

Auditoria por Meio de Indicadores de Desempenho na Gestão Pública Municipal: Utilização pelos Tribunais de Contas Brasileiro

Gilberto Crispim Silva (UFG) - crispim.silva@uol.com.br

Luiz Alberton (UFSC) - luiz.alberton@ufsc.br

Celma Duque Ferreira (UFG) - celmaduke@hotmail.com

Cleber Broietti (UFSC) - cleberbroietti@gmail.com

João Antônio Salvador de Souza (UFSC) - jass26salvador@gmail.com

Resumo:

O estudo tem o objetivo de identificar de que forma os indicadores de avaliação de desempenho são utilizados na auditoria pelos tribunais de contas para medir o desempenho da gestão pública municipal. Para isso, foi aplicado questionário estruturado aos auditores responsáveis pelas contas externas, dos TCMs, TCEs e do TC/DF, e também, análise nos pareceres com rejeição para identificar a fundamentação da indicação de rejeição. A pesquisa obteve respostas de 18 tribunais o que representa uma amostra de 67% do total de TCs. Os resultados apontam que 22% dos TCs responderam que utilizam algum tipo de indicador nas auditorias das contas públicas municipais e 78% com base na conformidade legal. O Brasil, um país legalista no que tange a administração pública, só é realizado o que a lei estabelece, pode haver uma limitação no uso de IDs na auditoria de contas do poder executivo municipal, apesar de sugestões do TCU, Secretaria de Planejamento e do STN sobre o uso voluntário de indicadores pelos TCs. O estudo concluiu que os indicadores de avaliação de desempenho não são utilizados nas auditorias realizadas na prestação de contas dos governos municipais pelos TCs. As auditorias são exclusivamente balizadas em dispositivos jurídicos constantes no bojo da Carta Magna, da LRF e outras pertinentes. Quanto a motivação da emissão de pareceres com rejeição, emitidos no período de 2011-2016, são fundamentados em atos legalistas, ou seja, nenhuma menção aos IDs da gestão pública.

Palavras-chave: Indicadores de desempenho; Auditoria; Tribunal de contas; Gestão pública.

Área temática: Abordagens contemporâneas de custos

Auditoria por Meio de Indicadores de Desempenho na Gestão Pública Municipal: Utilização pelos Tribunais de Contas Brasileiro

Resumo: O estudo tem o objetivo de identificar de que forma os indicadores de avaliação de desempenho são utilizados na auditoria pelos tribunais de contas para medir o desempenho da gestão pública municipal. Para isso, foi aplicado questionário estruturado aos auditores responsáveis pelas contas externas, dos TCMs, TCEs e do TC/DF, e também, análise nos pareceres com rejeição para identificar a fundamentação da indicação de rejeição. A pesquisa obteve respostas de 18 tribunais o que representa uma amostra de 67% do total de TCs. Os resultados apontam que 22% dos TCs responderam que utilizam algum tipo de indicador nas auditorias das contas públicas municipais e 78% com base na conformidade legal. O Brasil, um país legalista no que tange a administração pública, só é realizado o que a lei estabelece, pode haver uma limitação no uso de IDs na auditoria de contas do poder executivo municipal, apesar de sugestões do TCU, Secretaria de Planejamento e do STN sobre o uso voluntário de indicadores pelos TCs. O estudo concluiu que os indicadores de avaliação de desempenho não são utilizados nas auditorias realizadas na prestação de contas dos governos municipais pelos TCs. As auditorias são exclusivamente balizadas em dispositivos jurídicos constantes no bojo da Carta Magna, da LRF e outras pertinentes. Quanto a motivação da emissão de pareceres com rejeição, emitidos no período de 2011-2016, são fundamentados em atos legalistas, ou seja, nenhuma menção aos IDs da gestão pública.

Palavras chaves: Indicadores de desempenho; Auditoria; Tribunal de contas; Gestão pública.

Área temática: 6 – Abordagem contemporânea de custos

1. Introdução

A auditoria é um processo sistemático que busca avaliar objetivamente as proeminências sobre afirmações a respeito de ações e eventos econômicos, para assimetria do grau de correspondência entre as afirmações e critérios estabelecidos, aos usuários interessados (BOYNTON, JOHNSON e KELL, 2002). Em termos gerais, coleta evidências para ratificar ou não as afirmações, e confronta essas afirmações com os critérios e objetivos estabelecidos pelas organizações e/ou normas estabelecidas (GRAMLING, RITTENBERG e JOHNSTONE, 2010).

Na área pública, versa sobre processo de investigação e formação de juízo de valor acerca da legalidade dos atos administrativos praticados por gestores públicos, na execução dos recursos orçamentários, essencialmente por intercessão de tarefas exercidas pelos tribunais de contas governamental (MOORE, 1998). Ainda conforme o autor, essa concepção de juízo de valor compreende a triangulação estratégica, cujos vértices são medidos pelas dimensões substantivas, política e operacional na geração de valores para a sociedade. No primeiro vértice, se avalia o impacto que a ação proporciona à sociedade; no segundo, a viabilidade política da ação, e no terceiro, a viabilidade operacional e administrativa da implementação da ação.

Neste contexto, Gomes e Oliveira (2010) afirmam que a gestão pública não consegue ser eficiente sem a presença de indicadores de avaliação de desempenho (IAD), já Ribeiro (2002) destaca a necessidade de modelo de fiscalização pelos Tribunais de Contas Estaduais (TCE) e sugere que o mesmo deve ser adequado à auditoria por desempenho, conhecida internacionalmente por *performance audit*, *Operational Audit* ou *Value for Money Audit*, e nacionalmente como auditoria operacional.

Corroborando com as contribuições da auditoria por desempenho, Barzelay (1996) defende cinco critérios que devem ser perseguidos pelos auditores dos Tribunais de Contas (TC) para alcance da eficiência na gestão pública: (i) imagem de governo; (ii) imagem de bom

funcionamento; (iii) objetivo principal da revisão; (iv) modalidade predominante; e (v) papel do revisor auditor. Esse último, de abrangência independente, sem quaisquer interferências políticas (FARIAS, 2008).

Com o propósito de ampliar as técnicas e práticas de auditoria pelos TCs brasileiro, em razão das responsabilidades imputadas pela Constituição Federal/88, especificamente em seus artigos 70 e 71 (auxiliar o poder legislativo na fiscalização e controle externo no aspecto legal e econômico da execução orçamentária e patrimonial das entidades da administração direta e indireta), o Tribunal de Contas da União (TCU) em 1998, por meio de Projeto de Cooperação Técnica com o Departamento Britânico de Desenvolvimento Internacional (DFID), definiu a metodologia de auditoria de desempenho e criou a Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (SEPROG) em 2000, com responsabilidade de desenvolver técnicas de trabalho de auditoria por desempenho (TCU, 2011). Assim, através da Portaria SEGECEX nº 33/2010, o próprio TCU aprova o documento “técnica de indicadores de desempenho para auditorias” (TIDA), em vigor na data de sua publicação (23/12/2010), como sugestão à ser usado pelo TCs brasileiro.

No Brasil há seis Tribunais de Contas Municipais (TCMs) sediados nos Estados do Ceará (CE), São Paulo (SP), Bahia (BA), Goiás (GO), Rio de Janeiro (RJ) e Pará (PA), cujas responsabilidades se limitam aos municípios. Esses tribunais foram constituídos nos anos 1954, 1968, 1970 1980 e 1982 em ordem respectiva supracitados, antes da Constituição Federal/88. Logo, não fere o dispositivo constitucional (art. 31 §§4º) que proíbe criação de tribunais, conselhos ou órgãos de contas municipais. Já os TCEs, onde não há TCM, estendem suas responsabilidades também aos municípios.

