

RELAÇÃO ENTRE BSC E AUDITORIA OPERACIONAL SEGUNDO OS PRINCÍPIOS DE ECONOMICIDADE, EFICIÊNCIA, EFICÁCIA E EFETIVIDADE

Autoria

Giovana Daniela de Lima - giovanadanieladelima@gmail.com

Programa de Pós-Graduação em Administração Pública (PPGAP)/UFLA - Universidade Federal de Lavras

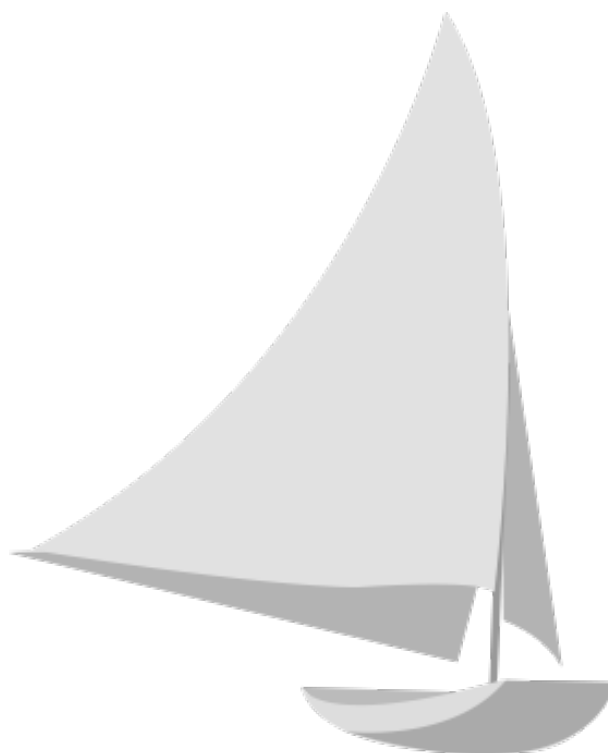
Denis Renato de Oliveira - denisrenatodeoliveira@gmail.com

Prog de Pós-Grad em Admin – PPGA/UFLA - Universidade Federal de Lavras

outro/UFLA - Universidade Federal de Lavras

Resumo

Sabe-se que a atividade de auditoria governamental, enquanto ferramenta de controle social, se faz necessária para assegurar que os recursos públicos sejam utilizados em prol dos interesses dos cidadãos, e deve ser realizada em duas vertentes: auditoria de regularidade, cujo foco é a legalidade dos atos de gestão; e auditoria operacional, que objetiva avaliar o desempenho da gestão pública quanto à economicidade, eficiência, eficácia e efetividade. Levando em consideração a recomendação do TCU para o uso do BSC como metodologia que auxilia a elaboração de uma matriz de indicadores, que deve contemplar tanto medidas financeiras quanto aspectos relacionados ao desempenho operacional, este trabalho objetivou estabelecer uma relação entre o modelo proposto Felix, Felix e Timóteo (2011) e as dimensões de desempenho avaliadas em auditorias operacionais. Como resultado, dadas as similaridades, pode-se afirmar que a aproximação entre as duas metodologias é exequível e pode contribuir para melhoria do controle social.





RELAÇÃO ENTRE BSC E AUDITORIA OPERACIONAL SEGUNDO OS PRINCÍPIOS DE ECONOMICIDADE, EFICIÊNCIA, EFICÁCIA E EFETIVIDADE

RESUMO

Sabe-se que a atividade de auditoria governamental, enquanto ferramenta de controle social, se faz necessária para assegurar que os recursos públicos sejam utilizados em prol dos interesses dos cidadãos, e deve ser realizada em duas vertentes: auditoria de regularidade, cujo foco é a legalidade dos atos de gestão; e auditoria operacional, que objetiva avaliar o desempenho da gestão pública quanto à economicidade, eficiência, eficácia e efetividade. Levando em consideração a recomendação do TCU para o uso do BSC como metodologia que auxilia a elaboração de uma matriz de indicadores, que deve contemplar tanto medidas financeiras quanto aspectos relacionados ao desempenho operacional, este trabalho objetivou estabelecer uma relação entre o modelo proposto Felix, Felix e Timóteo (2011) e as dimensões de desempenho avaliadas em auditorias operacionais. Como resultado, dadas as similaridades, pode-se afirmar que a aproximação entre as duas metodologias é exequível e pode contribuir para melhoria do controle social.

Palavras-chave: *Balanced Scorecard*. Auditoria operacional. Controle no Setor Público. Controle Social.

