



ESCOLA DE APERFEIÇOAMENTO DE OFICIAIS
ESCOLA DE FORMAÇÃO COMPLEMENTAR DO EXÉRCITO



Cap QCO Cont Helder Gama de Ataíde Cavalcanti

**AUDITORIA INTERNA NA PREVENÇÃO DE ATOS E FATOS ILEGAIS OU
IRREGULARES, PRATICADOS POR AGENTES PÚBLICOS DO EB**

**Rio de Janeiro
2018**

Cap QCO Cont HELDER GAMA DE ATAIDE CAVALCANTI

**AUDITORIA INTERNA NA PREVENÇÃO DE ATOS E FATOS ILEGAIS OU
IRREGULARES, PRATICADOS POR AGENTES PÚBLICOS DO EB**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à Escola de Formação
Complementar do Exército / Escola de
Aperfeiçoamento de Oficiais como
requisito parcial para a obtenção do Grau
Especialização em Ciências
Militares

Orientador: **TC Ulisses Tavares Neves**

**Rio de Janeiro
2018**

Cap QCO Cont HELDER GAMA DE ATAIDE CAVALCANTI

**AUDITORIA INTERNA NA PREVENÇÃO DE ATOS E FATOS ILEGAIS OU
IRREGULARES, PRATICADOS POR AGENTES PÚBLICOS DO EB**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à Escola de Formação
Complementar do Exército / Escola de
Aperfeiçoamento de Oficiais como
requisito parcial para a obtenção do Grau
Especialização em Ciências
Militares

Aprovado em

COMISSÃO DE AVALIAÇÃO

José Roberto Pinho de Andrade Lima – TC QCO Vet – Presidente
Escola de Formação Complementar do Exército

Adones José Gonçalves Padilha – Maj QCO Dir – Membro
Escola de Formação Complementar do Exército

AUDITORIA INTERNA NA PREVENÇÃO DE ATOS E FATOS ILEGAIS OU IRREGULARES, PRATICADOS POR AGENTES PÚBLICOS DO EB

ElaineHelder Gama de Ataide Cavalcanti^a

RESUMO

O presente artigo teve como foco central o estudo da auditoria interna governamental na prevenção de irregularidades cometidas por agentes públicos do Exército Brasileiro. Para alcançar o objetivo proposto foram realizadas pesquisas bibliográficas e levantamentos em diversas normas relacionadas tanto a atividade de auditoria, quanto a definição conceitual dos atos ilegais ou irregulares. A pesquisa apontou que para desenvolver atividades com foco na prevenção o Sistema de Controle Interno do Exército precisa ser reestruturado e passe a incorporar os aspectos conceituais constantes no Referencial Técnico das Atividades de Auditoria Interna Governamental do Governo Federal, trazendo para dentro do seu escopo a teoria das 3 linhas de defesa no gerenciamento eficaz do risco e dos controles, desenvolvida em 2013 pelo Instituto de Auditores Internos do Brasil - IIA. Na mesma medida de importância também é preciso atualizar o Manual de Auditoria (EB10-MT-13.001) com as recentes mudanças, incluindo a consultoria como atividade de auditoria interna governamental.

Palavras-chave: Auditoria Interna. Controle. Prevenção. Ilegalidade

ABSTRACT

The present article had as its central focus the study of the governmental internal audit in the prevention of irregularities committed by public agents of the Brazilian Army. In order to reach the proposed objective, bibliographical research and surveys were carried out in several norms related to both the audit activity and the conceptual definition of illegal or irregular acts. The research pointed out that in order to develop activities with a focus on prevention, the Army Internal Control System needs to be restructured and incorporate the conceptual aspects contained in the Technical Reference of the Federal Government's Internal Audit Activities, bringing the theory into its scope of the 3 lines of defense in effective risk and control management, developed in 2013 by the Institute of Internal Auditors of Brazil (IIA). It is also important to update the Audit Manual (EB10-MT-13.001) with the recent changes, including consulting as a government internal audit activity.

