade e divulgação dos controles da administração pública, Rodrigues e Brasil (2008) afirmam o seguinte:

Percebe-se que o Estado contemporâneo possui vários desafios para serem enfrentados no âmbito de sua gestão e uma das respostas possíveis para esses desafios é a governança eletrônica, entendida como a “capacidade do Estado, com o uso das tecnologias da informática e comunicação (TIC), de formular e implementar políticas públicas, utilizando-se de mecanismos de participação dos cidadãos (RODRIGUES e BRASIL, 2008, p. 5).

Segundo Prado (2006), o termo transparência há algumas décadas está envolvido em uma série de debates, iniciados a partir do momento em que a sociedade passou a exigir maior acessibilidade às informações públicas. Por

consequente, exigindo também uma melhor prestação de contas dos governantes. A partir desse contexto vem à tona o termo *accountability* democrática, como meio de melhorar o controle e a participação nas políticas públicas, mas também como forma de legitimação do próprio governo.

De acordo com Abrucio (2007), o apelo pelas reformas políticas levou ao aumento da transparência e a responsabilização do poder público, fato que constituiu um importante elo nos acontecimentos que determinaram a agenda de reformas políticas e econômicas no país. A partir dos trabalhos dos constituintes de 1988, muito se avançou no Brasil em termos de democratização política, sendo ainda, necessário avançar no sentido de que essa onda de reformas determine que a administração pública brasileira seja exemplo de compromisso com a clareza e transparência na gestão política, sob os aspectos econômicos, de saúde, educacional entre outras áreas de atuação do poder público.

A prestação de contas é obrigação de todos os agentes que fazem uso dos recursos públicos e o maior interessado é a sociedade. Essas informações devem conter todos os elementos exigidos em Lei, é a transparência que se exige do gestor público em qualquer estado democrático (FREITAS, 2005).

Na concepção de Abrucio (2007) a transparência está ligada a ampla divulgação dos resultados da administração pública, por meio de dados estatísticos, de livre acesso ao público, nos quais os processos orçamentários apresentem um detalhamento dos indicadores de desempenho e resultados, estabelecendo-se metas a serem alcançadas, além da informatização da contabilidade pública.

De acordo com as informações acima, a transparência nas contas públicas e na gestão política ganhou impulso paralelamente ao impulso verificado nos processos de redemocratização do país, cujo início se deu a partir do fim do período autoritário, principalmente com a promulgação da Constituição Federal de 1988.

2.2. Auditoria Governamental

O objetivo da auditoria é vigiar as transações, as causas e os efeitos decorrentes, também examinar a efetividade de programas específicos diante do posicionamento da empresa em seu ambiente de atuação e a performance obtida diante das metas-desafios propostos nos vários setores da entidade

(CRUZ, 2002). No que se refere à auditoria governamental é um campo de especialização da auditoria, voltada para a Administração Pública, abrangendo a auditoria interna e externa, que envolve diretamente a fiscalização do patrimônio e dos recursos públicos aplicados.

É uma atividade de avaliação voltada para o exame, visando à comprovação da legalidade e legitimidade, adequação dos controles internos e dos resultados obtidos quanto aos aspectos da economicidade, eficiência e eficácia da aplicação dos recursos públicos. (PETER e MACHADO, 2003, p. 37).

A auditoria governamental busca corrigir os desperdícios, a desonestidade, a negligência e a omissão e, sobretudo, antecipando-se a essas ocorrências para garantir os resultados esperados (PETER e MACHADO, 2003).

Para Felgueiras (2007), a auditoria governamental é a análise de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações internas e externas que estão relacionadas com o controle do patrimônio, com o objetivo de verificar o recolhimento das receitas, a realização das obrigações, a eficiência e a eficácia das operações, a fidedignidade das informações contábeis e auxiliar na atuação de suas funções e responsabilidades.

O principal objetivo é garantir resultados operacionais na gestão do patrimônio público, examinando aspectos relevantes relacionados à avaliação da gestão e dos programas de governo. A seguir, o *Quadro 1* apresenta alguns tipos de auditoria governamental, e as características, que determinam o trabalho do auditor, e como quais os elementos analisados.

