

**AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL EM UMA UNIDADE MILITAR DO
EXÉRCITO BRASILEIRO – UMA ANÁLISE DA ADERÊNCIA ÀS NORMAS ISSAI
4000 E NBC TI 01¹**

João Paulo Gurgel Bezerra²

Diego de Oliveira Carlin³

RESUMO

O artigo trata sobre Auditoria Interna no Poder Executivo Federal e tem como objetivo geral analisar se a Auditoria Interna Governamental executada pela 3ª Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército Brasileiro está em conformidade com o arcabouço teórico que trata do controle interno e da auditoria interna governamental. A metodologia foi baseada em uma análise qualitativa entre 25 (vinte e cinco) requisitos mandatórios da auditoria de conformidade da ISSAI 4000-Normas de Auditoria de Conformidade, da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) e 09 (nove) requisitos da NBC TI 01 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) em relação às normas de Auditoria Interna do Sistema de Controle Interno do Exército. A quantidade de requisitos selecionados foi baseada na relevância. Ao final do trabalho foi elaborado um *checklist* a partir das citadas normas. Os resultados evidenciam que a Auditoria Interna Governamental do Exército Brasileiro possui uma boa aderência à legislação vigente e está em processo de convergência com as normas internacionais de auditoria governamental e da gestão de riscos. Houve uma convergência em 94% dos itens analisados.

Palavras-chave: Auditoria Interna Governamental. Exército Brasileiro. Controle Interno.

**INTERNAL GOVERNMENT AUDIT IN A MILITARY UNIT OF THE BRAZILIAN
ARMY - AN ANALYSIS OF ADHERENCE TO ISSAI 4000 AND NBC TI 01
STANDARDS**

ABSTRACT

The article deals on internal auditing in the Federal executive branch and aims to examine whether the internal government audit carried out by the 3rd Brazilian Army Accounting and Finance Inspector is in conformity with the framework that deals with internal governance

¹Trabalho de Conclusão de Curso apresentado, no segundo semestre de 2017, ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), como requisito parcial para a obtenção do título Bacharel em Ciências Contábeis.

²Graduando do curso de Ciências Contábeis da UFRGS. (jpgurgel@hotmail.com).

³Orientador: Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale dos Sinos (UNISINOS). Professor do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UFRGS (diego.carlin@ufrgs.br).

and internal government auditing. The methodology was based on a qualitative analysis of 25 (twenty-five) mandatory requirements of the ISSAI 4000-Compliance Auditing Standards of the International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) and nine (9) NBC IT requirements 01 of the Federal Accounting Council (CFC) in relation to the Internal Audit Standards of the Internal Control System of the Army. The number of requirements selected was based on relevance. At the end of the work a checklist was drawn up based on the mentioned standards. The results show that the Government Internal Audit of the Brazilian Army has a good adherence to the current legislation and is in the process of convergence with the international standards of government audit and risk management. There was a convergence in 94% of the items analyzed.

Keywords: Internal Government Audit. Brazilian Army. Internal Control.

1 INTRODUÇÃO

As Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União definem Auditoria como um processo sistemático, documentado e independente de se avaliar objetivamente uma situação ou condição para determinar a extensão na qual critérios são atendidos, obter evidências quanto a esse atendimento e relatar os resultados desta avaliação a um destinatário predeterminado (NETO et al, 2011).

A Auditoria Governamental é uma atividade de avaliação voltada para o exame, visando à comprovação da legalidade e legitimidade, adequação dos sistemas de Controles Internos e dos resultados obtidos quanto aos aspectos da economicidade, eficiência e eficácia da aplicação dos recursos públicos (PETER; MACHADO, 2007).

A Auditoria do setor público também designada de Auditoria Governamental é um campo de especialização da auditoria que compreende o exame e a avaliação da gestão pública, seus processos e resultados, visando certificar a adequada e oportuna aplicação dos diversos recursos públicos na busca do bem comum da sociedade (JUND, 2007).

O Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução CFC n.º 986/03, normatizou que a Auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos (BRASIL, 2003).

Na Administração Pública, a Auditoria Interna Governamental integra o Sistema de Controle Interno previsto no artigo 74 da Constituição Federal de 1988. Com o processo de

convergência das normas internacionais de contabilidade surgiram diversas normas para aplicação no setor público. Essas normas são baseadas nas Normas *INTOSAI* (Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores), Normas IIA (Instituto dos Auditores Internos) e a NBC TI 01-Da Auditoria Interna do Conselho Federal de Contabilidade.

As Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (ICFEx) são as unidades executoras de Auditoria Interna do Comando do Exército, integrantes do Sistema de Controle Interno (SCI) do Poder Executivo Federal. Esse sistema está em processo de adoção de diversas normas internacionais e nacionais, com o objetivo de aperfeiçoar os processos de gerenciamento de riscos, controle e governança. A atividade de Auditoria Interna do Exército deve seguir a estrutura conceitual do Manual de Auditoria (EB 10-MT-13.001), que foi concebido com base em normas brasileiras e internacionais de contabilidade. Dentre as diversas normas, duas são essenciais para a Auditoria Interna Governamental: a NBC TI 01 e a ISSAI-4000.

Os requisitos e constatações mencionadas suscitam a formulação do seguinte questionamento: “Quais os requisitos de aderência às normas ISSAI-4000 e NBC TI 01 da Auditoria Interna Governamental em uma Unidade Militar do Exército Brasileiro?”

Este estudo tem enquanto relevância acadêmica, o intuito de analisar qualitativamente a aderência às normas do Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro, sobretudo no que concerne ao seu aprendizado e desenvolvimento da atividade de Auditoria Interna Governamental. O roteiro de análise pode servir a outros órgãos da Administração Pública e até aos órgãos de controle externo, como o Tribunal de Contas.

Diante das exigências impostas pela Administração Pública e sem, contudo, desviar-se do princípio constitucional da legalidade, aliado à necessidade de cumprir a função social da Unidade Gestora, sem se afastar da legislação que envolve a execução do Orçamento Público da União, é vital que os mecanismos de controle interno dos Órgãos do Governo Federal, mas especificamente a Auditoria Interna Governamental, assumam uma postura identificada com esse novo momento histórico e ofereça um maior apoio ao gestor público, no cumprimento de sua tarefa.

Na exploração desta pesquisa, acrescenta-se considerável importância à administração pública como um todo. O gestor público terá um melhor aproveitamento dos recursos humanos já existentes na entidade, o que possibilitará uma melhoria na qualidade do serviço oferecido na atividade fim, além de um melhor resultado na aprovação das contas da unidade gestora, pelo Controle Externo. Poucos estudos têm explorado a aderência das

normas citadas no Setor Público no âmbito da Auditoria Interna, pois a maioria dos estudos foca apenas na aderência às normas de contabilização.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

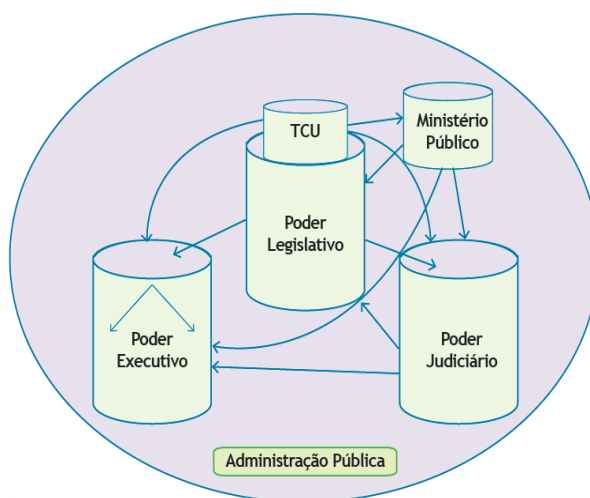
Esta seção consiste em realizar uma revisão dos trabalhos já existentes sobre o tema abordado, sendo dividida em três tópicos. O primeiro apresenta o Controle Interno na Administração Pública e os principais dispositivos legais sobre o Sistema de Controle Interno. O segundo trata sobre a convergência às normas internacionais de contabilidade e o último sobre o ambiente de Controle Interno nas forças armadas.

2.1 O Controle Interno na Administração Pública

O controle da Administração Pública pode ser definido como o poder de fiscalização e correção que sobre ela exercem os órgãos do Poder Judiciário, Legislativo e Executivo, com o objetivo de garantir a conformidade de sua atuação com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico (DI PIETRO, 2004).

A visualização desse controle pode ser representada pela Figura 1, que demonstra o Poder Legislativo exercendo controle sobre os demais Poderes, o controle exercido pelo Tribunal de Contas da União sobre toda a Administração, a atuação de controle do Ministério Público e a atuação interna do Poder Executivo sobre seus próprios atos (NETO et al, 2011).

Figura 1 – Controle da Administração Pública.



Fonte: NETO et al (2011).

Pelo princípio dos freios e contrapesos, cada Poder Estatal exerce o controle sobre os demais, mantendo o equilíbrio e a harmonia entre os três Poderes. No caso da Administração Pública, alguns Poderes e órgãos exercem o controle dos atos administrativos oriundos de outros Poderes e órgãos. As principais leis que definem regras de transparência e *accountability* para o setor público são: a Lei nº 4.320/1964, que disciplina a contabilidade pública; o Decreto-Lei nº 200/67, que foi o marco da reforma administrativa no Brasil; a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e a Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, que organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal (NETO et al, 2011).

Atualmente, o Ministério da Transparência e da Controladoria-Geral da União publicou duas normas para a atividade de Auditoria Interna Governamental: a Instrução Normativa nº 3, de 09 de junho de 2017, que é o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal e a Instrução Normativa nº 8, de 06 de dezembro de 2017, que aprovou o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. (BRASIL, 2017).

Os conceitos de governança corporativa, controles internos e gestão de riscos são fundamentais na administração de qualquer organização. Instituições públicas e privadas de todo o mundo editaram normas e modelos para implantação de controles internos e de gestão de riscos. A seguir será apresentado o Quadro 1 com os principais dispositivos legais que tratam do sistema de controle interno na administração pública federal (NETO et al, 2011).

Quadro 1 – Principais dispositivos legais sobre o Sistema de Controle Interno

Norma	Descrição
Constituição Federal de 1988	Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de: <ul style="list-style-type: none"> I. avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; II. comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; III. exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União; IV. apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

(continua)

Quadro 1 – Principais dispositivos legais sobre o Sistema de Controle Interno (continuação)

Lei Complementar nº 101/2000	<p>Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a: I- atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;</p> <p>II- limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;</p> <p>III- medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;</p> <p>IV- providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;</p> <p>V- destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;</p> <p>VI - cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver.</p>
Lei nº 10.180/2001	<p>Art. 19. O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal visa à avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais, por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, e a apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional. Art. 20. O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal tem as seguintes finalidades:</p> <p>I - Avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;</p> <p>II - Comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da Administração Pública Federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;</p> <p>III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;</p> <p>IV - Apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.</p>

Fonte: Adaptado de NETO et al (2011).

