

**ESCOLA DE APERFEIÇOAMENTO DE OFICIAIS**

Cap QCO **IDALECIO** SOUZA REIS

**CONTRIBUIÇÃO DA AUDITORIA INTERNA NO EB PARA EFICIÊNCIA,  
ECONOMICIDADE, EFICÁCIA E EFETIVIDADE DA GESTÃO PÚBLICA**

**Rio de Janeiro  
2016**

**Cap QCO IDALECIO SOUZA REIS**

**CONTRIBUIÇÃO DA AUDITORIA INTERNA NO EB PARA EFICIÊNCIA,  
ECONOMICIDADE, EFICÁCIA E EFETIVIDADE DA GESTÃO PÚBLICA.**

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: Cap Washington Prudêncio de Jesus**  
**Coorientador: 2º Ten Domiciano Marcos de Magalhães**

**Rio de Janeiro**  
**2016**

**Cap QCO IDALECIO SOUZA REIS**

**CONTRIBUIÇÃO DA AUDITORIA INTERNA NO EB PARA EFICIÊNCIA,  
ECONOMICIDADE, EFICÁCIA E EFETIVIDADE DA GESTÃO PÚBLICA.**

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

---

**WASHINGTON PRUDÊNCIO DE JESUS** – Cap QCO – Presidente  
Escola de Formação Complementar do Exército

---

**IOSEF ARÊAS FORMA** – TC – Membro  
Escola de Formação Complementar do Exército

# **CONTRIBUIÇÃO DA AUDITORIA INTERNA NO EB PARA EFICIÊNCIA, ECONOMICIDADE, EFICÁCIA E EFETIVIDADE DA GESTÃO PÚBLICA.**

IDALECIO SOUZA REIS<sup>a</sup>

## **RESUMO**

Recentemente diversos protestos vêm ocorrendo no Brasil e no Mundo apontando as insatisfações populares quanto à corrupção e a má gestão dos recursos públicos. Isso indica que as instituições devem buscar formas de melhorar a gestão destes recursos. Neste sentido, o presente trabalho tem por objetivo realizar reflexão sobre a contribuição da auditoria interna no Exército Brasileiro para eficiência, economicidade, eficácia e efetividade da gestão pública. Para tal, foi realizada uma pesquisa na bibliografia especializada sobre o assunto. Fruto dessa pesquisa, serão vistos neste trabalho a origem da auditoria, a estrutura da auditoria no Exército Brasileiro e sua contribuição para a gestão pública.

Palavras-chave: Gestão pública, eficiência, economicidade, eficácia e efetividade.

## **ABSTRACT**

Recently, several protests have been taking place in Brazil and the world pointing popular dissatisfaction as corruption and mismanagement of public resources. This indicates that the institutions should seek ways to improve the management of these resources. In this sense, this work aims to carry out reflection on the internal audit contribution to the Brazilian Army for efficiency, economy, efficiency and effectiveness of public management. To this end, a survey was conducted in the specialized literature on the subject. The result of this research, will be seen in this work the origin of the audit, the audit structure of the Brazilian Army and its contribution to public management.

Keywords: public management, efficiency, economy, efficiency and effectiveness.

---

<sup>a</sup> Capitão do Quadro Complementar de Oficial da Área de Contabilidade da turma de 2008. Especialista em Ciências Complementares às Ciências Militares (EsAEx/2008) e em Administração dos Serviços de Inativos e Pensionistas do EB (EsIE/2014). Foi Chefe da Seção de Pagamento de Pessoal, Chefe da Seção do Órgão Pagador de Inativos e Pensionistas e Chefe da Seção de Pessoal e, atualmente, é Chefe da Seção de Reforma da DCIPAS.

## 1. INTRODUÇÃO

O Exército Brasileiro (EB), instituição nacional permanente e regular, organizada na hierarquia e disciplina, destinada à defesa da Pátria, à garantia dos poderes constitucionais, da lei e da ordem, angariou ao longo de sua história a confiança do povo e tem se esmerado em manter esta credibilidade.

O Exército Brasileiro, integrante das Forças Armadas juntamente com a Marinha do Brasil e a Força Aérea Brasileira, para cumprir suas missões e tarefas constitucionais, se vale da Força Terrestre (F Ter), instrumento de ação, que inclui todos os elementos da instituição com capacidades geradas para atuar no ambiente operacional terrestre nas Operações no Amplo Espectro.

Para cumprimento de sua destinação constitucional, O EB tem sua administração como parte integrante da Administração Federal, a qual se subordina as normas legais. Ou seja, o Comando do Exército administra os recursos postos sob sua responsabilidade em obediência aos mesmos princípios gerais previstos em lei para a Administração Federal e, ainda, a outros princípios particulares necessários ao atendimento de suas peculiaridades o que tem contribuído para manter sua credibilidade.