Quadro 1 – Tipos de Auditoria Governamental

Tipo	Definição/Objetivo	Autor
Auditoria contábil	É o exame dos registros e documentos e na coleta de informações e confirmações mediante métodos específicos, relacionados ao controle do patrimônio de uma entidade ou algum projeto. O objetivo é obter dados comprobatórios que permitem opinar se os registros contábeis foram executados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade.	Jund (2007)
Auditoria de avaliação da gestão	O objetivo da auditoria de avaliação da gestão é emitir opinião sobre a legitimidade das contas, conferir a execução de contratos, convênios, acordos e a execução da probidade na aplicação de recursos públicos na guarda de bens e valores da União.	Felgueiras (2007)
Auditoria operacional	O exame objetivo e sistemático da gestão operativa de uma organização, programa, atividade ou função e está voltada para a identificação das oportunidades para se alcançar maior economia, eficiência e eficácia.	Araújo (2006)

Fonte: Jund (2007); Felgueiras (2007); Araújo (2006)

Observa-se a relevância da auditoria para a administração pública, buscando principalmente realizar um diagnóstico dessa gestão e identificar oportunidades para se alcançar maior eficiência. Com base na discriminação dos tipos de auditorias, no próximo item são abordados os aspectos normativos referentes à auditoria.

2.3 Normas Fundamentais de Auditoria

As normas fundamentais de auditoria são regras estabelecidas pelos órgãos reguladores da profissão contábil com a finalidade de normatizar o exercício da função do auditor, estabelecendo diretrizes e orientação a serem seguidas, conforme pode ser observado a seguir.

Segundo Peter e Machado (2003, p. 51), “normas são instruções a serem observadas pelo auditor no decorrer do seu trabalho, tem o objetivo de orientar as atividades a serem desenvolvidas e proporcionar a aplicação sistemática e metodológica de suas ações.”

Outro aspecto relacionado às normas de auditoria está relacionado aquelas relativas à execução do trabalho, que definem como o auditor deverá pautar seu trabalho, perante as instituições onde é chamado a intervir. Alguns aspectos são peculiares ao trabalho do auditor, como discorre Araújo (2006).

O auditor governamental necessita agir com a devida precaução e zelo profissional, devendo acatar as normas de ética profissional, bem como o bom senso em seus atos e recomendações, levando em conta o adequado emprego dos procedimentos de auditoria de aplicação geral ou específica.

Sobre as normas relativas à opinião do auditor, expresso no parecer, pode-se afirmar que este parecer de auditoria será emitido quando verificar e certificar as contas dos responsáveis pela aplicação, utilização ou guarda de bens e valores públicos, e de todo aquele que der causa à perda, subtração ou estrago de valores, bens e materiais de propriedade ou de responsabilidade da União, do Estado ou do Município (PETER e MACHADO, 2003).

No decorrer do trabalho, o auditor terá livre acesso a todas as dependências, documentos, valores e livros da entidade. Deverá fazer o planejamento do trabalho prevendo sua natureza, extensão e a profundidade, segundo alguns procedimentos, conforme *Quadro 2*.

Quadro 2 - Procedimentos do trabalho do auditor

AÇÕES ATITUDINAIS
O auditor deverá fazer exames preliminares a respeito da natureza e características das áreas, operações, programas e recursos a serem auditados para obter elementos necessários para executar seu trabalho, aplicando a legislação, normas e instruções vigentes, também observar os resultados das últimas auditorias realizadas e diligências pendentes.
O auditor deverá elaborar um adequado programa de trabalho que exige a determinação precisa dos objetivos do exame, identificar o universo, a definição e o alcance dos procedimentos que serão utilizados; o estabelecimento das técnicas apropriadas; a quantificação homem/hora; a referência quanto ao uso de material e/ou documentos de exames prévios ou outras instruções específicas.
O auditor deverá efetuar um apropriado exame em relação à avaliação da capacidade e efetividade dos sistemas de controles internos, contábil, administrativo e operacional das unidades da administração direta e entidades supervisionadas.

O auditor deverá avaliar a capacidade dos sistemas de controle referentes aos procedimentos, políticas e registros que os compõem, para verificar se estes estão proporcionando razoável segurança de que as atividades e operações se efetuam de forma a atingir os objetivos em termos de economia, eficiência e eficácia.

O auditor deverá realizar um exame das operações que se processam nos sistemas de controle para verificar se os procedimentos, políticas, mecanismos, registros estão funcionando de acordo com os objetivos e se estão sendo atendidos de forma permanente e sem desvios.

O auditor deverá realizar exame dos objetivos de controle para proteger seus recursos; obter informações oportunas e confiáveis; promover a eficiência operacional, assegurar a observância das leis, normas e políticas vigentes, com o intuito de alcançar o cumprimento das metas e objetivos estabelecidos.

Fonte: Peter e Machado, 2003, p 28.

Com base no exposto neste subitem, o auditor deve atentar para os aspectos estruturais que envolvem o planejamento das atividades setoriais, assim a inexistência de diretrizes formais para a execução do trabalho induz ao profissional a se inserir nesta prática, segundo o seu próprio discernimento, o que muitas vezes deixa de lado as normas e técnicas legais pertinentes à tarefa realizada.