O Sistema de Controle Interno atua na Administração Pública na fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, visando à aplicação eficiente dos recursos públicos pelos responsáveis. Ressalte-se que o Sistema de Controles Interno constitucional possui atribuições típicas de uma unidade de Auditoria Interna, ou seja, contribuir para a eficácia da gestão administrativa (NETO et al, 2011).

O *The International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)* ou Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores possui uma visão de que os auditores internos examinam e contribuem para a eficácia do sistema de controle interno através de suas avaliações e recomendações, mas não possuem responsabilidade primária pelo planejamento, implementação, manutenção e documentação do processo (INTOSAI, 2007).

O ambiente de controle organizacional é definido pela Alta Administração e possui impacto significativo no atingimento dos objetivos e na eficiência das técnicas de controle da organização. A existência da Auditoria Interna é um fator positivo para a definição de um ambiente de controle organizacional (SILVA, 2008).

2.2 Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade

Em um recente estudo os pesquisadores Da Costa e Hartwig (2017) afirmam que desde 2007, a administração pública no Brasil passa por um processo de convergência aos novos padrões de contabilidade, que, inicialmente, visam ao fortalecimento da contabilidade por competência, mas que, em longo prazo, tem como objetivo convergir às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público. Até então, a contabilidade no setor público controlava basicamente a execução orçamentária e financeira, sem focar no registro e na evidenciação de todo o patrimônio público e reconhecimento das variações patrimoniais sob a ótica do regime de competência (COSTA; HARTWIG, 2017).

Já para Barboza (2017), a busca pela convergência oferece uma melhor apresentação das informações contábeis e o processo deve ser iniciado pela observância dos requisitos básicos da legislação. Sendo assim, Barboza (2017) relata como o início do processo de convergência a publicação da Portaria nº 184 - MF, de 25/08/2008, que dispõe sobre as diretrizes a serem seguidas no setor público na implementação da adequação das demonstrações contábeis do Brasil às normas emitidas pelo IFAC, denominadas *IPSAS* (BARBOZA, 2017).

A Resolução CFC n.º 1.328/11, que dispõe sobre a Estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade, considerando o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais afirma que as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas se estruturam da seguinte forma:

Art. 4º As Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas se estruturam conforme segue:

(...)

II – do Setor Público – NBC TSP – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público, emitidas pela International Federation of Accountants (IFAC); e as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público editadas por necessidades locais, sem equivalentes internacionais;

(...)

VII – de Auditoria Interna – NBC TI – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicáveis aos trabalhos de Auditoria Interna;

(...)

IX – de Auditoria Governamental – NBC TAG – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas à Auditoria Governamental convergentes com as Normas

Internacionais de Auditoria Governamental emitidas pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (*INTOSAI*).

No ano de 2017, o Tribunal de Contas da União traduziu diversas normas editadas pela *INTOSAI*, dentre elas a Norma *ISSAI-4000*. Segundo o TCU (2017), essas normas e diretrizes profissionais são essenciais para a credibilidade, a transparência, a qualidade e o profissionalismo da auditoria do setor público. A Norma Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores para a Auditoria de Conformidade (*ISSAI 4000*), desenvolvida pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (*INTOSAI*), visa promover auditorias independentes e eficazes e apoiar os membros da *INTOSAI* no desenvolvimento de suas próprias abordagens profissionais, de acordo com seus mandatos e com leis e regulamentos nacionais (BRASIL, 2017).

2.3 O ambiente das Forças Armadas

Segundo o Manual de Auditoria (2013), a Secretaria Federal de Controle Interno da Controladoria Geral da União (SFC/CGU), além das funções de órgão central, acompanha todas as unidades e as entidades do Poder Executivo Federal, excetuados aqueles jurisdicionados pelos órgãos setoriais. Já a Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa (CISSET/MD), além das funções de órgão setorial, acompanha as unidades e as entidades das Forças Armadas (Marinha, Exército e Aeronáutica). O Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx) é a unidade setorial. As Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (ICFEx), são as unidades de controle interno, atuando nas Unidades Gestoras (UG) vinculadas a sua orientação técnica. A Figura 2 apresenta o organograma do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal com seus órgãos e respectivas vinculações (BRASIL, 2013).

Figura 2 – Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.



Fonte: BRASIL (2017).

O Manual de Auditoria (2013) explica que o Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle é o Órgão Central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. A SFC/CGU executa as atividades de Auditoria Interna no âmbito dos órgãos da Administração Pública Federal, exceto os órgãos setoriais pertencentes à Casa Civil, Ministério da Defesa, Ministério das Relações Exteriores e Advocacia-Geral da União. O Ministério da Defesa possui três Unidades Setoriais: o Centro de Controle Interno da Marinha, o Centro de Controle Interno do Exército e o Centro de Controle Interno da Aeronáutica. Por fim, o Centro de Controle Interno do Exército possui doze Unidades de Controle Interno que são executoras de Auditoria Interna – as Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército. O Sistema de Controle Interno do Exército possui uma vinculação com apoio técnico da Secretaria de Economia e Finanças do Exército (SEF) que é um órgão de direção setorial do Exército Brasileiro (BRASIL, 2013).

No mesmo Manual de Auditoria (2013) são explicitadas as responsabilidades do CCIEx e das ICFEx. Conforme o Manual de Auditoria (2013), o CCIEx deve coordenar e realizar as atividades de Controle Interno no âmbito do Comando do Exército, utilizando como técnicas de trabalho a auditoria e a fiscalização. Para o cumprimento desta atribuição, deverá ser considerado que o CCIEx está subordinado ao Comandante do Exército, de modo a conferir-lhe isenção, imparcialidade e autoridade nas atividades do Sistema de Controle Interno do Exército. Todos os sistemas, processos, operações, funções e atividades sob a responsabilidade do Exército Brasileiro estão sujeitos às avaliações dos auditores internos, com base no planejamento anual de auditoria aprovado pelo Comandante do Exército. Já as ICFEx devem realizar os trabalhos de auditoria e fiscalização em conformidade com o Plano Anual de Atividades de Auditoria (PAAA), ou por determinação de autoridade competente (BRASIL, 2013).

Monteiro (2016) realizou um estudo de caso na 3ª Inspetoria de Contabilidade e Finanças do Exército. A partir dos dados advindos das suas entrevistas, da análise de conteúdo dos relatórios gerados pelos auditores após as atividades de auditoria e do documento que consolidava o planejamento anual indicando quais unidades seriam auditadas (PAAA- Plano Anual das Atividades de Auditoria), o pesquisador constatou o seguinte *modus operandi* por parte da unidade pesquisada: (I) a priorização das unidades selecionadas para sofrerem auditoria baseava-se em uma matriz de risco que considerava a materialidade e a relevância; (II) a quantidade de auditores, o número de unidades auditadas (76) e a distância a ser percorrida (da capital ao interior do estado) limitavam as visitas ao máximo de duas anuais

para as unidades com maior risco e ao mínimo de uma a cada dois anos para as de menor risco; (III) cada visita de auditoria programada era feita em no máximo dois dias, no caso de unidades complexas como hospitais, e no mínimo um dia, nas de baixo risco, por equipes compostas de dois ou três auditores; (IV) além das visitas previamente planejadas no PAAA, foram realizadas auditorias especiais e tomadas de contas especiais para apurar indícios de irregularidades surgidas a partir de denúncias ou achados relevantes; (V) o Manual de Auditoria do EB regulava todo o *modus operandi* da unidade pesquisada (MONTEIRO, 2016).

Outro estudo de caso da Auditoria Interna Governamental foi realizado por dois pesquisadores da Marinha do Brasil: Montenegro e Celente (2016). Eles afirmaram que o seu estudo contribuiu empiricamente para a literatura da área da Gestão Pública, fazendo uma reflexão sobre a adequabilidade dos sistemas de monitoramento dos projetos desenvolvidos no âmbito da Administração Pública Federal Brasileira, tomando como referência o processo de auditoria realizado pelo Centro de Controle Interno da Marinha no Programa de Desenvolvimento de Submarinos da Marinha do Brasil, amparado nos padrões e normas de auditoria propostos por organismos internacionais. Os pesquisadores afirmam, ainda, que o trabalho desenvolvido por eles pode ser um contributo para o aperfeiçoamento do processo de monitoramento dos projetos desenvolvidos no âmbito da Marinha do Brasil, assim como daqueles desenvolvidos por outros órgãos da Administração Pública Federal Brasileira (MONTENEGRO; CELENTE, 2016).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esta pesquisa é classificada quanto à abordagem do problema, objetivos e procedimentos. Esta pesquisa é qualitativa porque buscou identificar e analisar os requisitos mandatórios relevantes da atividade de Auditoria Governamental. Para isso, buscou-se verificar quais requisitos de aderência da Auditoria Interna do Exército às normas ISSAI-4000 e NBC TI-01, qualificando se determinado item do relatório de auditoria do Exército estava ou não presente na norma. O percentual foi utilizado para sintetizar o resultado e não para avaliá-lo. Não foram utilizados modelos probabilísticos na apresentação e tratamento dos dados. A pesquisa está dando ênfase a uma qualidade da contabilidade como ferramenta de controle. Quanto aos objetivos, esta pesquisa foi classificada como sendo do tipo “descritiva” porque buscou descrever o estabelecimento de relações as normas.

Entende-se que esta pesquisa atende às características de um “estudo de caso”, por disponibilidade e conveniência em explorar as peculiaridades de uma Unidade de Controle Interno do Governo Federal situada na cidade de Porto Alegre-RS, como também, de uma “pesquisa documental”, por estar buscando nos arquivos da 3ª ICFEx, que é uma Setorial de Controle Interno do Governo Federal, as respostas para os problemas levantados; o uso das Normas *ISSAI-4000*, NBC TI 01 e do Manual de Auditoria geraram os itens para os *checklists*. Então, a fundamentação teórica para a formulação dos dois *checklist* foi normativa, ou seja, a partir de dados das normas *ISSAI-4000* e NBC TI-01 buscou-se verificar os itens aderentes ou não aderentes em confronto com o Manual de Auditoria do Exército.

Os dados coletados durante a realização desta pesquisa foram os do tipo secundários, conforme classificação de Gil (2002), por já terem, de alguma forma, sido analisados, tais como: relatórios de pesquisa, relatórios de empresas, tabelas estatísticas, entre outros. Também podem ser enquadrados os relatórios de auditoria, o Manual de Auditoria e as normas NBC TI 01 e *ISSAI 4000*.

Os dados foram coletados através pesquisa documental efetuada nos arquivos e sistema informatizados da setorial de controle interno de Porto Alegre-RS, a 3ª ICFEx e nos relatórios de auditoria de 2017. Os dados coletados no âmbito do Exército Brasileiro foram: a Portaria nº 050-Cmt Ex, de 10 de fevereiro de 2003, que aprovou o regulamento das Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército e a Portaria nº 018-Cmt Ex, de 17 de janeiro de 2013, que aprovou o Manual de Auditoria. Os dados coletados no âmbito das organizações normativas foram: do Conselho Federal de Contabilidade as Normas Brasileiras de Contabilidade NBC TI 01 – Da Auditoria Interna; e a norma *ISSAI 4000* do *INTOSAI* – Normas para a Auditoria de Conformidade.