Keywords: internal audit. Prevention Illegality

^a Capitão QCO Contabilidade da turma de 2010. Especialista em Aplicações Complementares às Ciências Militares pela EsAEx em 2010.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	5
1.1 PROBLEMA.....	6
1.2 OBJETIVO.....	6
1.3 QUESTÕES DE ESTUDO.....	7
1.4 JUSTIFICATIVAS.....	7
2. REFERENCIAL TEÓRICO.....	7
2.1 ASPECTOS HISTÓRICOS DA AUDITORIA INTERNA.....	7
2.2 ASPECTOS CONCEITUAIS DA AUDITORIA INTERNA.....	9
2.3 SISTEMA DE CONTROLE INTERNO E O SISCIEX.....	10
2.4 AS TRÊS LINHAS DE DEFESA E A AUDITORIA INTERNA.....	11
2.5 AVALIAÇÃO X CONSULTORIA.....	13
2.6 ATOS ILEGAIS OU IRREGULARES.....	14
3. METODOLOGIA.....	16
4. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	16
5. CONCLUSÕES.....	17
REFERÊNCIAS.....	18

1. INTRODUÇÃO

A Auditoria Interna Governamental (AIG), no Brasil, vem passando por um importante processo de revisão e aperfeiçoamento nos últimos anos, decorrente, principalmente, da adoção de novas abordagens incorporadas pelos órgãos de controle, como, por exemplo, a teoria das três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles, desenvolvida em 2013 pelo IIA - Instituto de Auditores Internos (IIA 2013), e pela sistematização de práticas relacionadas ao fortalecimento da governança no setor público, da gestão de riscos, e dos controles internos, implementadas conjuntamente pela CGU e pelo Ministério do Planejamento, Direção e Gestão – MPDG, por meio da Instrução Normativa nº 01, de 10 de maio de 2016.

Esse cenário de mudanças se consolidou em 2017 com a publicação de duas importantes normas voltadas diretamente às atividades de Auditoria Interna Governamental: a Instrução Normativa no 3, de 09 de junho de 2017, que aprovou o novo 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.

O Exército Brasileiro, alinhado as recentes inovações, expediu a Portaria nº 813, de 28 de setembro de 2013, que aprovou as Normas para a Realização das Atividades de Auditoria e Fiscalização pelo Controle Interno do Comando Exército (EB10-N-13.003), e, no ano seguinte, a Portaria nº 018, de 17 de janeiro, que aprovou o Manual de Auditoria (EB10-MT-13.001), consolidando a vasta e complexa legislação que embasa todo o trabalho dos auditores internos integrantes do SisCIEEx – Sistema de Controle Interno do Exército.

É nesse contexto de mudanças e aperfeiçoamento que o enfoque preventivo das atividades de auditoria interna tem se destacado no âmbito da Força, tendo em vista sua capacidade de agregar valor à gestão das Organizações Militares – OM, no tocante à prevenção de atos ilegais ou irregulares cometidos por agentes do Exército Brasileiro – EB, que de alguma forma possam impactar na qualidade dos serviços prestados pela Força Terrestre à sociedade.

1.1 PROBLEMA

De acordo com o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, a Auditoria governamental é uma atividade objetiva e independente que visa buscar auxiliar as organizações públicas a realizarem seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos, cujo propósito é aumentar e proteger o valor organizacional das instituições públicas, fornecendo avaliação, assessoria e aconselhamento baseados em risco.

Nesse novo cenário em que se insere as atividades de auditoria interna no âmbito governamental, cujo foco está voltado a adicionar valor a gestão, ajudando-a na consecução de seus objetivos, é fundamental que EB possua, de forma sistematizada, suas atividades de auditoria voltadas para controle preventivo, a fim de evitar a ocorrência de atos e fatos caracterizados como irregulares ou ilegais, que possam vir a ser praticados por seus agentes, sendo este, portanto, o problema que originou a presente pesquisa.

1.2 OBJETIVO

O presente trabalho tem por objetivo geral avaliar o papel da Auditoria Interna Governamental na prevenção de atos e fatos ilegais ou irregulares, praticados por agentes públicos do EB. E com a finalidade de delimitar e alcançar o desfecho esperado para o objetivo geral, foram formulados os seguintes objetivos específicos:

- a. Discorrer sobre o conceito e a evolução da Auditoria Interna Governamental;
- b. Apresentar as atividades da Auditoria Interna Governamental
- c. Analisar o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo do Governo Federal;
- d. Apresentar o Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro (SisCIEx);
- e. Analisar a estrutura e as atribuições dos Órgãos que compõem o SisCIEx;
- f. Caracterizar atos e fatos ilegais e irregulares; e
- g. Discutir o papel da Auditoria Interna na prevenção de atos e fatos ilegais ou irregulares praticados por agentes públicos do EB.

