

**LICITAÇÕES E AUDITORIA INTERNA: UM ESTUDO DE CASO EM UM  
CAMPUS DO INSTITUTO FEDERAL DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E  
TECNOLOGIA DO RIO GRANDE DO NORTE – IFRN  
BID AND INTERNAL AUDIT: A CASE STUDY ON A CAMPUS OF FEDERAL  
INSTITUTE OF EDUCATION, SCIENCE AND TECHNOLOGY OF RIO  
GRANDE DO NORTE - IFRN**

Rinaldo Medeiros Alves de Oliveira, Lígia Viana de Queiroz, Rosa Adeyse Silva, Jorge  
Eduardo de Medeiros Lopes

Universidade Estadual do Rio Grande do Norte, Brasil | Universidade Federal Rural do  
Semi-Árido, Brasil

rinaldomedeiros@gmail.com, ligiaviana1@gmail.com, rosaadeyse@hotmail.com,  
jorgeedu\_ml@yahoo.com.br

**RESUMO**

O presente artigo trata da verificação realizada acerca dos procedimentos desenvolvidos pelo departamento de auditoria interna do câmpus Apodi do IFRN, considerando a confrontação com a legislação pertinente e com o PAINTE do IFRN, no sentido de se observar como se desenvolvem os trabalhos no campos aludido acerca das licitações realizadas no exercício de 2011. Em um estudo de caso de natureza descritiva e qualitativa, buscou-se abordar referencias teóricas concernentes com os objetivos da pesquisa, abrangendo a história da auditoria, a auditoria geral, a auditoria interna e a auditoria do setor público, demonstrando, ao final, que embora os valores auditados declarados tenham se considerado baixos em relação ao total dos recursos envolvidos no programa selecionado pelo PAINTE, o departamento em questão direciona seus procedimentos de forma clara e condizente com a legislação vigente, utilizando-se de técnicas de auditoria adequadas para a realização do trabalho, desde o levantamento dos dados até a emissão do relatório conclusivo, sem deixar lacunas no tocante ao apoio à administração e suporte às tomadas de decisão.

**Palavras- Chave:** Auditoria; Instituto; Procedimento; PAINTE; IFRN.

## **ABSTRACT**

This article deals with the verification carried about procedures developed by the department's internal audit of campus Apodi IFRN considering the confrontation with the relevant legislation and with the PAINTE IFRN, in order to observe how the work is developed in the aforementioned fields about of auctions conducted in fiscal 2011. In a case study of descriptive and qualitative nature, we sought to address theoretical references pertaining to the research objectives, covering the history of the audit, the auditor general, internal audit and the audit of the public sector, demonstrating in the end, that although audited figures have declared themselves considered low compared to the total funds involved in the program PAINTE selected by the department in question directs its procedures in a clear and consistent with the law, using the appropriate audit techniques to perform the work, since the data collection until the issuance of the final report, leaving no gaps in regard to support for the administration and support decision making.

**Keywords:** Audit; Institute; Procedure; PAINTE; IFRN.

## 1. Introdução

Observando o cenário em que se encontra a educação brasileira, principalmente no que concerne à expansão em que está envolvido o ensino científico e tecnológico no país, com a finalidade de interiorizar essa modalidade de aprendizado possibilitando seu acesso para populações que se encontram em situação de vulnerabilidade social, através da ampliação do número de unidades dos Institutos Federais; e considerando a necessidade de se demandar uma sistemática de investimentos diferenciados que venham a atender toda a gama de contratações envolvidas nessa expansão de forma salutar, há de se promover o desenvolvimento de ações que venham a priorizar não só a eficiência, mas também a eficácia, a transparência e a lisura na utilização dos recursos públicos.

Partindo dessa premissa, e utilizando-se da prerrogativa de legislar, o governo trata de proteger esses recursos públicos através de modalidades de regulamentação que possibilitem o regram de sua utilização como, por exemplo, seu arcabouço de dispositivos legais. O art. 37 da Constituição Brasileira reza em seu caput que “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”. Reza o Art. 37, inciso XXI que “ressalvados os casos especificados na legislação, as obras, serviços, compras e alienações serão contratados mediante **processo de licitação pública** que assegure igualdade de condições [...]” (**grifos nossos**).