Atualmente, a forma como os gestores públicos administram as economias e conduzem os destinos das nações vem sendo alvo da atenção da sociedade. A humanidade não aceita mais gestores que não compreendam ou se comportam como se fossem donos dos recursos que administram. Estes gestores ferem o princípio contábil da entidade, pois não diferenciam o particular do público (CFC Nº 750/93). Por este motivo em diversas partes do mundo, o povo foi para as ruas fazer protestos e exigir a saída daqueles governantes que se achavam donos da riqueza de suas nações.

No fim de 2010, a morte de um jovem desempregado tunisiano, que ateou fogo em seu próprio corpo como forma de protesto as suas miseráveis condições de vida, foi o estopim que fez eclodir o que ficou conhecido como “Primavera Árabe”. Uma série de protestos ocorridos do norte da África ao Oriente Médio que abalou as ditaduras da Tunísia, Egito, Líbia, Iêmen, *Síria* e Barein. Todos os protestos tinham em comum o desejo de democracia e, sobretudo, a insatisfação com a corrupção (VEJA, 2013).

De maneira menos combativa, pois não chegou a pegar em armas, a sociedade Brasileira vem realizando diversas manifestações apartidárias como forma de insatisfação com os gestores públicos, seja pela má administração do dinheiro do povo, sejam pela corrupção que devora as riquezas da nação, que tomou a cena dos noticiários na televisão com as diversas operações do ministério público e polícia federal (CAMAROTTI, 2013).

A sociedade está cada vez mais ativa hoje em dia. Com o desenvolvimento das diversas mídias sociais apoiadas no avanço das ferramentas da tecnologia da informação - internet, essas mídias sociais estão sendo fundamentais nos protestos e são meios importantes de auxílio do Controle Social (Linhares e Humenhuk).

Para Linhares e Humenhuk:

O “Controle Social” das finanças públicas está cada dia mais presente na sociedade brasileira. As fraudes denunciadas pela imprensa, e as constatações dos tribunais de contas e dos órgãos de controle interno, trouxe à tona este novo conceito em meio à população, propondo, em síntese, que o principal fiscal da atuação do poder público seja o próprio cidadão.

Para realizar o controle social sobre as riquezas da nação, a sociedade civil vem se organizando e criando organizações que acompanham de perto e divulgam relatórios que tratam sobre os gastos públicos e emitem análises criteriosas sobre como foram executados.

Esse controle social é um dos mais importantes e demonstra o nível de evolução que o povo Brasileiro está chegando. Segundo a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), Brasil tem uma das maiores cargas tributário do mundo (Jornal Progresso) e maior da América Latina (Revisa Exame.com), esse é mais um motivo a reforçar que o povo não pode e nem deve deixar os seus recursos serem mal geridos.

Segundo Linhares e Humenhuk, a Constituição Federal de 1988 implementou uma séria mudança na administração pública de burocrática para gerencial. Burocrática, pois visava à conformidade dos atos de legalidade, hierarquia e responsabilidade. Mas, do ponto de vista Gerencial, houve a mudança de foco tendo como base o planejamento e o atingimento de metas e objetivos, ainda que se exijam os critérios burocráticos.

Neste sentido, o presente artigo se justifica por promover uma reflexão sobre um tema extremamente importante e fundamental hodiernamente para sociedade referente ao controle dos gastos públicos. Trata-se a respeito da Contribuição da Auditoria Interna no âmbito do Exército Brasileiro para eficiência, economicidade, eficácia e efetividade da gestão pública.

## **2. METODOLOGIA**

O presente estudo foi realizado, quanto a sua natureza, de forma exploratória. Assim sendo, buscou-se revisar os dispositivos legais em vigor (leis, decretos, portarias e manuais) que tratam sobre auditoria aplicada às entidades governamentais e particularmente ao EB, bem como, confrontou a referida legislação com os diversos trabalhos disponíveis de autores consagrados em contabilidade, administração, economia e direito.

Destaque-se que a bibliográfica mencionada ao longo deste foi colhida, em grande parte, nos *sites* de Universidades, Conselho Federal de Contabilidade, Câmara dos Deputados Federais, Senado, Ministério da Fazenda, Tribunal de Contas da União, de diversas Diretorias do Comando do Exército Brasileiro e etc. Portanto, ao longo do próximo tópico (Resultado e Discussão) será apresentada de forma clara, objetiva e sintética a sistemática de controle interno e a auditoria no EB e ao final (Conclusão) uma síntese do que foi obtido.