A delimitação temporal considera que as Unidades Gestoras vinculadas à Auditoria Interna da 3ª ICFEx objeto deste estudo tiveram seus dados analisados referente ao exercício financeiro de 2017. A Unidade de Controle Interno onde se buscaram as evidências para o estudo é a 3ª Inspetoria de Contabilidade e Finanças do Exército (3ª ICFEx), unidade de Controle Interno Setorial do Governo Federal, sediada na Cidade de Porto Alegre-RS, a qual é responsável pelo acompanhamento e controle de 75 (setenta e cinco) Unidades Gestoras vinculadas ao Comando do Exército, localizadas no Rio Grande do Sul.

A norma *ISSAI-4000* possui um total de 236 (duzentos e trinta e seis) requisitos mandatórios e explicações. Foram selecionados 25 (vinte e cinco) requisitos mandatórios sem as devidas explicações, tendo em vista a relevância, sendo 10 (dez) requisitos gerais e 15 (quinze) específicos. Os requisitos gerais são considerados antes do início e durante todo o

processo de auditoria. Os requisitos específicos são relacionados às principais etapas da auditoria de conformidade em si, como o planejamento, obtenção e avaliação de evidências, conclusão, comunicação, relatórios e monitoramento.

A norma NBC TI 01 possui um total de 32 (trinta e dois) requisitos e explicações. Foram selecionados 9 (nove) requisitos, divididos em 2 (dois) requisitos de conceituação e disposições gerais; 5 (cinco) requisitos para execução dos trabalhos; e 2 (dois) requisitos para confecção do relatório. Os requisitos foram selecionados com base na relevância e em relação às principais etapas da auditoria, como o planejamento, obtenção e avaliação de evidências, conclusão, comunicação, relatórios e monitoramento.

Os dados foram analisados através de uma análise qualitativa entre as normas em vigor de auditoria interna as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC TI 01–Auditoria Interna) e a Norma Internacional *ISSAI 4000*–Norma para Auditoria de Conformidade da *INTOSAI* com o Manual de Auditoria do Exército. Os relatórios de auditoria de conformidade da 3ª ICFEx são confeccionados conforme o Manual de Auditoria. Foram feitos dois *checklists* a partir da análise das duas normas, fazendo uma comparação com o Manual de Auditoria. Os relatórios elaborados pela 3ª ICFEx foram analisados buscando-se identificar a ocorrência de afirmações e proposições relativas àquelas categorias apresentadas nas normas *ISSAI-4000* e NBC TI-01. A cada ocorrência de afirmação no relatório analisado, o respectivo registro foi realizado conforme a categoria e tema a que se relaciona para controle e avaliação quanto a aderência.

Para avaliar a abordagem dos requisitos das normas *ISSAI-4000* e NBC TI-01 no Manual de Auditoria como aderentes às suas orientações, o critério de julgamento foi de que a presença de afirmações e proposições nas respectivas categorias de cada requisito analisado fosse alcançada em algum item dos capítulos do Manual de Auditoria. Por sua vez, foram avaliados como não aderentes os requisitos para os quais o registro de ocorrência para o conjunto das respectivas categorias de afirmação e proposição não foram encontrados no Manual de Auditoria. Posteriormente ao procedimento supracitado, apresentam-se os requisitos para os quais se verificou aderência. Por outro lado, registram-se os requisitos não abordados no Manual de Auditoria e as principais oportunidades de melhorias, de acordo com os apontamentos da norma.

Para a confecção do *Checklist* de aderência entre a Norma *ISSAI-4000* e o Manual de Auditoria do Exército foram selecionados através do critério de relevância 25 (vinte e cinco) requisitos mandatórios da *ISSAI-4000*, divididos em seis grupos: a) requisitos gerais: dez; b) requisitos do processo de planejamento: quatro; c) requisitos de procedimentos de

auditoria para obter evidência: três; d) requisitos de avaliação das evidências e formação da conclusão: três; e) requisitos de emissão de relatórios: quatro; e f) requisitos monitoramento: um. O quadro 2 representa o *checklist* de aderência à Norma ISSAI-4000.

Quadro 2 – Checklist de aderência à Norma ISSAI-4000

Nr	Descrição	Aderência da Auditoria Interna da 3ª ICEx – Manual de Auditoria do Exército.
a) REQUISITOS GERAIS DA AUDITORIA DE CONFORMIDADE		
a.1) Objetividade e ética		
1.	Requisito mandatório nº 45.	.
2.	Requisito mandatório nº 48.	
a.2) Risco de auditoria		
3.	Requisito mandatório nº 52.	
a.3) Risco de fraude		
4.	Requisito mandatório nº 58.	
a.4) Julgamento e ceticismo profissionais		
5.	Requisito mandatório nº 71	
6.	Requisito mandatório nº 74.	
7.	Requisito mandatório nº 77.	
a.5) Documentação		
8.	Requisito mandatório nº 89.	
a.6) Comunicação		
9.	Requisito mandatório nº 96.	
10.	Requisito mandatório nº 99.	
b) REQUISITOS RELACIONADOS AO PROCESSO DE PLANEJAMENTO DA AUDITORIA DE CONFORMIDADE		
b.1) Identificação do usuário e a parte responsável		
11.	Requisito mandatório nº 101.	
b.2) Materialidade		
d) REQUISITOS RELACIONADOS A AVALIAÇÃO DA EVIDÊNCIA DE AUDITORIA E A FORMAÇÃO DE CONCLUSÕES		
12.	Requisito mandatório nº 179.	
13.	Requisito mandatório nº 184.	
14.	Requisito mandatório nº 188.	
e) REQUISITOS RELACIONADOS À EMISSÃO DE RELATÓRIOS		
15.	Requisito mandatório nº 191.	
16.	Requisito mandatório nº 202.	
e.1) Estrutura do relatório – trabalho de relatório direto		
17.	Requisito mandatório nº 210.	
e.2) Considerações relacionadas com a emissão de relatórios de supostos atos ilícitos		
18.	Requisito mandatório nº 225.	
f) REQUISITOS RELACIONADOS AO MONITORAMENTO		
19.	Requisito mandatório nº 232.	
20.	Requisito mandatório nº 125.	
b.3) Ambiente de controle		
21.	Requisito mandatório nº 131.	
b.4) Plano de auditoria		
22.	Requisito mandatório nº 137.	
c) REQUISITOS RELACIONADOS AOS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA PARA OBTER EVIDÊNCIA DE AUDITORIA		

(continua)

Quadro 2 – Checklist de aderência à Norma ISSAI-4000 (continuação)

c.1) Evidência de auditoria suficiente e apropriada		
23.	Requisito mandatório nº 144.	
24.	Requisito mandatório nº 158.	
c.2) Amostragem de auditoria		
25.	Requisito mandatório nº 172.	

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados da pesquisa (2017).

Para a confecção do *Checklist* de aderência entre a Norma NBC TI 01 e o Manual de Auditoria do Exército foram selecionados através do critério de relevância 9 (nove) requisitos mandatórios da NBC TI 01, divididos em três grupos: a) conceituação e disposições gerais: dois; b) normas de execução dos trabalhos: cinco; c) normas relativas ao relatório de auditoria: dois. A aderência é evidenciada quando há uma correspondência entre o requisito e o item do Manual de Auditoria do Exército. O quadro 3 representa o *checklist* de aderência à Norma ISSAI-4000.

Quadro 3 - Checklist de aderência à Norma NBC TI-01

Nr	Descrição	Aderência da Auditoria Interna da 3ª ICFEx
a) CONCEITUAÇÃO E DISPOSIÇÕES GERAIS		
a.1) Papéis de trabalho		
1.	Requisito mandatório nº 12.1.2.1	
a.2) Fraude e erros		
2.	Requisito mandatório nº 12.1.3.1	
b) NORMAS DE EXECUÇÃO DOS TRABALHOS		
b.1) Planejamento da Auditoria Interna		
3.	Requisito mandatório nº 12.2.1.1	
b.2) Riscos da Auditoria Interna		
4.	Requisito mandatório nº 12.2.2.1	
b.3) Procedimentos da Auditoria Interna		
5.	Requisito mandatório nº 12.2.3.1	
6.	Requisito mandatório nº 12.2.3.8	
b.4) Amostragem		
7.	Requisito mandatório nº 12.2.4.2	
c) NORMAS RELATIVAS AO RELATÓRIO DE AUDITORIA INTERNA		
7.	Requisito mandatório nº 12.3.2	
8.	Requisito mandatório nº 12.3.3	

Fonte: : Elaborado pelo autor a partir dos dados da pesquisa (2017).

4 RESULTADOS

Nesta seção serão apresentados os resultados da pesquisa e a análise dos dados colhidos das diferentes formas mencionadas no capítulo anterior. A primeira seção apresentará o modelo institucional da 3ª Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército, tratando da missão, subordinação e finalidade. A seção 4.2 apresentará a análise de dados e resultados da pesquisa.

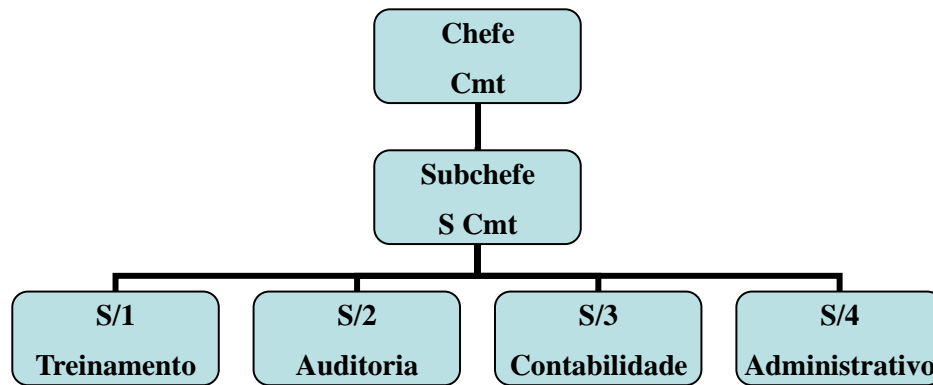
4.1 Caracterização da 3ª Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército

A 3ª Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército (3ª ICFEx) é uma Organização Militar diretamente subordinada à Secretaria de Economia e Finanças (SEF), sob a coordenação técnica da Diretoria de Contabilidade (D Cont). Por ser uma Unidade de Controle Interno pertencente ao Controle Interno Setorial do Ministério da Defesa, a 3ª ICFEx possui também uma subordinação ao Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx). Atualmente compõem seu Quadro de Cargos Previstos 32 (trinta e dois) Oficiais e 31 (trinta e uma) praças.

Possui 75 (setenta e cinco) Unidades Gestoras Vinculadas, todas situadas no Estado do Rio Grande do Sul, que somadas contam com um efetivo total aproximado de 33.000 militares e um patrimônio de bilhões de reais. Esses números têm impacto na definição da materialidade e da amostragem de auditoria. A Seção de Auditoria e Fiscalização possui 7 (sete) auditores para cumprir o Plano Anual de Atividades de Auditoria (PAAA).

