

INSTITUTO SERZEDELLO CORRÊA

Auditoria Governamental

MÓDULO 2

PLANEJAMENTO DE AUDITORIA

CARLOS ALBERTO SAMPAIO DE FREITAS

ABRIL, 2011

Permite-se a reprodução desta publicação,
em parte ou no todo, sem alteração do conteúdo,
desde que citada a fonte e sem fins comerciais.

RESPONSABILIDADE PELO CONTEÚDO

Tribunal de Contas da União

Secretaria Geral da Presidência

Instituto Serzedello Corrêa

2ª Diretoria de Desenvolvimento de Competências

Serviço de Educação a Distância

CONTEUDISTA

Carlos Alberto Sampaio de Freitas

REVISOR

Antonio Alves de Carvalho Neto

TRATAMENTO PEDAGÓGICO

Salvatore Palumbo

RESPONSABILIDADE EDITORIAL

Tribunal de Contas da União

Secretaria Geral da Presidência

Instituto Serzedello Corrêa

Centro de Documentação

Editora do TCU

PROJETO GRÁFICO

Ismael Soares Miguel

Paulo Prudêncio Soares Brandão Filho

Bianca Novais Queiroz

DIAGRAMAÇÃO

Herson Freitas

Brasil. Tribunal de Contas da União.

Auditoria governamental : módulo 2 : planejamento de auditoria/ Tribunal de Contas da União. – 2. ed. – Brasília : TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2011.

36 p.

Aula 2: Introdução ao planejamento.

1. Auditoria, estudo e ensino. I. Título.

MÓDULO 2 - Planejamento de auditoria

AULA 2 - Introdução ao Planejamento

**Qual a importância do planejamento de auditoria?
Quais as práticas adotadas pelo TCU
para planejar uma auditoria?
Como a identificação de riscos e controles
contribui para a qualidade do planejamento?**



Essas e outras questões serão abordadas nesta aula de introdução ao planejamento de auditoria. Para facilitar o estudo, a aula está organizada da seguinte forma:

Introdução.....	4
1. Providências Administrativas Preliminares.....	6
2. Visão Geral ou Análise Preliminar do Objeto Auditado	7
3. Inventário de Riscos e Controles.....	11
4. Elaboração de questões de auditoria a partir do objetivo e do diagnóstico realizado	13
Síntese	15
Referências bibliográficas	16

Ao final desta aula, esperamos que você tenha condições de:

- sensibilizar-se para a importância do planejamento de auditoria;
- valorizar a coleta de informações para a definição do escopo de auditoria;
- descrever o processo de planejamento recomendado pelas boas práticas de auditoria; e
- construir um inventário de riscos e controles associados a um dado processo de trabalho.

Pronto para começar ? Então, vamos!

Introdução

Segundo a *International Organization of Supreme Audit Institution* - Intosai, o planejamento deve ser realizado de modo a assegurar que uma auditoria de alta qualidade seja conduzida de maneira econômica, eficiente, efetiva e com tempestividade (ISSAI 3000/3.3, 2004).

Para assegurar que estes propósitos sejam alcançados, as Normas de Auditoria do TCU (BRASIL, 2010d) estabelecem a obrigatoriedade de se desenvolver e documentar um plano para cada trabalho de auditoria, que evidenciará o objetivo, o escopo, o prazo e a alocação de recursos e, ainda, que o planejamento elaborado atenda aos seguintes aspectos básicos (NAT, 94 e 95):

- I. vise consecução dos objetivos da auditoria mediante execução econômica, eficiente e oportuna dos trabalhos;
- II. considere, necessariamente, elementos de conhecimento prévio sobre o objeto auditado, seus sistemas mais importantes, seus objetivos e riscos e eficácia de seus controles internos;
- III. explicita a natureza, a extensão e a profundidade dos exames a serem realizados e seja suficientemente detalhado de forma a não permitir equívocos na sua execução;
- IV. permita a atribuição, na fase de execução dos trabalhos, de tarefas e respectivos prazos compatíveis com a complexidade da tarefa e importância da informação buscada;
- V. seja objeto de supervisão por pessoa com perfil e competência profissional adequados e envolva suficiente discussão no âmbito da equipe de auditoria;
- VI. seja adequadamente testado quanto à viabilidade de sua aplicação, quando necessário, e seja revisado, sempre que isso se revelar necessário, de forma a permitir a supervisão da execução e, a qualquer tempo, a avaliação das atividades desenvolvidas pelo auditor.