Sobre as normas relativas ao relatório de auditoria, Peter e Machado (2003) enfatizam que o auditor governamental deverá preparar relatórios que refletirão os resultados dos exames executados, para cada auditoria realizada, de acordo com sua forma ou tipo. Para os autores citados, o auditor governamental deverá elaborar relatório para cada auditoria realizada, onde as informações devem ter concisão, objetividade, convicção, integridade, coerência, oportunidade, apresentação e conclusão.

Com relação ao trabalho de auditoria, o auditor deve estar atento ao fato que a subjetividade, expressa em sua opinião, não deve deixar de lado os aspectos técnicos de seu trabalho, uma vez que toda a opinião expressada deve possuir um embasamento que a justifique.

3 Metodologia da Pesquisa

Para obtenção dos objetivos pretendidos nesta pesquisa, foi utilizada uma abordagem qualitativa, tornando-se possível analisar os objetivos da au-

ditoria, suas funções e seu papel como controle da administração pública. Através da entrevista identificou-se o papel que a auditoria operacional e contábil oferece tanto para a administração pública quanto para a sociedade.

Segundo Beuren (2008), neste tipo de pesquisa utiliza-se análise mais profunda em relação ao fenômeno que está sendo analisado. De acordo com Marconi e Lakatos (2004), a pesquisa qualitativa não tem a finalidade somente de fazer um relatório ou descrição dos dados pesquisados, mas relatar o desenvolvimento de um caráter interpretativo no que se refere aos dados alcançados.

Quanto aos fins, o tipo de pesquisa deste trabalho foi descritivo, pois buscou identificar e descrever os objetivos da auditoria operacional e contábil na percepção dos auditores de controle externo e o papel da auditoria no controle da administração pública. Ainda tem-se como objetivo buscar a resolução de problemas, melhorando as práticas por meio da observação, análise e descrições objetivas, através de entrevista semiestruturada.

A pesquisa descritiva tem por finalidade observar, registrar e analisar os fenômenos sem, entretanto, entrar no mérito de seu conteúdo, não há interferência do investigador, que apenas procura perceber, com o necessário cuidado, a frequência com que o fenômeno acontece (GIL, 1999).

Através da pesquisa, foi observada qual a percepção dos auditores em relação ao papel que a auditoria exerce na transparência da Administração Pública.

Quanto aos meios, esta pesquisa buscou mediante a pesquisa de campo, coletar a percepção dos entrevistados quanto aos aspectos ligados à transparência na administração pública. Realizando a confrontação das informações abordadas no referencial teórico com os aspectos das percepções dos gestores públicos da Prefeitura Municipal de Itabira/MG e dos auditores externos do Tribunal de Contas de Minas Gerais, procurando assim, subsídios para análise dos objetivos e resposta ao problema proposto.

Segundo Andrade (2006), este tipo de pesquisa tem essa denominação porque a coleta de dados é realizada em campo onde ocorrem diretamente os fenômenos. Não existe uma interferência do pesquisador sobre eles.

3.1 Universo e amostra da pesquisa

O Universo da pesquisa corresponde a 50 auditores de controle exter-

no do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCMG) e 10 gestores públicos da Prefeitura Municipal de Itabira. Segundo Beuren (2008), universo de pesquisa ou população é a totalidade de elementos distintos que possuem certa paridade nas características definidas para determinado assunto.

Desta forma, foi definida como amostra da pesquisa dois auditores de controle externo do Tribunal de Contas de Minas Gerais e quatro gestores públicos da Prefeitura Municipal de Itabira/MG. A amostra foi definida pelo critério de acessibilidade. Segundo Barros e Lehfeld (2000) a amostragem por acessibilidade é um tipo de amostra menos rigorosa, pois permite que o próprio pesquisador selecione os elementos para compor a amostra. Esta amostragem tem sua aplicação em estudos qualitativos ou exploratórios, no qual o nível de precisão exigido é de menor grau.

3.2 Coleta dos dados

Os dados da pesquisa foram coletados por meio de uma entrevista semiestruturada, através da obtenção dos dados qualitativos que foram confrontados com as informações abordadas no referencial teórico, procurando assim, subsídios para análise dos objetivos e resposta ao problema proposto.

Segundo Marconi e Lakatos (2004), a entrevista semiestruturada é utilizada quando o entrevistador tem liberdade para desenvolver cada situação em qualquer direção que considera adequada. É uma forma de poder explorar mais amplamente a questão. De acordo com Beuren (2008), a entrevista semiestruturada admite maior interação e conhecimento da realidade das informações.