1.3 QUESTÕES DE ESTUDO

Para alcançar o resultado da presente pesquisa, é possível vislumbrar como questões de estudo:

- a. Qual o conceito de Auditoria Interna e seus aspectos gerais ?
- b. Qual a estrutura do Sistema de Controle Interno do Governo Federal ?
- c. Qual a estrutura do Sistema de Controle Interno do Exército (SisCIEEx) ?
- d. O que são atos e fatos ilegais ou irregulares ?

As respostas aos questionamentos anteriormente apresentados balizarão o presente trabalho, a fim de elucidar de uma maneira mais didática o problema apresentado.

1.4 JUSTIFICATIVAS

Nesse novo contexto em que se insere o controle interno do EB, é fundamental o papel da auditoria interna como ferramenta de prevenção de atos ilegais ou irregulares que possam ser cometidos por agentes do EB. A atuação preventiva com base em riscos agrega valor a gestão das OM, melhorando a qualidade do gasto público, a proteção à imagem da Força e traz ganhos de eficácia a gestão, fortalecendo, dessa forma o próprio SisCIEEx e as ações de governança dentro da Força.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 ASPECTOS HISTÓRICOS DA AUDITORIA INTERNA

A origem da auditoria remonta à época do afastamento do homem dos seus meios de produção e da necessidade de controle de sua riqueza, ainda nas primeiras civilizações. Para Araújo (2013, p. 1), “a origem da auditoria advém do momento que o homem passa a acumular riquezas, constituindo, assim, um patrimônio”.

Na opinião de Bliacheriene (2016), O surgimento da auditoria está diretamente relacionado com o momento em que o homem passou a considerar a acumulação e distribuição de riqueza como requisito necessário para a melhoria de sua qualidade de vida.

Na área governamental a auditoria também surge nas primeiras civilizações como instrumento de controle, principalmente na fiscalização da arrecadação de receitas do Estado. “O Rei encaminhava seus questores para verificar se todo o quanto era devido ao Estado havia sido recolhido ao erário (ARAÚJO, 2013, p. 1).

No Brasil, é com o Decreto-Lei nº 200, de 26 de fevereiro de 1967 que se verifica, ainda que forma incipiente, o tratamento sistemático da auditoria na área pública, conforme transcrição abaixo:

Art. 13 O controle das atividades da Administração Federal deverá exercer-se em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo, particularmente:

- a) o controle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que governam a atividade específica do órgão controlado;
- b) o controle, pelos órgãos próprios de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares
- c) o controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria. (BRASIL, 1967).

Com o advento da Constituição de 1888, observa-se a sistematização das atividades de controle interno, a qual encontra-se inserida a auditoria interna, com a criação do Sistema de Controle Interno do Governo Federal, conforme se observa nos artigos 70 e 74, descritos a seguir:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, **e pelo sistema de controle interno de cada Poder. (grifo nosso);**

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

- 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.

§ 1º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

Em 2001 foi aprovada a Lei 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, que buscou organizar e disciplinar os princípios preconizados pelo Decreto-Lei nº 200 com as determinações constitucionais acerca do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal. O respectivo Decreto estruturou as finalidades, organização e competências de vários sistemas, dentre eles o Sistema de Controle Interno do Governo Federal.

Recentemente, o Ministério da Transparência e da Controladoria-Geral da União publicou duas normas importantes voltadas para a atividade de Auditoria Interna Governamental: a Instrução Normativa nº 3, de 09 de junho de 2017, que instituiu 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.

2.2 ASPECTOS CONCEITUAIS DA AUDITORIA INTERNA

De acordo com Sá (2012, pág 21), “a Auditoria é uma tecnologia que se utiliza da revisão, da pesquisa, para fins de opinião e orientação sobre situações. As atividades de auditoria governamental fazem parte da função controle e estão diretamente vinculadas às previsões legais e às práticas exercidas pelos órgãos responsáveis por esta função na Administração Pública.

Castro (2011, p. 375) traz o conceito de Auditoria na perspectiva do Conselho Federal de Contabilidade – CFC :

“- Auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações metodologicamente estruturadas 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; (...).”

A auditoria na perspectiva de Sistema de Controle Interno – SCI, segundo o referido autor é a seguinte:

“é o conjunto de técnicas que visa a avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, bem com a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada e determinado critério técnico, operacional e legal.” (CASTRO, 2011 – p. 376)

A auditoria interna governamental é um serviço que assessora e busca garantir a correta execução dos controles internos, confirmando a fidedignidade das informações geradas, relatando a real situação econômica e financeira da entidade, auxiliando na administração do órgão público e colaborando de forma eficiente para a tomada de decisões (CASTRO, 2008).

