

UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS – UFG
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E CIÊNCIAS
ECÔNOMICAS – FACE
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

DANIELLY ESTEVAM SILVA

INDICADORES DE DESEMPENHO NA GESTÃO PÚBLICA: estudo realizado nos
Municípios da Primeira Região do Estado de Goiás

GOIÂNIA

2016

Prof. Dr. Orlando Afonso Valle do Amaral
Reitor da Universidade Federal de Goiás

Prof. Dr. Luiz Mello de Almeida Neto
Pró-reitor de Graduação da Universidade Federal de Goiás

Prof. Dr. Moisés Ferreira da Cunha
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Júlio Orestes da Silva
Coordenador do curso de Ciências Contábeis

DANIELLY ESTEVAM SILVA

INDICADORES DE DESEMPENHO NA GESTÃO PÚBLICA: estudo realizado nos
Municípios da Primeira Região do Estado de Goiás

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas da Universidade Federal de Goiás para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Ms. Johnny Jorge de Oliveira

GOIÂNIA

2016

Ficha catalográfica elaborada automaticamente
com os dados fornecidos pelo(a) autor(a), sob orientação do Sibi/UFG.

ESTEVAM SILVA, DANIELLY

INDICADORES DE DESEMPENHO [manuscrito] : estudo realizado
nos Municípios da Primeira Região do Estado de Goiás / DANIELLY
ESTEVAM SILVA. - 2016.

XLV, 45 f.

Orientador: Prof. JOHNNY JORGE DE OLIVEIRA.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade Federal
de Goiás, Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e
Ciências Econômicas (FACE) , Ciências Contábeis, Goiânia, 2016.

Bibliografia.

Inclui abreviaturas, tabelas, lista de tabelas.

1. INDICADORES DE DESEMPENHO. 2. CONTROLE INTERNO. 3.
CONTROLE EXTERNO. 4. AUDITORIA OPERACIONAL. I. JORGE
DE OLIVEIRA, JOHNNY, orient. II. Título.

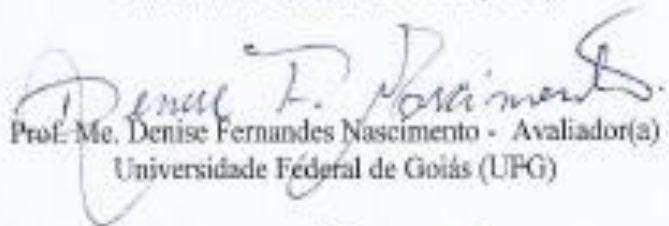
Danielly Estevam Silva

Indicadores de desempenho na gestão pública: estudo realizado nos municípios da primeira região do Estado de Goiás

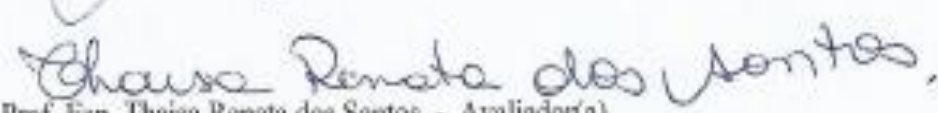
Trabalho de Conclusão de Curso submetido e defendido publicamente na Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas (Face) da Universidade Federal de Goiás (UFG) como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, aprovado pela seguinte Comissão Examinadora:



Prof. Me. Johnny Jorge de Oliveira - Orientador(a)
Universidade Federal de Goiás (UFG)



Prof. Me. Denise Fernandes Nascimento - Avaliador(a)
Universidade Federal de Goiás (UFG)



Prof. Esp. Thaisa Renata dos Santos - Avaliador(a)
Universidade Federal de Goiás (UFG)

Goiânia (GO), 21 de Fevereiro de 2016.

AGRADECIMENTOS

Meus agradecimentos a todos que contribuíram para a realização deste trabalho.

A minha mãe, Regina Estevam da Cunha, por me proporcionar condições para a dedicação aos meus estudos.

A minha irmã, Kelly Estevam da Silva, por me apoiar sempre e pelo incentivo constante.

Ao professor, Johnny Jorge de Oliveira, de maneira especial, pela dedicação e competência na orientação do estudo.

Pessoas com metas triunfam porque sabem exatamente para onde vão.

Earl Nightingale

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – Tabela de Contingência utilizada para identificação da presença ou ausência dos Relatórios de Controle Externo	28
TABELA 2 - Tabela de Contingência utilizada para identificação da presença ou ausência dos Relatórios de Controle Interno	29
TABELA 3 - Tabela de Contingência utilizada para identificação da presença ou ausência dos Indicadores de Desempenho nos Relatórios de Controle Externo	30
TABELA 4 – Presença ou Ausência dos Relatórios de Controle Externo nos Municípios da amostra	32
TABELA 5 - Presença ou Ausência dos Relatórios de Controle Interno nos Municípios da amostra	33
TABELA 6 - Presença ou Ausência dos Relatórios de Controle Interno nos Municípios da amostra após a protocolização de Recursos	37
TABELA 7 – Ausência ou Presença dos Indicadores de Desempenho nos Relatórios de Controle Externo no período de 2010 a 2014	38

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – Municípios que compõem a amostra para a análise	27
--	----

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BTCU - Boletim do Tribunal de Contas da União

CFC - Conselho Federal de Contabilidade

CI – Controle Interno

CE - Controle Externo

CS – Controle Social

ID - Indicadores de Desempenho

MAO - Manual de Auditoria Operacional

MPOG - Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão

NBCT - Norma Brasileira de Contabilidade Técnica

RN - Resolução Normativa

TCM/GO – Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás

TCU – Tribunal de Contas da União

RESUMO

Administração Pública sob o enfoque operacional é conceituada como desempenho perene e sistemático, legal e técnico dos serviços próprios do Estado ou por ele assumidos em benefício da coletividade. Os Indicadores de Desempenho compõem a análise das Contas de Governo feita por meio de Auditorias Operacionais de Controle Interno, realizado internamente pelos Municípios, e Controle Externo, realizado com o auxílio das Cortes de Contas. Os Indicadores de Desempenho definidos pelo Tribunal de Contas da União são: economicidade, eficiência, eficácia, efetividade e equidade. Ante o exposto, o objetivo do presente estudo é: analisar a utilização dos Indicadores de Desempenho nas Auditorias Operacionais realizadas pelos sistemas de Controle Interno e Controle Externo no processo de aplicação e utilização dos recursos públicos realizados pelos Municípios da 1ª Região do Estado de Goiás. Desse modo, no aspecto metodológico foi utilizada análise de correspondência para verificar as relações e semelhanças existentes nos Indicadores de Desempenho apresentados nos relatórios de Controle Interno e Controle Externo. Assim sendo, o que se verificou na aplicação dessa técnica exploratória foi a ausência de dados que se adequassem à análise proposta.

Palavras Chaves: Controle Interno, Controle Externo, Indicadores de Desempenho, Auditoria Operacional.

SUMÁRIO

1 - INTRODUÇÃO	12
2 - QUESTÃO PROBLEMA	14
3 - OBJETIVOS	14
4 – JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA	15
5 - REVISÃO DA LITERATURA.....	15
5.1 - Indicadores de Desempenho.....	15
5.2 - Auditoria Operacional.....	17
5.3 - Controle Interno	18
5.4 - Controle Externo	21
5.5 - Controle Social.....	24
5.6 - Recursos Públicos	25
6 - METODOLOGIA DE PESQUISA.....	25
7 - RESULTADOS E DISCUSSÕES	31
7.1 - Análise dos Relatórios de Controle Interno e Controle Externo.....	31
7.2 – Semelhanças Existentes nos Relatórios de Controle Interno e Controle Externo	34
7.3 – Irregularidades e Apontamentos	34
7.4 – Indicadores de Desempenho nos Relatórios de Controle Externo	37
7.5 - Indicadores de Desempenho mais Utilizados no Período de 2010 a 2014.....	39
7.6 - Análise Horizontal da Utilização dos Indicadores de Desempenho	39
7.7 - Ausência de Procedimentos Obrigatórios	40
8 - CONCLUSÃO	41
9 - REFERÊNCIAS	44

1. INTRODUÇÃO

A Gestão Pública apresenta como diretriz a aplicação de técnicas e conceitos baseados em mecanismos de contratualidade da gestão, metas e indicadores, contribuindo, assim, para a melhoria do desempenho governamental.

O desempenho governamental é avaliado pela Auditoria Operacional, sendo esta uma auditoria de controle, avaliação e revisão da qualidade de gestão de organizações, programas, projetos, políticas e atividades governamentais que tem por finalidade analisar os Indicadores de Desempenho na prestação de serviços públicos.