O manual de auditoria operacional do TCU (BRASIL, 2010a), sintetiza os propósitos dessa série de requisitos estabelecidos pelas NAT, explicitando a finalidade do planejamento da seguinte forma:

OBJETIVO DO PLANEJAMENTO DE AUDITORIA

O planejamento de auditoria visa delimitar o objetivo e o escopo da auditoria, definir a estratégia metodológica a ser adotada e estimar os recursos, os custos e o prazo necessário a sua realização.

Para que os requisitos de planejamento estabelecidos nas NAT sejam atendidos e esse objetivo se materialize, algumas atividades devem ser realizadas durante essa fase da auditoria. Algumas delas, conforme a complexidade da auditoria, podem ser suprimidas por questões de custo-benefício. Todavia, segundo as NAT, “por constituir-se etapa de expressiva importância no resultado que se pretende alcançar com a auditoria, é importante que se disponibilize o tempo necessário à fase de planejamento” (NAT, 95).

O planejamento consiste das seguintes atividades:

- a. Providências administrativas preliminares;
- b. Análise preliminar do objeto de auditoria (visão geral);
- c. Inventário de riscos e controles;
- d. Elaboração da matriz de planejamento (discussão e delimitação do objetivo e do escopo da auditoria);
- e. Validação da matriz de planejamento;
- f. Elaboração dos demais papéis de trabalho;
- g. Teste-piloto; e
- h. Elaboração do plano ou projeto de auditoria.

As atividades elencadas não são necessariamente sequenciais, sendo que algumas podem ser feitas em paralelo. Para aumentar a possibilidade de executar a contento as atividades necessárias ao alcance dos objetivos da auditoria, deve-se elaborar um cronograma logo no início dos trabalhos, e revisá-lo ao final do planejamento.

Nesta aula, trataremos das três primeiras atividades da fase de planejamento, acima relacionadas. Alguns pontos importantes sobre essas atividades são descritos a seguir.

1. Providências administrativas preliminares

Oficialmente, a primeira parte de um trabalho de auditoria é a sua designação por intermédio de algum tipo de documento oficial. No TCU, a designação da equipe de auditoria é feita mediante portaria de fiscalização, na qual são identificados o coordenador, os demais membros da equipe e o supervisor, bem como o objetivo dos trabalhos, o órgão/entidade auditados, a deliberação que originou a auditoria, a fase de planejamento e, quando conhecidas, as fases de execução e de elaboração do relatório (BRASIL, 2010c).

Às vezes não é possível prever, de imediato, quanto tempo durará a auditoria. Nesses casos, “não há impedimento de que a Unidade Técnica Coordenadora realize a fase de planejamento antes da definição das fases de execução e elaboração do relatório em auditorias cujo prazo total de duração estimado seja igual ou inferior a vinte dias úteis” (BRASIL, 2010c). Operacionalmente, o processo é o seguinte:

- o ato de designação da equipe deverá prever apenas a fase de planejamento, sendo denominado **portaria de fiscalização – fase planejamento**;
- como consequência da fase de planejamento, a equipe deve estimar com mais precisão possível o prazo necessário para as fases seguintes. Em seguida, será emitida **portaria de fiscalização – fases execução e relatório**, na qual serão definidas as fases de execução e de elaboração do relatório (BRASIL, 2010c).

Uma pergunta que sempre é feita nessa fase é se a equipe deve avisar ou não o órgão auditado? A resposta é SIM, exceto quando o elemento surpresa for indispensável para o alcance dos objetivos da auditoria.

A regra sobre essa questão está melhor explicitada nos Padrões de Auditoria de Conformidade adotados pelo TCU (BRASIL, 2010c), mas é aplicável a todas as auditorias (NAT, 82): “sempre que o elemento surpresa não for essencial ao desenvolvimento dos trabalhos e após a emissão da portaria de fiscalização, o titular da unidade técnica coordenadora encaminhará, com a antecedência necessária, **ofício de comunicação** de auditoria ao dirigente do órgão/entidade informando que o órgão/entidade encontra-se sob auditoria, o objetivo e a deliberação que originou a fiscalização, a data provável para apresentação da equipe ao auditado”. O mesmo ofício deve solicitar também, quando for o caso:

- documentos e informações já identificados como necessários;
- disponibilização de ambiente reservado e seguro para a instalação da equipe;
- senha para acesso aos sistemas informatizados; e
- designação de uma pessoa de contato do órgão/entidade.