Para a presente pesquisa também foi utilizada a entrevista semiestruturada, pois no decorrer das perguntas surgiram novas interrogações em relação ao assunto e para uma investigação mais qualificada este tipo de entrevista é o mais satisfatório.

3.3 Unidade de análise

O presente trabalho apresentou a percepção de auditores do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais e gestores públicos da Prefeitura Municipal de Itabira, sobre aspectos relacionados aos processos de auditoria na administração pública.

O Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais foi criado pela Constituição Mineira de 1935 e composto inicialmente por três membros: Álvaro Baptista de Oliveira, José Maria de Alkmim e Mário Gonçalves de Mattos. O TCEMG é um órgão público com autonomia administrativa e financeira em relação aos três poderes (Legislativo, Executivo e Judiciário), ao tribunal cabe a fiscalização de todo o dinheiro público gerido no estado de Minas Gerais, no âmbito estadual e municipal (TCEMG, 2011).

Ainda segundo dados obtidos no site do TCEMG é de sua competência examinar a legalidade, legitimidade, economicidade e razoabilidade de qualquer ato administrativo de que resulte em receita ou despesa. Ao órgão cabe também, verificar os atos que provoquem renúncia de receita. Esta fiscalização ocorre em toda na administração pública de responsabilidade do Estado e dos seus 853 municípios, incluindo as entidades públicas com administração descentralizada, bem como aquelas mantidas ou instituídas pelo poder público.

Com relação à administração da Prefeitura Municipal de Itabira, esta é dividida em 14 Secretarias. Como objetivo deste trabalho constitui a análise dos processos de auditorias da administração pública, considerou como secretarias que mais atendem a esses propósitos as Secretarias da Fazenda (Finanças e de Tributação) e de Planejamento (Departamento de Controle Orçamentário e Financeiro) (ITABIRA, 2011).

4 Análise dos Dados

Para melhor entendimento dos aspectos abordados neste capítulo, a análise apresentada foi subdividida em três itens, identificados da seguinte forma: no primeiro item são apresentados os aspectos e princípios básicos da auditoria operacional e contábil na gestão da administração pública, no segundo item as percepções de auditores sobre os métodos de auditoria utilizados pelo Tribunal de Contas; no terceiro item as percepções de gestores públicos municipais sobre os métodos de auditoria utilizados pelo Tribunal de Contas.

4.1 A Percepção dos Gestores Municipais sobre os Procedimentos de Auditoria Contábil e Operacional Realizados pelo TCEMG

Neste item são apresentadas as percepções dos gestores públicos com relação às inspeções do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, mediante a análise dos procedimentos utilizados para auditar as contas e procedimentos administrativos da Prefeitura Municipal de Itabira/MG.

O primeiro ponto abordado na entrevista é relacionado à periodicidade das auditorias realizadas pelos auditores do Tribunal. Neste sentido foram apresentadas seguintes opiniões:

Existem duas formas de inspeção: a Ordinária realizada duas vezes ao ano pelos auditores do Tribunal de Contas. Normalmente a análise é feita somente nos processos licitatórios. Alguns setores da Prefeitura são alvo de auditorias, porém mais específicas, por exemplo, à área de saúde e educação. (ENTREVISTADO 1).

Além das inspeções anuais, os auditores realizam inspeções sem previa comunicação, geralmente quando buscam mais esclarecimentos sobre algum procedimento específico de uma secretaria, ou a contratos e convênios. (ENTREVISTADO 2).

As inspeções rotineiras geralmente acontecem duas vezes por ano, mas há casos de prestação de esclarecimentos sobre a documentação e dados apurados em inspeções anteriores, com prazo determinados para resposta, sob pena de pagamento de multas e aplicações de outras sanções. (ENTREVISTADO 3).

Outro comentário foi apresentado pelo entrevistado quatro, que alega conhecer apenas alguns detalhes sobre as inspeções do Tribunal de Contas, uma vez que no período em que tem trabalhado na secretaria da Fazenda, somente acompanhou uma fiscalização – de forma indireta, quando outros empregados, com mais experiência, atenderam aos auditores.

As inspeções dos auditores do Tribunal de Contas são uma rotina em prefeituras de cidades do porte de Itabira/MG, segundo os entrevistados, os auditores alegam que se ocorrer um período maior de tempo entre uma fiscalização e outra, há um acúmulo de dados a serem verificados, o que impossibilita uma análise mais detalhada dos atos contábeis e operacionais da prefeitura.