Diante o exposto, este estudo objetiva identificar a utilização de indicadores de avaliação de desempenho nas auditorias realizadas pelos tribunais de contas para validar a gestão pública municipal.

A pesquisa se justifica por fomentar debate de interesse social e político, uma vez que apresenta o cenário atual sobre as práticas efetivas de auditoria por meio de indicadores de desempenho na gestão pública municipal, pelos 27 TCs brasileiros. Como também, difere dos demais trabalhos pela sua especificidade, e por apresentar fragmentos da literatura nacional e internacional, motivando discussão sobre desempenho e critérios de auditoria na gestão pública brasileira, pelas partes interessadas (governo e sociedade).

2. Fundamentação Teórica

2.1 Auditoria por meio de indicadores de desempenho

O TCU (2009) entende que indicadores de desempenho é uma métrica que disponibiliza informações sobre o desempenho do objetivo de um programa, política social ou projeto, bem como descreve, explica ou prevê algo, e será o termômetro da ação pública executada. Enquanto Coelho *et al.*, (2008) afirmam que os indicadores são essenciais nas atividades de monitoramento e avaliação da gestão, que permitem identificar avanços, melhorias de qualidade, correção de problemas, necessidade de mudanças ou manutenção da coisa pública.

A diversificação de serviços ofertados à população, com o objetivo de atender as necessidades sociais pelos governos locais, em razão do uso dos recursos financeiros e não financeiros, exigem dos TCs aplicações de técnicas de controle que ultrapassem a mera verificação dos aspectos legais dos atos administrativos (ROCHA, 2002). Assim, entende o TCU (2010b) que a incorporação de técnicas de controle gerencial com foco na eficiência e eficácia conduz a gestão pública ao alcance do bem-estar social. Entre essas técnicas de controle gerencial, têm-se indicadores de desempenho, um número, percentagem, ou razão que mede a eficiência e eficácia com o objetivo de comparar essa medida com metas preestabelecidas (COELHO, 2010).

Deve-se ressaltar que a auditoria por meio de medição de indicadores fornece uma visão acerca do desempenho que se deseja medir, mas são aproximações do que realmente está ocorrendo (TCU, 2011), por isso é necessário analisá-los para verificar se eles apresentam as características desejáveis de qualidade (INTERNATIONAL, 2004). Os IDs adquirem maior importância para a auditoria quando um dos objetivos da fiscalização é examinar os sistemas de monitoramento e avaliação ou mesmo examinar a qualidade dos indicadores como parte do sistema de planejamento (TCU, 2011).

Dessa forma, Coelho (2010) afirma que a efetividade do controle é inerente a um conjunto de ações coordenadas que visam à fiscalização como atividade essencial garantidora da correta execução e desempenho dos recursos públicos e por isso (ROCHA, 2002) recomenda aos TCs aplicações de técnicas de controle que ultrapassem a mera verificação dos aspectos legais dos atos administrativos de governo local.

Assim, pode-se dizer que os indicadores possuem, minimamente, duas funções básicas: a primeira é descrever por meio da geração de informações o estado real dos acontecimentos e o seu comportamento; a segunda é de caráter valorativo que consiste em analisar as informações presentes com base nas anteriores de forma a realizar proposições valorativas (TCU, 2011).

Por fim, a aplicação de ID na gestão pública deve ser utilizada para medir os resultados alcançados pelos gestores, e é uma ferramenta relacionada com o conceito de *accountability* (FERRAZ, 2008). Corroborando com essa afirmativa, o Ministério do Planejamento (BRASIL, 2013) estabelece que cada programa de governo deve ter ao menos um ID, salvo aqueles de apoio às políticas públicas e áreas especiais, tal como segurança de sanidade na área agropecuária, por serem facultativos.

Nesse contexto, o próprio TCU, através da Portaria-Segecex nº 33/2010, orienta a utilização e adoção de ID pelos TCs como ferramenta auxiliar no cumprimento de suas responsabilidades. Sendo assim apenas uma orientação e não uma obrigatoriedade. O que faculta a cada TC sua utilização ou não no momento da auditoria das contas públicas.

2.2 Práticas exercidas pelos TCs

Brown (1993) afirma que, internacionalmente, não há um modelo padrão de controle e julgamento de práticas de auditoria. Entretanto, Pollitt e Summa (1997) identificaram em suas pesquisas, três estruturas de modalidade de auditoria exercida pelas Entidades de Fiscalização Superior (EFS): auditoria geral (*general audit*), tribunais de contas (*courts of accounts*) e colegiado com base em auditoria fiscal (*colleges based on audit board*). Na primeira, o auditor se concentra apenas na elaboração de relatório e parecer para o poder legislativo tomar decisão. Na segunda, o auditor também elabora relatório e parecer, mas a função de tomar decisão é do próprio tribunal de contas. Já a terceira, é similar a primeira, exceto pela existência de um colegiado de auditores que dirige a instituição.

No Brasil, esse controle é exercido pelo poder legislativo com auxílio dos TCs conforme preconiza a Constituição Federal/88, ou seja, similar ao primeiro modelo de EFS elencado por Pollitt e Summa (1997).

Estudos realizados (MAFRA, 2014; PALHANO *et al.*, 2015; KRONBAUER *et al.*, 2011; LACERDA, 2017) não pesquisaram as efetivas práticas de auditoria executadas pelos TCs, para medir o desempenho da gestão pública municipal, motivo pelo qual essa pesquisa diferencia das demais, pois analisa exatamente as práticas que antecedem e fundamentam o parecer prévio dos TCs brasileiros.

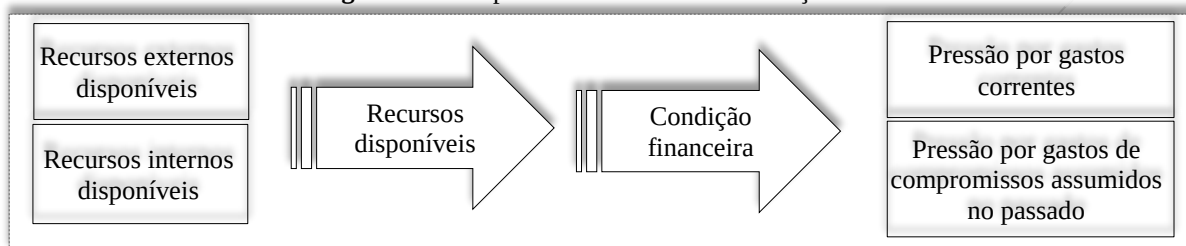
Nesse propósito, a pesquisa também buscou apresentar os modelos desenvolvidos por pesquisadores internacionais e nacionais ao longo de 1986 a 2013, encontrados nas bases de dados *Spell* e *WebScience*, os quais estão explicitados no item seguinte como contribuição basilar para futuras pesquisas ou adequação de métodos de avaliação de desempenho para a gestão pública, através de métricas quantitativas.

2.3 Modelos de indicadores de medição de desempenho

Hughes e Laverdiere (1986), com o propósito em contribuir para melhores decisões de alocação dos recursos orçamentários, desenvolveram o modelo de decisão “*comparative financial analysis*”, com quatro macros variáveis: (a) grupo de cidades com características similares demograficamente; (b) mensurar o desempenho gerencial com base em posição e condição financeira, capacidade de receita e eficiência/eficácia; (c) mensurar indicadores de desempenho; e (d) comparar as análises prévias e tomar decisões orçamentárias sobre as operações do governo local.