A 3ª ICFEx tem a seguinte estrutura: I - Chefe; II - Subchefe; III - 1ª Seção (S/1) – Seção de Apoio Técnico e Treinamento; IV – 2ª Seção (S/2) - Seção de Auditoria e Fiscalização; V – 3ª Seção (S/3) - Seção de Contabilidade; e VI – 4ª Seção (S/4) - Seção de Apoio Administrativo. A Figura 3 apresenta o organograma da 3ª ICFEx.

Figura 3 – Organograma da Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército.



Fonte: Elaborada pelo autor a partir dos dados da pesquisa (2017).

A Seção de Treinamento (S/1) tem como principal atribuição promover estágios, treinamentos e atualizações de conhecimento para o pessoal da Inspeção e para os agentes da administração. A Seção de Auditoria (S/2) possui a responsabilidade de realizar os trabalhos de auditoria de campo, com vistas a verificar a regularidade dos atos e fatos administrativos praticados pela UG, confeccionando os relatórios de auditoria. Já a Seção de Contabilidade (S/3) tem como principal função acompanhar, por meio do SIAFI, os atos e fatos registrados contabilmente pelas UG, realizando a análise contábil e prestando orientação e apoio técnico contábil. Por fim, a Seção de Apoio Administrativo executa as atividades de pessoal, serviços gerais, movimentação, arquivo e expedição de documentos e processos internos da ICFEx.

Quanto aos objetivos institucionais, a Missão é “realizar, no âmbito das Unidades Gestoras vinculadas, a contabilidade analítica sob a coordenação técnica da Diretoria de Contabilidade (D Cont) e desenvolver atividades de auditoria e fiscalização sob a coordenação técnica do Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx).” A Visão de Futuro é “ser um referencial de excelência nas atividades de contabilidade e controle interno no âmbito da Administração Pública, visando aumentar a credibilidade da força junto a Sociedade Civil”. Os Valores Organizacionais são o Patriotismo, a Probidade, a Lealdade e o Senso do Dever. Os Princípios são a Ética, os Princípios da Administração Pública, os Princípios Fundamentais da Contabilidade e os Princípios do Controle Interno.

4.2 Análise de dados e resultados

O relatório é o principal produto da auditoria e é baseado no Manual de Auditoria do Exército. É o instrumento formal e técnico no qual constam o objetivo, as questões de auditoria, a metodologia usada, os achados, as conclusões e a proposta de encaminhamento.

Ao final de cada auditoria, o chefe da equipe de auditoria deve preparar a opinião escrita ou relatório, registrando os achados de forma adequada. O conteúdo deve ser isento de ideias vagas e ambíguas, constando somente informações respaldadas por evidências competentes e relevantes além de ser independente, imparcial, justo e construtivo. A matriz de planejamento (Quadro 3) é a ferramenta que sustentará as questões de auditoria que irão compor o elemento textual do relatório de auditoria.

Quadro 3 – Matriz de planejamento.

Questão de Auditoria	Informações requeridas	Fontes de informação	Detalhamento do procedimento	Possíveis achados

Fonte: BRASIL (2011).

A matriz de achados (Quadro 4) é a representação sintética dos resultados da auditoria, que serão desenvolvidos no relatório. É importante que haja a discussão da matriz entre os integrantes da equipe para submetê-la ao Chefe da ICFEx. Após a sua aprovação, poderá ser iniciada a redação do texto.

Quadro 4 – Matriz de possíveis achados.

Achado	Situação encontrada	Critério	Evidência	Causa	Efeitos	Encaminhamento

Fonte: BRASIL (2011).

A análise das evidências é o ponto mais importante do relatório de auditoria. Devem ser apresentadas de forma articulada, lógica e com ilustrações que facilitem a compreensão da situação encontrada. Por fim, as conclusões do relatório devem ser baseadas em afirmações resumidas e devem destacar os pontos fortes do objeto da auditoria, as principais oportunidades de melhoria de desempenho e os possíveis benefícios esperados com a implementação das recomendações do auditor interno governamental. A seguir, será apresentado o resultado do *Checklist* de aderência à norma ISSAI-4000 (Quadro 5).

Quadro 5 – Resultado do Checklist de aderência à norma ISSAI-4000

Nr	Descrição	Aderência da Auditoria Interna da 3ª ICFEx – Manual de Auditoria do Exército.
a) REQUISITOS GERAIS DA AUDITORIA DE CONFORMIDADE		
a.1) Objetividade e ética		
1.	45. O auditor deve cumprir os procedimentos relevantes relacionados à objetividade e à ética, os quais, por sua vez, devem cumprir as ISSAI relacionadas sobre objetividade e ética.	Item 8.4.
2.	48. O auditor deve ter o cuidado de manter-se objetivo para que os achados e as conclusões sejam imparciais e sejam vistos como tais por terceiros.	Item 8.4.

(continua)

Quadro 5 – Resultado do Checklist de aderência à norma ISSAI-4000 (continuação)

a.2) Risco de auditoria		
3.	52. O auditor deve realizar procedimentos para reduzir o risco de produzir conclusões incorretas a um nível aceitavelmente baixo.	Item 6.9.5.
a.3) Risco de fraude		
4.	58. O auditor deve considerar o risco de fraude durante todo o processo de auditoria, e documentar o resultado da avaliação.	Item 4.6.2.2
a.4) Julgamento e ceticismo profissionais		
5.	71. O auditor deve exercer julgamento profissional durante todo o processo de auditoria	Item 8.4.
6.	74. Se o conhecimento especializado sobre uma questão difícil ou controversa não estiver disponível na equipe de auditoria, deve ser solicitado aconselhamento profissional.	Item 8.4.
7.	77. O auditor deve exercer ceticismo profissional e manter uma mente aberta e objetiva.	Não possui aderência.
a.5) Documentação		
8.	89. O auditor deve preparar documentação de auditoria suficientemente detalhada para fornecer uma compreensão clara do trabalho realizado, da evidência obtida e das conclusões alcançadas. O auditor deve preparar a documentação de auditoria em tempo hábil, mantê-la atualizada durante a auditoria e completar a documentação das evidências que fundamentam os achados de auditoria antes do relatório de auditoria ser emitido.	Item 7.3.6.
a.6) Comunicação		
9.	96. O auditor deve se comunicar de forma eficaz com a entidade auditada e os responsáveis pela governança durante todo o processo de auditoria.	Itens 6.1.5 e 6.1.8.
10.	99. Casos de não conformidade relevantes devem ser comunicados ao nível de gerência adequado e (se aplicável) aos responsáveis pela governança. Outros assuntos significativos decorrentes da auditoria que sejam diretamente relevantes para a entidade também devem ser comunicados.	Item 2.3.3.1.
b) REQUISITOS RELACIONADOS AO PROCESSO DE PLANEJAMENTO DA AUDITORIA DE CONFORMIDADE		
b.1) Identificação do usuário e a parte responsável		
11.	101. O auditor deve identificar explicitamente o(s) usuário(s) previstos(s) e a parte responsável e considerar a implicação de seus papéis, a fim de conduzir a auditoria e comunicar-se apropriadamente.	Item 4.3.3.
b.2) Materialidade		
d) REQUISITOS RELACIONADOS A AVALIAÇÃO DA EVIDÊNCIA DE AUDITORIA E A FORMAÇÃO DE CONCLUSÕES		
12.	179. O auditor deve comparar a evidência de auditoria obtida com os critérios de auditoria definidos para desenvolver os achados de auditoria para as conclusões da auditoria.	Item 5.3.1
13.	184. Baseado nos achados da auditoria e na materialidade, o auditor deve concluir se o objeto está, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com os critérios aplicáveis.	Item 6.5.1
14.	188. O auditor deve comunicar o nível de asseguarção fornecido de forma transparente.	Não possui aderência.
e) REQUISITOS RELACIONADOS À EMISSÃO DE RELATÓRIOS		
15.	191. O auditor deve comunicar a conclusão em um relatório de auditoria. A conclusão pode ser expressa como opinião, conclusão, resposta a questões específicas de auditoria ou recomendações.	Item 6.1.5, 6.1.12 e 6.1.17.
16.	202. O auditor deve preparar um relatório baseado nos princípios de completude, objetividade, tempestividade, precisão e contraditório	Item 7.3.4, 7.3.6, 7.3.7, 7.3.8.

(continua)

Quadro 5 – Resultado do Checklist de aderência à norma ISSAI-4000 (continuação)

e.1) Estrutura do relatório – trabalho de relatório direto		
17.	210. O relatório de auditoria deve incluir os seguintes elementos (embora não necessariamente nesta ordem): a) título; b) identificação das normas de auditoria; c) sumário executivo (conforme o caso); d) descrição do objeto e do escopo (extensão e limites da auditoria); e) critérios de auditoria; f) explicação e razão para os métodos utilizados; g) achados; h) conclusões com base nas respostas a questões específicas de auditoria ou opinião; i) comentários da entidade auditada (conforme apropriado); j) recomendações (conforme apropriado).	Itens 7.4, 7.5, 7.6, 7.7, 7.8, 7.9 e 7.10.
e.2) Considerações relacionadas com a emissão de relatórios de supostos atos ilícitos		
18.	225. Na realização de auditorias de conformidade, se o auditor se deparar com casos de não conformidade que possam ser indicativos de atos ilícitos ou fraude, ele deve exercer o devido zelo profissional e cautela e comunicar esses casos ao órgão responsável. O auditor deve exercer o devido zelo para não interferir com eventuais procedimentos legais ou investigações futuras.	Itens 4.6.2.2 e 8.1.2.
f) REQUISITOS RELACIONADOS AO MONITORAMENTO		
19.	232. O auditor deve decidir monitorar as opiniões/conclusões/recomendações de casos de não conformidade no relatório de auditoria, quando apropriado.	Item 6.6.
20.	125. O auditor deve determinar a materialidade para formar uma base para o planejamento da auditoria e reavaliá-la ao longo do processo de auditoria.	Itens 5.3.2 e 5.3.3.
b.3) Ambiente de controle		
21.	131. O auditor deve ter um entendimento da entidade auditada e do seu ambiente, incluindo o controle interno da entidade, para permitir o planejamento e a execução efetivos da auditoria.	Itens 5.1.5 e 6.2.3.
b.4) Plano de auditoria		
22.	137. O auditor deve desenvolver e documentar uma estratégia de auditoria e um plano de auditoria que, juntos, descrevam como a auditoria será realizada para emitir relatórios que sejam adequados às circunstâncias, os recursos necessários para fazê-lo e o cronograma para o trabalho de auditoria.	Itens 4.1, 4.3 e 4.6.
c) REQUISITOS RELACIONADOS AOS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA PARA OBTER EVIDÊNCIA DE AUDITORIA		
c.1) Evidência de auditoria suficiente e apropriada		
23.	144. O auditor deve planejar e realizar procedimentos para obter evidência de auditoria suficiente e apropriada para formar uma conclusão com o nível de asseguarção estabelecido.	Itens 6.7.2 e 6.9.1
24.	158. O auditor deve selecionar uma combinação de técnicas de auditoria que lhe permita formar uma conclusão com o nível de asseguarção estabelecido.	Item 3.6.
c.2) Amostragem de auditoria		
25.	172. O auditor deve usar amostragem de auditoria, quando apropriado, para fornecer uma quantidade suficiente de itens para tirar conclusões sobre a população da qual a amostra é selecionada. Ao desenhar uma amostra de auditoria, o auditor deve considerar o objetivo do procedimento de auditoria e as características da população da qual a amostra será extraída.	Item 4.5.1, 4.5.2, 4.5.3

Fonte: Elaborado pelo a partir dos dados da pesquisa (2017)

A partir dos dados apresentados no Quadro 5 (Resultado do Checklist de aderência às normas ISSAI-4000), avaliou-se que o Manual de Auditoria do Exército é parcialmente aderente à norma ISSAI-4000, uma vez que o percentual de atendimento obtido quanto à presença de afirmações ou proposições face à norma foi de 92%. Os números 7 e 14 do Quadro 5 não possuem aderência pois o registro de ocorrência para o conjunto das respectivas categorias de afirmação e proposição não foram encontrados no Manual de Auditoria. Para os requisitos relacionados ao processo de planejamento da auditoria não há observações.