Segundo as Técnicas de Indicadores de Desempenho para Auditorias publicadas no Boletim do Tribunal de Contas da União (BTCU/2011), um Indicador de Desempenho é um número, percentagem ou razão que mede um aspecto do desempenho, com o objetivo de comparar esta medida com metas preestabelecidas.

O Manual de Auditoria Operacional (MAO/TCU, 2010) elenca os princípios de Avaliação dos Indicadores de Desempenho, sendo estes: princípio da economicidade, eficiência, eficácia, efetividade e equidade.

Os Indicadores de Desempenho compõem a análise das Contas de Governo realizada internamente, pelo próprio ente e, externamente, com o auxílio dos Tribunais de Contas, por meio dos certificados de Controle Interno e Controle Externo, respectivamente.

A Portaria Interministerial nº 140, de 16 de março de 2006, publicada pelo Ministro de Estado de Controle e da Transparência e pelo Ministro de Estado do Planejamento, Orçamento e Gestão, em seu art. 1º determina a divulgação de informações relativas à execução orçamentária e financeira dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal direta e indireta, exclusivamente para fins de controle social.

Atualmente, configura objetivo essencial da Administração Pública o estímulo à transparência pública, sendo necessário a ampliação da divulgação das ações governamentais aos brasileiros, contribuindo, desta forma, com o fortalecimento da democracia.

A Administração Pública visa consolidar a utilização de todos os serviços disponíveis para a população, representando todo o aparelhamento preordenado à realização de serviços que visa à satisfação das necessidades essenciais ou secundárias da coletividade.

Os serviços públicos podem ser divididos em serviços públicos propriamente ditos e serviços de utilidade pública. O serviço público propriamente dito é um serviço essencial, indispensável para a sobrevivência da sociedade e do próprio Estado, não admitindo delegação ou outorga. Já o serviço de utilidade pública é considerado um serviço útil, mas não sendo considerado essencial ou necessário, podendo a Administração Pública prestá-lo diretamente ou sob regime de concessão, permissão ou autorização.

A Administração Pública divide-se em Direta e Indireta. A Administração Pública Direta é composta por serviços integrados a Presidência da República e Ministérios, Governos Estaduais, Prefeituras, Câmaras Legislativas e ao Judiciário Federal e Estadual. A Administração Pública Indireta é composta por entidades de personalidade jurídica própria criadas ou autorizadas por lei, sendo estas, Autarquias, Fundações Públicas, Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista.

Segundo Fernanda Marinela (2010, p. 19), a Administração Pública não pratica atos de governo; pratica atos de execução, com maior ou menor autonomia funcional. A Administração tem poder de decisão somente na área de suas atribuições e competência executiva, só podendo opinar sobre assuntos jurídicos, técnicos, financeiros ou de conveniência administrativa, sem qualquer faculdade de opção jurídica.

Para Hely Lopes Meirelles (2013, p. 63), a Administração Pública deve ser conceituada, adotando-se os seguintes critérios: o formal, que define a Administração como um conjunto de órgãos instituídos para consecução dos objetivos do Governo; o material, que estabelece um conjunto de funções necessárias para os serviços públicos; e o operacional, que a define como o desempenho perene e sistemático, legal e técnico dos serviços próprios do Estado ou por ele assumidos em benefício da coletividade.

De acordo com o artigo 37 da Constituição Federal de 1988, a Administração Pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Dando enfoque ao Princípio da Eficiência, pode-se estabelecer que este princípio exige a execução da atividade administrativa com presteza, perfeição e rendimento funcional. Logo, busca-se por resultados práticos de produtividade, de economicidade, redução do desperdício do dinheiro público.

Na Administração Pública Operacional, encontra-se inserido a Auditoria Operacional, sendo esta, segundo o MAO (TCU, 2010), o exame independente e objetivo da economicidade, eficiência, eficácia, efetividade e equidade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública.

Inserindo neste contexto, evidencia-se que o presente estudo será realizado nos Municípios da Primeira Região do Estado de Goiás. Sendo o Estado de Goiás dividido em seis Regiões de Municípios. Deste modo, foi escolhida a Primeira Região para a realização do estudo, uma vez que esta abrange o Município de Goiânia (capital do Estado) e outros 17 Municípios localizados na proximidade de Goiânia.

2. PROBLEMA DE PESQUISA

Os Indicadores de Desempenho, importantes instrumentos que contribuem para o aperfeiçoamento da gestão pública, são evidenciados nas Auditorias Operacionais realizadas nas Contas de Governo dos Municípios da 1ª Região do Estado de Goiás pelos Sistemas de Controle Interno e Controle Externo?

3. OBJETIVOS

3.1. Objetivo Geral: analisar a utilização dos Indicadores de Desempenho nas Auditorias Operacionais realizadas pelos sistemas de Controle Interno e Controle Externo no processo de aplicação e utilização dos recursos públicos realizados pelos Municípios da 1ª Região do Estado de Goiás.

3.2. Objetivos Específicos:

- i. examinar os relatórios de Controle Interno e Externo da Contas de Governo, em relação à utilização dos Indicadores de Desempenho;
- ii. evidenciar os Indicadores de Desempenho utilizados nos relatórios de Controle Interno e Controle Externo das Contas de Governo;

- iii. comparar a abordagem dos Indicadores de Desempenho ao longo dos anos de 2010 a 2014 entre o Controle Interno e Controle Externo;

4. JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA

A pesquisa científica é um empreendimento social, desta forma, espera-se que a pesquisa gere uma contribuição não só para a área de conhecimento na qual a pesquisa se insere, mas também para a sociedade de um modo mais amplo.

Desta forma, segundo GONÇALVES (2008) existem dois tipos de critérios de justificativa para a realização de uma pesquisa científica: a relevância social e a relevância científica.

Com relação à relevância social, o presente estudo contribui para a melhoria da divulgação, controle e mensuração dos Gastos Públicos por meio dos Relatórios de Controle Interno e Controle Externo.

Com relação à relevância científica, espera-se que o estudo uma contribuição acadêmica e científica para a sua área de conhecimento, assim sendo, o presente estudo contribui para analisar a utilização de normativas expedidas pelo Tribunal de Contas da União acerca da análise a ser realizada por meio de Auditorias Operacionais de forma a medir os Indicadores de Desempenho do órgão Público.

Tal contribuição é assegurada pela utilidade do trabalho aos demais, pela contribuição cumulativa (ou seja, pelo que este acrescenta ao conjunto do conhecimento científico do tema), pelo ineditismo do tema ou da abordagem e pela contribuição à superação de lacunas no conhecimento.

5. REVISÃO DA LITERATURA

5.1. Indicadores de Desempenho

Auditoria de Desempenho representa efetividade na prestação de serviços públicos. Primordialmente denominada *Performance Audit*, *Operational Audit* ou *Value for Money Audit*, atualmente é conhecida no Brasil como Auditoria Operacional.

Na Auditoria Operacional, os Indicadores de Desempenho (ID) são utilizados para medir economicidade, eficácia, eficiência e efetividade. Sendo possível identificar aspectos mais específicos do desempenho que podem ser medidos por Indicadores de Desempenho, como, por exemplo, a equidade. Podem ser usados indicadores já existentes ou então elaborados e

calculados pela equipe de auditoria. A equipe pode também aconselhar a adoção de indicadores como medida que visa contribuir para o aperfeiçoamento dos sistemas de monitoramento e avaliação.

Segundo Sampaio e Valle (2008, p. 40), a auditoria operacional ou *performance audit*, como a denominam os americanos, é a análise e avaliação do desempenho de uma organização, objetivando formular recomendações e comentários que contribuirão para melhorar os aspectos de economia, eficiência e eficácia.

A avaliação de desempenho ainda busca promover um governo mais eficiente, mas cada vez mais é utilizada para responsabilização dos gestores pelo resultado alcançado. Nesse contexto, a prestação de contas (*accountability*) é um dos principais objetivos da avaliação de desempenho do setor público, que tem passado da mera avaliação do desempenho financeiro e da eficiência ao desenvolvimento de medidas que sejam, também, informativas e úteis aos gestores públicos, para orientá-los a melhorar a qualidade dos serviços e seus resultados (PETERS & PIERRE, 2010).

Peters e Pierre (2010, p. 14) sintetizam que o estado da arte da avaliação de desempenho no setor público indica as seguintes características principais:

1. indicadores de desempenho focados na qualidade e nos resultados;
2. relatórios com comparação entre desempenho real e metas estabelecidas;
3. níveis múltiplos de *accountability* em programas descentralizados;
4. dispositivos orientados ao mercado, como incentivos financeiros por resultados e foco no cliente.