Um equívoco a ser evitado é acreditar que, durante a fase de planejamento, a equipe deve se limitar às informações que já possui não podendo visitar o órgão auditado ou dele requisitar informações. Assim, “durante a fase de planejamento, não há impedimento de que a equipe técnica, caso julgue necessário, visite o órgão/entidade. Nesses casos, deverá apresentar o ofício de comunicação de auditoria” (BRASIL, 2010c). “As informações consideradas necessárias à realização dos trabalhos poderão ser solicitadas ainda durante a fase de planejamento” (NAT, 83).

2. Visão geral ou análise preliminar do objeto auditado

Vencidas as providências administrativas para o trabalho de auditoria, começa uma etapa que pode ser chamada de construção da visão geral do objeto ou análise preliminar do objeto auditado, que consiste no levantamento de um conjunto de informações relevantes sobre o objeto auditado para adquirir-se o conhecimento necessário à formulação das questões que serão examinadas pela auditoria (NAT, 89 a 91 e BRASIL, 2010c).

As informações a serem obtidas podem variar conforme o objeto auditado e o objetivo da auditoria, mas, em geral, devem ser obtidos: a estrutura organizacional da entidade auditada, o seu orçamento nos últimos anos, a legislação aplicável, fatos relevantes publicados pela imprensa acerca do objeto auditado, artigos científicos sobre o assunto auditado, informações constantes nos relatórios de outros órgãos de controle, entre outras.

Nesse ponto, a análise do grau de definição do objetivo da auditoria e do conhecimento disponível sobre o objeto auditado é fundamental para o dimensionamento do trabalho. Quanto mais genérico o objetivo, maior a necessidade de coletar informações para que seja especificado.

Imagine que a equipe é designada para uma auditoria que tem por objetivo “verificar a legalidade dos convênios celebrados pelo Ministério da Saúde”. Nesse caso, como o objetivo é razoavelmente definido, o escopo é delimitado a partir da definição dos seguintes parâmetros para a auditoria:

- Qual o período de análise? Últimos três, cinco anos?
- Qual o tamanho da amostra? Dez, vinte, cinquenta convênios?
- Que fase ou fases do processo serão analisadas? Celebração, execução, prestação de contas ou todas elas?
- Quais objetos dos convênios serão analisados? Obras, serviços ou todos eles?

Assim, a partir do universo de convênios do Ministério da Saúde, define-se amostra com certo número de convênios, exercícios a serem analisados etc. Nessa situação, é provável que a equipe não tenha dificuldades em definir o escopo e não necessite da utilização de outras técnicas de coleta de informações.

Por outro lado, se o objetivo da auditoria for “analisar a organização e a operacionalização da formação de estoques públicos, sob os aspectos da economicidade, eficácia e eficiência da ação”, percebe-se que se trata de um objetivo de grau de indefinição bem maior que no caso anterior. Nesse caso, o escopo pode ser definido de várias formas e, para isso, é necessário um maior nível de conhecimento do objeto e, conseqüentemente, um investimento maior da equipe na coleta de informações durante o planejamento.

A compreensão do objeto da auditoria permite identificar riscos e pontos críticos existentes e é indispensável à definição do objetivo e do escopo da auditoria. É importante assegurar que os aspectos centrais do objeto a ser auditado tenham sido apropriadamente identificados, documentados e compreendidos. A extensão e o nível de detalhamento dos dados que serão coletados devem levar em consideração a natureza do objeto, o tempo e os recursos disponíveis (BRASIL, 2010c).

Segundo as Normas de Auditoria do TCU (BRASIL, 2010d), “na fase de planejamento, e como subsídio à sua elaboração, a equipe de auditoria deve construir uma visão geral preliminar do objeto de auditoria para obtenção de conhecimento e compreensão a seu respeito, assim como do ambiente organizacional em que está inserido, incluindo, dentre outras fontes de informação e formas de obtenção de conhecimento:

- a legislação, as normas e as instruções específicas aplicáveis ao objeto;
- os organogramas, os fluxogramas, as rotinas e os manuais;
- os/as programas/ações gerenciados;
- o planejamento estratégico e operacional;
- os resultados dos últimos trabalhos realizados;
- as diligências pendentes de atendimento;
- as contas dos últimos exercícios.” (NAT, 89).