Para o TCU, a auditoria é um processo sistemático, documentado e independente de se avaliar objetivamente uma situação ou condição para determinar a extensão nos quais critérios são atendidos, obter evidências quanto a esse atendimento e relatar os resultados desta avaliação a um destinatário predeterminado (BRASIL, 2018).

2.3 SISTEMA DE CONTROLE INTERNO E O SISCIEX

O Sistema de Controle Interno do Governo Federal (SCI) abrange todos os órgãos e entidades do Poder Executivo Federal, incluindo as empresas estatais e qualquer pessoa física ou jurídica que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos sob a responsabilidade do Poder Executivo Federal (BRASIL, 1988). Possui como finalidade, entre outras, avaliar o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, avaliar a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União e dos resultados da gestão nos órgãos e entidades do Poder Executivo Federal.

Já a Lei nº 10.180 contemplou a apuração de atos ou fatos inquinados de ilegais ou irregulares, praticados por agentes públicos ou privados, na utilização de recursos públicos federais como competência dos órgãos e unidades do SCI.

Desse modo, considerando as atribuições definidas tanto na CF de 1988 como na Lei 10.180/01, fica evidente que as atividades da auditoria interna governamental se voltam para a avaliação e a apuração, respectivamente.

Entretanto, com o advento do Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental, que estabeleceu os princípios, as diretrizes e os requisitos fundamentais para a prática profissional da atividade de auditoria interna do Poder Executivo, contemplando o modelo das 3 linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e

controles, elaborado pelo Instituto de Auditores Internos do Brasil (IIA Brasil), em 2013, a atividade de consultoria passou a fazer parte do escopo da auditoria interna, conforme abaixo:

“A Auditoria Interna Governamental é uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Deve buscar auxiliar as organizações públicas a realizarem seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos (BRASIL, 2017, p 12).”

Quanto à estrutura do SCI, a Lei 10.180/01 estabelece como órgão central do SCI a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) do Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU), e as Secretarias de Controle Interno (Ciset) dos seguintes órgãos como órgãos setoriais:

- a) Presidência da República;
- b) Advocacia-Geral da União;
- c) Ministério das Relações Exteriores;
- d) Ministério da Defesa (incluindo os Comandos Militares)

No âmbito do EB, a estrutura do Sistema de Controle Interno do Exército - SisCIEx está disciplinado no Manual de Auditoria (EB10-MT-13.001), aprovado pela Portaria Cmt Ex nº 018, de 17 de janeiro de 2013. De acordo com o Manual (BRASIL, 2013), integram o SisCIEx O Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx), como órgão central, e as 12 (doze) Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército, que atuam exercendo de forma direta as atividades de auditoria nas OM a elas vinculadas.

Ainda segundo o Manual de Auditoria (BRASIL, 2013), ao CCIEEx cabe coordenar e realizar as atividades de Controle Interno no âmbito do Comando do Exército, utilizando como técnicas de trabalho a auditoria e a fiscalização. Já as ICFEx realizam os trabalhos de auditoria e fiscalização em conformidade com o Plano Anual de Atividades de Auditoria (PAAA), ou por determinação de autoridade competente.

2.4 AS TRÊS LINHAS DE DEFESA E A AUDITORIA INTERNA

Em 2013 o IIA - O Instituto de Auditores Internos do Brasil (IIA Brasil) publicou uma cartilha denominada “As Três Linhas de Defesa Gerenciamento Eficaz de Riscos e

Controles”, que é um modelo que consiste em separar áreas, funções profissionais de forma específica, para que possam ser coordenadas com eficácia e eficiência, definindo responsabilidades claras e estabelecendo limites para suas responsabilidades na área do controle (IIA, 2013).

O Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna adotou o respectivo modelo, ao estabelecer que:

A estrutura de controles internos dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal deve contemplar as três linhas de defesa da gestão ou camadas, a qual deve comunicar, de maneira clara, as responsabilidades de todos os envolvidos, provendo uma atuação coordenada e eficiente, sem sobreposições ou lacunas (BRASIL, 2017).