Berne e Schramm (1986) apresentaram uma estrutura para medir o desempenho financeiro dos governos através da análise de comparação ao longo do tempo. Esse modelo foca duas principais variáveis “recursos disponíveis” e “pressão por gastos”, conforme Figura 1 a seguir:

Figura 1 – Componentes de análise de condição financeira



Fonte: Adaptado de Berne e Schramm (1986)

Brown (1993) apresenta dez indicadores que considera útil para avaliar fatores financeiros básicos (receita, despesa, operacional e estrutura) para municípios de até 100 mil habitantes, que podem ser usados para medir e comparar o desempenho da gestão pública, conforme Quadro 1:

Quadro 1 – Indicadores de avaliação de desempenho financeiro

Descrição	Fórmula	Observações
1. Receita per capita	Receita total / População	Quanto > melhor
2. Receita própria	(Receita corrente total (-) Transferência corrente) / Receita total	Quanto > melhor
3. Receitas de transferência	Receita de transferência correntes / Receita total	Quanto < melhor
4. Gastos operacionais	Despesas correntes / Despesa total	Quanto < melhor
5. Cobertura de despesas	Receita total / Despesa total	Quanto > 1 melhor
6. Cobertura queda de arrecadação	Superávit / Receita total	Quanto > melhor
7. Cobertura obrigações curto prazo	Disponibilidades / Obrigações correntes	Quanto > melhor
8. Receita corrente c/obrigações CP	Operações de curto prazo / Receita líquida total	Quanto < melhor
9. Dívida per capita	Dívida consolidada / população	Quanto < melhor
10. Receita corrente c/endividamento	Dívida consolidada / Receita corrente líquida	Quanto < melhor

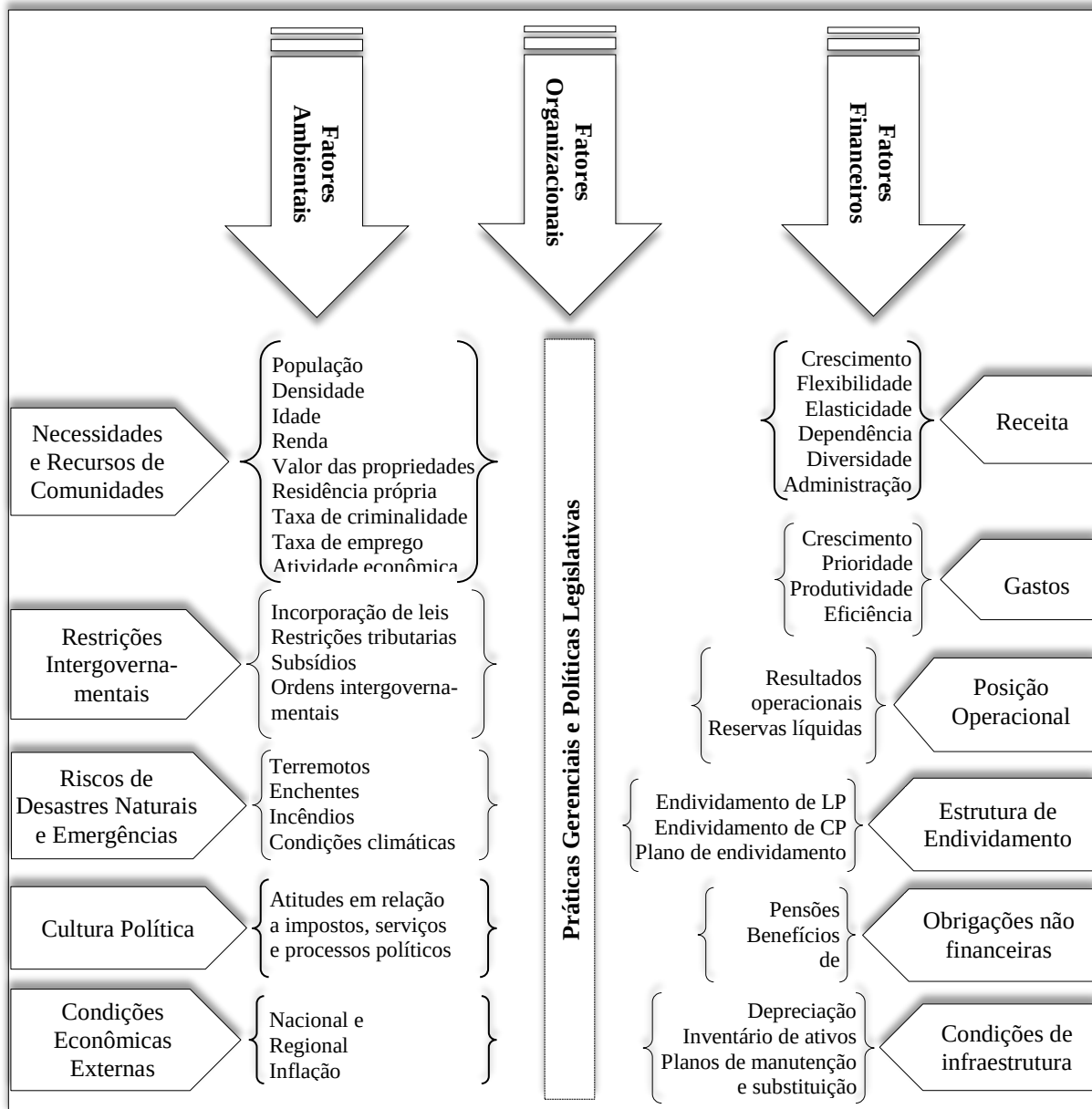
Fonte: Adaptado de Brown (1993)

Alter *et al.*, (1995), desenvolveram um modelo para avaliar a tendência de cinco anos da capacidade fiscal do município, e com base nesse resultado, projetar as receitas e as despesas dos pequenos municípios, em cinco passos: (i) preparar uma série histórica de receitas e despesas dos últimos cinco anos, ajustados aos efeitos inflacionários; (ii) projetar receitas e despesas levando em consideração o desempenho de cada fonte e dotação ao longo do tempo; (iii) comparar as receitas e despesas projetadas com olhar para a capacidade futura do governo local; (iv) analisar a capacidade fiscal através do excesso de receitas projetadas em relação as despesas, com foco no impacto financeiro; (v) revisar e manter a análise, devido a necessidade de manutenção e utilidade do modelo, com atualização anual em função das receitas e despesas.

Groves e Valente (2003) atualizaram e revisaram seu modelo *Financia Trend Monitoring System* (FTMS), originalmente publicado em 1980 pela *International City Management Association* (ICMA), com o objetivo de identificar os fatores que afetam a condição financeira do governo, através da relação racional de informação econômica,

demográfica e financeira provenientes dos orçamentos públicos e demonstrações contábeis. O modelo é formado por 11 fatores ambientais e financeiros com 42 indicadores associados (27 financeiros e 15 ambientais), conforme Figura 2.