Na fase de planejamento, a equipe de auditoria deve construir uma visão geral preliminar do objeto da auditoria.

Ressalte-se que essa lista não é exaustiva. Os Padrões de Auditoria de Conformidade (BRASIL, 2010c, item 11) enumeram, a título de exemplo, outras fontes de informações passíveis de serem utilizadas.

Algumas técnicas de auditoria devem ser utilizadas nessa fase, de forma a fazer o melhor diagnóstico possível. As técnicas mais comumente utilizadas para diagnóstico são: mapeamento de processo, entrevistas, exame documental e análise SWOT. Porém, dependendo da necessidade, outras podem vir a ser necessárias. As NAT preveem que até trabalhos que contemplem a identificação e a avaliação de objetivos, riscos e controles devem ser utilizados para auxiliar na construção preliminar da visão geral do objeto de auditoria, devendo os resultados desses trabalhos ser necessariamente a ela incorporados (ver NAT, 90 e 71 a 72).

A **matriz SWOT**, traduzida para o português, é conhecida como matriz FOFA (Forças, Oportunidades, Fraquezas e Ameaças). É utilizada mais comumente em auditoria operacional, mas também pode ser utilizada em auditorias de conformidade, uma vez que os pontos fracos e ameaças podem sugerir áreas ou questões que necessitem ser aprofundadas. A técnica de análise SWOT é abordada no curso de auditoria operacional do TCU.

É conveniente que a equipe materialize a visão geral em um papel de trabalho descrevendo a estrutura e o funcionamento do objeto auditado. Esse papel de trabalho irá subsidiar uma parte descritiva do relatório de auditoria, quando de sua elaboração. Isso é particularmente importante pelo fato das NAT prescreverem que “a visão geral do objeto elaborada na fase de planejamento será revisada após a execução para incorporação ao relatório da auditoria, contendo, geralmente, as seguintes informações (NAT, 91):

- I. descrição do objeto de auditoria, com as características necessárias à sua compreensão;
- II. legislação aplicável;
- III. objetivos institucionais, quando for o caso;
- IV. setores responsáveis, competências e atribuições;
- V. objetivos relacionados ao objeto de auditoria e riscos relevantes a eles associados, bem como eventuais deficiências de controle interno.”

A equipe deve utilizar seu julgamento profissional para determinar quais as informações serão úteis para o trabalho de auditoria, uma vez que o volume de informações pode ser grande e a relação custo-benefício (de registrar todas as informações) desfavorável. O parâmetro a ser utilizado sempre é a possível relação da informação com o objetivo da auditoria.

No que tange às informações previstas no item V, acima, as NAT preveem que, tipicamente, elas são obtidas em ações de controle cuja finalidade é o conhecimento da unidade jurisdicionada. Contudo, se a auditoria tiver sido proposta sem que tais informações estejam disponíveis, elas deverão ser obtidas na fase de planejamento do trabalho, mas a necessidade e a profundidade dos procedimentos para obtê-las deve ser calibrada em função dos objetivos e do escopo da auditoria em questão (NAT, 70 e 71.1). Uma forma bastante apropriada para se atender ao requisito 71.1 das NAT é desenvolvida no tópico que se segue.

3. Inventário de riscos e controles

A utilização do conceito de risco no planejamento de auditoria é importante, na medida em que é necessário o direcionamento dos esforços para áreas ou problemas críticos. Principalmente em auditorias em que o objeto é complexo, o risco é um critério de seleção bastante útil.

A forma mais básica de utilizar o risco no planejamento é complementar a matriz SWOT com um **diagrama de verificação de risco**, que categoriza as informações obtidas em eventos segundo a sua probabilidade e o seu impacto. A equipe irá se preocupar com os eventos de mais impacto e mais probabilidade.



Para saber mais...

Um objeto complexo e com poucos conhecimentos prévios disponíveis requererá o mapeamento do(s) processo(s) mais relevantes para o objetivo da auditoria. O mapeamento de processos é também conhecido como fluxogramação. A técnica para sua elaboração é objeto de curso específico e, portanto, não será abordada aqui.

O uso conjugado das técnicas matriz SWOT e diagrama de verificação de risco é útil para levar em conta o risco no planejamento de auditoria. Essas técnicas são abordadas no curso de auditoria operacional do TCU.