Com relação aos procedimentos de auditoria, os entrevistados afirmaram que a auditoria funciona com três focos: primeiro é a orientação, segundo o controle e por último a auditoria. Dessa forma, então a auditoria interna, além de favorecer, de possibilitar a auditoria externa, ela também trabalha no sentido de prevenir, buscando atuar antes que seja necessária uma auditoria.

Com relação aos os setores que são objetos de auditoria, observaram-se os seguintes comentários:

Os auditores do TCEMG atuam mais na área de contratos e licitações, apesar de que são encaminhados de acordo com a legislação todos os relatórios contábeis para o Tribunal de Contas, conforme a legislação prevê. (ENTREVISTADO 2).

As auditorias rotineiras seguem certo padrão, geralmente são solicitados os mesmos relatórios a cada visita, às vezes eles solicitam mais os processos licitatórios para análise, outras vezes se prendem à fiscalização da execução orçamentária as rotinas do departamento de finanças (ENTREVISTADO 3).

Para os entrevistados um e quatro, os tipos de auditoria mais utilizados são Auditoria de Obras Públicas e a Auditoria Contábil. Neste ponto, então, foi questionado sobre a auditoria operacional, cujas respostas foram as seguintes:

A auditoria operacional tem por objetivo o controle das contas públicas, fato que considero fundamental, pois garante o acerto, a rapidez e a eficiência e transparência. (ENTREVISTADO 1).

O objetivo da auditoria operacional é examinar os pontos relevantes a serem observados, são avaliados os programas, projetos, atividades e ações governamentais. (ENTREVISTADO 3).

O aspecto eficiência e transparência foram abordados por todos os entrevistados, fato que indica, na opinião dos gestores públicos, a importância do trabalho de auditoria realizado pelos auditores do TCEMG.

Com relação à auditoria contábil, foi evidenciado que constitui a auditoria mais enfatizada pelos gestores públicos, pois consideram a contabilidade como um espelho das atividades realizadas na prefeitura, neste sentido foram observadas as seguintes percepções dos entrevistados.

A auditoria contábil atua como instrumento para o controle das contas públicas, possibilita a transparência, a informação, ela é capaz de apurar fatos. (ENTREVISTADO 3).

É realizada a auditoria contábil paralelo auditoria orçamentária, patrimonial, de gestão de pessoal, também todo o controle de cargos comissionados e cargos não comissionados. (ENTREVISTADO 4).

Nos comentários acima e também em alguns comentários anteriores foi mencionado o termo ‘transparência’ considerado de grande importância pelos entrevistados. Para Prado (2006), o termo transparência há algumas décadas está sendo objeto de vários debates, estimulados pela expectativa da sociedade em assegurar maior acessibilidade às informações públicas.

Dessa forma foram questionados quais aspectos contribuem para que a haja transparência na administração pública.

O papel da Auditoria Contábil é possibilitar a transparência, ela leva para o cidadão a informação, demonstra a transparência, faz com que a Administração Pública atinja seus princípios de atender o cidadão. (ENTREVISTADO 1).

A Auditoria Contábil é atuar como ferramenta de certificação da gestão dos recursos recebidos e na transparência dos atos. Os elementos que o auditor externo observa é a transparência na utilização desses recursos. (ENTREVISTADO 2).

Neste contexto, percebe-se que o grande desafio da administração pública consiste em dar transparência e publicidade aos atos praticados pelos gestores públicos. Pode-se citar Rodrigues e Brasil (2008) que alegam o fato do estado contemporâneo possuir vários desafios a serem enfrentados no âmbito de sua gestão, que mediante o auxílio das tecnologias da informática e comunicação poderão manter os cidadãos informados sobre a gestão dos recursos públicos.

Considerando as percepções dos entrevistados é possível concluir, sob os ângulos contábil e operacional, que ocorrem inspeções ordinárias duas vezes ao ano e extraordinárias, em situações especiais, como, por exemplo, alguma denúncia. Entre as auditorias realizadas na Prefeitura as que mais contribuem para a transparência da administração pública são as auditorias contábil e operacional. Ambas as formas de auditoria citadas pelos entrevis-

tados, contábil e operacional, permitem o controle das contas públicas, garantindo informações e visam assegurar a transparência nos atos praticados.

4.2 A Percepção dos Auditores Externos sobre os Procedimentos de Auditoria Utilizados pelo TCEMG

Neste item são apresentadas as percepções dos auditores do Tribunal de Contas do Estado, relacionadas à análise dos métodos utilizados para auditar as contas e procedimentos administrativos das prefeituras municipais.