1 INTRODUÇÃO

Quando se fala em controle social, cabe aos gestores públicos trabalhar em prol dos interesses dos cidadãos e ao Estado estabelecer mecanismos para assegurar que os recursos sejam utilizados de forma correta, obedecendo às normas aplicáveis e princípios norteadores da Administração Pública.

No Brasil, os órgãos integrantes da Administração Pública Federal submetem-se à duas esferas de controle, instituídas pela Constituição Federal (BRASIL, 1988): o Sistema de Controle Externo, desempenhado pelo Congresso Nacional com o auxílio do Tribunal de Contas da União e o Sistema de Controle Interno, exercido no âmbito de cada poder.

Uma das técnicas ou ferramentas específicas empregadas pelos órgãos de controle para desempenho de suas atribuições é a auditoria. Em sentido lato, conceitua-se auditoria como processo de avaliação de uma situação encontrada frente um critério pré-estabelecido.

Na esfera governamental, os trabalhos de auditoria desenvolvem-se em duas vertentes: (1) auditoria de regularidade, que objetiva avaliar a legalidade dos atos e fatos de gestão, adotando um caráter mais voltado para a punição; e (2) auditoria operacional, cujo foco é avaliar o desempenho da ação governamental quanto à economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, promovendo o aperfeiçoamento da gestão (BRASIL, 2010a).

O Tribunal de Contas da União (TCU), além de executar trabalhos nessa vertente, orienta outros órgãos de controle quanto a métodos e técnicas de auditoria operacional. Entre tais orientações encontra-se a construção de indicadores de desempenho para medição dos aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade do objeto auditado utilizando a metodologia *Balanced Scorecard* (BSC) (BRASIL, 2010a).

O BSC é uma ferramenta para aferição do desempenho organizacional considerando quatro perspectivas, a saber: financeira, clientes, processos internos e aprendizagem e crescimento (KAPLAN; NORTON, 1997).

Nesse contexto, levando em consideração a recomendação do TCU para o uso do BSC como metodologia que auxilia a elaboração de uma matriz de indicadores, que deve



contemplar tanto medidas financeiras quanto aspectos relacionados ao desempenho operacional, este trabalho objetivou estabelecer uma relação entre o modelo proposto Felix, Felix e Timóteo (2011) e as dimensões de desempenho avaliadas em auditorias operacionais

2 CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL

A palavra controle relaciona-se ao ato ou poder de fiscalizar, com vistas a evitar erros, fraudes e desvios. Inclui-se entre as cinco funções essenciais da administração, constituindo uma ferramenta fundamental para acompanhamento e a avaliação do desempenho da organização (NUNES, 2014; DANTOS; ALVES, 2016).

O controle visa garantir o alinhamento entre os resultados alcançados e os objetivos estabelecidos, uma vez que possibilita a detecção de falhas e desvios que prejudicam os processos organizacionais bem como a proposição das ações corretivas necessárias a manutenção dos bens e recursos da organização. Na esfera pública, o controle corrobora para a assegurar a defesa do patrimônio público, além de promover a transparência e a probidade administrativa (2012; NUNES, 2014).

No contexto público, o controle figura tanto como poder quanto como dever da Administração para orientar, fiscalizar e corrigir seus próprios atos ou sobre os atos de outros poderes, objetivando a legitimidade, legalidade e adequabilidade da gestão. O controle exerce, ainda, um importante papel como instrumento limitador da discricionariedade do gestor público (SOUZA; OLIVEIRA; COLARES, 2013).

No âmbito do Poder Executivo Federal, a fiscalização e o controle dos atos administrativos estão a cargo do Sistema de Controle Externo, exercido pelo Congresso Nacional, auxiliado pelo Tribunal de Contas da União (TCU) e do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, que tem por órgão central a Controladoria-Geral da União (CGU) (OLIVIERI et al., 2015; DANTOS; ALVES, 2016).

3 AUDITORIA GOVERNAMENTAL

O Tribunal de Contas da União enumera cinco ferramentas para a realização das atividades de controle: auditoria, inspeção, levantamento, acompanhamento e monitoramento (BRASIL, 2011a). A auditoria é uma ferramenta fundamental ao desempenho das atividades de controle. Consiste na avaliação imparcial e objetiva de determinada situação ou ocorrência comparando-a com normas ou padrões previamente estabelecidos emitindo uma opinião que possa agregar valor à entidade auditada (MENDONÇA; CAVALCANTE; SANTOS, 2013).