Uma vez mapeado(s) o(s) processo(s), abre-se a possibilidade da elaboração de um inventário de riscos e controles.

A equipe deve identificar as principais atividades que compõem o fluxo e, em seguida transportar as atividades identificadas para um papel de trabalho semelhante ao retratado abaixo. Para cada atividade a equipe deverá:

- identificar o objetivo daquela atividade;
- identificar o risco inerente, questionando o que pode dar errado naquela atividade;
- verificar que tipo de controle existe para tratar o risco; e
- avaliar sucintamente se o controle é suficiente para mitigar os riscos.

O quadro abaixo apresenta uma sugestão de papel de trabalho para registro de riscos e controles.

ATIVIDADE	OBJETIVO DA ATIVIDADE	EVENTO DE RISCO(S)	CONTROLE(S)
Celebração do Convênio	Atribuição de recursos e responsabilidades para a realização de determinada atividade cuja realização seja do interesse do convenente.	Desvio de finalidade na celebração Descentralização de execução para entidade que não dispõe de condições para consecução do objeto ou atribuições estatutárias ou regimentais para executá-lo.	Análise pela área técnica Cadastro de ONGs
Análise da prestação de contas do convênio	Avaliar se os gastos se processaram realmente de acordo com o objetivo do convênio e se o objetivo foi atingido	Aprovação da prestação de contas com: - objeto não executado - objeto executado com recursos diversos dos do convênio (desvio dos recursos)	Não identificados

Em geral, a equipe não deve se aprofundar, nessa fase, na avaliação de controles internos, e realizar apenas a constatação da existência ou não de controles. Caso julgue necessário, a equipe pode:

- a. propor um trabalho específico voltado para melhoria de controles internos;
- b. avaliar os riscos e controles na fase de execução.

Se entender pertinente, de acordo com o julgamento profissional, a equipe pode estender a fase de planejamento para avaliar os riscos de controle, o que influenciará mais profundamente o direcionamento dos trabalhos na fase de execução do que o inventário. A abordagem de avaliação de riscos e controles internos não será objeto dessa aula.

Finalizado o inventário, a equipe deve considerar os eventos de riscos mais relevantes para ajudar no direcionamento do planejamento da auditoria. Se houver muitas atividades com eventos de risco identificados, a equipe deve buscar parâmetros, como materialidade, exequibilidade da ação de auditoria, relevância da atividade ou simplesmente o julgamento profissional, para selecionar os que irão efetivamente contribuir para o planejamento.

4. Elaboração de questões de auditoria a partir do objetivo e do diagnóstico realizado

As NAT prescrevem que: “Devem ser estabelecidos objetivos para cada trabalho de auditoria. Para tanto, deve-se realizar uma avaliação preliminar de objetivos e riscos relevantes relacionados à atividade objeto da auditoria, cujos resultados deverão estar refletidos nos objetivos estabelecidos.” (NAT, 68). E, “No desenvolvimento dos objetivos o auditor deve considerar, além das exposições significativas a riscos, a probabilidade de erros, irregularidades e descumprimentos a princípios, normas legais e regulamentações aplicáveis.” (NAT, 69).

Assim, todas as informações que foram coletadas nas atividades de construção da visão geral do objeto auditado e inventário de riscos e controles têm por objetivo formular questões que, uma vez respondidas, esgotem o objetivo de auditoria. Isto significa que devem-se formular tantas questões de auditoria quantas sejam necessárias para satisfazer o objetivo estabelecido.

A formulação de questões de auditoria é objeto da próxima aula, que tratará de matriz de planejamento. Contudo, vale adiantar que as questões de auditoria devem ser elaboradas de forma a estabelecer com clareza o foco dos exames e os limites e dimensões que devem ser observados durante a execução dos trabalhos (escopo da auditoria) de modo suficiente a satisfazer os objetivos do trabalho (NAT, 92). Devem, pois, ser elaboradas questões que enfoquem os principais aspectos do objetivo pretendido. Assim, o conjunto das questões elaboradas não deve extrapolar o objetivo definido, de forma a não ampliar o escopo previsto para a auditoria. (BRASIL, 2010b).

O quadro a seguir traz exemplos de questões de auditoria derivadas de um objetivo dado.