O primeiro ponto abordado na entrevista teve relação com os meios de auditoria utilizados pelo Tribunal de Contas. Neste sentido foram apresentadas seguintes opiniões:

Atualmente o tipo de auditoria mais utilizado pelo auditor externo é a auditoria contábil. (ENTREVISTADO 1).

Alguns tipos de auditoria são mais utilizados pelo auditor externo como: auditoria contábil financeiro, auditoria de cumprimento, auditoria operacional e auditoria integrada. (ENTREVISTADO 2).

Baseado nas percepções apresentadas acima se percebe que o entrevistado 2 é mais detalhista do que primeiro entrevistado, quando aborda os tipos de auditoria externa mais empregados, o que pode estar relacionado ao seu tempo de atuação como auditor do Tribunal de Contas do Estado. Com relação aos setores onde o auditor externo busca informações para subsidiar o processo de auditoria, os entrevistados responderam o seguinte:

Os setores que são objetos de auditoria são todos onde quer que esteja sendo aplicado o dinheiro público. (ENTREVISTADO 1).

Com relação aos setores que são objetos de auditoria são as administrações públicas, estadual e municipal e que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiro público, bens e valores públicos (ENTREVISTADO 2).

Ao assegurar meios para o controle e fiscalização dos recursos públicos, Felgueiras (2007) salienta que o trabalho dos auditores dos Tribunais de Contas atua como forma de sustentação da democracia, ao garantir que os atos praticados pelos administradores públicos estão sendo acompanhados e auditados conforme a legislação em vigor.

Outro ponto abordado refere-se aos objetivos da auditoria operacional, como foco de análise e interpretação dos procedimentos realizados nas prefeituras. Sobre este tema os auditores comentaram o seguinte:

A verificação da eficiência e eficácia dos processos bem como a efetividade dos resultados alcançados é verificada na auditoria operacional, contudo no Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, essa auditoria ainda está em fase de implementação (ENTREVISTADO 1).

A Auditoria Operacional consiste em verificar a legalidade, legitimidade, economicidade e razoabilidade dos atos de que resultem receita e despesa; verificar a aplicação de quaisquer recursos recebidos ou repassados pelo Estado ou pelo Município; verificar a compatibilidade de execução físico financeiro dos programas de trabalho com os respectivos instrumentos de planejamento e execução orçamentária (ENTREVISTADO 2).

Novamente é possível identificar uma forma diferenciada em tratar o tema abordado, ou seja, o entrevistado 2 apresenta mais detalhes sobre a auditoria operacional, fato que pode estar vinculado a sua maior experiência como auditor.

Um ponto abordado pelos dois auditores entrevistados inclui ainda, como objeto da auditoria operacional, o que segundo Felgueiras (2007), envolve a verificação da legalidade dos atos de admissão de pessoal e de concessão de aposentadorias, reformas e pensões; verificar a legalidade de ato dos procedimentos licitatórios; se o ente auditado vem cumprindo com as metas programadas, avaliando o grau alcançado pelos objetivos previstos na legislação pertinente.

Considerada pelos gestores públicos como uma forma de garantir a transparência dos atos praticados pelos administradores públicos a auditoria contábil foi objeto de questionamentos aos auditores externos, que apresentaram as seguintes respostas.

A auditoria contábil tem por fim a verificação do cumprimento das normas contábeis e se a contabilidade representa a real situação do patrimônio da organização auditada. (ENTREVISTADO 1).

Na auditoria contábil é possível verificar os elementos comprobatórios que permitem opinar se os registros contábeis foram

efetuados de acordo com os princípios de contabilidade e com a legislação pertinente. Verificar a propriedade e exatidão dos registros contábeis e verificar se as demonstrações contábeis refletem adequadamente a situação econômica, financeira do patrimônio examinado e as demais situações nelas inseridas. (ENTREVISTADO 2).

Uma informação prestada pelos gestores públicos é reafirmada pelo auditores externos, ou seja, os elementos que fazem da auditoria contábil uma das mais eficazes ferramentas para a verificação da lisura e correção dos atos praticados pelos administradores municipais, principalmente com relação às contas públicas.

Esta constatação é abordada por Araújo e Arruda (2004) que reafirmam os princípios de responsabilidade que recaem sobre administração pública, cuja funções devem prever, organizar, comandar, coordenar os atos praticados, levando em conta fatores relacionados ao acompanhamento, vigilância, orientação e correção que um órgão, poder ou agente público exerce sobre seu próprio desempenho ou de outra pessoa.

A percepção dos auditores coloca em evidência alguns aspectos relacionados com a transparência dos atos praticados pelos administradores públicos, confirmadas nas seguintes opiniões, o que leva a uma visão crítica sobre o papel da auditoria na garantia da transparência dos atos praticados pelos gestores públicos.