No Brasil, as normas fundamentais que disciplinam as práticas de auditoria governamental baseiam-se em modelos normativos internacionais, tais como *U.S. Government Accountability Office* (U.S. GAO), o Instituto de Auditores Internos (IIA) e a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai) (CHAVES, 2010). Tais modelos enfatizam que os exames não devem focar apenas na regularidade dos atos administrativos já que estes não são suficientes para o controle efetivo da ação governamental. Faz-se necessário também avaliações de natureza operacional, com vistas a medir a eficiência e o alcance dos resultados pela gestão (NUNES, 2014).

Nesse contexto, o Tribunal de Contas da União (BRASIL, 2010a) diferencia duas vertentes dos trabalhos de auditoria, conforme a natureza dos exames, a saber:

- a) Auditoria de regularidade, voltada para avaliar a legalidade e legitimidade dos atos de gestão e a probidade na aplicação dos recursos públicos;
- b) Auditoria operacional, cujo foco é a avaliação dos atos administrativos, quanto aos aspectos da economicidade, eficácia, eficiência e efetividade, auxiliando a gestão na consecução dos resultados almejados.



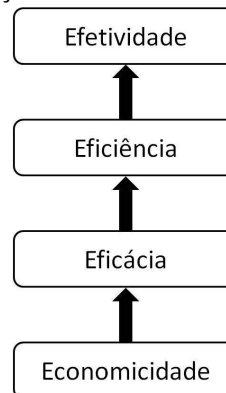
4 AUDITORIA OPERACIONAL

A Auditoria Operacional é definida pelo TCU como um "exame independente e objetivo da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública" (BRASIL, 2010a, p. 11).

A economicidade diz respeito à minimização dos custos dos recursos utilizados, garantindo a manutenção da qualidade desejada. Entende-se por eficiência a relação, em um dado período de tempo, entre o custo dos insumos e o produto final, observados os padrões de qualidade. A eficácia refere-se ao alcance das metas propostas, desconsiderando os custos envolvidos, em um determinado período de tempo; Finalmente, a efetividade relaciona-se ao alcance dos resultados planejados a médio e a longo prazo, considerando se os impactos observados na população alvo coincidem com os objetivos pretendidos (BRASIL, 2010a).

Ressalta-se a importância do equilíbrio entre as quatro dimensões de desempenho, no entanto, quando não for possível reunir todas, pode-se estabelecer um critério de prioridade entre elas (NASCIMENTO, 2010). Para o presente estudo, adotou-se a hierarquização das dimensões de desempenho apresentadas na figura 1. A hierarquia adotada fundamentou-se no Modelo para Mensuração do Desempenho proposto pelo Ministério do Planejamento no Guia Referencial para Medição de Desempenho e Manual para Construção de Indicadores (BRASIL, 2009), e partiu da premissa de que a legitimidade da gestão pública pressupõe não apenas que a ação governamental seja realizada ao menor custo, mas que também atinja os objetivos propostos, com a menor relação custo benefício e, em última instância, seja capaz de transformar a realidade sobre a qual interveio.

Figura 1: Hierarquização das dimensões de desempenho.



Fonte: Dos autores (2019).

Nas atividades de auditoria operacional o controle deixa de focar exclusivamente na conformidade dos atos e processos com o estabelecido pelo ordenamento jurídico que rege a administração pública e incluem, também, exames que visam avaliar se as políticas, programas e instituições governamentais estão sendo geridas de modo a assegurar a eficiência e a economicidade da aplicação dos recursos, bem como a eficácia e a efetividade dos resultados. Além disso, as auditorias operacionais destacam-se como instrumento de transparência e legitimidade da administração pública na medida em que produzem e disponibilizam à sociedade informações relevantes acerca dos resultados das ações governamentais (GRUENFELD, 2016; MUDA et al., 2018).

Na condução das auditorias operacionais, utiliza-se indicadores de desempenho para aferição dos aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade do objeto auditado (BRASIL, 2010a). O TCU conceitua indicadores de desempenho como "um número,



percentagem ou razão que mede um aspecto do desempenho, com o objetivo de comparar essa medida com metas preestabelecidas" (BRASIL, 2011b, p. 8). No documento Técnica de Indicadores de Desempenho para Auditorias (BRASIL, 2011b), o Tribunal de Contas da União recomenda a utilização da metodologia BSC para a construção de uma matriz de indicadores, que combine as quatro dimensões de desempenho com as perspectivas do BSC adaptadas para o setor público.