Os indicadores de desempenho são instrumentos utilizados para auxiliar as atividades política e administrativa. Sua importância evidencia-se tanto para os formuladores de políticas, na criação de poder e argumentos aos participantes das arenas políticas, quanto para os agentes executores, no fornecimento de *feedback* sobre o desempenho das ações administrativas adotadas, e para os agentes controladores, no fornecimento de subsídios para as ações de controle necessárias (INNES, 1994).

O Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG/2010) conceitua indicadores de desempenho como instrumentos que permitem identificar e medir aspectos relacionados a determinado conceito, fenômeno, problema ou resultado de uma intervenção na realidade.

Conforme consta no BTCU (TCU/2011), a equipe de auditoria aplica conhecimentos sobre ID com três objetivos principais:

1. analisar a qualidade dos indicadores existentes;
2. medir aspectos do desempenho que subsidiarão a avaliação do objeto de auditoria;
3. recomendar a utilização de indicadores de desempenho necessários ao bom gerenciamento das ações, quando insuficientes ou inexistentes.

O MAO (TCU, 2010) define os princípios de avaliação dos indicadores de desempenho como se segue:

Economicidade - é a minimização dos custos dos recursos utilizados na consecução de uma atividade, sem comprometimento dos padrões de qualidade. Refere-se à capacidade de uma instituição gerir adequadamente os recursos financeiros colocados à sua disposição.

Eficiência - a relação entre os produtos (bens e serviços) gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados para produzi-los, em um determinado período de tempo, mantidos os padrões de qualidade.

Eficácia - o grau de alcance das metas programadas (bens e serviços) em um determinado período de tempo, independentemente dos custos implicados.

Efetividade - diz respeito ao alcance dos resultados pretendidos, a médio e longo prazo.

Equidade - o exame da equidade, pode ser derivado da dimensão de efetividade da política pública e baseia-se no princípio que reconhece a diferença entre os indivíduos e a necessidade de tratamento diferenciado.

5.2. Auditoria Operacional

A Auditoria Operacional pode ser realizada interna ou externamente, representando, desta forma, uma atividade de avaliação independente da organização com finalidade promover o aperfeiçoamento da gestão pública.

O MAO (TCU/2010) destaca que as Auditorias Operacionais possuem características próprias que as distinguem das auditorias tradicionais. Ao contrário das auditorias de regularidade, que adotam padrões relativamente fixos, as Auditorias Operacionais, devido à variedade e complexidade de questões tratadas, possuem maior flexibilidade na escolha de temas, objetos de auditoria, métodos de trabalho e forma de comunicar as conclusões de auditoria.

Nas Auditorias Operacionais, o relatório trata da economicidade e da eficiência na aquisição e aplicação dos recursos, assim como da eficácia e da efetividade dos resultados alcançados. Tais relatórios podem variar consideravelmente em escopo e natureza, informando, por exemplo, sobre a adequada aplicação dos recursos, sobre o impacto de políticas e programas e recomendando mudanças destinadas a aperfeiçoar a gestão (ISSAI 400/2-3, 2001).

5.3. Controle Interno

Segundo Albuquerque, Medeiros e Feijó (2012, p. 393) o Controle Interno (CI) é aquele realizado por estruturas organizacionais instituídas no âmbito da própria entidade controlada, compreendendo um conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos estruturados e integrados. Tem como propósito garantir que os objetivos organizacionais sejam alcançados, assim como evidenciar eventuais desvios e indicar as correções e ajustes que se mostrem necessários ou oportunos.

O art. 74 da Constituição Federal do Brasil estabelece que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno.

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§ 1º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

§ 2º Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.

O TCU, na Instrução Normativa nº 63/2010, prescreve, no art. 1º, inciso X:

Controles internos: conjunto de atividades, planos, métodos, indicadores e procedimentos interligados, utilizado com vistas a assegurar a conformidade dos atos de gestão e a concorrer para que os objetivos e metas estabelecidos para as unidades jurisdicionadas sejam alcançados.

Controle Interno para o Tribunal de Contas da União (TCU/2010) é um processo efetuado pela administração e por todo o corpo funcional, integrado ao processo de gestão em todas as áreas e todos os níveis de órgãos e entidades públicos, estruturado para enfrentar riscos e fornecer razoável segurança de que, na consecução da missão, dos objetivos e das metas institucionais, os princípios constitucionais da administração pública serão obedecidos e os seguintes objetivos gerais de controle serão atendidos:

- I. eficiência, eficácia e efetividade operacional, mediante execução ordenada, ética e econômica das operações;
- II. integridade e confiabilidade da informação produzida e sua disponibilidade para a tomada de decisões e para o cumprimento de obrigações de *accountability*;
- III. conformidade com leis e regulamentos aplicáveis, incluindo normas, políticas, programas, planos e procedimentos de governo e da própria instituição;
- IV. adequada salvaguarda e proteção de bens, ativos e recursos públicos contra desperdício, perda, mau uso, dano, utilização não autorizada ou apropriação indevida.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por meio da Resolução CFC nº 1.135/08 aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica NBCT 16.8. Esta norma estabelece referenciais para o Controle Interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade do Setor Público.

Controle Interno, conforme a NBCT 16.8, sob o enfoque contábil, compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, com a finalidade de:

- a) salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;
- b) dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;
- c) propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;
- d) estimular adesão às normas e diretrizes fixadas;
- e) contribuir para a promoção de eficiência operacional da entidade;
- f) auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.

O art. 29 da Constituição do Estado de Goiás estabelece que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno.

Art. 29 - Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual e a execução dos programas de governo e dos orçamentos do Estado;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração estadual, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres do Estado;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional. - Vide Lei nº 13.782, de 3-1-2001, I.

§ 1º - Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas do Estado, sob pena de responsabilidade solidária.

§ 2º - Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidade ou ilegalidade perante o Tribunal de Contas do Estado.

Por meio da Resolução Normativa (RN) nº 004/2001 o Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás (TCM/GO) estabelece normas e recomenda procedimentos à Administração Pública municipal, visando à implantação do Sistema do Controle Interno nos Poderes Legislativo e Executivo, consoante estabelecem os artigos 74 da Constituição Federal e 82 c/c o artigo 29 da Constituição do Estado de Goiás.

A RN nº 004/2001, emitida pelo TCM/GO, em seu artigo 1º, estabelece finalidades do Sistema de Controle Interno, e faz referência à adoção da análise de Indicadores de Desempenho em seu inciso II, conforme segue:

Art. 1º As Prefeituras e Câmaras Municipais que exercitem autonomia financeira criarão e manterão Sistema de Controle Interno, conforme determinado nos arts. 74 e 75 da Constituição Federal e art. 82 c/c art.29 da Constituição Estadual, com a finalidade de:

I - ...

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da Administração Municipal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

5.4. Controle Externo

No Controle Externo (CE) existe a fiscalização por parte dos Tribunais de Contas sobre os atos administrativos dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário. Desta forma, compete aos Tribunais de Contas exercer o controle externo da administração pública, em seus vários aspectos, entre eles, o operacional, visando o aprimoramento da qualidade do serviço público e, conseqüentemente, a melhoria da gestão pública, no que tange aos resultados da implementação das ações, programas e políticas públicas, não se limitando às questões financeira e orçamentária.

O Controle Externo, segundo Albuquerque, Medeiros e Feijó (2012, p. 401), é aquele realizado pelo Poder Legislativo, com auxílio das Cortes de Contas, compreendendo também um conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos estruturados e integrados. O propósito do controle externo é, sobretudo, garantir a isenção dos agentes controladores quanto à avaliação da gestão e à evidenciação de eventuais desvios ou ajustes que se mostrem necessários ou oportunos.

Segundo Andrade (2013, p. 63) o CE é a etapa de verificação em que cabe aos órgãos externos de fiscalização de cada poder verificar, analisar, apurar e concluir entendimento sobre determinado assunto administrativo ou contábil. Verifica-se que o Controle Externo pode ser exercido tanto pelo Poder Legislador do ente federado, como pelos Tribunais de Contas, conselhos e comissões especiais.

O CE da Administração Pública compreende primeiramente o controle parlamentar direto, o controle pelo Tribunal de Contas e por fim o controle jurisdicional. São órgãos externos que fiscalizam as ações da Administração Pública e o seu funcionamento. (SILVA, 2008).

O CE pode ser definido como um conjunto de ações de controle desenvolvidas por uma estrutura organizacional, contendo procedimentos, atividades e recursos próprios, alheios à estrutura controlada, e que visa à fiscalização, verificação e correção dos atos. (SANTANA, 2014).