Figura 2 – Fatores determinantes da condição financeira do município



Fonte: Adaptado de Lima e Diniz (2016); Grove e Valente (2003)

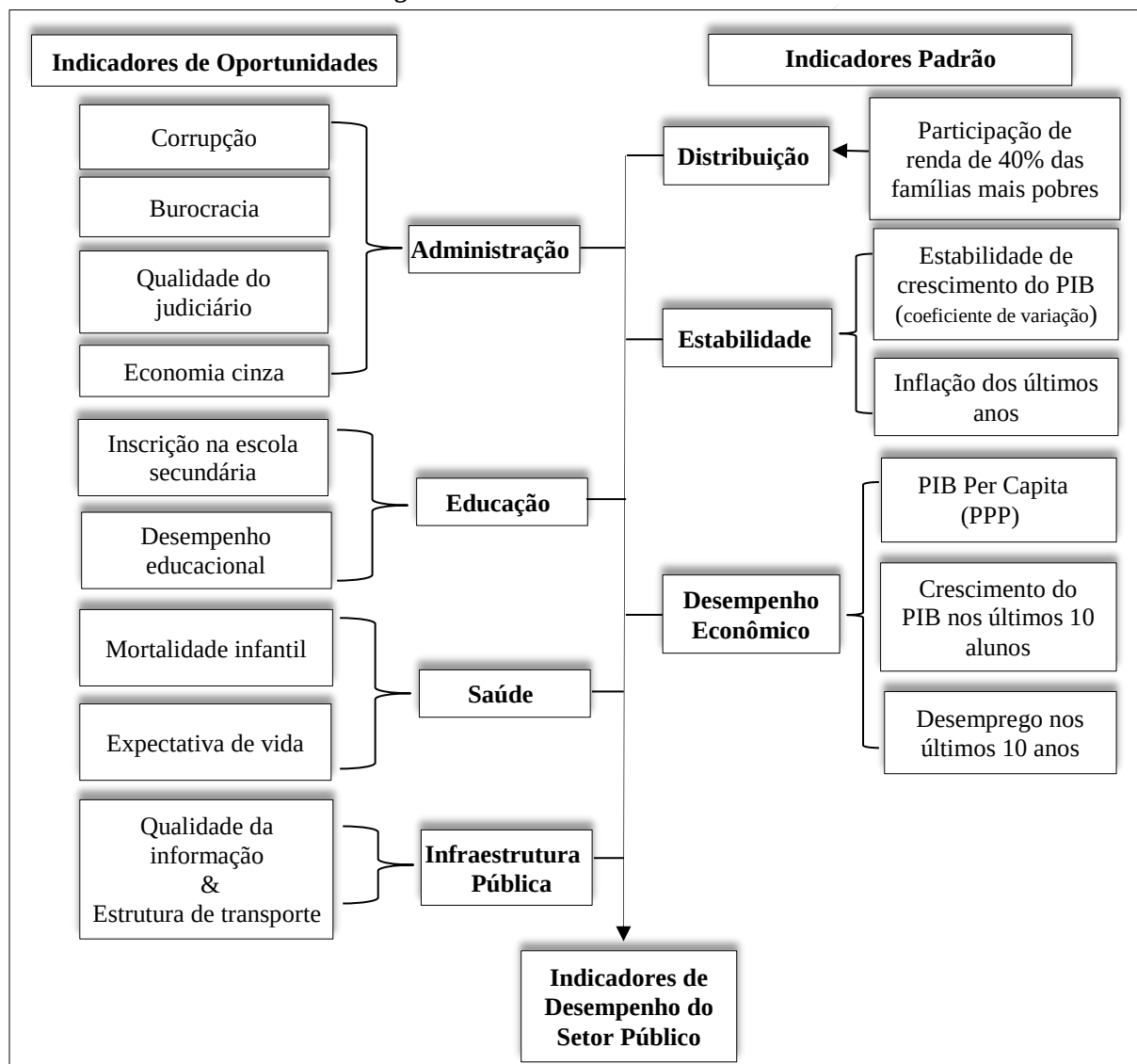
O modelo *Canadian Institute of Chartered Accountants* - CICA (1997), também conhecido como *Indicators of Government Financial Condition* (Indicadores da Condição Financeira Governamental), foi desenvolvido por um grupo de estudiosos, indicados pela CICA, com o objetivo de desenvolver um conjunto de indicadores para mensurar a condição financeira das províncias e governo federal do Canadá. Esses indicadores foram agrupados em três grandes fatores: sustentabilidade, flexibilidade e vulnerabilidade, sendo cada fator com indicadores específicos. No que se refere à sustentabilidade, os indicadores resultantes da divisão do ativo total pelo passivo total; do ativo financeiro pelo passivo total; da dívida líquida pela receita anual. Quanto à flexibilidade, carga da dívida dividida pela receita; valor líquido

dos ativos de capital dividido pelo custo dos ativos de capital. Em relação à vulnerabilidade, receita de transferência dividida pela receita total; dívida externa dividida pela dívida líquida.

Chaney *et al.*, (2002), com base no GASB 34 (*Government-wide financial statements*), desenvolveu um modelo de indicadores financeiro com foco em quatro dimensões. Em cada dimensão, um indicador: na dimensão posição financeira (ativos líquidos não restritos divididos por gastos totais); na dimensão desempenho financeiro (variação dos ativos líquidos dividido por ativos líquidos totais); na dimensão de liquidez (a soma de caixa, investimentos correntes e recebíveis divididos por obrigações); na dimensão solvência (dívida de longo prazo dividido por ativos totais e variação dos ativos líquidos somado as despesas com juros, dividido por despesas com juros). Esse modelo harmoniza com os pronunciamentos do GASB 34 e tem o objetivo de medir a condição financeira governamental.

Schuknecht e Afonso, (2003) propõem sete indicadores para medir o desempenho do setor público, distribuídos em dois grandes grupos – Indicadores de Oportunidade e Indicadores Padrão de Governo. O primeiro é composto por indicadores de desempenho da administração, da educação, da saúde e da infraestrutura. Já o segundo, por indicadores de desempenho de distribuição, de estabilidade e de performance econômica, conforme exposto na Figura 3.

Figura 3 – Public Sector Performance Indicators.



Fonte: Schuknecht e Afonso, (2003)

Kleine *et al.*, (2003), por julgamento de limitações no modelo de Brown (1993), tais como, ausência de indicadores econômicos e sociais; ausência de comparabilidade de resultado ao longo do tempo; e ausência de avaliação prévia sobre saúde fiscal de cada unidade analisada. A partir das contribuições de Brown (1993) desenvolveram um modelo alternativo composto por nove indicadores que abrangiam aspectos de crescimento populacional e de valores tributáveis, da redução dos valores tributários, gasto e déficit do fundo geral, fundo financeiro e dívida de longo prazo.

Hendrick (2004), desenvolveu um modelo para medir a condição financeira e saúde fiscal do governo local, através de pesquisa realizada em 264 municípios na cidade de Chicago nos Estados Unidos. O modelo teve como objetivo promover uma conexão entre o sistema de governo e seu ambiente. A pesquisa identificou que as variáveis “condição financeira” e “saúde”, devem ser mensuradas separadamente. Com essa constatação, desenvolveu quatro dimensões: riqueza da comunidade, necessidades de gastos, equilíbrio da estrutura fiscal e folga fiscal. Para cada dimensão um indicador para avaliação da saúde fiscal de cada município, através de regressão para cada dimensão.

Wang *et al.*, (2007), desenvolveram um modelo com base no ciclo de relacionamento entre as condições socioeconômica e financeira do governo local, bem como na premissa que “uma economia forte proporciona condição e capacidade financeira saudável”. Fundamentado nesse entendimento, os autores utilizaram a base do modelo desenvolvido por Groves e Valente (2003) e desenvolveram 11 indicadores para medir a condição financeira do governo, agrupados em quatro dimensões: (i) solvência de caixa; (ii) solvência orçamentária; (iii) solvência e longo prazo; e (iv) solvência do nível de serviços.