5 BALANCED SCORECARD

O BSC é uma metodologia de medição de desempenho, desenvolvida pelos professores Robert S. Kaplan e David P. Norton que contempla tanto medidas contábeis e financeiras como outras relacionadas a ativos intangíveis. Ressalta-se que além de um sistema de avaliação de desempenho, o BSC figura como uma ferramenta de tradução e comunicação da estratégia organizacional, que permite o alinhamento dos indivíduos e dos processos de cada setor da organização, em prol de uma estratégia unificada, ou seja, a concentração dos esforços da organização na direção do cumprimento de sua missão (PIETRZAK; PALISZKIEWICZ; KLEPACKI, 2015; FERNANDES; FURTADO; FERREIRA, 2016).

Em outras palavras, o BSC permite o alinhamento entre a visão e a estratégia da empresa e seus objetivos e medidas de desempenho, integrando ações estratégicas, operacionais e organizacionais. Os objetivos estratégicos de longo prazo tornam-se os balizadores das ações de controle diárias; dessa forma, o BSC abarca as três dimensões de tempo - passado, presente e futuro (KAPLAN; NORTON, 1996; FELIX; FELIX; TIMÓTEO, 2011; SHIBANI; GHERBAL, 2018).

Por meio do BSC, o desempenho organizacional é medido sob quatro perspectivas equilibradas, quais sejam: financeira, clientes, processos internos e aprendizagem e crescimento. Para cada perspectiva são definidos um conjunto de objetivos, indicadores de desempenho, metas e iniciativas para o alcance das metas (KAPLAN; NORTON, 1996, 1997).

A perspectiva financeira diz respeito à lucratividade da organização e utiliza-se de medidas financeiras que permitem aos proprietários e acionistas avaliar se a implementação da estratégia organizacional concorre para a melhoria da lucratividade e liquidez da empresa. A perspectiva do cliente refere-se à visão dos clientes e consumidores acerca da organização. Adota-se medidas que demonstrem a posição competitiva da empresa no seguimento em que atua, bem como a satisfação das necessidades dos clientes. O foco da perspectiva dos processos internos encontra-se na busca por excelência, por meio da identificação, correção e otimizando-os de pontos críticos nos processos organizacionais. Essa perspectiva diz respeito às ações executadas dentro de uma organização com vistas a alcançar dos objetivos financeiros e o atender as necessidades dos clientes. Finalmente, a perspectiva da aprendizagem e crescimento refere-se à capacidade da organização em transformar as informações oriundas de seus processos internos em aprendizagem, agregando valor à organização e promovendo o seu crescimento (KAPLAN; NORTON, 1997, 2001; FELIX; FELIX; TIMÓTEO, 2011).

Ressalta-se que os objetivos estratégicos não devem ser analisados de maneira independente em cada uma das quatro perspectivas. Ao contrário, devem ser considerados a partir das relações de causa e efeito entre eles, de modo que a estratégia seja comunicada a toda a organização (CAMPOS et al., 2015). Assim, "a forma mais indicada, para visualizar o alinhamento estratégico ocorre por meio da construção de um mapa da estratégia – ou Mapa Estratégico" (ROSA ET AL., 2014, P. 85). O mapa estratégico é a representação gráfica da estratégia organizacional, por meio da qual é possível visualizar os objetivos estratégicos



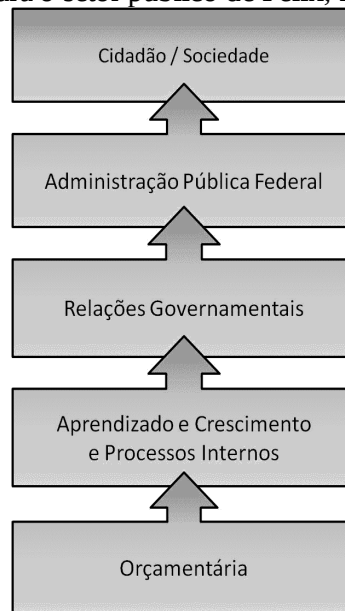
dentro de cada perspectiva e as relações de causa e efeito entre esses objetivos (FERNANDES; FURTADO; FERREIRA, 2016).

As relações de causa e efeito entre os indicadores representam uma inovação do BSC em relação a outros sistemas de medição. O BSC deve expressar de forma clara as relações entre objetivos e medidas em todas as perspectivas adotadas já que os resultados nas diferentes perspectivas influenciam o resultado final. Dessa forma, a estratégia da organização deve configurar-se como um conjunto de hipóteses do tipo "se-então", entre causas e efeitos, e perpassar todas as perspectivas do BSC (SALIONE, 2013; SANTANA, 2014).