O CE é aquele desempenhado por órgão apartado do órgão controlado, tendo por finalidade a efetivação de mecanismos, visando garantir a plena eficácia das ações de gestão governamental, porquanto a Administração Pública deve ser fiscalizada, na gestão dos interesses da sociedade, por órgão de fora de suas partes, impondo atuação em consonância com os princípios determinados pelo ordenamento jurídico, como os da legalidade, legitimidade, economicidade, moralidade, publicidade, motivação, impessoalidade, entre outros. (GUERRA, 2005).

O Congresso Nacional delega, por meio de leis e, principalmente pelo Orçamento, os meios e os mandados para que a Administração Pública alcance objetivos políticos, econômicos e sociais. Por essa razão, o Parlamento precisa de instrumentos para avaliar e controlar o alcance dos resultados. Este é o princípio fundamental do controle externo, prerrogativa da qual o Poder Legislativo é titular.

A Constituição Federal estabelece no seu artigo 71 que o controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União.

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

- I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;
- II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;
- III - apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em

comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;

IV - realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;

V - fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo;

VI - fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;

VII - prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;

VIII - aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;

IX - assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade;

X - sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal;

XI - representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados.

§ 1º No caso de contrato, o ato de sustação será adotado diretamente pelo Congresso Nacional, que solicitará, de imediato, ao Poder Executivo as medidas cabíveis.

§ 2º Se o Congresso Nacional ou o Poder Executivo, no prazo de noventa dias, não efetivar as medidas previstas no parágrafo anterior, o Tribunal decidirá a respeito.

§ 3º As decisões do Tribunal de que resulte imputação de débito ou multa terão eficácia de título executivo.

§ 4º O Tribunal encaminhará ao Congresso Nacional, trimestral e anualmente, relatório de suas atividades.

A Constituição do Estado de Goiás em seu artigo 25, parágrafo 1º, estabelece que o controle externo, a cargo da Assembleia, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas do Estado.

Considera-se, deste modo, que o atual regime de CE contribui para o aumento da *accountability* governamental bem como para a melhoria na prestação de serviços públicos, em benefício da sociedade brasileira.

5.5. Controle Social

A cidadania, segundo o TCU (2006), expressa um conjunto de direitos que dá à pessoa a possibilidade de participar ativamente da vida e do governo de seu povo. A cidadania é um fundamento que, no aspecto de controle da Administração Pública, confere aos cidadãos o direito de acesso às informações sobre prestação de contas dos governantes, acesso às demais informações orçamentárias e financeiras, por meio da transparência fiscal, culminando com o denominado controle social.

O conceito de Controle Social (CS) foi estabelecido legalmente no Brasil com a promulgação da Constituição Federal de 1988, já que esta introduz elementos e diretrizes de democracia participativa, incentivando a participação da comunidade na gestão de políticas públicas.

O Controle Social, é caracterizado pela participação do cidadão na gestão pública, na fiscalização, no monitoramento e no controle das ações da administração, sendo, portanto, um controle informacional, se pactuando na transparência na Gestão Pública, neste contexto também é facilitado pela informação produzida pelos Indicadores de Desempenho.

Para o CS, os Indicadores de Desempenho contribuem para a transparência sobre como estão sendo usados os recursos públicos e sobre quais resultados estão sendo alcançados. Do ponto de vista da organização pública, os indicadores fazem parte do sistema de *feedback* sobre desempenho e alimentam o processo de aprendizagem organizacional. Para os órgãos de controle, a existência de bons sistemas de monitoramento e avaliação, dos quais os indicadores fazem parte, tornam o ambiente mais auditável. Trata-se, portanto, de ferramenta tanto de planejamento quanto de controle.

O objeto do CS, por sua vez, abrange a elaboração e execução orçamentária dos recursos arrecadados (aí compreendida também a renúncia de receitas), a fiscalização e a prestação de contas de sua utilização, sob a ótica não apenas da legalidade ou regularidade formal dos atos, mas, também, da legitimidade, economicidade, oportunidade e adequação ao propósito de assegurar o alcance do bem comum e do interesse público. (BREder, 2006)

5.6. Recursos Públicos

Recursos públicos representa o conjunto de bens e de direitos que compõem o patrimônio público, como por exemplo; dinheiro, imóveis, veículos, etc.

O Estado precisa do ingresso de recursos públicos para que seus órgãos e agentes potencializem sua missão constitucional de construir uma vida justa e livre para todo o povo brasileiro, origem e fim de toda a atividade estatal. (CGU, 2009).

Os recursos públicos podem ser classificados em originários e derivados. Quando o recurso público é originário, este é obtido do patrimônio do próprio Estado, por meio da venda de bens e serviços. Já quando o recurso público é derivado, este é derivado do patrimônio privado, ou seja, advém de reparações de guerra, penalidades e tributos.

Conforme MELO (2011), os novos modelos de planejamento, orçamento e aplicação de receitas norteadas pela Lei de Responsabilidade Fiscal, em conjunto com as atuais exigências dos Tribunais de Contas, demonstram que é exigido um novo comportamento dos gestores públicos. A responsabilidade na gestão fiscal não deve ser entendida como meta de combate ao desequilíbrio entre receita e despesa. Os Tribunais de Contas têm proporcionado muito mais do que um controle técnico dos gastos públicos.

6. METODOLOGIA DE PESQUISA

O presente estudo caracteriza-se quanto a natureza como pesquisa aplicada, uma vez que esta gera conhecimentos com finalidade imediata; quanto ao objetivo classifica-se como descritiva, visto que esta objetiva observar, registrar e analisar os fenômenos e a frequência que acontecem, explicativa, uma vez que visa ampliar generalizações, relacionar hipóteses existentes, e exploratória, visto que visa descobrir teorias e práticas para criar maior familiaridade com os fenômenos; e quanto aos procedimentos, classifica-se como operacional, uma vez que representa uma investigação sistemática dos processos de produção usando ferramentas estatísticas e métodos matemáticos relacionados aos Indicadores de Desempenho

O referido estudo classifica-se, ainda, como pesquisa bibliográfica, visto que procura explicar um problema a partir de referências teóricas já publicadas; pesquisa documental, uma vez que serão analisados os relatórios de Controle Interno, preparados pelas Controladorias dos Municípios, e Controle Externo, elaborados pelo TCM/GO, acerca das Contas de Governo; e

pesquisa de levantamento, visto que se baseia em informações colhidas de um grupo significativo acerca de um problema. O referido estudo classifica-se, ainda, como estudo de caso uma vez que este visa responder questionamentos sobre o fenômeno estudado.

Constitui a primeira etapa da realização da presente pesquisa o recolhimento de informações acerca das Contas de Governo devidamente protocoladas no Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás (TCM/GO), analisando os relatórios de Controle Interno e Externo de cada Município da 1ª Região do Estado de Goiás separadamente para depois construir um quadro teórico geral para análise, evidenciando, assim, o aspecto qualitativo do estudo.

Em seguida, constituindo a segunda etapa da realização da presente pesquisa, foram analisadas as características mensuráveis identificadas, sendo composta pelos Indicadores de Desempenho definidos no MAO (TCU/2010), buscando-se estabelecer a relação entre a causa e efeito das variáveis, evidenciando, assim, o aspecto quantitativo do estudo.

A amostra utilizada para a coleta de dados é composta pelos Municípios da 1ª Região do Estado de Goiás, no período de 2010 a 2014. A escolha da amostra a ser utilizada consiste no fato de a 1ª Região do Estado de Goiás contempla o Município de Goiânia, capital do Estado de Goiás, e demais municípios próximos à capital. Posto isto, o quadro abaixo sintetiza os Municípios que compõem a amostra para análise:

QUADRO 1 – Municípios que compõem a amostra para a análise

	MUNICÍPIOS
1	ABADIA DE GOIÁS
2	APARECIDA DE GOIÂNIA
3	ARAGOIÂNIA
4	BONFINÓPOLIS
5	CALDAZINHA
6	CAPESTRE
7	GOIANAPÓLIS
8	GOIÂNIA
9	GOIANIRA
10	GUAPÓ
11	NERÓPOLIS
12	NOVA VENEZA
13	OURO VERDE
14	SANTA BARBÁRA
15	SENADOR CANEDO
16	SANTO ANTÔNIO DE GOIÁS
17	TEREZÓPOLIS
18	TRINDADE

Fonte: elaborado pelo autor

Utiliza-se das ferramentas da estatística descritiva para apresentar os resultados. Desta forma, foram utilizadas Técnicas Exploratórias Multivariadas projetadas especificamente para identificar padrões em conjuntos de dados multivariados ou conjuntos de dados univariados representando sequências de observações ou mensurações de um fenômeno.