Com relação aos requisitos gerais, o número 7 do Quadro 5 é um requisito geral que afirma que o auditor deve exercer ceticismo profissional e manter uma mente aberta e objetiva. A proposta é a sua inclusão no item 8.4 do Manual de Auditoria. O número 8 do mesmo apêndice trata da tempestividade da confecção da documentação de auditoria. Atualmente o prazo para confecção do relatório é de até 100 (cem) dias. A proposta é a diminuição do prazo para até 70 (setenta) dias.

Para os requisitos relacionados aos procedimentos de auditoria para obter evidência, o número 17 do Quadro 5 trata da amostragem de auditoria que deve ser suficiente e apropriada. Atualmente a amostragem é reduzida, tendo em vista as diversas áreas para uma equipe de dois ou três auditores trabalharem em no máximo dois dias. Sugere-se que para ter uma amostragem suficiente e apropriada, o tempo da visita de auditoria deva ser aumentado (3 a 5 dias) ou a quantidade de auditores (4 a 5 auditores).

Com relação aos requisitos de avaliação das evidências e formação da conclusão, o número 20 (Quadro 5) diz que o auditor deve comunicar o nível de asseguração (razoável ou limitada) fornecido de forma transparente. A proposta é a inclusão no item 5.3 do Manual de Auditoria.

Já para os requisitos de emissão de relatórios (número 23 do Quadro 5) sugere-se incluir no Manual de Auditoria a Metodologia da Política de Gestão de Riscos do Exército Brasileiro, conforme a Portaria nº 222-EME, de 5 de julho de 2017. No tocante ao número 24, que aborda os procedimentos adotados em casos de atos ilícitos ou fraudes, sugere-se uma capacitação dos auditores em fraudes e a inclusão de um capítulo especial sobre fraudes no Manual de Auditoria.

Por fim, para os requisitos de monitoramento, sugere-se que as visitas de auditoria sejam realizadas anualmente em todas as Unidades Gestoras. Normalmente, o monitoramento é feito na próxima visita de auditoria. Tendo em vista questões de restrições orçamentárias e de pessoal, algumas Unidades Gestoras não são auditadas anualmente.

A partir dos dados apresentados no Quadro 6 (Resultado do *Checklist* de aderência às normas NBC TI-01), avaliou-se que o Manual de Auditoria do Exército é totalmente aderente à norma, uma vez que todos os requisitos da NBC TI 01 foram encontrados no Manual de Auditoria, perfazendo uma aderência de 100% entre as duas normas. Observa-se que há oportunidades de melhoria a serem implementadas. A proposta de revisão seria para os números 4 e 7 (Quadro 6) do checklist. Com relação aos requisitos relacionados à conceituação e disposições gerais não há observações. A seguir será apresentado o Quadro 6.

Quadro 6 – Resultado do Checklist de aderência à norma NBC TI-01.

Nr	Descrição	Aderência da Auditoria Interna da 3ª ICFEEx
a) CONCEITUAÇÃO E DISPOSIÇÕES GERAIS		
a.1) Papéis de trabalho		
1.	12.1.2.1 –A Auditoria Interna deve ser documentada por meio de papéis de trabalho, elaborados em meio físico ou eletrônico, que devem ser organizados e arquivados de forma sistemática e racional.	Item 4.4.
a.2) Fraude e erros		
2.	12.1.3.1-A Auditoria Interna deve assessorar a administração da entidade no trabalho de prevenção de fraudes e erros, obrigando-se a informá-la, sempre por escrito, de maneira reservada, sobre quaisquer indícios ou confirmações de irregularidades detectadas no decorrer de seu trabalho.	Item 4.6.2.2
b) NORMAS DE EXECUÇÃO DOS TRABALHOS		
b.1) Planejamento da Auditoria Interna		
3.	12.2.1.1 – O planejamento do trabalho da Auditoria Interna compreende os exames preliminares das áreas, atividades, produtos e processos, para definir a amplitude e a época do trabalho a ser realizado, de acordo com as diretrizes estabelecidas pela administração da entidade.	Capítulo IV.
b.2) Riscos da Auditoria Interna		
4.	12.2.2.1–A análise dos riscos da Auditoria Interna deve ser feita na fase de planejamento dos trabalhos; estão relacionados à possibilidade de não se atingir, de forma satisfatória, o objetivo dos trabalhos. Nesse sentido, devem ser considerados, principalmente, os seguintes aspectos: a) a verificação e a comunicação de eventuais limitações ao alcance dos procedimentos da Auditoria Interna, a serem aplicados, considerando o volume ou a complexidade das transações e das operações; b) a extensão da responsabilidade do auditor interno no uso dos trabalhos de especialistas.	Item 4.6.
b.3) Procedimentos da Auditoria Interna		
5.	12.2.3.1 – Os procedimentos da Auditoria Interna constituem exames e investigações, incluindo testes de observância e testes substantivos, que permitem ao auditor interno obter subsídios suficientes para fundamentar suas conclusões e recomendações à administração da entidade.	Itens 3.5 e 3.6.
6.	12.2.3.8 –No trabalho da Auditoria Interna, quando aplicável, deve ser examinada a observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, das Normas Brasileiras de Contabilidade e da legislação tributária, trabalhista e societária, bem como o cumprimento das normas reguladoras a que estiver sujeita a entidade.	Item 1.2.
b.4) Amostragem		
7.	12.2.4.2– Ao usar método de amostragem, estatística ou não, deve ser projetada e selecionada uma amostra que possa proporcionar evidência de auditoria suficiente e apropriada.	Item 4.5.
c) NORMAS RELATIVAS AO RELATÓRIO DE AUDITORIA INTERNA		
9.	12.3.2 – O relatório da Auditoria Interna deve abordar, no mínimo, os seguintes aspectos: a) o objetivo e a extensão dos trabalhos; b) a metodologia adotada; c) os principais procedimentos de auditoria aplicados e sua extensão; d) eventuais limitações ao alcance dos procedimentos de auditoria; e) a descrição dos fatos constatados e as evidências encontradas; f) os riscos associados aos fatos constatados; e g) as conclusões e as recomendações resultantes dos fatos constatados.	Item 6.1.
10.	12.3.3–O relatório da Auditoria Interna deve ser apresentado a quem tenha solicitado o trabalho ou a quem este autorizar, devendo ser preservada a confidencialidade do seu conteúdo.	Itens 8.1.4.3 e 8.4.

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados da pesquisa (2017).

Para as normas de execução dos trabalhos, o número 4 do Apêndice B trata dos riscos da Auditoria Interna. Sugere-se incluir no item 4.6 do Manual de Auditoria a Metodologia da Política de Gestão de Riscos do Exército Brasileiro, conforme a Portaria nº 222-EME, de 5 de julho de 2017.

Por fim, para as normas relativas ao relatório de auditoria interna sugere-se a revisão do número 7 (Apêndice B). Ele trata da amostragem de auditoria que deve ser suficiente e apropriada. Atualmente a amostragem é reduzida, tendo em vista as diversas áreas de análise para uma equipe de dois ou três auditores trabalharem em no máximo dois dias. Sugere-se que para ter uma amostragem suficiente e apropriada, o tempo da visita de auditoria deva ser aumentado (3 a 5 dias) ou a quantidade de auditores (4 a 5 auditores).

As oportunidades de melhoria apresentadas neste estudo estão alinhadas com o estudo de Montenegro e Celente (2016), que também concluíram em seu estudo que as sugestões de melhoria vão ao encontro da abrangência do conceito de auditoria no setor público descrito por diversos organismos internacionais, cuja essência preconiza que essa modalidade de auditoria permite avaliar a eficácia, eficiência e a economicidade das atividades e programas governamentais (MONTENEGRO; CELENTE, 2016).

O Manual de Auditoria possui 32 (trinta e duas) afirmações e proposições nas respectivas categorias dos 34 (trinta e quatro) requisitos analisados nas duas normas (ISSAI-4000 e NBC TI-01), perfazendo um total de 94% de aderência. Por sua vez, foram avaliados como não aderentes 2 (dois) requisitos para os quais o registro de ocorrência para o conjunto das respectivas categorias de afirmação e proposição não foram encontrados no Manual de Auditoria.

Há um alinhamento com a pesquisa feita por Monteiro (2016), que afirmou que a 3ª ICFEx possui uma metodologia de trabalho própria, baseada no Manual de Auditoria do EB, estruturada em processos padronizados que foram certificados com o Prêmio Gaúcho de Qualidade e Produtividade. O planejamento institucional para as atividades de auditoria é sistematizado, conforme previsto no Manual de Auditoria do EB, por meio do Plano Anual de Atividades de Auditoria (PAAA), tendo por base modelos de papéis de trabalho para cada área auditada. (MONTEIRO, 2016).

Como boas práticas e oportunidade de melhoria cito que há duas ferramentas de Tecnologia da Informação (TI) que podem ser consideradas como boas práticas adotadas pelo CCIEx: O Sistema de Acompanhamento da Gestão (SAG) e o Sistema de Auditoria Interna do Exército Brasileiro (SIAUDI-EB). Ressalta-se que tais ferramentas se constituem como forma eficiente e tempestiva para que os auditores colem evidências de auditoria.

O SAG é uma ferramenta de Tecnologia da Informação que o usuário autorizado realiza consultas para obter informações consolidadas sobre os registros contábeis de determinada UG no Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), uma ferramenta que cruza dados com a finalidade de aproximar a “amostra” de auditoria ao valor total da população auditada (riscos da amostragem). O SAG implementou algumas técnicas de auditoria assistidas por computador.