Embora inicialmente desenvolvido para o setor privado, o BSC pode ser utilizado como instrumento de gestão na Administração Pública, desde que adequada ao contexto público, cujo fim é o atendimento às demandas da sociedade e não ao aspecto financeiro como na iniciativa privada (KAPLAN; NORTON; 1997; ADAMS; MUIR; HOQUE, 2014).

Felix, Felix e Timóteo (2011) propuseram um modelo adaptativo do BSC para a Administração Pública Federal, conforme demonstrado pela figura 2. O modelo proposto apresenta as seguintes adaptações: a perspectiva financeira passou a ser denominada perspectiva orçamentária e a perspectiva clientes foi desmembrada nas perspectivas cidadão/sociedade e Administração Pública Federal. Além disso, foi criada a perspectiva relações governamentais.

Figura 2: Modelo de BSC para o setor público de Felix, Felix e Timóteo (2011).



Fonte: Felix, Felix e Timóteo (2011).

A perspectiva do cidadão/sociedade diz respeito aos resultados da gestão pública como prestadora de serviços à sociedade. A perspectiva da Administração Pública Federal refere-se às ações para a modernização e desenvolvimento das instituições públicas. A perspectiva das relações governamentais corresponde à busca de parcerias entre os órgãos públicos, empresas privadas e organismos internacionais com vistas ao desenvolvimento das atividades governamentais. Por fim, a perspectiva orçamentária diz ao orçamento público que é fator determinante para o planejamento e execução das políticas públicas (FELIX; FELIX; TIMÓTEO, 2011).



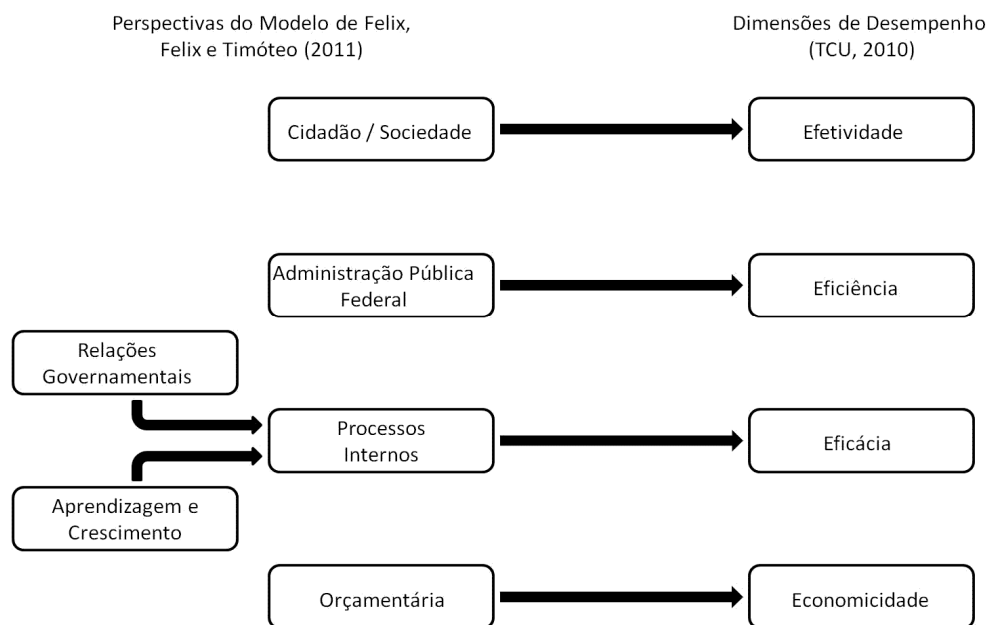
6 RELAÇÃO ENTRE BALANCED SCORECARD E AUDITORIA OPERACIONAL

A principal convergência entre as metodologias Auditoria Operacional e BSC encontra-se na finalidade precípua de ambas as metodologias, a saber, a avaliação de desempenho sob aspectos que perpassam as medidas meramente financeiras.

Quanto ao modelo proposto por Felix, Felix e Timóteo (2011), observou-se que a cadeia de relações entre as perspectivas assemelha-se à hierarquização das dimensões de desempenho proposta no presente estudo, ou seja, uma melhor gestão dos recursos (economicidade) buscando o alcance dos objetivos (eficácia), com uma melhor utilização dos insumos (eficiência) e, por conseguinte, a consecução dos resultados esperados (efetividade).