Auditorias tradicionais são ineficientes quanto à promoção da transparência das contas públicas, pois os artifícios empregados nos desvios dos recursos públicos estão cada vez mais sofisticados (ENTREVISTADO 1).

Ao examinar os registros contábeis, obedecendo aos dados de natureza contábil, financeira, orçamentária e patrimonial, com vistas a verificar a consistência das informações prestadas, em consonância com os princípios contábeis aplicados, demonstrando a legalidade e legitimidade dos aspectos atinentes a atos, fatos e documentos verificados as auditorias operacional e contábil, contribuem para garantir a transparência no setor público, desde que ocorra a devida publicidade para informar o cidadão. (ENTREVISTADO 2).

Neste ponto, duas considerações são importantes, a primeira, aborda-

da pelo entrevistado 1, alerta para a habilidade de administradores públicos com segundas intenções em burlar os sistemas de controle vigentes, a segunda enaltece a necessidade de se dar ampla publicidade àquilo que é objeto da gestão pública.

De acordo com as informações acima é possível concluir que a percepção dos auditores externos do Tribunal de Contas do Estado traz à luz alguns aspectos de seu trabalho como auditores, nos quais enfatizam os tipos de auditorias mais utilizados, como a auditoria contábil financeiro, auditoria de cumprimento, auditoria operacional e auditoria integrada.

Os auditores afirmam também, que seu trabalho envolve a auditoragem no Estado, nos Municípios, nas entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado que recebam contribuições ou subvenções do poder público Estadual ou Municipal. Durante a entrevista os auditores salientaram a importância das auditorias contábil e operacional, comentando que esta consiste em verificar a legalidade, legitimidade, economicidade e razoabilidade dos atos de que resultem receita e despesa; verificar a aplicação de quaisquer recursos recebidos ou repassados pelo Estado ou pelo Município.

Com base nas informações apresentadas neste capítulo pode-se concluir também, que a percepção dos auditores externos do Tribunal de Contas do Estado, apresenta algumas similaridades com as percepções dos gestores públicos entrevistados, como a importância das auditorias contábil e operacional para subsidiar a apresentação de dados nos quais são possíveis identificar aspectos relacionados à transparência na gestão pública. Assim, na opinião dos auditores e gestores municipais, auditorias de qualquer tipo e metodologia de execução contribuem para assegurar à sociedade que os recursos e bens públicos estão sendo geridos de acordo com a legislação e os padrões de lisura e probidade, sendo que não se deve medir esforços para que a publicidade dos atos dos administradores públicos sejam conhecida por todos.

5 Considerações Finais

O presente trabalho foi elaborado através da pesquisa em livros, revistas e sites especializados, dados teóricos sobre o papel da auditoria como instrumento de controle e transparência da administração pública e também de uma entrevista, na qual se buscou informações sobre a percepção dos

entrevistados com relação ao papel da auditoria operacional e contábil no controle e transparência da administração pública.

A metodologia utilizada para realização deste trabalho teve por base uma abordagem qualitativa, sendo a pesquisa, quanto aos fins, classificada como descritiva, e quanto aos meios, como pesquisa de campo. O universo de realização desta pesquisa corresponde a 50 auditores externos do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais e 10 gestores públicos da Prefeitura Municipal de Itabira, do qual foi extraída uma amostra representativa composta por 2 auditores externos do TCEMG e 4 gestores públicos da prefeitura objeto desta pesquisa.

Com relação aos objetivos deste trabalho, sobre a verificação da percepção dos gestores municipais sobre os procedimentos de auditoria contábil e operacional realizados pelo TCEMG na prefeitura analisada é possível afirmar que são realizadas duas inspeções ordinárias por ano, ocorrendo também inspeções extraordinárias em situações especiais, como, por exemplo, alguma denúncia.

Entre as auditorias realizadas na prefeitura, as que mais contribuem para a transparência da administração pública são as auditorias contábil e operacional. Em relação aos trabalhos de auditoria contábil e operacional, segundo a percepção dos entrevistados, pode-se concluir que há um eficaz controle sobre as contas públicas, fato que contribui para assegurar que o cumprimento da legislação em vigor está sendo realizado.

Sobre a percepção dos auditores estaduais sobre os procedimentos de auditoria utilizados pelo TCEMG, é possível afirmar que os tipos de auditorias mais utilizados como a auditoria contábil financeiro, a auditoria de cumprimento, a auditoria operacional e a auditoria integrada. Neste contexto, os auditores salientaram a importância das auditorias contábil e operacional, comentando que o objetivo de seu trabalho consiste em verificar a legalidade, legitimidade, economicidade e razoabilidade dos atos de que resultem receita e despesa.