O SIAUDI-EB está sendo concebido com o objetivo de atender às crescentes demandas do Sistema de Controle Interno do Comando do Exército, proporcionando à Força uma ferramenta informatizada para aperfeiçoar a sua governança. O SIAUDI-EB está vinculado aos objetivos estratégicos de intensificar o uso de soluções de infraestrutura de tecnologia da informação nos trabalhos de gerir auditoria e fiscalização, aperfeiçoar os processos de gerir auditoria e fiscalização e contribuir para o aperfeiçoamento da governança do Exército Brasileiro.

Com relação às oportunidades de melhoria, destacam-se a necessidade de se explicitar no Manual de Auditoria o requisito geral relativo ao aspecto comportamental que o auditor deve ter ceticismo profissional e manter uma mente aberta e objetiva e o requisito relacionado a avaliação da evidência de auditoria e a formação de conclusões que o auditor deve comunicar ao auditado o nível de asseguarção da auditoria (razoável ou limitada).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve como objetivo analisar qualitativamente a aderência da Auditoria Interna Governamental de uma Unidade Militar às normas NBC TI-01 e ISSAI-4000. A pesquisa concluiu que a Auditoria Interna Governamental executada pela 3ª Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército possui uma boa aderência às Normas ISSAI 4000 e NBC TI 01. Houve uma aderência em 94% dos itens analisados. Os itens que tratam da amostragem, análise de riscos, nível de asseguarção da auditoria, ceticismo profissional, monitoramento e prazo de entrega do relatório necessitam de uma revisão. Há oportunidades de melhoria a serem implementadas nos relatórios de auditoria de conformidade. Elas poderão ser alcançadas nos próximos exercícios financeiros, tendo em vista as recentes portarias do Comando do Exército versando sobre a política e a metodologia de gestão de riscos.

A primeira limitação do estudo refere-se ao fato de que nem todas as Unidades Gestoras Vinculadas da 3ª ICFEx foram pesquisadas. Assim, ainda que a população do estudo seja relevante, levando-se em conta os relatórios que são gerados em cada ano, que foram 50

(cinquenta) em 2017, os resultados retrataram a realidade circunscrita a essa população, não se podendo inferir para as demais unidades do Comando do Exército, nem para a administração pública do Governo Federal, nem para as unidades das demais esferas de governo. A segunda limitação do estudo foi um único período analisado, ou seja, apenas o ano de 2017.

Considerando que esta pesquisa foi limitada à Auditoria Interna de uma Unidade Militar do Exército Brasileiro, sugere-se sua ampliação às publicações realizadas em outros órgãos da Administração Pública brasileira. Outra proposta seria analisar a estrutura de Controles Internos da Marinha do Brasil e da Força Aérea Brasileira.

O estudo pode ser direcionado para o governo e para a universidade. Em se tratando de governo, poderá auxiliar em um decréscimo dos índices das práticas de irregularidades administrativas, com um melhor aproveitamento dos créditos orçamentários e um crescimento da confiabilidade da população, através da redução dos gastos públicos e da melhoria dos serviços oferecidos. Para a universidade, o estudo poderá contribuir para futuras pesquisas científicas sobre o assunto, bem como a exploração de um tema relevante na área de concentração: Auditoria Interna.

A Auditoria Interna Governamental deve ser modelada para aprimorar a execução das políticas públicas e a atuação das Organizações Militares que as gerenciam, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e aperfeiçoar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controles e governança.

Pelo exposto, conclui-se que a atividade de Auditoria Interna Governamental se reveste de suma importância para a Contabilidade Pública e para a sociedade brasileira porque possui como objetivos principais salvaguardar o patrimônio público, acompanhar os projetos, atividades, ações e programas de governo e antecipar-se, preventivamente, a erros e fraudes.

REFERÊNCIAS

BARBOZA, Artur Albino. **Adoção dos padrões internacionais de contabilidade pública no Exército Brasileiro na percepção dos membros de suas setoriais contábeis**. São Leopoldo: UNISINOS, 2017. 119 f.: il. Dissertação (Mestrado) – Universidade do Vale dos Sinos, Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, São Leopoldo, RS, 2017.

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

BRASIL. **3ª Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército Brasileiro**. Disponível: <http://www.3icfex.eb.mil.br/>. Acesso: 03 mai. 2017.

BRASIL **Centro de Controle Interno do Exército**. Disponível em: <http://www.cciex.eb.mil.br/>. Acesso: 01 nov. 2017.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso: 2 mai. 2017.

BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. Instrução Normativa nº 3, de 09 de junho de 2017. **Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, que estabelece os princípios, as diretrizes e os requisitos fundamentais para a prática profissional da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília, 2017.

BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. Instrução Normativa nº 8, de 06 de dezembro de 2017. **Aprova o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, que estabelece os princípios, as diretrizes e os requisitos fundamentais para a prática profissional da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília, 2017.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências**. Brasília, 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em 1 mai. 2017.

BRASIL. Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001. **Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências**. Brasília, 2001.

BRASIL. Portaria nº 018-Cmt Ex, de 17 de janeiro de 2013. **Aprova o MANUAL DE AUDITORIA (EB 10-MT-13.001)**. 1ª edição. MINISTÉRIO DA DEFESA. EXÉRCITO BRASILEIRO. Brasília, 2013.

BRASIL. Portaria nº 050-Cmt Ex, de 10 de fevereiro de 2003. **Aprova o Regulamento das Inspeções de Contabilidade e Finanças do Exército (R-29)**. MINISTÉRIO DA DEFESA. EXÉRCITO BRASILEIRO. Brasília, 2003.

BRASIL. Portaria nº 465-Cmt Ex, de 17 de maio de 2017. **Aprova a Política de Gestão de Riscos do Exército Brasileiro (EB10-P-01.004)**. 1ª edição. MINISTÉRIO DA DEFESA. EXÉRCITO BRASILEIRO. Brasília, 2017.

BRASIL. Portaria nº 222-EME, de 5 de junho de 2017. **Aprova a Metodologia da Política de Gestão de Riscos do Exército Brasileiro (EB20-D-07.089)**. 1ª edição. MINISTÉRIO DA DEFESA. EXÉRCITO BRASILEIRO. Brasília, 2017.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **ISSAI 4000 – Norma para auditoria de conformidade em português**. Disponível em: <http://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais/>. Acesso: 28 out. 2017.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução CFC nº 986/03. **Aprova a NBC TI 01 – Da Auditoria Interna**. Brasília, 2003.

DA COSTA, Prof. Dr. Fábio Moraes; HARTWIG, Gilmar. Adoção dos novos padrões de contabilidade na administração pública sob a perspectiva do ativo imobilizado: estudo de caso do processo de convergência no Governo do Estado do Espírito Santo. **Revista Brasileira de Contabilidade**, [S.l.], n. 226, p. 10-23, ago. 2017. ISSN 2526-8414. Disponível em: <<http://www.rbcdigital.org.br/index.php/rbc/article/view/1597>>. Acesso em: 01 dez. 2017.

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

INTOSAI. *International Organization of Supreme Audit Institutions. Fundamental Principles of Public-Sector Auditing (ISSAI 100)*. Disponível em: <http://www.issai.org/media/69909/issai-100-english.pdf>. Acesso em: 28 out. 2017.

INTOSAI. *International Organization of Supreme Audit Institutions. Normas INTOSAI*. Disponível em: <http://www.intosai.org>. Acesso em: 28 out. 2017.

JUND, S. (2007). **Auditoria: Conceitos, Normas, Técnicas e Procedimentos**. Teoria e 950 questões (9ª ed.). Rio de Janeiro: Elsevier.

MONTEIRO, Alexandre Fernandes et al. Gestão Do Capital Intelectual: Estudo de Caso em uma Unidade de Auditoria do Exército Brasileiro. **REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL - Universidade Federal do Rio Grande do Norte - ISSN 2176-9036**, [S.l.], v. 8, n. 2, p. 190-212, abr. 2016. ISSN 2176-9036. Disponível em: <<https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/7983/6400>>. Acesso em: 12 jan. 2018.

MONTENEGRO, Tânia Menezes; CELENTE, André Luiz Igreja. A Auditoria do Setor Público como Instrumento de Accountability - Estudo de Caso na Marinha do Brasil. **Revista de Gestão e Projetos - GeP**, [S.l.], v. 7, n. 3, p. 29-47, dec. 2016. ISSN 2236-0972. Disponível em: <<http://revistagep.org/ojs/index.php/gep/article/view/345>>. Acesso em: 12 jan. 2018. doi:<http://dx.doi.org/10.5585/10.5585>

NETO, Antônio Alves de Carvalho, FREITAS, Carlos Alberto Sampaio de, CRUZ, Ismar Barbosa, AKUTSU, Luiz; Coordenador: Antonio Alves de Carvalho Neto. **PROAUDI - Tribunal de Contas da União-Brasil. Auditoria governamental / Tribunal de Contas da União.** Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2011.

PETER, Maria da Glória Arrais, MACHADO, Marcus Vinicius Veras. **Manual de auditoria governamental.** 1. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

SILVA, Climério Santana da. **As contribuições da auditoria interna como suporte ao administrador público na execução do orçamento: um estudo em unidades gestoras da Amazônia ocidental vinculadas ao comando do exército.** Manaus: UFAM, 2008. 148 f.; il. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) – Universidade Federal do Amazonas, 2008.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade forense: princípios e fundamentos.** São Paulo: Atlas, 2012.

ANEXOS

ANEXO A – Descrição dos itens do Manual de Auditoria do Exército Brasileiro citados nos Apêndices A e B.

1.2 LEGISLAÇÃO DE REFERÊNCIA

1.2.1 Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000 (dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal).

1.2.2 Instrução Normativa nº 01-SFC, de 6 de abril de 2001 (define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal).

1.2.3 Normas do TCU.

1.2.4 Normas de Auditoria expedidas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

1.2.5 Legislação correlata expedida pelo Exército Brasileiro.

2.3.3.1 Constar, quando for o caso, nos citados relatórios, o registro das irregularidades, enfatizando se houve, ou não, a ocorrência de dano ao Erário. Neste caso, a ICFEx adotará as providências cabíveis, destacando no ofício de encaminhamento a natureza e o vulto do referido dano.

3.6 TÉCNICAS DE AUDITORIA

3.6.1 ANÁLISE DOCUMENTAL – Consiste no exame de processos, atos formalizados e documentos avulsos.

3.6.2 CONFERÊNCIA DE CÁLCULOS – Consiste na revisão das memórias de cálculos ou na confirmação de valores por meio do cotejamento de elementos numéricos correlacionados, de modo a constatar a adequação dos cálculos apresentados.

3.6.3 CONFIRMAÇÃO EXTERNA – Consiste na verificação da fidedignidade das informações obtidas internamente junto às fontes externas ao auditado. Uma das técnicas é a circularização das informações com a finalidade de obter confirmações em fonte diversa da origem dos dados.

3.6.4 CORRELAÇÃO DAS INFORMAÇÕES OBTIDAS – Consiste no cotejamento de informações obtidas de fontes independentes, autônomas e distintas, no interior da própria unidade organizacional auditada. Essa técnica procura a consistência mútua entre diferentes amostras de evidência.