Diante do disposto no inciso acima descrito, promulgou-se em data de 21 de junho de 1993, a lei 8.666, que tem por finalidade a regulamentação desse inciso, instituindo normas para licitações e contratos da Administração Pública, dando outras providências. (BRASIL, Lei 8.666).

Os Institutos Federais - IF, por se tratarem de autarquias que compõem a administração indireta do Poder Executivo Federal, estão sujeitos ao cumprimento das normas aludidas e, por assim constarem estabelecem, de acordo com a Instrução Normativa No 01 de 03 de janeiro de 2007, da Controladoria Geral da União - CGU, seus Planos Anuais de Auditoria Interna - PAINT, com a finalidade de descrever o planejamento das atividades e orientar o desenvolvimento dos trabalhos desse departamento.

O PAINT do Instituto Federal do Rio Grande do Norte - IFRN para o exercício de 2011, devidamente aprovado pela resolução No 25/2010 do seu Conselho Superior, indica o desenvolvimento de trabalhos de auditoria no âmbito dos câmpus do IFRN, nas áreas de patrimônio, licitação, contratos e convênios.

A necessidade de se verificar a maestria com que os departamentos de auditoria interna dos câmpus do IFRN desenvolvem os trabalhos indicados pelo PAINT justifica o presente trabalho, que tem como objetivo demonstrar como se desenvolvem os trabalhos de auditoria utilizados pelo departamento de auditoria interna do câmpus Apodi do IFRN, haja vista que se trata de um estudo de caso, no tocante às licitações no exercício de 2011, o que se viabilizou através de uma detalhada análise documental que se procedeu nos arquivos desse departamento de auditoria interna do câmpus Apodi aliado a entrevista semiestruturada realizada com o atual auditor em exercício no câmpus citado.

Observando, então, a necessidade descrita, chega-se ao seguinte problema de pesquisa: **Como se desenvolvem os trabalhos de auditoria interna no tocante às licitações no câmpus Apodi do IFRN?**

## **2. Referencial Teórico**

Para que se possa oferecer suporte ao entendimento do explanado pela pesquisa, faz-se necessário que se tracem algumas considerações sobre auditoria e seus valiosos conceitos.

### **2.1. Auditoria – Breve Histórico e Conceito**

Os trabalhos de auditoria têm raízes bem fincadas na história mundial, haja vista que as primeiras considerações remetem-se ao período de domínio romano (PAULA, 1999). Porém foi a Inglaterra, grande dominadora do comércio que mais atuou na colocação da auditoria dentro dos procedimentos fiscalizatórios.

A tradição perpetuou-se e da idade média ainda restaram lembranças firmes dos Conselhos Londrinos, o Tribunal de Contas de Paris e outras associações como as de Veneza e Bolonha. Desde 1930, de certa forma, essas instituições seriam as responsáveis por vários dos conceitos relacionados à auditoria no mundo (SÁ, 2000). No Brasil, o denominado “olho do rei” que se materializada na figura do Juiz Colonial, seria o responsável pelos trâmites ligados à auditoria (PAULA, 1999).

Porém, o que se observa, com mais ênfase, é que a Revolução Industrial, grande

precursora das reformas aplicadas aos métodos contábeis, foi quem trouxe à tona a necessidade de se implementarem auditorias com a finalidade de dar credibilidade aos balancetes anuais das grandes empresas emergentes.

O Comitê May, citado por Paula (1999) como sendo “um grupo de trabalho instituído com a finalidade de estabelecer regras para as empresas que tivessem suas ações cotadas em bolsa”, veio para obrigar a inclusão obrigatória da auditoria independente nas demonstrações dessas empresas. O que veio a ser corroborado pela edição da lei brasileira de no. 4.728, datada de 1965, e pela resolução do Conselho Federal de Contabilidade de no. 317 que, juntas, promoveram tal obrigatoriedade (SÁ, 2000).