A Técnica Exploratória Multivariada utilizada no presente estudo é a análise de correspondências, sendo esta técnica adequada para analisar tabelas de duas entradas ou tabelas de múltiplas entradas.

A análise de correspondências, basicamente, converte uma matriz de dados não negativos em um tipo particular de representação gráfica em que as linhas e colunas da matriz são simultaneamente representadas em dimensão reduzida, isto é, por pontos no gráfico elaborado. Este método permite estudar as relações e semelhanças existentes entre:

1. as categorias de linhas e entre as categorias de colunas de uma tabela de contingência;
2. o conjunto de categorias de linhas e o conjunto categorias de colunas.

As tabelas de contingência são usadas para avaliar o relacionamento das variáveis. Esta avaliação pode ser realizada de dois modos: tabela de contingência bidimensional, ou homogeneidade e tabela de contingência multidimensional.

No presente estudo foram utilizadas duas tabelas de contingência, conforme descrição a seguir.

Na primeira etapa da presente pesquisa foram utilizadas duas tabelas de contingência no formato de 18x5, para identificar a presença ou ausência dos relatórios de Controle Externo e Controle Interno nas Contas de Governo de cada Município no período em análise, conforme tabelas abaixo:

TABELA 1 – Tabela de Contingência utilizada para identificação da presença ou ausência dos Relatórios de Controle Externo

CONTROLE EXTERNO	RELATÓRIO				
MUNICÍPIO	2010	2011	2012	2013	2014
ABADIA DE GOIÁS					
APARECIDA DE GOIÂNIA					
ARAGOIÂNIA					
BONFINÓPOLIS					
CALDAZINHA					
CAMPESTRE					
GOIANÁPOLIS					
GOIÂNIA					
GOIANIRA					
GUAPÓ					
NERÓPOLIS					
NOVA VENEZA					
OURO VERDE					
SANTA BÁRBARA					
SENADOR CANEDO					
SANTO ANTÔNIO DE GOIÁS					
TEREZÓPOLIS					
TRINDADE					

Fonte: elaborado pelo autor

TABELA 2 - Tabela de Contingência utilizada para identificação da presença ou ausência dos Relatórios de Controle Interno

CONTROLE INTERNO	RELATÓRIO				
MUNICÍPIO	2010	2011	2012	2013	2014
ABADIA DE GOIÁS					
APARECIDA DE GOIÂNIA					
ARAGOIÂNIA					
BONFINÓPOLIS					
CALDAZINHA					
CAMPESTRE					
GOIANÁPOLIS					
GOIÂNIA					
GOIANIRA					
GUAPÓ					
NERÓPOLIS					
NOVA VENEZA					
OURO VERDE					
SANTA BÁRBARA					
SENADOR CANEDO					
SANTO ANTÔNIO DE GOIÁS					
TEREZÓPOLIS					
TRINDADE					

Fonte: elaborado pelo autor

Na segunda etapa da presente pesquisa foram utilizadas cinco tabelas, para avaliar a presença ou ausência dos Indicadores de Desempenho nos relatórios de Controle Externo, no formato 18x5, representando período de avaliação de 2010 a 2014, e as 5 variáveis, sendo, respectivamente, os indicadores de desempenho de economicidade, eficiência, eficácia, efetividade e equidade. Conforme tabela abaixo, a título de exemplificação, nota-se que no conjunto do trabalho a diferença das tabelas de contingência está em relação aos anos analisados.

TABELA 3 - Tabela de Contingência utilizada para identificação da presença ou ausência dos Indicadores de Desempenho nos Relatórios de Controle Externo

<u>PERÍODO 2010 - 2014</u>	INDICADORES DE DESEMPENHO				
	ECONOMICIDADE	EFICIÊNCIA	EFICÁCIA	EFETIVIDADE	EQUIDADE
ABADIA DE GOIÁS					
APARECIDA DE GOIÂNIA					
ARAGOIÂNIA					
BONFINÓPOLIS					
CALDAZINHA					
CAMPESTRE					
GOIANÁPOLIS					
GOIÂNIA					
GOIANIRA					
GUAPÓ					
NERÓPOLIS					
NOVA VENEZA					
OURO VERDE					
SANTA BÁRBARA					
SENADOR CANEDO					
SANTO ANTÔNIO DE GOIÁS					
TEREZÓPOLIS					
TRINDADE					

Fonte: elaborado pelo autor

Assim, a referida tabela permite verificar se os dados associados às categorias se comportam de modo similar ou homogêneo nas diversas classes definidas pelas categorias da outra variável.

A análise de correspondências é feita a partir de teste qui-quadrado, uma vez que o teste qui-quadrado de duas ou mais amostras independentes pode ser utilizado para verificar a dependência ou independência entre as variáveis sendo consideradas. Desta forma, as variáveis devem estar tabuladas em tabelas de contingência, conforme evidenciado nas tabelas acima.

Assim sendo, para a construção das tabelas de contingência, é utilizada as seguintes hipóteses:

1. H0: será utilizada para representar a ausência dos relatórios de Controle Interno e Controle Externo, bem como a ausência dos Indicadores de Desempenho, sendo esta hipótese representada pelo algarismo 0; e

2. H1: será utilizada para representar a presença dos relatórios de Controle Interno e Controle Externo, bem como a presença dos Indicadores de Desempenho, sendo esta hipótese representada pelo algarismo 1.

Ante exposto, a análise de correspondências no presente estudo é realizada de forma a:

1. evidenciar as relações e semelhanças existentes nos Indicadores de Desempenho apresentados nos relatórios de Controle Interno e Controle Externo;
2. evidenciar os Indicadores de Desempenho mais utilizados pela amostra selecionada em percentuais ao longo dos anos de 2010 a 2014;

Desta forma, para que a análise de correspondências realizada tenha relevância será necessário o uso de software estatístico. Sendo o software selecionado para o presente estudo o SPSS.

7. RESULTADOS E DISCUSSÕES

7.1. Análise dos Relatórios de Controle Interno e Controle Externo

Para obtenção do material utilizado para a realização da presente pesquisa foi encaminhado ao Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás (TMC/GO) um ofício (OFÍCIO Nº 002/ FACE-UFG / 2015), requisitando os processos necessários para análise.

O presente ofício foi protocolado nesta Corte de Contas e registrado com o respectivo número de processo – processo nº 14974-15.

Por meio da resposta concedida a este ofício (OFÍCIO Nº 002/ FACE-UFG / 2015), ressalta-se que não foi possível o acesso diretamente aos processos requisitados, visto que alguns destes processos já se encontram de porte dos respectivos Municípios e outros processos ainda estão em fase de análise na referida Corte de Contas.

Embora, não sendo possível o acesso direto a todos os processos requisitados, este fato não macula a análise inicial da presente pesquisa, uma vez que se encontra disponível no website do TMC/GO (<http://www.tcm.go.gov.br/portal/xhtml/servico/processo.jsf>) os certificados de Controle Externo, bem como os Pareceres Prévios dos processos analisados e julgados por esta Corte.

Como os relatórios de Controle Interno encontram-se somente nos processos físicos, para a realização da análise de ausência/presença deste nas Contas de Governo parte-se de que a ausência deste na prestação de contas induz a irregularidade das mesmas. Desta forma, está evidenciado no relatório de Controle Externo a ausência ou presença do relatório de Controle Interno nas Contas de Governo analisadas.

Com base na análise dos Relatórios de Controle Externo obteve-se os seguintes dados, expressos nas tabelas abaixo:

TABELA 4 – Presença ou Ausência dos Relatórios de Controle Externo nos Municípios da amostra

CONTROLE EXTERNO MUNICÍPIO	RELATÓRIO				
	2010	2011	2012	2013	2014
ABADIA DE GOIÁS	1	1	1	1	1
APARECIDA DE GOIÂNIA	1	1	1	1	1
ARAGOIÂNIA	1	1	1	1	0
BONFINÓPOLIS	1	1	1	1	1
CALDAZINHA	1	1	1	1	1
CAMPESTRE	1	1	1	1	1
GOIANÁPOLIS	1	1	1	1	1
GOIÂNIA	1	1	1	0	0
GOIANIRA	1	1	1	1	1
GUAPÓ	1	1	1	1	1
NERÓPOLIS	1	1	1	1	1
NOVA VENEZA	1	1	1	1	1
OURO VERDE	1	1	1	1	1
SANTA BÁRBARA	1	1	1	1	1
SENADOR CANEDO	1	1	1	1	1
SANTO ANTÔNIO DE GOIÁS	1	1	1	1	1
TEREZÓPOLIS	1	1	1	1	1
TRINDADE	1	1	1	1	1

Fonte: elaborado pelo autor

Com relação aos relatórios de Controle Externo evidencia-se que não foi emitido relatório para os municípios de Aragoiânia (ano 2014) e Goiânia (anos 2013 e 2014). O município de Goiânia não apresenta relatório de Controle Externo no ano de 2013 pelo fato de as contas de governo protocoladas neste ano estarem sobrestadas. Os municípios de Aragoiânia e Goiânia não apresentam o relatório de Controle Externo no ano de 2014, uma vez que as contas de

governo protocoladas ainda não foram analisadas até o recolhimento dos dados no website da referida Corte de Contas.