Dessa forma, propõe-se, no presente estudo, uma adaptação do modelo de BSC de Felix, Felix e Timóteo (2011) para auditoria operacional, convertendo as perspectivas propostas pelos autores nas quatro dimensões de desempenhos recomendadas pelo TCU, como sintetizado pela Figura 3.

Figura 3: Relação entre as perspectivas do modelo de Felix, Felix e Timóteo e as dimensões de desempenho avaliadas em auditorias operacionais.



Fonte: Dos autores (2019).

A perspectiva orçamentária envolve os custos operacionais e investimentos previstos no orçamento público e necessários à execução das ações governamentais. Por envolver os recursos financeiros destinados à realização dos objetivos estratégicos definidos nas demais perspectivas, representa a base do modelo e a perspectiva de maior criticidade para a gestão pública (FELIX; FELIX; TIMÓTEO, 2011). A dimensão da economicidade diz respeito à capacidade de gestão dos recursos financeiros disponíveis pela entidade, proporcionando a redução do custo de suas atividades, dentro de padrões esperados de qualidade. Nas auditorias operacionais, o exame da economicidade objetiva avaliar se os mecanismos de aquisição dos diferentes recursos utilizados pela entidade na consecução de suas atividades concorrem para a obtenção do menor custo possível e de padrões adequados de qualidade (SILVA, 2013; GRUENFELD, 2016). Dessa forma, a economicidade equipara-se à perspectiva orçamentária,



uma vez que a gestão adequada dos recursos é fator essencial para a consecução dos objetivos dentro das demais perspectivas.

A perspectiva dos processos internos diz refere-se à identificação e otimização dos pontos críticos, visando a busca por excelência e o melhor funcionamento da organização, possibilitando a consecução dos objetivos financeiros e a satisfação das necessidades dos clientes. Essa perspectiva é impactada pela perspectivas das relações governamentais, que compreende a cadeia de relações entre órgão das esferas pública e privada, além de organismos internacionais que impactam nos processos da entidade e da aprendizagem e crescimento e pela perspectiva da aprendizagem e crescimento, que envolve a capacidade de inovação e melhoria da organização, de modo à agregar valor aos seus processos internos (FELIX; FELIX; TIMÓTEO, 2011; FERNANDES; FURTADO; FERREIRA, 2016).

A dimensão da eficácia diz respeito à competência da gestão para atingir os objetivos propostos em seus programas, independente dos meios utilizados e dos custos envolvidos, ou seja, a capacidade de fazer aquilo que se propõe a fazer. Os exames de eficácia nas auditorias operacionais visam a avaliar o grau de cumprimentos dos objetivos estabelecidos pela organização em um determinado período de tempo (SILVA, 2013; GRUENFELD, 2016).

Tomadas em conjunto, as perspectivas dos processos internos, das relações governamentais e da aprendizagem e crescimento relacionam-se às atividades desenvolvidas pela entidade com vistas à atingir seus objetivos, sendo possível estabelecer um paralelo entre tais perspectivas e o conceito de eficácia.

O conceito de eficiência deriva da economia e refere-se à menor relação custo/benefício na concretização dos objetivos organizacionais. Envolve a comparação entre os insumos empregados e os produtos gerados por uma atividade, em um determinado período de tempo, mantido os padrões de qualidade. É a capacidade de fazer bem feito o que deve ser feito. Na Administração Pública, ser eficiente é empregar os recursos da melhor forma possível para realizar o que foi estabelecido (SILVA, 2013; GRUENFELD, 2016). Os exames de eficiência realizados nas auditorias operacionais, objetivam a avaliar se os recursos estão sendo utilizados de modo a resultar em um desempenho satisfatório e sem desperdício. Para tanto, deve-se questionar: "a) se poderiam ter sido obtidos os mesmos resultados utilizando os mesmos recursos, e b) se poderiam ter sido empregados os mesmos recursos para alcançar melhores resultados (em quantidade e qualidade)" (SILVA, 2013, p. 31).

A perspectiva da Administração Pública Federal "envolve uma abordagem com foco na modernização da gestão pública, nos resultados das tomadas de decisões e no desenvolvimento da eficiência nas instituições públicas brasileiras" (FELIX; FELIX; TIMÓTEO, 2011, p. 65). Assim sendo, é possível estabelecer uma relação entre essa perspectiva e o conceito de eficiência, uma vez que ambos dizem respeito às ações com vistas ao desenvolvimento e modernização das organizações públicas, ou seja, ações para otimização dos recursos disponíveis.