Kavanagh (2007), desenvolveu um modelo com seis fatores e respectivos subfatores, que influenciam a condição financeira dos governos locais, com o propósito de identificar as ameaças, debilidades, restrições, desafios e oportunidades dos governos em interação com o seu ambiente: (i) fator suficiência – subfatores: direcionadores macro e micro econômicos e recursos correntes; (ii) fator flexibilidade – subfatores: fundo financeiro, composição da receita, estrutura de custos, dívida e fornecimento de determinados bens e serviços; (iii) fator vitalidade – subfatores: população, atividade econômica, exploração de recursos e infraestrutura; (iv) fator equidade – subfatores: transparência na alocação dos tributos, preço total do governo e equidade inter geracional; (v) fator demanda – subfatores: demandas corrente, novas e mudanças; (vi) fator ambiente político – subfatores: autoridade constituída, infraestrutura de gestão, grupos de interesse e outras unidades ou entes públicos.

Krishnakumar *et al.*, (2010), desenvolveram um modelo de avaliação de desempenho financeiro com o objetivo de demonstrar o relacionamento simultâneo de receitas e despesas, bem como explicar o equilíbrio fiscal, com base na pesquisa realizada em 26 pequenos distritos suíços, cujo dados foram coletados no período de 1980-2002. Para isso, aplicaram as técnicas de dados em painel e equações simultâneas, para identificar a causalidade bidirecional entre receitas e despesas, bem como demonstrar o impacto líquido dessas variáveis no resultado fiscal. Matematicamente, esse modelo mede a capacidade financeira e condição socioeconômica do governo proposto por WANG *et al.*, (2007).

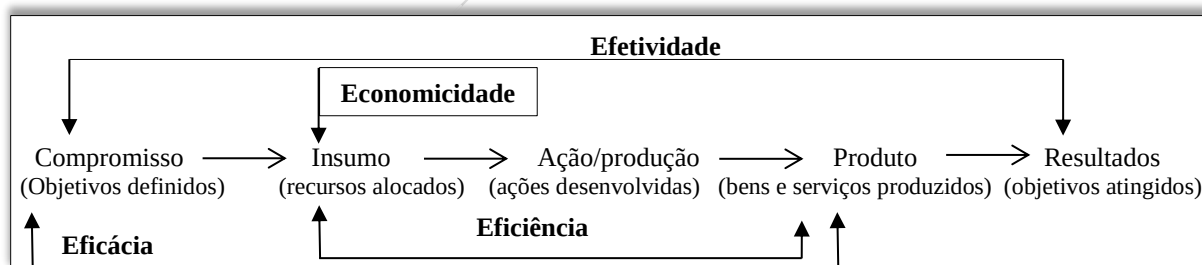
Na busca de método para avaliar a capacidade de pagamento dos governos (Estados, Distrito Federal e Municípios), a Secretaria do Tesouro Nacional (STN, 2012), desenvolveu um modelo com o objetivo de analisar a situação fiscal do ente público, com foco na concessão de operação de crédito interna e externa. Esse modelo está estruturado em capacidade de pagamento, peso de cada variável e classificação fiscal associado ao risco de crédito, conforme demonstra a Tabela 1 em que a pontuação elencada contribui na classificação da situação fiscal associada ao risco de crédito dos governos estaduais, distrital e municipais.

Tabela 1 – Capacidade de pagamento e situação fiscal em relação ao risco de crédito

Medição da Capacidade de Pagamento			Situação Fiscal Associado ao Risco de Crédito		
Descrição	Fórmula	Peso	Classificação	Intervalo	Situação Fiscal e Risco Crédito
Endividamento	Dívida pública consolidada/Receita corrente líquida	10	A+	$0,00 \leq \text{Pont} \leq 0,50$	Situação fiscal é excelente; Risco de crédito é quase nulo.
Serviço da dívida na receita corrente líquida	$(\text{Serviço da dívida} / \text{Receita corrente líquida}) \times 100$	9	A	$0,50 \leq \text{Pont} \leq 1,00$	Situação fiscal é muito forte; Risco de crédito é muito baixo.
			A-	$1,00 \leq \text{Pont} \leq 1,50$	
Resultado primário da dívida	Resultado primário/Serviço da dívida	8	B+	$1,50 \leq \text{Pont} \leq 2,00$	Situação fiscal é forte; Risco de crédito é baixo.
			B	$2,00 \leq \text{Pont} \leq 2,50$	
Desp. Pessoal e encargos sociais na receita corrente líquida	$(\text{Despesa com pessoal} + \text{encargos sociais} / \text{Receita corrente líquida}) \times 100$	7	B-	$2,50 \leq \text{Pont} \leq 3,00$	Situação fiscal é boa; Risco de crédito é médio.
Capacidade de gerar poupança	$(\text{RC} - \text{DC} / \text{RC}) \times 100$	4	C+	$3,00 \leq \text{Pont} \leq 3,50$	Situação fiscal é fraca; Risco de crédito é muito alto.
Participação dos investimentos na despesa total	$(\text{Investimentos} / \text{Despesa total}) \times 100$	3	C	$3,50 \leq \text{Pont} \leq 4,00$	Situação fiscal é muito fraca; Risco de crédito é muito alto.
Participação das contribuições e remunerações do RPPS	$(\text{Contribuições} + \text{remunerações do RPPS} / \text{Despesas previdenciárias}) \times 100$	2	C- D+	$4,00 \leq \text{Pont} \leq 4,50$ $4,50 \leq \text{Pont} \leq 5,00$	
Rec. tributária nas desp. custeio	$(\text{Rec. tributárias} / \text{Desp. de custeio}) \times 100$	1	D	$5,00 \leq \text{Pont} \leq 5,50$	Situação de desequilíbrio fiscal.
			D-	$5,50 \leq \text{Pont} \leq 6,00$	

Nota: RC = Receita Corrente; DC = Despesa Corrente; Pont = Pontuação; RPPS = Regime Próprio da Previdência Social
 Fonte: Adaptado de Lima e Diniz (2016) e STN (2012).

O próprio TCU, através da Portaria Segecex nº 33/2010, aprova o documento “Técnica de Indicadores de Desempenho para Auditorias - TIDA”, com o objetivo de orientar os TCs a desenvolverem modelo de indicadores de avaliação de desempenho, que possam auxiliar na medição da economicidade, eficiência e eficácia da gestão pública municipal, ver na Figura 4.

Figura 4 - Diagrama de insumo-produto e as principais dimensões de desempenho

Fonte: TCU, 2010b.

É possível identificar, ao longo do tempo, que muitos esforços foram dispendidos para desenvolver e utilizar IDs com o intuito de avaliar a eficiência e eficácia da gestão pública, tanto no aspecto nacional como internacional.

3. Metodologia da Pesquisa

O instrumento de coleta de dados foi um questionário estruturado abordando cerca de 62 indicadores dentro de pastas ou secretarias de gestão (ver Tabelas 2 a 9), conforme sugere Schuknecht *et al.* (2003), sobre indicadores em seus aspectos referente à: administração, financeiro, saúde, educação, social, segurança, econômico, ambiental, infraestrutura e outros.