Com base nas informações apresentadas neste capítulo pode-se concluir também que a percepção dos auditores externos do TCEMG apresenta algumas similaridades com as percepções dos gestores públicos entrevistados, como a importância das auditorias contábil e operacional para subsidiar a apresentação de dados nos quais são possíveis identificar aspectos relacionados à transparência na gestão pública.

Assim, na opinião dos auditores estaduais e dos gestores municipais, a auditoria, qualquer que seja seu tipo e procedimento de execução, contribui para assegurar à sociedade que os recursos e bens públicos estão sendo geridos de acordo com a legislação e os padrões de lisura e probidade, sendo que não se deve medir esforços para que a divulgação dos atos dos administradores públicos.

Desse modo, a abordagem desta pesquisa evidenciou que as auditorias operacional e contábil permitem um adequado controle das contas públicas, bem como dos atos administrativos praticados pelos administradores municipais. É importante afirmar que este trabalho não busca esgotar o estudo sobre o tema, podendo ser utilizado, contudo, como fonte de orientação para futuros pesquisadores complementar a pesquisa neste tema tão vasto e dinâmico. Como sugestão para novas pesquisas sobre o tema abordado pode-se sugerir como área de estudo a verificação da transparência em órgãos municipais da administração indireta.

Referências

ABRUCIO, Fernando Luiz. Trajetória recente da gestão pública brasileira: um balanço crítico e a renovação da agenda de reformas. **Rev. Adm. Pública**, Rio de Janeiro, v. 41, n. spe, 2007.

ANDRADE, Maria Margarida. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2006. 174 p.

ARAÚJO, Inaldo P. S. **Introdução à auditoria operacional**. 3ed. Rio de Janeiro: FGV, 2006. 136 p.

ARAÚJO, Inaldo; ARRUDA, Daniel. **Contabilidade pública**: da teoria à prática. São Paulo: Saraiva, 2004. 292 p.

BARROS, A. J. S.; LEHFELD, N. A. S. **Fundamentos de metodologia científica**: um guia para a iniciação científica. 2. ed. São Paulo: Makron, 2000. 245 p

BEUREN, Ilse Maria, **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabili-**

dade. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2008. 195 p.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil (1988).** Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2010.

BRAZ, Petrônio. **Manual de direito administrativo.** São Paulo: Editora de direito, 1999, 601 p.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil:** teoria e prática. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2004, 510 p.

CRUZ, Flavio. **Auditoria governamental.** 2 ed. São Paulo: Atlas, 2002. 262p.

FELGUEIRAS, José Antônio: **Contabilidade pública.** Rio de Janeiro: Maria Augusta Delgado, 2007, 307 p.

FREITAS, Menildo Jesus de Souza. A Contabilidade pública e sua relevância social. **Revista Mineira de Contabilidade.**, Belo Horizonte, mar.. 2005, ano VI, v. 6, nº 19, p. 16-25.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** São Paulo: Atlas, 1999. p. 187.

JUND, Sergio. **Auditoria:** conceitos, normas, técnicas e procedimentos. 9ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007. 816 p.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia científica.** 4 ed. São Paulo: Atlas, 2004. 305 p.

MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno.** 10 ed. Revista dos Tribunais: São Paulo, 2006. 432 p.

PETER, Maria da Gloria Arrais; MACHADO, Marcus Vinicius Veras. Manual de auditoria governamental. São Paulo: Atlas, 2003. 241p.

PRADO, Otavio. Agências reguladoras e transparência: a disponibilização

de informações pela Aneel. **Rev. Adm. Pública** [online]. 2006, v. 40, n. 4, p. 631-646.

PREFEITURA MUNICIPAL DE ITABIRA – **Secretarias e órgãos**. Disponível em: <http://www.itabira.mg.gov.br/novoportal/>. Acesso em 13 mai. 2011.

RODRIGUES, Isabel França. F.; BRASIL, Flavia de Pádua Duque. Contribuições e potenciais da governança eletrônica para a democracia: transparência, controle público e participação cidadã – uma análise dos sítios das secretarias de estado de Minas Gerais. In: III Congresso Consad de Gestão Pública. **Anais...** III Congresso Consad de Gestão Pública. Belo Horizonte. 2008.

SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo**. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS. **Estrutura**. 2011. Disponível em: http://www.tce.mg.gov.br/?cod_secao=&cod_secao_menu=3. Acesso em: 12 abr. 2011.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Manual de auditoria de natureza operacional**. Brasília: TCU, Coordenadoria de fiscalização e controle, 2000.