Nesse ínterim, tem-se auditoria como sendo “uma especialização contábil voltada a testar a eficiência do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado”, conforme cita Attie (1998, p. 25).

## **2.2. A Auditoria e Suas Qualificações**

Sabidamente, Crepaldi (2000) considerando a forma de intervenção, qualificou a auditoria de duas formas: a externa e a interna. E, por sua vez, as diferenciou dizendo que auditoria externa forma-se pelo conjunto de procedimentos técnicos que objetiva emitir parecer sobre a posição da empresa descrita em suas demonstrações contábeis; e que auditoria interna seria uma atividade de natureza assessorial, que serviria à medição e avaliação de outros controles gerencialmente.

## **2.3. Importância da Auditoria**

Quando da realização de um trabalho de auditoria, deve o auditor fornecer à empresa subsídios no tocante às suas falhas, apontando procedimentos que venham a sanar essas falhas, já que serão identificadas suas causas, impulsionando a gestão da empresa no sentido de realizar ações corretivas (CREPALDI, 2000).

## **2.4. Controles Internos**

Funcionando como maestro na condução dos trabalhos relativos á primazia da eficiência e eficácia, os controles internos figuram como principal ferramenta de apoio à auditoria.

Reza Milesk (2003, p. 160) que controle interno:

é aquele efetuado pelos órgãos administrativos, no âmbito da própria Administração, sob o comando de um órgão central e, por isso, organizado de forma

sistêmica, no sentido de atuar de maneira integrada em todos os Poderes do Estado”.

Almeida (2010, p.42) define controles internos de forma clara e sucinta dizendo que formam “O conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condição ordenada dos negócios da empresa”.

Sem o apoio dos controles internos, talvez não conseguisse o auditor externo reunir documentação e material suficiente para calçar um parecer conclusivo. Por isso é que o grau de confiabilidade desses controles rege a quantidade de horas que serão necessárias ao desenvolvimento dos trabalhos de auditoria independente.

## **2.5. O Código de Ética e as Normas Inerentes à Conduta do Auditor**

O AUDIBRA (1992) indica independência profissional, manutenção de funções, eficiência ética, comportamento pessoal íntegro, sigilosidade, discrição e lealdade para com os seus iguais, como sendo a formação do conceito basilar da ética profissional. Devem-se privilegiar o bom senso, a autoconfiança, o sigilo, a discrição, a praticidade, a objetividade, a liberdade, a correção e a fineza ao tratar, como padrões comportamentais relativos à ética.

Crepaldi (2000) faz referência ao grandioso valor da ética profissional em toda e qualquer profissão, porém, destaca a auditoria pelo alto índice de responsabilidade embutida nesta atividade, já que o auditor tem acesso total a todas as informações que regem a atividade da empresa onde deverá labutar, inclusive seus ordenadores e executores.

## **2.6. Princípios Regentes da Administração Pública no Brasil**

A Constituição brasileira demonstra com bastante clareza, em que princípios deve estar balizada a administração pública, elencando em seu art. 37 a legalidade, a impessoalidade, a moralidade, a publicidade e a eficiência.

Sendo o princípio da legalidade o grande norteador do estado de direito (Milesk, 2003), a administração pública faz-se obrigada a desenvolver suas atividades amparadas em lei promulgada, somente podendo realizar o que nelas estiver determinado. Afirmado, ainda mais a assertiva, pode-se dizer que é lícito a todo e qualquer cidadão realizar qualquer ato que não esteja, de fato, proibido por lei, enquanto que ao poder público apenas é lícito realizar o o que está regularmente autorizado por lei (MEIRELLES, 1995).

Também citou Meirelles (1995) que o princípio da impessoalidade obriga o gestor público a praticar os atos apenas baseados em finalidades legais, priorizando o tratamento igualitário.