Para tanto, a coleta de dados para identificar de que forma os indicadores de avaliação de desempenho são utilizados na auditoria pelos tribunais de contas para medir o desempenho da gestão pública ocorreu em duas etapas. Num primeiro momento, houve o contato prévio por

telefone com os 27 auditores responsáveis pelas contas externas de cada TC, sendo 20 TCEs, 6 TCMs e 1 TC/DF com o intuito de informá-los sobre a pesquisa e solicitar sua participação através da resposta ao questionário utilizado como instrumento de coleta de dados. Esses contatos ocorreram através de várias tentativas, inclusive, com agendamento de horário. Em seguida, foi enviado o questionário para os endereços eletrônicos indicado por cada um. Esse envio ocorreu simultaneamente no dia 24 de maio de 2017.

4. Apresentação e discussão dos resultados

As Tabelas 2 a 9 descrevem o resultado do questionário aplicado nos TCs, em classificação por região. A região Norte é composta por sete TCs, a Nordeste por nove, a Sul por três, a Sudeste e a Centro Oeste por quatro cada. Nessa última, está incluído o TC do Distrito Federal (DF). Os resultados obtidos através do retorno dos questionários, compreenderam 86% para a região Norte, 78% para a região Nordeste, 33% para a região Sul e 50% para as regiões Sudeste e Centro Oeste. Em média, 67% de todos os TCs responderam os questionários enviados. É pertinente destacar, no Estado que contém TCE e TCM, foi considerado para fins deste estudo o TCM, por ser o tribunal responsável em auditar a prestação de contas do poder executivo municipal, foco desta pesquisa.

A Tabela 2 apresenta os resultados extraídos dos questionários sobre os ID utilizados pelos TCs, por região, sobre auditoria na prestação de contas dos governos municipais.

Tabela 2 – Identificação de indicadores utilizados em auditorias na pasta administrativa

Questionário	Respond →	Norte		Nordeste		Sul		Sudeste		C. Oeste	
		86%		78%		33%		50%		50%	
		Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não
Administração	Realiza auditoria por conformidade com a lei pertinente	6		7		1		2		2	
	Utiliza indicador para medir o grau de corrupção		6		7		1		2		2
	Utiliza indicador de medição da burocracia		6		7		1		2		2
	Utiliza indicador de servidor/munícipe		6		7		1		2		2
	Outro(s) indicador(es) que utiliza		6		7		1	2			2

Nota: Respond = respondentes

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

As auditorias realizadas na pasta “administração”, conforme Tabela 2, é por método de legalidade, conformidade com os dispositivos legais. Entretanto, dois TCs da região sudeste responderam utilizar o indicador IEGM (Índice de Efetividade da Gestão Municipal). Esse indicador é composto por sete variáveis de medição: (i) i-educ (mede a efetividade da educação); (ii) i-saúde (mede a efetividade da saúde); (iii) i-planejamento (mede a efetividade do planejamento); (iv) i-fiscal (mede a efetividade das políticas e ações fiscais); (v) i-ambiental (mede as ações executadas no cenário ambiental); (vi) i-cidade (me a proteção ao cidadão); e (vii) i-govti (mede o nível de conhecimento e utilização de tecnologia da informação nas informações à sociedade). Os *inputs* desse indicador ocorrem anualmente através de questionário disponibilizado às prefeituras, cujo acesso ocorre por senha personalizada.

Tabela 3 – Identificação de indicadores utilizados em auditorias na pasta financeira

Questionário	Respond →	Norte		Nordeste		Sul		Sudeste		C. Oeste	
		86%		78%		33%		50%		50%	
		Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não
Financeiro	Realiza auditoria por conformidade legal (PPA, LDO e LOA)	6		7		1		2		2	
	Utiliza indicador de liquidez	1	5	2	5	1		1	1	1	1
	Utiliza indicador de endividamento	3	3	3	4	1		2		2	
	Utiliza indicador de Investimento		6		7		1	1	1		2
	Utiliza indicador de servidor/munícipe		6		7		1		2		2
	Outro(s) indicador(es) que utiliza	1	5		7		1	1	1		2

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

A Tabela 3 contempla os resultados obtidos referente a pasta financeira. Nela, é possível perceber que ao menos um TC em cada região utiliza ID nas auditorias.

Todos os respondentes afirmam realizar auditoria por legalidade na pasta financeira (ver Tabela 3), e os que responderam “sim”, aplicam ID para: indicador de liquidez (RL – receita líquida); indicador de endividamento (o tradicional EG – endividamento geral, RCL – receita corrente líquida, LRF – lei de responsabilidade fiscal); e outros indicadores (IA – índice de avaliação).

A Tabela 4 a seguir, retrata o resultado na pasta da saúde, que diferente das anteriores, dois TCs da região Norte afirmaram não realizar auditorias por legalidade, destacando o uso dos IDs (IMI – índice de mortalidade infantil; IDHM – índice de desenvolvimento humano municipal; IEGM – índice de efetividade da gestão municipal no que tange i-saúde; e IEnv – índice e envelhecimento).

Tabela 4 – Identificação de indicadores utilizados em auditorias na pasta saúde

Questionário	Respond →	Norte		Nordeste		Sul		Sudeste		C. Oeste	
		86%		78%		33%		50%		50%	
		Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não
Saúde	Realiza auditoria por conformidade legal	4	2	7		1		2		2	
	Utiliza indicador de mortalidade infantil	3	3	2	5	1		1	1		2
	Utiliza indicador de longevidade	2	4		7		1	1	1		2
	Utiliza indicador de qualidade de serviço		6		7		1		2		2
	Utiliza indicador de oferta de serviço básico à saúde		6		7		1		2		2
	Utiliza indicador de servidor/municípe		6		7		1		2		2
	Outro(s) indicador(es) que utiliza	1	5	4	3	1			2		2

Nota: Respond = respondentes

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Já os demais TCs que responderam sim (ver Tabela 4), citaram como exemplo o uso dos indicadores IDHM, IMI e IEGM para medir a eficiência da pasta. Nesse último, a variável i-saúde.

A Tabela 5, apresenta os resultados sobre a pasta “educação”. Nessa pasta, não diferente das demais, há unanimidade da auditoria por legalidade. Contudo, há também registro do uso de indicadores em todas as regiões, em destaque o IDEB (índice de desenvolvimento da educação básica). Foi citado também, na região Nordeste, o uso do IDGPB (índice de desempenho do gasto público em educação na Paraíba) para medir o desenvolvimento educacional.

Tabela 5 – Identificação de indicadores utilizados em auditorias na pasta educação

Questionário	Respond →	Norte		Nordeste		Sul		Sudeste		C. Oeste	
		86%		78%		33%		50%		50%	
		Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não
Educação	Realiza auditoria por conformidade legal		6	7		1		2		2	
	Utiliza indicador de servidor/municípe		6	1	6		1		2		2
	Utiliza indicador de alfabetização	2	4		7		1	1	1		2
	Utiliza indicador desenvolvimento educacional	6		3	4	1		1	1		2
	Utiliza indicador nº alunos x professor		6		7		1		2		2
	Utiliza indicador de escolaridade da pessoa adulta		6		7		1		2		2
	Outro(s) indicador(es) que utiliza		6	2	5	1			2		2

Nota: Respond = respondentes

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Outros indicadores citados, constantes na última linha da Tabela 5, especificamente nas colunas “sim”, foram IPA (indicador professor aluno) e IEGM (variável i-educ).

Já na Tabela 6, que mostra a utilização de indicadores utilizados para medir o desempenho da pasta social, houve registro de quatro TCs das regiões Nordeste e Sudeste, utilizarem o IDHM. Como também, foi respondido por essa última região (Sudeste) o uso do IVS (índice de vulnerabilidade social) para medir os programas sociais. Por fim, a região Nordeste, respondeu utilizar como outros indicadores o ICRES (índice de crescimento social).