3.6.5 CORTE DAS OPERAÇÕES OU CUT-OFF – Consiste no corte interruptivo das operações ou transações para apurar, de forma seccionada, a dinâmica de um procedimento. Representa a “fotografia” do momento chave de um processo.

3.6.6 EXAME DOS REGISTROS – Consiste na verificação dos registros constantes de controles regulamentares, relatórios sistematizados, mapas e demonstrativos formalizados, elaborados de forma manual ou por sistemas informatizados. A técnica pressupõe a verificação desses registros em todas as suas formas.

3.6.7 INDAGAÇÃO ESCRITA OU ORAL – Consiste no uso de entrevistas e questionários junto aos agentes administrativos da unidade organizacional auditada, para a obtenção de dados e informações.

3.6.8 INSPEÇÃO FÍSICA – Consiste no exame usado para testar a efetividade dos controles internos administrativos, particularmente daqueles relativos à segurança de quantidades físicas ou qualidade de bens tangíveis. A evidência é coletada sobre itens tangíveis

CAPÍTULO IV

PLANEJAMENTO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA

4.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

4.1.1 O planejamento é uma etapa fundamental para o sucesso do trabalho do auditor, sendo imprescindível que seja alocado o tempo adequado para sua realização. A tentativa de abreviar o tempo destinado ao planejamento muitas vezes redundando em problemas na execução, que provocarão acréscimo no tempo total de realização do trabalho, além de repercussões negativas em sua qualidade.

4.1.2 O CCIEx e as ICFEx, na fase de planejamento, contarão com recursos externos nos casos em que se verificar a necessidade de conhecimentos adicionais ou outro domínio de técnicas, matérias e metodologias.

4.2 VARIÁVEIS BÁSICAS As variáveis básicas a serem utilizadas pelo sistema de controle interno são:

4.2.1 MATERIALIDADE – Refere-se ao montante de recursos orçamentários ou financeiros alocados por uma gestão, em um específico ponto de controle (unidade organizacional, sistema, área, processo de trabalho, programa de governo ou ação) objeto dos exames pelos auditores. Essa abordagem leva em consideração o caráter relativo dos valores envolvidos.

4.2.2 RELEVÂNCIA – Refere-se à importância relativa ou papel desempenhado por uma determinada questão, situação ou unidade organizacional, existentes em um dado contexto.

4.2.3 CRITICIDADE – Representa o quadro de situações críticas efetivas ou potenciais a serem controladas, identificadas em uma determinada unidade organizacional ou programa de governo. Trata-se, entre outros, da composição dos elementos referenciais de vulnerabilidade, das fraquezas e dos pontos de controle com riscos operacionais latentes. Deve-se levar em consideração o valor relativo de cada situação indesejada. A criticidade é, ainda, a condição imprópria, por não conformidade às normas internas, por ineficácia ou por ineficiência de uma situação de gestão. Expressa a não aderência normativa e os riscos potenciais a que estão sujeitos os recursos utilizados. Representa o perfil organizado, por área, dos pontos fracos de uma unidade organizacional.

4.2.4 O planejamento anual das atividades do SisCIEEx será consolidado no PAAA.

4.3.3 Na sua estruturação, deverão ser observados, além do aspecto de padronização, outras variáveis a seguir delineadas, dependendo das condições técnico-operacionais para o atendimento pleno de todos os itens focados: a) sistema organizacional a ser auditado; b) áreas envolvidas; c) período; d) objetivos da auditoria; e) equipe de auditores; f) símbolos (“check-mark”); g) QACI; h) conceituação dos auditores; e i) observações dos auditores.

4.4 A etapa de monitoramento destina-se a acompanhar se as providências adotadas pelo auditado em resposta às recomendações e determinações do Centro de Controle Interno do Exército (CCIEx) ou da Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército (ICFEx) estão sendo implementadas.

4.5.1 O método de amostragem é aplicado como forma de viabilizar a realização de ações do CCIEx e das ICFEx em situações onde o objeto alvo da ação se apresenta em grandes quantidades e/ou se distribui de maneira bastante pulverizada.

4.5.2 A amostragem é também aplicada em função da necessidade de obtenção de informações em tempo hábil, nos casos em que a ação, na sua totalidade, torna-se impraticável ou até mesmo inviável em termos de custo/benefício.

4.5.3 O auditor, ao recorrer a uma amostra, reduzirá a população a dimensões menores, sem perda das características essenciais.

4.6 AVALIAÇÃO E NATUREZA DOS RISCOS

A avaliação do risco, durante a fase do planejamento da auditoria, destina-se à identificação de áreas e sistemas relevantes a serem auditados.

4.6.2.2 A busca de fraudes, apesar de não ser o objetivo primordial das unidades de controle interno, deve levar o auditor a estar consciente da possibilidade de se defrontar com tais ocorrências. Compete-lhe, em consequência, informar o fato ao chefe da equipe de auditoria para as providências pertinentes, quando surgirem claros indícios de fraudes.

5.1.5 Um necessário ambiente de controle no Comando do Exército, fomentado pelas atitudes e ações dos gestores, inclui: a) valores éticos compartilhados; b) estrutura organizacional; c) delegação de competência; d) política e prática da gestão de pessoas; e) competência técnica dos profissionais; e f) canais de comunicação capazes de dar à gestão informações adequadas e fidedignas.

5.3.1 É a informação que o auditor precisa obter para registrar, na minuta do relatório, suas constatações, também denominadas de achados de auditoria, os quais servirão para a sustentação das conclusões da equipe. As conclusões da equipe somente se justificam se amparadas pelo suporte de evidências que devem atender a determinados requisitos/atributos de validade: a) serem suficientes (permitir a terceiros que cheguem às mesmas conclusões do auditor); b) serem relevantes ou pertinentes; e c) serem adequadas ou fidedignas (obtidas mediante a aplicação de um procedimento aceito profissionalmente).

5.3.2 O critério da materialidade indica que o processo de seleção deve levar em consideração os valores envolvidos no objeto de auditoria, pois a auditoria deve produzir benefícios significativos.

5.3.3 O volume de recursos disponíveis no orçamento é indicador de materialidade. No entanto, em ambientes orçamentários, nos quais existe grande diferença entre o orçado, o contratado e o pago, o exame dos valores envolvidos em cada uma dessas fases da despesa pode ser necessário.

6.1.5 O auditor deverá ser hábil no relacionamento com as pessoas e no processo efetivo de comunicação, além de manter relações respeitadas com os auditados.

6.1.8 O auditor, ao estabelecer a comunicação, verbal ou escrita, deve atentar para que a informação seja: a) real, adequada e convincente, proporcionando o entendimento pelo receptor; b) competente e de confiança, obtida por meio de técnicas de auditoria; c) relevante e que dê suporte as constatações e recomendações de auditoria; e d) útil e ajude a unidade organizacional a atingir seus objetivos e resultados.

6.1.12 As conclusões devem estar coerentes e ajustadas ao conteúdo do relatório.

6.1.17 A apresentação das conclusões e recomendações será realizada em reunião de encerramento dos trabalhos com os gestores. A citada reunião minimizará a possibilidade de mal entendidos ou incompreensões sobre os fatos, dando, inclusive, a oportunidade ao auditado para se manifestar.

6.2.3 O levantamento de informações pode ser estruturado da seguinte forma: a) em relação ao objeto e seu contexto: 1. Objetivos (gerais ou parciais dependendo da extensão do trabalho); 2. Estratégias de atuação (ações desenvolvidas, metas fixadas, procedimentos e recursos empregados); 3. Estrutura organizacional (linhas de subordinação e de assessoramento e relação com as atividades desenvolvidas); e 4. Principais itens de custo e despesa (histórico da execução orçamentária).

6.5.1 Critérios de auditoria são padrões de desempenho utilizados para medir a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade do objeto de auditoria. Da comparação entre o critério e a situação existente (condição) são gerados os achados de auditoria. Portanto, o critério representa a expectativa razoável e fundamentada do que “deveriam ser”, as melhores práticas em relação às quais o desempenho é comparado ou avaliado.

6.6 MONITORAMENTO DE AUDITORIA O CCIEx e as ICFEx efetuarão o acompanhamento para se certificarem de que as recomendações às unidades organizacionais auditadas, propostas nos Relatórios de Auditoria e nas Notas Técnicas, foram efetivamente implementadas ou se os gestores responsáveis aceitaram o risco por não adotá-las. Este monitoramento:

a) tem por finalidade básica desenvolver metodologias, corrigir desvios e garantir os objetivos previstos, constituindo-se em processo usado como orientação, desenvolvimento das equipes e aprimoramento dos trabalhos; e b) deve contribuir para o alcance dos objetivos

estabelecidos pelo Sistema de Controle Interno do Comando do Exército. O objetivo é identificar e localizar as falhas ou distorções existentes no planejamento, na execução e na comunicação dos resultados, para que sejam implementadas as devidas correções.

6.7.2 A etapa de execução consiste na obtenção de evidências apropriadas e suficientes para respaldar os achados e conclusões da auditoria.

6.9.1 Evidências são informações obtidas durante a auditoria e usadas para fundamentar os achados. O conjunto de achados irá respaldar as conclusões do trabalho. A equipe deve esforçar-se para obter evidências de diferentes fontes e de diversas naturezas, porque isso fortalecerá as conclusões. A quantidade e o tipo de evidências são importantes para atender aos objetivos e ao plano de auditoria de forma adequada. Para tanto, é necessário que as evidências tenham alguns atributos.

6.9.5 **SUFICIÊNCIA** – a quantidade e a qualidade das evidências obtidas devem garantir que os achados, conclusões, recomendações e determinações da auditoria estão bem fundamentados. É importante lembrar que a quantidade de evidências não substitui a falta dos outros atributos (validade, confiabilidade e relevância). Quanto maior a materialidade do objeto, o risco de auditoria e o grau de sensibilidade do auditado a determinado assunto, maior será a necessidade de evidências mais robustas. A existência de auditorias anteriores também indica essa necessidade.

7.3.4 **EXATIDÃO** – Consiste em garantir que todas as informações apresentadas sejam precisas e corretamente registradas. Exatidão é indispensável para assegurar que o relatório seja crível e confiável. Uma imprecisão no relatório pode lançar dúvida sobre a validade de todo o trabalho e desviar a atenção de pontos importantes. Exatidão, também, significa que sejam descritos corretamente o escopo e a metodologia, bem como apresentados os achados e conclusões de forma consistente. Imprecisões podem prejudicar a imagem do CCIEx e da ICFEx.

7.3.6 **TEMPESTIVIDADE** – Consiste em cumprir o prazo previsto para a elaboração do relatório, sem comprometer a qualidade. O relatório deve conter informação atualizada para que possa subsidiar as UG, as entidades vinculadas e o Fex, no aperfeiçoamento de sua gestão. O teor da informação deve, portanto, agregar valor. O descumprimento de prazos prejudica a supervisão do SisCIEEx, a rapidez na implementação das medidas sugeridas e o encaminhamento processual.