A primeira linha de defesa é responsável por identificar, avaliar, controlar e mitigar os riscos, guiando o desenvolvimento e a implementação de políticas e procedimentos internos destinados a garantir que as atividades sejam realizadas de acordo com as metas e objetivos da organização (BRASIL, 2017). Contempla os controles primários, que devem ser instituídos e mantidos pelos gestores responsáveis pela implementação das políticas públicas durante a execução de atividades e tarefas, no âmbito de seus macroprocessos finalísticos e de apoio.

As instâncias de segunda linha de defesa estão situadas ao nível da gestão e objetivam assegurar que as atividades realizadas pela primeira linha sejam desenvolvidas e executadas de forma apropriada (BRASIL, 2017). Essas instâncias são destinadas a apoiar o desenvolvimento dos controles internos da gestão e realizar atividades de supervisão e de monitoramento das atividades desenvolvidas no âmbito da primeira linha de defesa, que incluem gerenciamento de riscos, conformidade, verificação de qualidade, controle financeiro, orientação e treinamento.

A terceira linha de defesa é representada pela atividade de auditoria interna governamental, que presta serviços de avaliação e de consultoria com base nos pressupostos de autonomia técnica e de objetividade (BRASIL, 2017).

É papel da auditoria interna como 3ª linha de defesa revisar, de forma sistemática e eficiente, as atividades desenvolvidas pelas duas primeiras linhas, adicionando valor à gestão, justamente por desenvolver e aprimorar os controles das organizações as quais se vinculam

Desse modo, percebe-se que o modelo das linhas de defesa contemplam três grupos de responsáveis que atuam no gerenciamento eficaz de riscos:

- a) os que e têm propriedade sobre riscos;
- b) Funções que supervisionam riscos; e
- c) Funções que fornecem avaliações independentes.

A Auditoria Interna no modelo em comento cumpre papel fundamental no processo de controle e gerenciamento de risco, agregando valor para a gestão mediante avaliação da eficácia dos controles internos, na detecção de erros e irregularidades, e na apuração de eventuais omissões (IIA 2013, p.1).

2.5 AVALIAÇÃO X CONSULTORIA

De acordo com o conceito apresentado anteriormente, a auditoria interna governamental é uma atividade objetiva e independente de avaliação e consultoria, que visa atingir como resultado o aperfeiçoamento da gestão a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada, para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos.

O trabalho de avaliação, como parte das atividades de auditoria interna, pode ser definido como a obtenção e a análise de evidências com o objetivo de fornecer opiniões ou conclusões independentes sobre um objeto de auditoria. A atividade de avaliação está relacionada diretamente as atribuições do SCI definidas na CF e na Lei 10.180/01.

A CF de 1988 prevê que esse tipo de trabalho seja realizado sobre temas variados, tais como: cumprimento das metas previstas no plano plurianual; execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; legalidade, economicidade, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da Administração Pública; e regularidade da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado. Desses temas, podem ser extraídos diversos objetos de auditoria, sobre os quais as equipes opinarão, por meio dos trabalhos de avaliação (BRASIL, 2017)

Já a consultoria é uma atividade de auditoria interna governamental que consiste em assessoramento, aconselhamento e outros serviços relacionados fornecidos à alta administração com a finalidade de respaldar as operações da unidade (BRASIL, 2017).

Em regra, a consultoria é prestada em decorrência de solicitação específica do órgão ou da entidade da Administração Pública Federal, ou ainda de órgão ou colegiado interministerial com competência para avaliação e monitoramento da ação governamental ou com papel de fortalecimento da governança, da gestão de riscos e dos controles

internos do Poder Executivo Federal.

Ainda de acordo com o Manual Técnico de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna do Governo Federal, os serviços de consultoria compreendem atividades de assessoramento, de aconselhamento, de treinamento e de facilitação (BRASIL 2017).

A principal diferença entre a avaliação e a consultoria consiste na origem da demanda: a própria, no primeiro caso, e a alta administração da unidade, no segundo.

Tendo em vista que os trabalhos de consultoria, em sua grande maioria, estão relacionados à estruturação/revisão de processos, de políticas ou de procedimentos, o envolvimento da auditoria interna nessas iniciativas de mudança pode contribuir para o estabelecimento de processos eficazes e eficientes desde o momento de sua implantação, o que garante a essa atividade um caráter fortemente preventivo em relação a atividade de avaliação.