Quanto a moralidade, reza Milesk (2003, p. 39):

“quando se fala em princípio da moralidade, não se está falando somente de aspecto ético, mas, sobretudo no aspecto jurídico, em que se considera toda uma gama de normas e princípios dirigidos à Administração Pública.”

Todos os atos da administração pública devem oferecer publicidade, objetivando garantir a lisura e a honestidade na aplicação de recursos públicos. Publicidade, pois, vem a ser a obrigação que tem o gestor público de publicizar seus atos, dando conhecimento total do seu efetivo efeito externo (MILESK, 2003).

O princípio da eficiência mostra-se como “dever que se impõe a todo agente público de realizar suas atribuições com presteza, perfeição e rendimento funcional” (MEIRELLES, 1995, p. 90).

Além desses princípios constitucionais, Meirelles (2005) elenca, ainda, os princípios da razoabilidade, economicidade, eficácia, igualdade, probidade administrativa, vinculação ao instrumento convocatório e julgamento objetivo.

## **2.7. O Planejamento da Auditoria**

Verifica-se no conceito ditado por Attie (1998, p. 44) que, de forma relativamente subjetiva, “o planejamento é o alicerce sobre o qual todo trabalho deve ser fundamentado e funciona como um mapa estrategicamente montado para atingir o alvo”.

Almeida (2010, p. 126) reza objetivamente que “planejar significa estabelecer metas para que o serviço de auditoria seja de excelente qualidade e ao menor custo possível”.

No caso das auditorias do setor público, tem-se que observar o que determina a Secretaria Federal de Controle – SFC, e as ações de controle que se direcionam aos departamentos de controle interno do Poder Executivo Federal.

A SFC indica que o planejamento das atividades contemple o mapeamento de políticas públicas, vislumbrando a hierarquização dos programas com critérios estratégicos e políticos de forma definida, priorizando os programas de ações governamentais, além de dispor de estratégia de ação que mostre abrangência quanto à

documentação básica composta pelos planos estratégico e operacional, além do relatório de situação.

No caso do Instituto Federal, autarquia objeto da presente pesquisa, o planejamento conta com o PAINT, devidamente instituído pela Instrução Normativa no 01, de 03 de janeiro de 2007 que elabora o seu conteúdo.

A Instrução Normativa estabelece, também, o conteúdo do Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna, que deverá apresentar os trabalhos de auditoria.

### **2.8 Papéis de Trabalho**

Devendo o auditor colher elementos comprobatórios suficientes ao apoio do parecer que deverá emitir sobre o que está auditando, utiliza-se dos papéis de trabalho que, segundo Crepaldi (2000, p. 249), apresentam-se:

num conjunto de formulários e documentos que contém as informações e apontamentos coletados pelo auditor, no decurso do exame, as provas por ele realizadas e, em muitos casos, a descrição dessas provas que constituem o testemunho do trabalho executado e o fundamento de sua opinião.

Os papéis de trabalho dividem-se em duas categorias, sendo correntes ou permanentes. Sábia é a colocação de Almeida (2010, p.70) ao definir que “os correntes são utilizados em apenas um exercício social, já os permanentes são utilizados em mais de um exercício social”. Exemplifica o autor como sendo papéis de trabalho correntes: estoques, investimentos, imobilizado, dentre outros. E, como permanentes: estatuto social, contrato social, cópias de contratos bancários, manuais de procedimentos internos, dentre outros.

### **2.9. Relatório de Auditoria**

Os relatórios de auditoria devem demonstrar os resultados de todos os exames efetuados, considerando a forma ou tipo de atividade, conforme consta do Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (2001).

Locupletando o conteúdo descrito, Sá (2000, p. 442) indica sabiamente que o relatório deve ser considerado como “a peça técnica que tem por objetivo informar o resultado dos trabalhos executados de acordo com o programa planejado”.

## **3. Metodologia**

Conduziu-se o trabalho em face dos objetivos, dos procedimentos e da abordagem do problema de pesquisa, conforme critérios definidos por Raupp e Beuren

(2006) e Gil (2007). Quanto aos objetivos o trabalho mostra-se de caráter descritivo; quanto aos procedimentos, trata-se de uma pesquisa documental; e quanto à abordagem do problema, apresenta natureza qualitativa.