7.3.7 **OBJETIVIDADE** – Consiste em produzir um texto imparcial e equilibrado. Considerando o princípio da objetividade, devem ser observados os aspectos nominados a seguir: a) os achados e o relatório devem estar baseados nas evidências obtidas; b) os fatos relevantes não devem ser excluídos e nem pequenas falhas devem ser exageradas; c) as explicações sempre deverão ser solicitadas e criticamente avaliadas; d) a linguagem utilizada deve ser isenta de qualquer conotação tendenciosa ou ambígua; e) os achados negativos e os fatos positivos devem ser apontados; f) as fragilidades e os achados críticos devem ser apresentados de modo a induzir à devida correção; e g) o relatório deve ser redigido de forma impessoal.

7.3.8 **COMPLETUDE** – Consiste em apresentar toda a informação e argumentos necessários para satisfazer os objetivos da auditoria, permitir a correta compreensão das situações relatadas e registrar todos os elementos necessários à composição do relatório. As relações entre objetivos, critérios, achados e conclusões precisam ser expressas de forma clara e completa.

7.4 COMPONENTES DO RELATÓRIO DE AUDITORIA

7.4.1 O principal instrumento de apoio à elaboração do relatório de auditoria é a matriz de achados. Ela é a representação sintética dos resultados da auditoria, que serão desenvolvidos no relatório. Daí a importância de discussão da matriz entre os integrantes da equipe para

submetê-la ao Chefe do CCIEx ou da ICFEx. Após a sua aprovação, poderá ser iniciada a redação do texto.

7.4.2 O relatório de auditoria divide-se em elementos pré-textuais, texto e pós-textuais. Os elementos pré-textuais são: folha de rosto, resumo, lista de siglas, lista de figuras, lista de tabelas e sumário. O texto compõe-se de: introdução, visão geral, capítulos principais, análise dos comentários do gestor, conclusão e proposta de encaminhamento. Os elementos pós-textuais são: apêndices, referências e glossário.

7.4.3 O texto deve ser dividido em capítulos, e estes, em subtítulos. Seção é o nome genérico de qualquer uma das partes em que se divide o texto de um documento. Os parágrafos do texto devem ser numerados sequencialmente, a partir da introdução, sem desdobramento por número de capítulo. A numeração dos subtítulos é constituída pelo número do capítulo a que pertencem seguida de ponto e do número que lhe foi atribuído na sequência do assunto.

7.5 INTRODUÇÃO DO RELATÓRIO

7.5.1 A introdução é a parte inicial do texto e deve conter os elementos necessários para situar o tema da auditoria, conforme aspectos a seguir: a) identificação simplificada do objeto de auditoria. Os detalhes são apresentados na visão geral; b) antecedentes, que contemplam as razões que originaram a auditoria, a decisão que a autorizou e a existência de fiscalizações anteriores no mesmo objeto; c) objetivos e escopo da auditoria, onde devem claramente ser enunciados os objetivos gerais, específicos e os limites do trabalho, indicando os sistemas ou aspectos que foram auditados, bem como a justificativa de se ter adotado a abordagem descrita; d) critérios que devem conter padrões gerais utilizados para emitir opinião sobre o desempenho do objeto de auditoria; e e) metodologia, que compreende os aspectos empregados na coleta e na análise dos dados. A metodologia deve ser exposta resumidamente e, se for o caso, detalhada em anexos.

7.5.2 Opcionalmente, poderá ser acrescentado um parágrafo ao final da introdução, para descrever a forma de organização do relatório.

7.6 VISÃO GERAL Na visão geral descrevem-se as características do objeto, que são necessárias para a compreensão do relatório. Estas informações dependem dos objetivos da auditoria.

7.7 CAPÍTULOS PRINCIPAIS

7.7.1 Os capítulos principais compõem-se do relato articulado e argumentado sobre os achados de auditoria. Devem ser apresentados em ordem decrescente de relevância, podendo, também, organizar o texto a partir dos temas mais gerais para os mais específicos.

7.7.2 O ponto crucial do relatório é a análise das evidências. Devem ser apresentadas de forma lógica, articulada e com ilustrações que facilitem a compreensão da situação encontrada.

7.7.3 Os subtítulos devem conter as conclusões referentes ao ponto tratado e as conclusões são afirmativas relacionadas com o objetivo da investigação, deduzidas da análise das evidências em contraste com os critérios.

7.8 ANÁLISE DOS COMENTÁRIOS DO GESTOR

7.8.1 O auditado deve ter oportunidade de conhecer o relatório preliminar de auditoria antes que ele seja tornado público. Dessa forma, os auditados podem manifestar por escrito os seus comentários, no prazo estipulado pelo CCIEx ou pela ICFEx.

7.8.2 Caso as novas informações e argumentos do auditado sejam oportunas, devem ser considerados na elaboração do relatório final.

7.9 CONCLUSÃO DO RELATÓRIO

As conclusões são afirmações sintéticas e devem destacar de forma equilibrada os pontos fortes do objeto da auditoria, as principais oportunidades de melhoria de desempenho e os possíveis benefícios esperados.

7.10 PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO

7.10.1 As propostas de encaminhamento são recomendações e determinações que a equipe de auditoria demonstra serem necessárias e que contribuirão para sanar alguma deficiência identificada na auditoria. Devem ter correspondência clara com os achados e serem baseadas nas causas desses achados; além de destacar as propostas mais importantes.

7.10.2 É importante que as propostas sejam exequíveis, agreguem valor e tenham relação com os objetivos da auditoria. Servirão de subsídio na elaboração do plano de ação dos gestores, no monitoramento da implementação das deliberações e na quantificação dos seus efeitos. Por essas razões, a equipe deve formular o número estritamente necessário de propostas que contemplem a correção das principais deficiências identificadas.

8.1.2 É recomendável que o auditor tenha conhecimento sobre espécies de fraudes detectadas nas UG, entidades vinculadas e Fex, com o objetivo de identificar outras situações análogas. O auditor não possui a mesma habilitação que um profissional qualificado para a identificação de fraudes. Por este motivo, os procedimentos de auditoria interna por si só, mesmo quando executados com zelo profissional, podem não ser suficientes para sua detecção.

8.1.4.3 O auditor deverá ser prudente e discreto na utilização e proteção da informação obtida no desempenho de suas atividades, a qual somente será divulgada com a devida autorização ou em caso de obrigação legal ou profissional. Ao ser investido na atividade de auditoria, compete ao auditor assinar o Termo de Objetividade e de Confidencialidade.

8.4 ASPECTOS COMPORTAMENTAIS DO AUDITOR

Convém reiterar que o auditor, no desempenho de suas atividades, deverá observar os aspectos comportamentais, a seguir listados:

- a) o respeito aos direitos dos implicados e do pessoal envolvido, notadamente no que se refere à preservação da reputação das pessoas e da Instituição;
- b) os princípios relevantes na prática de auditoria, ou seja, integridade, objetividade, confidencialidade e competência;
- c) os princípios básicos de relações humanas e, por consequência, a manutenção de relações cordiais com os auditados;
- d) a manutenção de atitude de independência que assegure a imparcialidade de seu julgamento no exercício de suas atividades profissionais;
- e) a comunicação formal ao titular da auditoria interna sobre qualquer ato ou fato irregular levado ao seu conhecimento e que apresente evidência concreta de sua veracidade, sob pena de omissão; e
- f) a agregação do máximo valor ao desenvolvimento dos trabalhos do grupo, observando, entre outros, os seguintes aspectos:
 - 1) comportamento ético – deve ter sempre presente que, na condição de integrante da Administração Pública Federal, ele se obriga a proteger os interesses da sociedade contribuinte e respeitar as normas de conduta que a regem, não podendo valer-se da função em benefício próprio ou de terceiros. Ainda fica obrigado a guardar confidencialidade das informações obtidas, não podendo revela-las a terceiros, salvo com autorização específica da autoridade competente ou se houver obrigação legal ou profissional de assim proceder;
 - 2) cautela e zelo profissional – deve agir com prudência, habilidade e atenção, de modo a reduzir ao mínimo a margem de erro, acatando as normas de ética profissional, o bom senso em seus atos e recomendações, o cumprimento das normas e procedimentos contidos neste manual e o adequado emprego dos procedimentos de aplicação geral ou específica;
 - 3) independência – deve manter uma atitude de independência na execução de suas atividades, de modo a assegurar imparcialidade no seu trabalho, assim como nos demais aspectos relacionados à sua atividade profissional;
 - 4) soberania – deve possuir o domínio do julgamento profissional, pautando-se no programa de auditoria de acordo com o estabelecido na ordem de serviço, na seleção e aplicação de procedimentos técnicos e testes cabíveis e na elaboração dos relatórios ou notas técnicas;

- 5) imparcialidade – deve abster-se de intervir em casos onde haja conflitos de interesses ou desavenças pessoais que possam influenciar a isenção do seu trabalho, devendo comunicar o fato ao seu superior imediato;
- 6) Objetividade – deve apoiar-se em documentos e evidências concretas que permitam convicção sobre a realidade ou a veracidade dos fatos ou situações examinadas;
- 7) conhecimento técnico e capacidade profissional – deve possuir, em função de sua atuação multidisciplinar, um conjunto de conhecimentos técnicos, experiência e capacidade para execução das tarefas a serem executadas, envolvendo o processo de gestão, a operacionalização dos diversos programas afetos ao Comando do Exército, aspectos econômicos, financeiros, contábeis e orçamentários, assim como outras disciplinas necessárias ao fiel cumprimento do objetivo do trabalho;
- 8) atualização dos conhecimentos técnicos e procedimentos de auditoria – deve manter-se atualizado sobre os conhecimentos técnicos necessários ao desenvolvimento dos seus trabalhos, acompanhar a evolução dos procedimentos aplicáveis ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e ao TCU; e
- 9) cortesia – verbal e por escrito – com pessoas e instituições, respeitando superiores, subordinados e pares, bem como aqueles com os quais se relaciona profissionalmente.

ANEXO B – Lista de abreviaturas e siglas

CCIEX	Centro de Controle Interno do Exército
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGU	Controladoria Geral da União
CISSET/MD	Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa
Cmt Ex	Comandante do Exército
D Cont	Diretoria de Contabilidade
EB	Exército Brasileiro
EME	Estado-Maior do Exército
FEx	Fundo do Exército
ICFEx	Inspetoria de Contabilidade e Finanças do Exército
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IIA	<i>The Intitute of Internal Auditors</i>
INTOSAI	<i>The International Organisation of Supreme Audit Institutions</i>
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting</i>
ISSAI	<i>International Standards of Supreme Audit Institutions</i>
NBC	Norma Brasileira de Contabilidade
PAAA	Plano Anual de Atividades de Auditoria
SAG	Sistema de Acompanhamento da Gestão
SCI	Sistema de Controle Interno
SEF	Secretaria de Economia e Finanças
SFC	Secretaria Federal de Controle Interno
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira
SIAUDI-EB	Sistema de Auditoria do Exército Brasileiro
SISADE	Sistema de Dano ao Erário
SisCIEx	Sistema de Controle Interno do Exército
TCU	Tribunal de Contas da União
UG	Unidade Gestora
UGV	Unidade Gestora Vinculada