TABELA 5 - Presença ou Ausência dos Relatórios de Controle Interno nos Municípios da amostra

CONTROLE INTERNO MUNICÍPIO	RELATÓRIO				
	2010	2011	2012	2013	2014
ABADIA DE GOIÁS	1	1	1	1	1
APARECIDA DE GOIÂNIA	1	1	0	0	1
ARAGOIÂNIA	1	1	1	1	0
BONFINÓPOLIS	1	1	1	1	1
CALDAZINHA	1	1	1	1	1
CAMPESTRE	1	1	1	0	1
GOIANÁPOLIS	1	1	1	1	1
GOIÂNIA	1	1	1	0	0
GOIANIRA	1	1	1	1	1
GUAPÓ	1	1	0	1	1
NERÓPOLIS	1	1	1	1	1
NOVA VENEZA	1	1	1	1	1
OURO VERDE	1	1	1	1	1
SANTA BÁRBARA	1	1	1	1	1
SENADOR CANEDO	1	1	0	1	1
SANTO ANTÔNIO DE GOIÁS	1	1	1	1	1
TEREZÓPOLIS	1	1	1	1	1
TRINDADE	1	1	1	1	1

Fonte: elaborado pelo autor

Com relação aos relatórios de Controle Interno obtém-se as seguintes conclusões:

1. o município de Aparecida de Goiânia não apresenta relatório de Controle Interno das Contas de Governo nos anos de 2012 e 2013, conforme consta no relatório de Controle Externo;
2. visto que as Contas de Governo do município de Aragoiânia do ano de 2014 ainda não foi analisada até o recolhimento dos dados no website do TCM/GO (data de recolhimento dos dados: 30/11/2015), não é possível identificar a ausência ou presença do relatório de Controle Interno nas Contas de Governo;

3. o município de Campestre não apresenta relatório de Controle Interno das Contas de Governo no ano de 2013, conforme consta no relatório de Controle Externo;
4. o município de Goiânia não apresenta relatório de Controle Externo das Contas de Governo nos anos de 2013 (processo sobrestado) e 2014 (processo ainda não analisado), desta forma, não é possível identificar a ausência ou presença do relatório de Controle Interno nas Contas de Governo;
5. o município de Guaporé e Senador Canedo não apresentam relatório de Controle Interno das Contas de Governo no ano de 2012, conforme consta no relatório de Controle Externo;

7.2. Semelhanças Existentes nos Relatórios de Controle Interno e Controle Externo

Como definido na metodologia do presente estudo a análise de correspondências apresentava como objetivo evidenciar as relações e semelhanças existentes nos Indicadores de Desempenho apresentados nos relatórios de Controle Interno e Controle Externo, tomando-se, assim, uma das limitações do trabalho.

Posto que, conforme já evidenciado, não foi possível o acesso aos autos e, consequentemente, o acesso aos Relatórios de Controle Interno, inviabilizando, desta forma, a evidenciação de semelhanças existentes entre os Relatórios de Controle Interno e Controle Externo.

7.3. Irregularidades e Apontamentos

O Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás (TCM/GO) por meio da Resolução Normativa (RN) nº 004/2001 estabelece normas e recomenda procedimentos à Administração Pública municipal, visando à implantação do Sistema do Controle Interno nos Poderes Legislativo e Executivo, consoante estabelecem os artigos 74 da Constituição Federal e 82 c/c o artigo 29 da Constituição do Estado de Goiás.

Deste modo, a ausência de relatório de Controle Interno na prestação de Contas é vista como uma irregularidade, entretanto, o Tribunal entende que a falta do referido relatório não impossibilita a análise das Contas ora prestadas, sendo, deste modo, a irregularidade por falta de relatório de Controle Interno ressalvadas nas contas analisadas por esta Corte de Contas.

É previsto na Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Município do Estado de Goiás – Lei nº 15.958, DE 18 DE JANEIRO DE 2007, em seu art. 38, o seguinte:

Art. 38. Das decisões proferidas pelo Tribunal cabem os seguintes recursos:

- I Embargos de Declaração;
- II Embargos de Divergência;
- III Recurso Ordinário;
- IV Recurso de Revisão;
- V Reclamação;
- VI – Agravo.

Logo, os recursos referidos objetivam sanar irregularidades evidenciadas nas Contas de Governo analisadas.

Segue abaixo a devida aplicação de cada recurso, conforme determina a Lei nº 15.958/2007:

Art. 39. Cabem Embargos de Declaração quando houver obscuridade, omissão ou contradição em acórdão ou resolução emitido pelo Tribunal.

Art. 40. Cabem Embargos de Divergência contra decisão da Câmara que divergir de julgado por ela proferido, ou de outra Câmara ou do Tribunal Pleno, na aplicação do direito ao fato concreto.

Art. 41. De decisão em processo de prestação ou tomada de contas, mesmo especial, de decisão de mérito proferida em processos sujeitos a registro cabe Recurso Ordinário, com efeito suspensivo, podendo ser formulado uma só vez e por escrito, pela parte ou pelo Ministério Público junto ao Tribunal, dentro do prazo de quinze dias, contados da intimação da decisão recorrida.

Art. 42. De decisão definitiva em processo de prestação ou tomada de contas, mesmo especial, de decisão de mérito proferida em processos sujeitos a registro cabe Recurso de Revisão ao Tribunal Pleno, de natureza similar à da ação rescisória, interposto uma só vez e por escrito pela parte, seus sucessores, ou pelo Ministério Público junto ao Tribunal, dentro do prazo de 2 (dois) anos, contados da intimação da decisão recorrida, e fundar-se-á:

- I em erro de cálculo nas contas;
- II em falsidade ou insuficiência de documentos em que se tenha fundamentado o acórdão recorrido;
- III na superveniência de documentos novos com eficácia sobre a prova produzida;
- IV na errônea identificação ou individualização do responsável.

Art. 43. Das decisões ou atos do Presidente, do VicePresidente, do Corregedor, do Relator caberá Reclamação para o Tribunal Pleno, no prazo de quinze dias, contados da ciência do ato reclamado.

Art. 43A. Das decisões do Relator ou do Tribunal Pleno em medida cautelar adotada com fundamento no art. 53 e seguintes da Seção V do Capítulo VII desta Lei, caberá Agravo, sem efeito suspensivo, no prazo de dez dias, contados na forma e nos termos previstos em ato próprio do Tribunal.

Ante exposto, foram os relatórios de Controle Externo dos Municípios de Aparecida de Goiânia (anos 2012 e 2013), Aragoiânia (ano 2014), Campestre (ano 2013), Guapó (ano 2012) e Senador Canedo (ano 2012) submetidos a nova análise, de forma a verificar se estes possuem uma segunda fase de análise das Contas.

Após análise, obteve-se as seguintes conclusões:

1. foi protocolado Recurso Ordinário às Contas de Governo do ano de 2012 do Município de Aparecida de Goiânia, o qual não sanou a irregularidade da não apresentação do relatório de Controle Interno;
2. no ano de 2013 não foi protocolado nenhum recurso às Contas de Governo do Município de Aparecida de Goiânia, permanecendo, assim, a irregularidade da não apresentação do relatório de Controle Interno;
3. no ano de 2014 não foi protocolado nenhum recurso às Contas de Governo do Município de Aragoiânia, permanecendo, assim, a irregularidade da não apresentação do relatório de Controle Interno;
4. no ano de 2013 não foi protocolado nenhum recurso às Contas de Governo do Município de Campestre, permanecendo, assim, a irregularidade da não apresentação do relatório de Controle Interno;
5. foi protocolado Recurso de Revisão às Contas de Governo do ano de 2012 do Município de Guapó, o qual sanou a irregularidade da não apresentação do relatório de Controle Interno;
6. foi concedida abertura de vistas às Contas de Governo do ano de 2012 do Município de Senador Canedo, no qual foi anexado aos autos o relatório de Controle Interno, sanando, assim, a irregularidade da não apresentação do relatório de Controle Interno.