2.6 ATOS ILEGAIS OU IRREGULARES

A definição de atos ilegais ou irregulares, ou simplesmente “irregularidade”, ainda é causa discussão tanto na doutrina quanto na legislação em vigor. No ordenamento jurídico, observa-se que o assunto é tratado na Lei nº 8443/93, que instituiu a Lei Orgânica do TCU, onde consta a seguinte definição:

Art. 16. [...]

III - irregulares, quando comprovada qualquer das seguintes ocorrências:

- a) omissão no dever de prestar contas;
- b) prática de ato de gestão ilegal, ilegítimo, antieconômico, ou infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial;
- c) dano ao Erário decorrente de ato de gestão ilegítimo ao antieconômico;
- d) desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos. (BRASIL, 1992)

No âmbito do EB a definição de irregularidade consta no Manual de Auditoria (EB10-MT-13.001), como sendo a falha caracterizada pela não observância aos princípios da legalidade, legitimidade, eficiência, eficácia e economicidade, constatando-se a existência de desfalque, alcance, desvio de bens ou outra irregularidade de que resulte prejuízo quantificável ao Erário (BRASIL, 2013).

Já a Lei 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, e dá outras providências, apenas estabeleceu a competência dos órgãos que compõem o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal para a apuração dos atos ilegais ou irregulares:

Art. 24. Compete aos órgãos e às unidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal: [...]

IVII - apurar os atos ou fatos inquinados de ilegais ou irregulares, praticados por agentes públicos ou privados, na utilização de recursos públicos federais e, quando for o caso, comunicar à unidade responsável pela contabilidade para as providências cabíveis; (BRASIL, 2001).

Os atos e os fatos inquinados de ilegais ou irregulares, a que se refere a Lei 10.180, de 2001, podem ser classificados, de acordo com a IN SFC nº 03, de 2017, em erro ou fraude. As fraudes são quaisquer atos ilegais caracterizados por desonestidade, dissimulação ou quebra de confiança (BRASIL, 2017). A fraude é “o ato intencional de um ou mais indivíduos da administração, dos responsáveis pela governança, empregados ou terceiros, que envolva dolo para obtenção de vantagem injusta ou ilegal”.

Quanto ao erro, esse constitui ato não-voluntário, não-intencional, resultante de omissão, desconhecimento, imperícia, imprudência, desatenção ou má interpretação de fatos na elaboração de documentos, registros ou demonstrações (BRASIL, 2017). Nesses casos, verifica-se apenas culpa, pois não está caracterizada a intenção de causar dano.

Observa-se, portanto, que a intenção do agente é um fator distintivo entre as duas situações. A apuração de erro é cabível quando os elementos e informações disponíveis a respeito dos atos ou fatos inquinados de ilegais ou irregulares indicarem que esses foram praticados de forma não intencional por agentes públicos ou privados, na utilização de recursos públicos federais (BRASIL 2017).

3. METODOLOGIA

O presente estudo foi realizado dentro de um processo científico e calcado em procedimentos metodológicos. Quanto a classificação, é caracteriza-se por ser do tipo aplicada, tendo em vista que o seu resultado poderá ser aplicado na formulação de

diretrizes voltadas para a prevenção de atos e fatos ilegais ou irregulares praticados por agentes do EB.

Com relação a abordagem e ao seu objetivo trata-se de uma pesquisa qualitativa e exploratória, bibliográfica quanto aos procedimentos adotados, pois, em sua execução, teve como principal fonte a leitura exploratória e seletiva do material de pesquisa. A seleção das fontes de pesquisa foi baseada na legislação aplicada ao tema e nas publicações de livros e trabalhos acadêmicos.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

No decorrer da presente pesquisa foi possível conhecer os aspectos históricos da auditoria interna governamental e seus principais conceitos, buscando evidenciar, do ponto de vista do Sistema de Controle Interno do Governo Federal, as principais mudanças decorrentes da publicação do Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental, em 2017, pelo Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). Também foi discutido a adoção do modelo das 3 linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles, publicado em 2013 pelo Instituto de Auditores Internos do Brasil (IIA Brasil).

Em seguida foi apresentado a estrutura e as atribuições do Sistema de Controle Interno do Governo Federal e, em seguida, do Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro (SisCIEEx).

Posteriormente, foi observado que a atividade de consultoria passou a fazer parte do novo conceito da auditoria contido no Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. E que essa atividade possui um caráter bem mais voltada para as ações de prevenção do que as atividades de avaliação.

Por fim, procurou-se conhecer os aspectos conceituais do vem a ser atos ilegais ou irregulares, demonstrando os conceitos de fraude e erro e suas respectivas características.