O trabalho desenvolveu-se no âmbito do Câmpus Apodi do IFRN, principalmente envolvendo o departamento de Auditoria Interna, donde se coletaram os dados para a realização da pesquisa, privilegiando-se as licitações do exercício de 2011.

#### **4 Descrição e Análise dos Resultados**

Os trabalhos da auditoria interna no câmpus Apodi são balizados pelo PAINTE, conforme informação prestada pelo auditor em exercício no câmpus.

Analisando os trabalhos de auditoria realizados no período de 04 a 29 de julho de 2011, já se verifica que o departamento de auditoria interna do câmpus objeto do estudo não conseguiu cumprir o prazo estipulado pelo PAINTE, que seria de 16 a 30 de abril, fato este que veio a ser justificado pela impossibilidade de fazê-lo mediante atraso no encerramento de auditorias anteriores.

Quanto a avaliação sumária a que se relacionam os processos auditados, deveria a auditoria interna verificar improbidades na elaboração e formalização de editais, o que, de fato, se cumpriu dentro do período de execução dos trabalhos de auditoria.

No caso das licitações deveria o departamento promotor dos trabalhos analisar a conformidade documental em 10% das licitações do programa 1062-2992 no período compreendido entre janeiro e março de 2011. Entretanto, verificou-se que foram auditados 0,0936% dos valores referentes às licitações do programa.

A auditoria realizou-se através de procedimentos compostos por testes substantivos, permitindo que se obtivessem subsídios e evidências suficientes para fundamentar todas as conclusões e recomendações que seriam tecidas pela auditoria interna. A análise documental foi a técnica utilizada no degrading das atividades, análise esta que se materializou através da aplicação de um checklist que viria a comprovar a conformidade dos atos promovidos nos processos com a legislação vigente que, no caso em tela, engloba tanto a lei 8.666/1993 quando os decretos 3.931/2001 e 5.540/2005.

Transcorrido o prazo de execução dos trabalhos de auditoria, verificou-se que houve constatações de diversos tipos de irregularidades em pelo menos 25 processos.

Quanto às especificações dessas irregularidades pode-se elencar, com base no

relatório de auditoria interna:

- Falta de inclusão de justificativas sobre adequação de objeto;
- Ausência de consulta ao Gerenciador da Ata de Registro de Preços que se pretende aderir;
- Ausência de demonstração da existência de dotação orçamentária para cobrir a despesa com a contratação pretendida;
- Falta de cópias de Atas de Registro de Preços que se pretendia aderir;
- Falta de assinaturas do ordenador de despesas em Notas de Empenho;
- Desobediência à IN nº 05/2002 – MPOG e a Cartilha de Normatização de Processos – AUDGE/IFRN:

- Erros em datas de notas de empenho, contrariando o art. 60 da Lei 4.320/64;
- Falta de cópias de contratos;
- Ausência de justificativas de preço, descumprindo o art. 26, inciso III da Lei 8.666/93:
- Contratos realizados com empresas que não possuíam regularidade fiscal estadual e municipal, conforme SICAF (fl. 06);
- Ausência de documentação comprobatória de quitação do credor com a Seguridade Social (INSS);
- Ausência do documento fiscal (NF, recibo, fatura) da entrega do material ou da prestação de serviço/obra devidamente atestado.

O mesmo relatório de auditoria interna atesta em suas considerações que o câmpus objeto da pesquisa justificou de forma plausível 40% (quarenta por cento) das irregularidades. Para os outros 60% (sessenta por cento) foram traçadas sugestões específicas, caso a caso, no sentido de que se possam promover ações que levem à perfeita correção das falhas encontradas no exercício 2011.