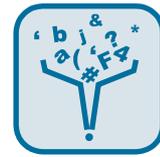
OBJETIVO: VERIFICAR A LEGALIDADE DA EXECUÇÃO DO CONTRATO X PARA O FORNECIMENTO DO BEM Y

Questões:

1. O contrato foi executado pela entidade vencedora da licitação e nos prazos, etapas, quantidades e requisitos de qualidade definidos no instrumento?
2. As alterações contratuais de objeto e valor guardam conformidade com as condições e limites estabelecidos pela legislação?
3. Há indícios de ocorrência de procedimentos fraudulentos com relação à emissão das notas fiscais de fornecimento dos bens?

Na próxima aula, abordaremos em maior profundidade a definição do escopo da auditoria. Por enquanto, vamos concluir esta lição esclarecendo que o produto final da fase de planejamento é o plano de trabalho ou o projeto de auditoria, integrado – dentre outros elementos necessários ao bom desenvolvimento dos trabalhos na fase de execução – pelos programas de auditoria que, no TCU, devem ser documentados em matrizes de planejamento e de possíveis achados, os quais devem ser desenvolvidas de maneira que alcancem os objetivos definidos para a auditoria e devem ser registrados e aprovados antes do início dos trabalhos, inclusive seus eventuais ajustes (NAT, 94).

Síntese



O planejamento é fase essencial do trabalho de fiscalização em que é definido o escopo da auditoria, o prazo total do trabalho, a estimação de custos e recursos necessários para sua realização, os métodos e procedimentos que serão utilizados na fase de execução, assim como os possíveis achados que a equipe irá posteriormente confirmar ou não com a aplicação dos procedimentos.

Na fase de planejamento são aplicadas técnicas de auditoria que objetivam aumentar o conhecimento do objeto auditado, possibilitando, a partir dos principais riscos e pontos fracos detectados, formular questões de auditoria que definem e delimitam o escopo do trabalho. Muitas técnicas podem ser utilizadas para coletar as informações sobre o objeto auditado, sendo as mais comuns o mapa de processo, a matriz SWOT, o inventário de riscos e o diagrama de verificação de riscos.

O produto final da fase de planejamento é o plano de trabalho da auditoria, o qual deve ser desenvolvido e documentado evidenciando o objetivo, o escopo, o prazo e a alocação de recursos. Os programas de auditoria constituem uma parte essencial do plano de trabalho e devem ser desenvolvidos de maneira que alcancem os objetivos definidos para a auditoria. Estes programas, no TCU, são documentados em matrizes de planejamento e de possíveis achados, e devem ser registrados e aprovados, inclusive seus eventuais ajustes, antes do início dos trabalhos.

Vimos, sobretudo, que o planejamento é uma etapa de expressiva importância para o resultado que se pretende alcançar com a auditoria, sendo imprescindível que se disponibilize o tempo necessário para a sua elaboração, de modo que ele atenda aos requisitos básicos estabelecidos no parágrafo 95 das NAT e alcance o seu objetivo de delimitar o objetivo e o escopo da auditoria, definir a estratégia metodológica a ser adotada, estimar os recursos, os custos e o prazo necessário à realização da auditoria.

Referências bibliográficas

Brasil. Tribunal de Contas da União. Manual de auditoria operacional. Brasília. Boletim do Tribunal de Contas da União Especial – ano XLIII, n. 4 (2010) (a)

_____. _____. Orientações para auditorias de conformidade. Brasília: TCU, Boletim do Tribunal de Contas da União Especial – Ano XLIII, n. 3 (2010) (b)

_____. _____. Padrões de auditoria de conformidade (PAC). Brasília: TCU, Boletim do Tribunal de Contas da União Especial – Ano XLIII, n. 2 (2010) (c)

_____. _____. Normas de auditoria do Tribunal de Contas da União (PAC). Boletim do Tribunal de Contas da União Especial, Brasília, ano XLIII, n. 29, 10 dez. 2010c. (d). Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/PORTN/20100218/PRT2003-090.doc>>. Acesso em: 8 mar. 2011.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). Implementation guidelines for performance auditing (ISSAI 3000). Viena: INTOSAI, 2004. Disponível em: <[http://www.issai.org/media\(879,1033\)/ISSAI_3000E.pdf](http://www.issai.org/media(879,1033)/ISSAI_3000E.pdf)>. Acesso em: 01 maio 2010.