Tabela 6 – Identificação de indicadores utilizados em auditorias na pasta social

Questionário Respond →		Norte		Nordeste		Sul		Sudeste		C. Oeste	
		86%		78%		33%		50%		50%	
		Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não
Social	Realiza auditoria por conformidade legal	6		7		1		2		2	
	Utiliza indicador de servidor/munícipe		6		7		1		2		2
	Utiliza indicador de desenvolvimento humana		6	3	4		1	1	1		2
	Utiliza indicador de emprego e desemprego		6		7		1		2		2
	Utiliza indicador faixa de pobreza		6		7		1		2		2
	Utiliza indicador de programas sociais		6		7		1	1	1		2
	Utiliza indicador de renda		6		7		1		2		2
	Outro(s) indicador(es) que utiliza		6	1	6		1		2		2

Nota: Respond = respondentes

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

A Tabela 7 indica a utilização de indicadores pelos TCs para medir o desempenho da pasta de segurança pública do município. Todos responderam por unanimidade utilizar a prática de conformidade legal com foco na Constituição Federal/88, na LRF e nos instrumentos orçamentários (PPA – Plano Plurianual; LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias; e LOA – Lei Orçamentária Anual). Pois essa pasta é de responsabilidade do Estado, o que não foi foco dessa pesquisa. Entretanto, um TC da região Sudeste respondeu utilizar a relação gasto com quantidades de homicídios.

Tabela 7 – Identificação de indicadores utilizados em auditorias na pasta segurança

Questionário Respond →		Norte		Nordeste		Sul		Sudeste		C. Oeste	
		86%		78%		33%		50%		50%	
		Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não
Segurança	Realiza auditoria por conformidade legal	2	4	6	1	1		2			2
	Utiliza indicador de servidor/munícipe		6		7		1		2		2
	Utiliza indicador de homicídio		6		7		1	1	1		2
	Utiliza indicador de homicídio de trânsito		6		7		1		2		2
	Outro(s) indicador(es) que utiliza		6		7		1		2		2

Nota: Respond = respondentes

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

A Tabela 8 a seguir, contempla as respostas sobre a utilização de indicadores na pasta “infraestrutura” e outros indicadores não elencados no questionário, bem como espaço para comentários. É possível identificar que apenas um TC da região Sudeste elencou utilizar ID de saneamento básico na pasta “infraestrutura”. Esse indicador compreende a relação gasto com ações executadas em saneamento. Todavia, o foco é auditoria por legalidade, como nas demais pastas elencadas neste estudo.

Já quanto ao item “outros” constante na mesma tabela, todas as regiões responderam utilizar algum tipo de ID para medir a eficiência do governo municipal, entre eles, foram identificados os indicadores IEGM, CONT (índices contábeis), SCI (sistema de controle interno), LRF, CF (índices da Constituição Federal/88, tais como limite em saúde e educação), DESEMPENHO (grau de escolaridade dos servidores em relação aos cargos assumidos), FOCUS (software sobre plano diretor), AUDITORIA (testes para medir os sistemas de controle

interno), RCL, MUN/ICI (relação município com índice de controle interno) e MUN/IP (relação município com índice de pessoal).

Os indicadores IEGM e IDGPB, identificados nas respostas dos TCs com menção de aplicação nas auditorias da prestação de contas anual dos governos municipais, foi identificado o primeiro (IEGM) em página da *web* (*site* oficial) em 85% dos TCs. O segundo (IDGPB) em *site* oficial de um único TC. Essa exposição em *sites* oficiais, com livre acesso para qualquer usuário fazer uso da informação, mostra a evolução de cada ID no município ao longo do tempo. Vale salientar que as informações necessárias para composição desses dois indicadores são coletadas através de questionários respondidos pelas prefeituras através de acesso por senha, em periodicidade anual.

Tabela 8 – Identificação de indicadores utilizados em auditorias nas pastas infraestrutura e outros

Questionário Respond →		Norte		Nordeste		Sul		Sudeste		C. Oeste	
		86%		78%		33%		50%		50%	
		Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não
Infraestrutura	Realiza auditoria por conformidade legal	6		7		1		2		1	1
	Utiliza indicador de servidor/munícipe		6		7		1		2		2
	Utiliza indicador de saneamento básico		6		7		1	1	1		2
	Utiliza indicador desempenho de obras (const.civil)		6		7		1		2		2
	Utiliza indicador de pavimentação		6		7		1		2		2
	Outro(s) indicador(es) que utiliza		6		7		1		2		2
Outros	Utiliza indicador de qualificação do servidor		6		7		1	1	1		2
	Utiliza indicador de cumprimento Plano Diretor		6		7		1	1	1		2
	Utiliza indicador de controle interno		6	1	6		1	1	1	1	1
	Utiliza indicador de gasto com pessoal		6	1	6		1	1	1	1	1
	Outro(s) indicador(es) que utiliza	2	4	2	5	1			2	1	1

Nota: Respond = respondentes

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

No contexto geral, todos os TCs responderam aplicar auditoria por legalidade em todas as pastas constantes nas Tabelas 2 a 8. Os registros de indicadores com menção de aplicação nas auditorias da prestação de contas dos governos municipais, elencados pelos TCs, não foram identificados em amostragem de pareceres com indicação de rejeição emitidos no período de 2010 a 2016. É possível afirmar que citada ausência esteja balizada na falta de regulamentação, uma vez que é foi esta a modalidade de auditoria identificada? Contudo, é salutar afirmar os avanços da literatura internacional a esse respeito, pois foi identificado várias pesquisas com sugestões de modelo de AD para medir a eficiência e eficácia da gestão pública, inclusive por órgãos reguladores brasileiros (STN e TCU).

5. Conclusão

O objetivo do estudo foi identificar de que forma os indicadores de avaliação de desempenho são utilizados na auditoria pelos tribunais de contas para medir o desempenho da gestão pública municipal.

A auditoria por meio de ID contribui na medição da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade dos serviços e/ou produtos ofertados à população pelo governo local, por consequência da execução orçamentária, conforme entende o TCU (2011)

No entanto, sendo o Brasil um país legalista, no que tange a administração pública, ou seja, só é feito o que a lei estabelece, pode haver uma limitação no uso de IDs na auditoria de contas do poder executivo municipal por não estar discriminado seu uso no bojo da legislação que auxilia a conformidade pelos auditores dos TCs, quando na execução de suas responsabilidades constitucionais.

Diante do exposto, conclui-se que os indicadores de desempenho não são utilizados nas auditorias realizadas na prestação de contas dos governos locais, pelos TCs. As auditorias são exclusivamente balizadas em dispositivos jurídicos constantes no bojo da Carta Magna, da LRF e outras normatizações pertinentes.

Nesse contexto, esta pesquisa contribui para a literatura por identificar que não há aplicação de modelos de avaliação de desempenho pelos auditores dos TCs brasileiro nas auditorias das prestações de contas dos governos municipais, bem como reflexão sobre o emprego de IDs nessas auditorias.

Quanto a pesquisas futuras, é sugerido a investigação sobre a percepção dos auditores quanto a utilização de ID sem e com a obrigatoriedade legal.

REFERÊNCIAS

ALTER, Theodore R. et al. **Analyzing government fiscal capacity**. Pennsylvania: Pennsylvania State University, Cooperative Extension Service, 1995

BARZELAY, Michael. Central Audit Institutions and Performance Auditing: A comparative Analysis of Organisational Strategies in the OECD. In: **Performance Auditing and the Modernization of Government**. Paris: OECD, 1996.