De forma conclusiva, relatou-se que os procedimentos de controle relativos às licitações não estaria adequado, e acrescentou-se que as falhas encontradas decorrem basicamente da falta de capacitação dos servidores envolvidos nos procedimentos. Nesse interim, aconselhou o departamento de auditoria que além do atendimento às recomendações citadas de forma pontual no corpo do relatório, promovesse a Diretoria Administrativa ações relacionadas a capacitação e treinamento dos servidores envolvidos na instrução dos processos, além de se desenvolverem meios que

proporcionassem informações pertinentes a essa instrução, inclusive sobre a documentação hábil que se deve acostar, a todos os servidores demandantes desses processos.

## **5 Considerações Finais**

Em face da pesquisa realizada, da documentação averiguada, e em consonância com a legislação pertinente aos trabalhos de auditoria interna dos Institutos Federais, pode-se afirmar que departamento de auditoria interna do câmpus Apodi do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Norte desenvolve seus trabalhos em um grau de conformidade satisfatório.

A única observação que se deve ressaltar recai sobre o valor auditado. No caso em tela, observou-se que este não atinge sequer 0,5% do valor total do programa citado no PAINT, o que não privilegia o princípio da materialidade.

Observando que o percentual auditado mostrou-se de baixa relevância e que foram encontradas diversas irregularidades, o departamento de auditoria interna mostrou-se eficiente, haja vista que os identificou, buscou justificativas e, baseando-se nestas, teceu considerações que levou ao conhecimento da diretoria do câmpus, para que se pudesse implementar ações no sentido de elucidar as dúvidas, reorganizar os procedimentos e minimizar os erros e as falhas inerentes aos processos de licitação.

Por fim, verificou-se que os trabalhos de auditoria interna no tocante às licitações no câmpus Apodi do IFRN, dão-se através de levantamento de documentação pertinente, seguido de confrontação com a legislação em vigor e com as normas que regem os trabalhos de auditoria dos câmpus do IFRN, identificando-se as inconformidades que são levadas ao conhecimento da diretoria, que por sua vez, emite documentação justificatória. Depois de observadas e levadas em conta as justificativas aludidas, confecciona-se o competente Relatório de Auditoria Interna registrando as irregularidades e sugerindo as ações a elas pertinentes atendendo, assim, o disposto nas normas aplicadas a auditoria geralmente aceitas.

## Referências

- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: Um Curso Moderno e Completo**. 7. ed., São Paulo: Editora Atlas, 2010.
- ATTIE, William. **Auditoria - Conceito e Aplicações**, 3.ed. São Paulo, Atlas 1998.
- AUDIBRA – Instituto dos Auditores Internos do Brasil. **Normas brasileiras para o exercício da auditoria interna**. 2.ed. São Paulo: Audibra, 1998.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Organização do texto: Juarez de Oliveira. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1990. 168 p. (Série Legislação Brasileira).
- \_\_\_\_\_. Lei 8.666, de 21 de junho de 1993. **Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências**. Disponível em: <  
[http://www.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8666cons.htm](http://www.gov.br/ccivil_03/leis/L8666cons.htm)>. Acesso em 01 maio 2012.
- \_\_\_\_\_. **Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal**. Secretaria Federal de Controle Interno. Disponível em:  
<<http://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=3&ved=0CGcQFjAC&url=http%3A%2F%2Fstat.correioweb.com.br%2Fconcursos%2Fprepare-se%2Fmaterial%2Farquivos%2Finsfc.doc&ei=EbWjT6uWEoyG8QT4qZGICQ&usg=AFQjCNFUxWFNSoVmEXtoUv1iVDDjO1oDIA&sig2=E02Poui4lvUExbrO7VyBsQ>>. Acesso em: 01 maio 2012.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil: Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 2000.
- GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- IFRN, Plano Anual de Auditoria Interna do IFRN – PAINT 2011. Natal. 2011.
- MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 20. ed. São Paulo, Malheiros Editores, 1995.
- MILESKI, Hélio Saul. **O controle da Gestão Pública**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.
- PAULA, Maria Goreth Miranda Almeida. **Auditoria Interna**. São Paulo: Atlas 1999.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Caracterização da Pesquisa em Contabilidade. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SÁ, Antonio Lopes de. **Curso de auditoria**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2000.