5. CONCLUSÕES

Inicialmente, destaca-se que o SisCIEEx deve ser reestruturado de forma a absorver o modelo das 3 linhas de defesa no gerenciamento de riscos e controles, desenvolvido pelo IIA em 2013. A implantação e o desenvolvimento das duas primeiras linhas de defesa, de forma estruturada, irá permitir que o controle seja exercido pela própria gestão onde o ato é praticado, o que torna o controle preventivo bem mais eficaz e fácil de ser implementado e monitorado.

Corroborando nesse sentido o IIA (2013, p. 5) afirma que “as três linhas deveriam existir, de alguma forma, em todas as organizações, não importando tamanho ou complexidade, e que o gerenciamento de riscos, normalmente, é mais sólido quando há três linhas de defesa separadas e claramente identificadas”. Não se pode também deixar de mencionar que é na primeira linha de defesa que são instituídos os controles internos voltados para a prevenção de irregularidades, e que a maturidade desses controles é diretamente proporcional ao grau de comprometimento do gestor de 1º linha de defesa.

A reformulação do Manual de Auditoria (EB10-MT-13.001) também é necessária para que a consultoria seja inserida como atividade de auditoria interna governamental no âmbito da Força. De acordo com o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, a consultoria é bem mais efetiva para o controle preventivo de atos ilegais ou irregulares do que a própria avaliação. Por isso, é fundamental que sejam incorporados ao SisCIEEX os conceitos modernos de atividades de AIG.

Por fim, a moderna teoria de linhas de defesa aponta o gestor de 1ª linha como o principal agente no gerenciamento de risco e no controle preventivo de irregularidades, pois estão na melhor posição para perceber e implantar controles internos necessários para que eles não venham a ocorrer.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Inaldo. **Auditoria Governamental**: em breves reflexões. 1. ed. Brasília: Gestão Pública, 2013.

BLIACHERIENE, Ana Carla; BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo; RIBEIRO, Renato Jorge Brown (Coords). **Controladoria no Setor Público**. 1. ed. Belo Horizonte: Forum, 2016.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 15 Jun 2018.

BRASIL. **Lei 8.443**, de 16 de julho de 1992. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 17 jul. 1992. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8443.htm> Acesso em 15 Jun 2018.

BRASIL. **Lei 10.180**, de 6 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 19 de fevereiro de 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/_2001/L10180.htm>. Acesso em: 15 jun. 2018.

BRASIL. **Decreto-lei nº 200**, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 27 de fevereiro de 1967. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Decreto-Lei/Del0200.htm>>. Acesso em: 13.01.2007.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial Básico de Gestão de Riscos /Tribunal de Contas da União**. – Brasília: TCU, Secretaria Geral de Controle Externo, 2018. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 15 Jun 2018.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial de Combate à Fraude e à Corrupção**. – Brasília: TCU, Secretaria Geral de Controle Externo, 2018. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 15 Jun 2018.

BRASIL. Controladoria Geral da União. Instrução Normativa nº 3, de 9 de junho de 2017. Aprova o **Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in_cgu_03_2017>. Acesso em: 15 jun. 2018.

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. Tribunal de Contas da União. **Referencial básico de Governança Aplicável a Órgãos e Entidades da Administração Pública**. Versão 2. Brasília: TCU, 2014. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/comunidades/governanca/>> Acesso em 15/06/2018.

BRASIL. Exército. Portaria nº 018, de 17 de janeiro de 2013. **Aprova o Manual de Auditoria (EB10-MT-13.001)** 1ª Edição, 2013, e dá outras providências. Boletim do Exército, Brasília, DF, n. 4, 25 jan, 2013. Disponível em: <http://www.sgex.eb.mil.br/sistemas/be/boletins.php>. Acesso em: 18 jun. 2018.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria e controle interno na administração pública**. São Paulo: Atlas, 2011.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

IIA - The Institute of Internal Auditors. **As três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles**. 2013. Disponível em: <http://www.iiabrasil.org.br/new/2013/downs/As_tres_linhas_de_defesa_Declaracao_de_Posicionamento2_opt.pdf>. Acesso em: 28 jun. 2018.

MIRANDA, Rodrigo Fontenelle de A. **Implementado a Gestão de Riscos no Setor Público**. 1. ed. Belo Horizonte: Forum, 2017.

SÁ, Antônio Lopes de. **Curso de Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.