Portanto, por meio desta nova análise, é possível obter uma nova tabela de ausência/presença de relatórios de Controle Interno das Contas de Governo em análise, segue tabela abaixo:

TABELA 6 - Presença ou Ausência dos Relatórios de Controle Interno nos Municípios da amostra após a protocolização de Recursos

CONTROLE INTERNO	RELATÓRIO				
MUNICÍPIO	2010	2011	2012	2013	2014
ABADIA DE GOIÁS	1	1	1	1	1
APARECIDA DE GOIÂNIA	1	1	0	0	1
ARAGOIÂNIA	1	1	1	1	0
BONFINÓPOLIS	1	1	1	1	1
CALDAZINHA	1	1	1	1	1
CAMPESTRE	1	1	1	0	1
GOIANÁPOLIS	1	1	1	1	1
GOIÂNIA	1	1	1	0	0
GOIANIRA	1	1	1	1	1
GUAPÓ	1	1	1	1	1
NERÓPOLIS	1	1	1	1	1
NOVA VENEZA	1	1	1	1	1
OURO VERDE	1	1	1	1	1
SANTA BÁRBARA	1	1	1	1	1
SENADOR CANEDO	1	1	1	1	1
SANTO ANTÔNIO DE GOIÁS	1	1	1	1	1
TEREZÓPOLIS	1	1	1	1	1
TRINDADE	1	1	1	1	1

Fonte: elaborado pelo autor

7.4. Indicadores de Desempenho nos Relatórios de Controle Externo

Visto que se obteve acesso do conteúdo abordado apenas nos Relatórios de Controle Externo, por meio do website do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás (<http://www.tcm.go.gov.br/portal/xhtml/servico/processo.jsf>), a análise de ausência/presença dos Indicadores de Desempenho foi realizada apenas nestes.

Evidencia-se, novamente, os princípios de avaliação dos indicadores de desempenho editados pelo MAO (TCU, 2010) como se segue:

Economicidade - é a minimização dos custos dos recursos utilizados na consecução de uma atividade, sem comprometimento dos padrões de qualidade. Refere-se à capacidade de uma instituição gerir adequadamente os recursos financeiros colocados à sua disposição.

Eficiência - a relação entre os produtos (bens e serviços) gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados para produzi-los, em um determinado período de tempo, mantidos os padrões de qualidade.

Eficácia - o grau de alcance das metas programadas (bens e serviços) em um determinado período de tempo, independentemente dos custos implicados.

Efetividade - diz respeito ao alcance dos resultados pretendidos, a médio e longo prazo.

Equidade - o exame da equidade, pode ser derivado da dimensão de efetividade da política pública e baseia-se no princípio que reconhece a diferença entre os indivíduos e a necessidade de tratamento diferenciado.

Com base neste critério de análise utilizada obteve-se os seguintes dados, expressos na tabela abaixo:

TABELA 7 – Ausência ou Presença dos Indicadores de Desempenho nos Relatórios de Controle Externo no período de 2010 a 2014

<u>PERÍODO – 2010 A 2014</u>	INDICADORES DE DESEMPENHO				
	ECONOMICIDADE	EFICIÊNCIA	EFICÁCIA	EFETIVIDADE	EQUIDADE
ABADIA DE GOIÁS	0	0	0	0	0
APARECIDA DE GOIÂNIA	0	0	0	0	0
ARAGOIÂNIA	0	0	0	0	0
BONFINÓPOLIS	0	0	0	0	0
CALDAZINHA	0	0	0	0	0
CAMPESTRE	0	0	0	0	0
GOIANÁPOLIS	0	0	0	0	0
GOIÂNIA	0	0	0	0	0
GOIANIRA	0	0	0	0	0
GUAPÓ	0	0	0	0	0
NERÓPOLIS	0	0	0	0	0
NOVA VENEZA	0	0	0	0	0
OURO VERDE	0	0	0	0	0
SANTA BÁRBARA	0	0	0	0	0
SENADOR CANEDO	0	0	0	0	0
SANTO ANTÔNIO DE GOIÁS	0	0	0	0	0
TEREZÓPOLIS	0	0	0	0	0
TRINDADE	0	0	0	0	0

Fonte: elaborado pelo autor

Com base nos dados expressos na tabela acima apresentada evidencia-se que os Relatórios de Controle Externo emitidos pelo TCM/GO não apresentam os Indicadores de Desempenho em análise feita nas Contas de Governo dos respectivos Municípios em estudo.

Neste ponto de análise, é necessário evidenciar que *a priori* seriam utilizadas 5 tabelas de contingência, sendo cada tabela de contingência referente a um ano de análise, mas, em consequência de não haver divergências entre as tabelas, optou-se por expressar todos os dados constantes em apenas uma tabela de contingência.

Destaca-se que devem ser excluídos da tabela 7 os municípios de Aparecida de Goiânia (anos 2012 e 2013), Aragoiânia (ano 2014), Campestre (ano 2013) e Goiânia (anos 2013 e 2014), uma vez que estes municípios não apresentam o Relatório de Controle Externo, impossibilitando, desta forma, a evidenciação dos Indicadores de Desempenho.

7.5. Indicadores de Desempenho mais Utilizados no Período de 2010 a 2014

Como proposto na metodologia do presente estudo a análise de correspondências apresentava como objetivo evidenciar os Indicadores de Desempenho mais utilizados pela amostra selecionada em percentuais ao longo dos anos de 2010 a 2014.

Como já indicado, foi analisado a ausência/presença dos Indicadores de Desempenho apenas nos Relatórios de Controle Externo.

Conforme evidenciado na tabela 7, todos os municípios da amostra utilizada e no período de 2010 a 2014, corrobora-se a ausência de Indicadores de Desempenho nos Relatórios de Controle Externo emitidos pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás.

Inviabilizando, desta forma, a análise em percentuais dos Indicadores de Desempenho mais utilizados pela amostra nos anos de 2010 a 2014.

7.6. Análise Horizontal da Utilização dos Indicadores de Desempenho

Conforme evidenciado na tabela 7 não há evolução temporal na utilização de Indicadores de Desempenho nos Relatórios de Controle Externo emitidos pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás.

7.7. Ausência de Procedimentos Obrigatórios

O Manual de Auditoria Operacional propõe um modelo de análise e mensuração dos Indicadores de Desempenho a ser utilizado pelos sistemas de Controle Interno e Controle Externo de cada Município.

No presente estudo, evidencia-se que o Controle Externo, exercido pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás não segue este modelo de análise e mensuração proposto pela literatura.

Deste modo, a análise realizada pelo CE não envolve macroprocessos e não possuem uma análise quantitativa de séries históricas, inviabilizando a mensuração dos Indicadores de Desempenho.

A não observância às normas editadas pelo Manual de Auditoria Operacional dificulta o redirecionamento das ações estratégicas, não promovendo, desta forma, o alinhamento entre o planejamento estratégico e os orçamentos do governo.

Para melhor fundamentar a importância e necessidade do uso dos Indicadores de Desempenho, observa-se o posicionamento de ARAÚJO e PEREIRA, no artigo Utilização de indicadores de desempenho no setor público publicado no Congresso da USP no ano de 2011. Artigo este que estuda a utilização dos Indicadores de Desempenho na Controladoria Geral da União e, que conforme o presente estudo, não apresenta a utilização devida conforme literatura dos citados Indicadores.

Para que estes indicadores forneçam informações capazes de subsidiar a tomada de decisão, de forma mais eficiente, deve-se ter uma parametrização dos limites percentuais de otimização dos resultados alcançados.

De fato, ajustes e adequações nesses indicadores se farão necessários para que a gestão diretiva se baseie em informações concretas que subsidiem qualquer tipo de tomada de decisão. Diante do exposto recomenda-se para pesquisas futuras o estudo sistematizado das diversas áreas não só da CGU como também de outros órgãos públicos com o intuito de averiguar quais os indicadores de desempenho poderiam contribuir para a melhoria na eficiência e na eficácia destes.

De acordo com Maria Silvia (2004, p. 622-623), o controle constitui poder-dever dos órgãos a que a lei atribui essa função, precisamente pela sua finalidade corretiva; ele não pode ser renunciado nem retardado, sob pena de responsabilidade de quem se omitiu.

Assim sendo, o Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás vem retardando o procedimento de análise dos Indicadores de Desempenho das Contas de Governo nos Municípios do Estado, visto que o Manual de Auditoria Operacional foi editado em 2010, e deste modo, as Cortes de Contas devem se adequar para o modelo de análise proposto de forma evolutiva dos anos de 2010 em diante.

8. CONCLUSÃO

Em análise ao uso dos Indicadores de Desempenho na Gestão Pública associa-se este à materialização da gestão, de forma que os indicadores assumem condição de instrumento estratégico, estimulando o desenvolvimento do órgão público e, conseqüentemente, proporcionando melhorias na qualidade da prestação de contas e serviços.