A efetividade diz respeito aos resultados alcançados por uma intervenção governamental e seus impactos na população-alvo. É a relação entre o que se pretende por uma ação e os impactos efetivamente produzidos por essa ação, transformando o ambiente no qual interveio. Nas auditorias operacionais, os exames visam a avaliar o grau de impacto de uma ação no que se refere à satisfação das necessidades da população-alvo, à transformação da realidade social prévia, bem como à continuidade dos resultados obtidos (SILVA, 2013; GRUENFELD, 2016). Dessa forma, o conceito de efetividade guarda estreita relação com a perspectiva do cidadão/sociedade, já que esta corresponde "aos serviços a serem prestados ao cidadão e à sociedade, considerando os preceitos de uma gestão pública moderna focada em resultados e orientada para a transparência" (FELIX; FELIX; TIMÓTEO, 2011, p. 65).



7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A realização do presente ensaio buscou estabelecer uma relação entre as metodologias de avaliação de desempenho do BSC e da auditoria operacional. Como resultado identificou-se o BSC como ferramenta capaz de traduzir a estratégia organizacional em um sistema de medição de desempenho para além de medidas apenas financeiras e, a partir de então, foi possível associá-lo à natureza das auditorias operacionais, cujo enfoque é a avaliação da ação governamental em relação a aspectos de economicidade, eficácia, eficiência e efetividade.

As perspectivas do modelo de BSC para o setor público desenvolvido por Felix, Felix e Timóteo (2011) guardam similaridades com as dimensões de desempenho avaliadas nas auditorias operacionais. Além disso, a hierarquização das dimensões de desempenho propostas pelo presente estudo mostraram-se similares à cadeia de relações entre as perspectivas do modelo de BSC adotado. Nesse sentido, a aproximação entre as duas metodologias evidenciou-se exequível.

Desta forma o presente trabalho de pesquisa reafirmou a potencialidade de adaptação BSC a diferentes objetivos organizacionais, principalmente pelo fato deste estudo não focar na tradução da estratégia, mas voltar-se para outro objeto de análise, ou seja, a auditoria operacional.

Por fim, considera-se que o presente estudo trouxe contribuição para a investigação sobre as duas temáticas: o BSC e a auditoria operacional. Nesse sentido, apresenta-se como oportunidade para novos trabalhos a aplicação da metodologias BSC para o desenvolvimento de ferramentas avaliação da gestão pública quanto ao cumprimento das dimensões de desempenho pela entidade auditada, na execução de suas políticas públicas.

REFERÊNCIAS

ADAMS, C. A.; MUIR, S.; HOQUE, Z. Measurement of sustainability performance in the public sector. **Sustainability Accounting, Management and Policy Journal**, Oxford, v. 5, n. 1, p.46-67, 2014.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil, 1988. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 20 abr. 2016.

_____. Ministério do Planejamento. Melhoria da gestão pública por meio da definição de um guia referencial para medição do desempenho da gestão, e controle para o gerenciamento dos indicadores de eficiência, eficácia e de resultados do programa nacional de gestão pública e desburocratização. Produto 4: **Guia referencial para medição de desempenho e manual para construção de indicadores**. Brasília: Ministério do Planejamento, 2009. 112 p.

_____. Tribunal de Contas da União. **Manual de auditoria operacional**. 3. ed. Brasília: TCU, 2010a. 71 p.

_____. Tribunal de Contas da União. **Resolução n. 246, de 30 de novembro de 2011**. Altera o Regimento Interno do Tribunal de Contas da União, aprovado pela Resolução TCU nº 155, de 4 de dezembro de 2002. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 1 dez. 2011a.

_____. Tribunal de Contas da União. **Técnica de indicadores de desempenho para auditorias**. Brasília: TCU, 2011b. 29 p.



CAMPOS, P. C. et. al. O Balanced Scorecard como sistema de avaliação de desempenho desdobrado nas áreas de gestão, ensino, pesquisa e extensão em uma instituição de ensino superior comunitária. **Revista Gestão Universitária da América Latina**, Florianópolis, p. 39-61, v. 10, n. 1, jan. 2015.

CHAVES, R. S. **Auditoria e controladoria no setor público**: fortalecimento dos controles internos. Curitiba: Juruá, 2010. 156 p.