BERNE, Robert; SCHRAMM, Richard. **The financial analysis of governments**. New Jersey: Prentice Hall, 1986

BOYNTON, William C., JOHNSON, Raymond N. e KELL, Walter G. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso jul/2017

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Guia de Orientação para o Gerenciamento de Riscos**. Secretaria de Gestão Pública. Departamento de Inovação e Melhoria da Gestão. Gerência do Programa GESPÚBLICA. Brasília, 2013. Disponível em <<http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/segep/projeto/>>. Acesso 2017.

BROW, Ken W. The 10-Point test of financial condition: toward an easy-to-use assessment tool for smaller cities. **Government Finance Review**, v. 9, n.6, Dec. 1993

CICA - Canadian Institute of Chartered Accountants. **Research report: indicators of government financial condition**. Toronto: 1997

CHARNEY, Barbara A. et al. The new governmental financial reporting model: what it means for analyzing. **The Journal of Governmental Financial Management**, v.5 n. 1, Spring 2002.

COELHO, A.L.; NASCIMENTO, S.; COELHO, C.; BORTOLUZZI, S.; ENSSLIN, L. Avaliação de desempenho organizacional: uma investigação científica das principais ferramentas gerenciais. In: **Congresso Brasileiro de Custos, 2008**, Curitiba/PR, 2008

COELHO, Hamilton Antônio. O papel dos Tribunais de Contas na busca da efetividade do controle externo. **Revista do tribunal de contas do Estado de Minas Gerais**, abril-junho. v. 75 n. 2, ano XXVIII, 2010.

FARIAS, Márcia. Tendências do controle externo nos Estados Unidos. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**. v. 67. n. 2, 2008.

FERRAZ, D. **A Alta Administração Pública no Contexto da Evolução dos modelos de Estado e de Administração**. Lisboa-Oeiras: INA- Instituto Nacional de Administração, 2008

GOMES, M. L. S.; OLIVEIRA, F. C. Modelos organizacionais de administração pública: um estudo dos aspectos da realidade cearense na estrutura de referência das reformas do Estado. **Revista de Ciências da Administração**, Florianópolis, v.12, n. 28, set./dez, 2010.

GASB - Governmental Accounting Standards Board. Statement nº 34; basic financial statements and management's discussion and analysis for state local governments. **Governmental Accounting Standards Series – GAAS**, n. 171-A, June 1999.

GRAMLING, Audrey A.; RITTENBERG, Larry E.; JOHNSTONE, Karla M. **Auditoria**. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

GROVES, Stamford M.; VALENTE, **Evaluating financial condition: a handbook for local government**. 4. Ed. Revised by Karl Nollenberger: Washington: The International City/Country Management Association – ICMA, 2003

HENDRICK, Rebeca. Assessing and measuring the fiscal health of local governments: focus on Chicago suburban municipalities. **Urban Affairs Review**, v.40, n.1, Sept. 2004

HUGHES, Jesse W.; LAVERDIER, Raymond. Comparative local government financial analysis. **Public Budgeting and Finance**, v.6, n.4, Winter 1986.

INTERNATIONAL Organization of Supreme Audit Institutions. **Implementation Guidelines for Performance Auditing (ISSAI 3000/1.7)**. Viena: Intosai, 2004. Disponível em: <[http://www.issai.org/media\(708,1033\)/ISSAI_3000E.pdf](http://www.issai.org/media(708,1033)/ISSAI_3000E.pdf)>. Acesso em: 25 ago. 2010.

KAVANAGH, Shayne C. Financing the future: long-term financial planning for local government. Chicago: **Government Finance Officers Association – GFOA**, 2007

KLEINE, Robert et al. Monitoring local government fiscal health: Michigan's new 10 point scale of fiscal distress. **Government Finance Review**, v.9, n.3. June 2003

KRISHNAKUMAR, Jaya et al. Explaining fiscal balances with a simultaneous equation model of revenue and expenditure: a case study of Swiss cantons using panel data. **Public Budgeting and Finance**, v. 30, n.2, Summer 2010

KRONBAUER, C. A.; KRÜGER, G. P.; OTT, E.; NASCIMENTO, C. J. Análise de Inconsistências Apontadas pelo TCE/RS em Auditorias Municipais: estudo do controle externo da gestão pública. **RCO, Ribeirão Preto**, SP, v. 5, n. 12, mai-ago, 2011

LACERDA, Rogerio Tadeu de Oliveira. Performance Evaluation in the Brazilian Public Sector. **Public Administration Research**; Vol. 6, No. 1; 2017

LIMA, Severino Cesário de; DINIZ, Josediton Alves. **Contabilidade Pública: análise financeira governamental**. São Paulo. Atlas, 2016

MAFRA, Marcelo da Silva. A percepção dos auditores fiscais sobre as auditorias realizadas nos municípios pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. Dissertação (mestrado) – **Universidade Federal de Santa Catarina** – UFSC, Santa Catarina, 2014.

MOORE, Mark Harrison. **Creating Public Value: strategic management in government**. Cambridge: Harvard University Press, 1998.

PALHAMO, Daniela de Oliveira; ALBERTON, Luiz. Percepção dos auditores federais do controle externo quanto a autonomia do Tribunal de Contas da União. **VI Congresso Nacional de Administração e Contabilidade – AdCont** - Rio de Janeiro, 2015

POLLITT, C. and SUMMA, H. 'Reflexive Watchdogs? How Supreme Audit Institutions Account for Themselves', **Public Administration**, 75, 1997.

RIBEIRO, Renato Brown. O Problema Central do Controle da Administração Pública Pode ser Resumido ao Debate Sobre Modelos? Anais do **XVI ENANPAD**. Salvador, 2002

ROCHA, C. A. A. **O Modelo de Controle Externo Exercido pelos Tribunais de Contas e as Proposições Legislativas sobre o Tema**, 2002. Disponível em <http://www.senado.gov.br/web/conleg/artigos/direito/Omodelodecontroleexterno.pdf>. 2017.

SCHUKNECHT, L; AFONSO, António; TANZI, Vito. Evidence for New Member States and Emerging Markets. **European Central Bank**, Working Paper n. 581. January, 2003.

STN - Secretaria do Tesouro Nacional. **Modelo de capacidade de pagamento**: instituído pela Portaria nº 306, de 10 de setembro de 2012. Disponível em: http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/estado/Port_306_10set2012.pdf.

SEGECEX, Portaria nº 33. **Técnica de Indicadores de Desempenho para Auditorias** – TCU, Brasília, 2010. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em: março, 2017.

SEPROG - Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo. Tribunal de Contas da União (TCU). **Técnica de Auditoria Mapa de Processo**. – Brasília, 2000

TCU – Tribunal de Contas da União. **Indicadores de desempenho e mapa de produtos**. Brasília, 2009.

_____. **Manual de auditoria operacional**. Brasília, 2010b.

_____. **Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União**. Revisão. Brasília, jun. 2011. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em: março, 2017.

_____. **Boletim Especial Tribunal de Contas da União**, ano XLIV, nº 3. Brasília, jan. 2011.

_____. **Técnica de indicadores de desempenho para auditorias** / Tribunal de Contas da União. – Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog), 2011.

WANG, Xiaohu et al. Measuring financial condition: a study of US States. **Public Budgeting and Finance**, v. 27, n. 2, Summer 2007.