Com este intuito, o presente estudo objetivou analisar a utilização dos Indicadores de Desempenho nas Auditorias Operacionais realizadas pelos sistemas de Controle Interno e Controle Externo no processo de aplicação e utilização dos recursos públicos realizados pelos Municípios da 1ª Região do Estado de Goiás.

Deste modo, desenvolveu-se um estudo de caso, visando aprofundar-se no conhecimento do caso estudado, de forma que as conclusões da presente pesquisa se limitam aos resultados do estudo de caso.

O estudo foi delimitado aos Municípios da Primeira Região do Estado de Goiás, tendo, portanto, estudado a utilização dos Indicadores de Desempenho nos Relatórios de Controle Interno e Controle Externo dos citados municípios.

Os dados coletados foram obtidos através do website do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás (<http://www.tcm.go.gov.br/portal/xhtml/servico/processo.jsf>). Destaca-se que foi possível o acesso somente dos relatórios de Controle Externo e, conseqüentemente, a análise proposta foi realizada apenas neste âmbito.

Conforme resultados obtidos da pesquisa verificou-se que os Municípios em análise, com exceção de Aparecida de Goiânia (anos 2012 e 2013), Aragoiânia (ano 2014), Campestre (ano 2013) e Goiânia (anos 2013 e 2014), apresentam o Relatório de Controle Externo.

Conforme resultados obtidos da pesquisa verificou-se que os Municípios em análise, com exceção de Guaporé (ano 2012) e Senador Canedo (ano 2012), destacando, ainda, que não foi possível identificar a ausência/presença dos relatórios de Controle Interno nos Municípios de Aparecida de Goiânia (anos 2012 e 2013), Aragoiânia (ano 2014), Campestre (ano 2013) e Goiânia (anos 2013 e 2014), deste modo, nos demais Municípios da amostra há a presença do Relatório de Controle Interno.

Ainda conforme resultados obtidos da pesquisa verificou-se a ausência dos Indicadores de Desempenho em todos os Municípios da amostra em todos os períodos analisados. Inviabilizando, desta forma, a realização do teste qui-quadrado, bem como a análise dos dados obtidos no sistema SPSS, uma vez que a realização destes testes só teria relevância para analisar variações na utilização dos Indicadores de Desempenho nas análises realizadas tanto pelo Controle Interno quanto pelo Controle Externo.

Desta forma, destaca-se:

1. o sistema de Controle Externo não apresenta um sistema de acompanhamento dos Indicadores de Desempenho;
2. o sistema de Controle Externo não promoveu alinhamento entre o planejamento estratégico e os orçamentos dos Municípios da Primeira Região do Estado de Goiás.

Conforme resposta ao OFÍCIO Nº 002/ FACE-UFG / 2015, foi negado pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás o acesso direto aos processos solicitados, ferindo, assim, o direito de ser exercido o Controle Social, uma vez que os processos sob jurisdição do Tribunal de Contas são processos públicos, devendo estes estar disponíveis a qualquer cidadão brasileiro.

A impossibilidade de acesso direto aos autos das Contas de Governo protocoladas nos anos de 2010 a 2014, representa uma limitação na realização do presente estudo, inviabilizando,

desta forma, a análise concreta da ausência/presença dos relatórios de Controle Interno nas contas de Governo dos Municípios em análise e, conseqüentemente, inviabilizou a análise da ausência/presença dos Indicadores de Desempenho nos relatórios de Controle Interno.

Os Controles Interno e Externo se complementam, devendo trabalhar conjuntamente. Mas, na presente pesquisa, não foi possível a análise do trabalho conjunto dos controles interno e externo em virtude do não acesso aos autos das Contas de Governo.

Mas, conforme se conclui na presente pesquisa, evidenciar informações, orientações e auxílio no controle dos gastos públicos emitidas pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás para com os Municípios analisados está fortemente comprometida pela ausência da análise dos Indicadores de Desempenho das Contas de Governo por parte das Cortes de Contas.

Recomenda-se como trabalhos futuros estudar a utilização dos Indicadores de Desempenho nas Auditorias Operacionais realizadas pelo sistema de Controle Interno e Controle Externo a partir do ano de edição do Manual de Auditoria Operacional, ou seja, do ano de 2010 em diante. Nesse caso, recomenda-se um estudo mais amplo, objetivando analisar as demais Regiões do Estado de Goiás, ou até mesmo Municípios de outros Estados brasileiros, garantindo, desta forma, que todas as variações na utilização ou não dos Indicadores de Desempenho nas Auditorias Operacionais sejam verificadas.

9. REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Claudiano; MEDEIROS, Márcio e; FEIJÓ, Paulo Henrique. **Gestão de Finanças Públicas**. 3. ed. Volume I. Brasília: Editora Gestão Pública, 2012.

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal**– 5. ed. – São Paulo: Atlas, 2013.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de auditoria operacional**. 3. ed. Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog), 2010. 71 p. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/TCU>>. Acesso em 01 de maio de 2015.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 01 de maio de 2015

BREder, Jane Carvalho. **Controle Social – um modelo em construção: contribuições do Tribunal de Contas da União**. Brasília. 2006.

CGU. **O vereador e a fiscalização dos recursos públicos municipais** / Presidência da República, Controladoria-Geral da União. — Brasília: CGU, 2009.

DI PIETRO, Maria Silvia Zanella. **Direito Administrativo**. 17 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

GOIÁS. **Constituição do Estado de Goiás, de 5 de outubro de 1989**. Disponível em: <<http://www.gabinetecivil.goias.gov.br/>> acesso em 01 de maio de 2015

GUERRA, Evandro Martins. **Os controles externo e interno da Administração Pública**. 2.ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Forum, 2005.

GONÇALVES, José Artur Teixeira. **Justificativa e Relevância do Projeto. 2008**. Disponível em: <http://metodologiadapesquisa.blogspot.com.br/2008/11/justificativas-relevancia-do-projeto.html> Acesso em: 01 de março de 2016.

INNES, J. E. **Knowledge and public policy: the search for meaningful indicators**. Transaction Publishers. New Jersey/EUA, 1994.

Instrução Normativa nº 63/2010. Disponível em: < <http://portal.tcu.gov.br/>>. Acesso em 15 de maio de 2015.

International Organization of Supreme Audit Institutions (Intosai). Auditing Standards Basic Principles in Government Auditing. (ISSAI 100). Viena, 2001. Disponível em: [http://www.issai.org/media\(629,1033\)/ISSAI_100_E.pdf](http://www.issai.org/media(629,1033)/ISSAI_100_E.pdf). Acesso em: 15 de maio de 2015.

MARINELA, Fernanda. **Direito Administrativo**. 4. ed.- Niterói: Impetus, 2010.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

MELO, Paulo Sergio Ferreira. **A natureza jurídica das decisões dos Tribunais de Contas**. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XIV, n. 89, jun 2011. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=9704&revista_caderno=4>. Acesso em 29 de janeiro de 2016

MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO, **Indicadores de programas: guia metodológico**. Brasília/DF, 2010.

Norma Brasileira de Contabilidade Técnica NBCT 16.8. Disponível em: <<http://www3.tesouro.gov.br/>>. Acesso em 15 de maio de 2015.

PETERS, G. ; PIERRE, J. (orgs.) **Como Avaliar o Desempenho e a Efetividade do Setor Público** (Carolyn Heinrich). Administração Pública: coletânea. Enap. Brasília/DF, 2010.

Portaria Interministerial nº 140, de 16 de março de 2006. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/>>. acesso em 15 de maio de 2015.

Resolução Normativa nº 004/2001. Disponível em: <http://www.tcm.go.gov.br/>. Acesso em 15 de maio de 2015.

SAMPAIO, Maria Eugênia C.A.; VALLE, Regina Miranda. **Estudo piloto de metodologia de auditoria operacional**. 2008. 125 f. Monografia (Especialização em Gestão Pública) — Faculdade IBGEN, Porto Alegre, 2008.

SANTANA, Herick Santos. Controle externo da administração pública. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 19, n. 3894, 28 fev. 2014. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/26798>>. Acesso em 15 de maio de 2015

SILVA, Guilherme de Abreu e. O controle externo da administração pública. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XI, n. 53, maio 2008. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2905>. Acesso em 15 de maio de 2015

Sociedade democrática, direito público e controle externo / José Geraldo de Sousa Junior, organizador; Arsênio José da Costa Dantas ... [et al.] . – Brasília : **Tribunal de Contas da União**, 2006.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, **Técnica de indicadores de desempenho para auditorias**. Brasília/DF, 2011.