DANTOS, V.; ALVES, E. L. A relevância do controle interno como ferramenta de gestão pública em instituição permanente e essencial à função jurisdicional do Estado. **Revista de Administração e Contabilidade**, Belém, v. 1, n. 5, p. 1-11, 2016.

FELIX, R.; FELIX, P. P.; TIMÓTEO, R. Balanced Scorecard: adequação para a gestão estratégica nas organizações públicas. **Revista de Serviço Público**, Brasília, v. 62, n. 1, p. 51-74, jan./mar. 2011.

FERNANDES, A. G.; FURTADO, R. P. M.; FERREIRA, P. A. Aplicação do Balanced Scorecard no auxílio à formulação do planejamento estratégico no setor público: o caso DAE/UFLA. 2016. **Revista Economia & Gestão da PUC Minas**, Belo Horizonte, v. 16, n. 42, p. 218-244, jan./mar. 2016.

GRUENFELD, V. R. L. A auditoria operacional como instrumento do controle da eficiência na administração pública brasileira pelo Tribunal de Contas. **Revista Saberes da Amazônia**, Porto Velho, v. 1, n. 1, p. 4-20, jan./abr. 2016.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **A estratégia em ação**: Balanced Scorecard. Rio de Janeiro: Campus, 1997. 344 p.

_____. **Transforming the Balanced Scorecard from performance measurement to strategic management**: part I. Accounting Horizons, Sarasota, v. 15, n. 1, p. 87-104, Mar. 2001.

_____. Using the Balanced Scorecard as a strategic management system. **Harvard Business Review**, Boston, v. 74, n. 1, p. 75–85, Jan./Feb. 1996.

MENDONÇA, O. M. L.; CAVALCANTE, P. R. N.; SANTOS, L. R. S. **Auditorias internas como fonte de informação para o conhecimento organizacional**: estudo de caso em uma IFES. In: In: COLÓQUIO INTERNACIONAL DE GESTÃO UNIVERSITÁRIA, 13., 2013, Buenos Aires. Anais... Argentina: Kollias Impresiones, 2013.

MUDA, I. et al. Performance audit and Balanced Scorecard perspective. **International Journal of Civil Engineering and Technology**, Oxford, v. 9, n. 5, p. 1321–1333, May 2018.

NASCIMENTO, R. F. **A Auditoria de desempenho e suas diferenças metodológicas com o GESPÚBLICA**: uma contribuição para a melhoria do controle interno na Marinha do Brasil. 2010. 126 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2010.



NUNES, G. L. **A importância da auditoria interna para o controle interno de uma Instituição Federal de Ensino Superior**. In: SALÃO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA, 26., 2014, Porto Alegre. Anais... Porto Alegre: UFRGS, 2014.

OLIVIERI, C. et. al. Control and public management performance in Brazil: challenges for coordination. **International Business Research**, New York, v. 8, n. 8; p. 181-190, 2015.

PIETRZAK, M.; PALISZKIEWICZ, J.; KLEPACKI, B. The application of the Balanced Scorecard (BSC) in the higher education setting of a Polish university. **Journal of Applied Knowledge Management**, Oxford, v. 3, n. 1, p. 151-164, Jan. 2015.

ROSA, M. M. et. al. Alinhamento das estratégias de uma entidade pública: um estudo de caso. **Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI**, Florianópolis, v. 1, n. 2, p. 78-92, jul./dez. 2014.

SALIONE, B. C. C. **Administração Pública por resultados e os contratos de gestão com as organizações sociais: o uso do Balanced Scorecard como ferramenta de avaliação de desempenho**. 2013. 306 p. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

SANTANA, R. S. de. **Aplicação de métodos de gestão à instituições de ensino: análise do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia da Bahia - Campus Valença, sob a perspectiva do Balanced Scorecard**. 2014. 158 p. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração) - Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2014.

SHIBANI, A.; GHERBAL, N. Using the Balanced Scorecard as a strategic management system in the Libyan construction industry. **Management Studies**, Oxford, v. 6, n. 1, p. 1-19, Jan./Feb. 2018.

SILVA, A. S. **A relevância da auditoria operacional na Administração Pública**. 2013. 61 p. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Goiás, Goiânia.

SOUZA, J. A.; OLIVEIRA, F. A.; COLARES, A. C. V. A auditoria operacional e contábil no controle e transparência da administração pública na percepção de auditores e gestores públicos. **Revista Controle**, Fortaleza, v. 11, n. 2, p. 122-147, dez. 2013.