## **3. DISCUSSÃO**

### **3.1 A ORIGEM DA AUDITORIA**

A auditoria é uma técnica muito importante que surgiu há vários milênios. Desde a antiga Suméria já se havia percebido a importância da auditoria e existem provas arqueológicas de inspeções e verificações de registros realizados entre a família real de Urukagina e o templo sacerdotal sumeriano e que datam de mais de 4.500 anos antes de Cristo (PACHECO apud SÁ, 1986, p. 15). Porém, PACHECO afirma que só se tem notícias da utilização do termo auditor nos fins do Século XIII, na Inglaterra, durante o reinado de Eduardo I.

Segundo PACHECO (apud SÁ, 1986, p. 17), durante a Idade Média, na Europa, muitas associações profissionais se incumbiam de executar as funções de

auditoria, destacando-se, entre elas, os conselhos londrinos, em 1310; o Tribunal de Contas, em 1640, em Paris (ao tempo de Colbert, notabilizado por Bertrand François Barême), o Collegio dei Raxonati, em 1581, na cidade de Veneza; e a Academia dei Ragioneri, em 1658, nas cidades de Milão e Bolonha.

A Inglaterra, devido ao domínio do comércio marítimo, foi o berço da auditoria moderna, que a exportou para diversos países, dentre eles o Brasil, em conjunto com seus investimentos, principalmente para a construção e administração de estradas de ferro e vários outros serviços de utilidade pública (SANTI, 1988, p. 18).

### **3.2 A SOCIEDADE, O ESTADO E OS CONTROLES.**

O Estado Brasileiro é constituído na forma de República Federativa e tem em sua Constituição Federal (CF) a base do seu ordenamento jurídico. Em que disciplina a conduta da sociedade e das instituições públicas e privadas.

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em **Estado Democrático de Direito** e tem como fundamentos: (BRASIL, 1988) Grifo nosso.

O Estado Brasileiro pauta suas ações nos princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Estando implícito que a administração pública só pode fazer atos que estejam respaldados nestes princípios.

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos **princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência** e, também, ao seguinte: (BRASIL, 1988) Grifo nosso.

Ao longo da história ficou sedimentado o entendimento da necessidade de controlar o patrimônio quer seja para uma simples mensuração de suas quantidades, dos seus valores, dos custos, quer seja para prever riscos de flutuações econômicas, verificar a qualidade gestão e até mesmo para constatar suspeitas de prejuízos a instituição. Exercer o controle sobre qualquer que seja o patrimônio é uma necessidade e em gestão pública uma obrigação, conforme prevê o Art.13 do Dec. Lei 200/1967.

Esta obrigação é uma via de mão dupla, pois a administração tem o dever de publicar e de prestar contas de seus atos, de acordo com o princípio da publicidade do Art. 37 e o Parágrafo único do Art. 70 da CF, e, em contrapartida, por



consequência, a sociedade tem o direito de tomar conhecimento destes atos. Surgindo, preliminarmente, o dever legal de controle interno e controle externo.

Institucionalmente, a sociedade exerce o controle das atividades da administração pública por meio de representantes que são servidores públicos legalmente eleitos (o Legislativo), concursados ou comissionados, que devem pautar suas condutas conforme o código de ética profissional. Sob pena de sofrer sanções disciplinares, administrativas, cíveis e penais.

Isso, no entanto, não impede ao cidadão, isolado ou coletivamente, o direito de fiscalizar os atos dos gestores públicos. A Carta Magna obriga a administração a controlar e informar, mas não veda ao cidadão o direito de acompanhar e fiscalizar, ou seja, exercer o controle externo também. O que atualmente é chamado de controle social, assunto que não será aprofundado por não ser o foco deste estudo.

Apesar dos Poderes da União (Legislativo, Executivo e Judiciário) serem independentes e harmônicos entre si (Art. 2º da CF), conforme a "separação de poderes" teorizada por Montesquieu, cabe ao Legislativo, que em nível federal é o Congresso Nacional composto pela Câmara dos Deputados e pelo Senado Federal, a incumbência de exercer o fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, com o auxílio do Tribunal de Contas da União, além do sistema de controle interno de cada Poder, conforme detalha a Carta Magna:

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. (BRASIL, 1988)

Deste mandamento constitucional é importante: institucionalmente, o controle externo está sob a responsabilidade do Congresso Nacional; e o segundo, todos os Poderes devem ter um sistema de controle interno, o qual deve apoiar o controle externo (IV do Art. 74 da CF).

### **3.3 SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO FEDERAL E A INSERÇÃO DO EXÉRCITO BRASILEIRO**

O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, atualmente, é composto pelo Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle (MTFC), também conhecido como Controladoria-Geral da União (CGU), que é Órgão Central que exerce a função normativa e de supervisão, pelas Secretarias de Controle Interno (CISSET) presentes na Advocacia-Geral da União, Casa Civil, Ministério das Relações Exteriores e no Ministério da Defesa, que exercem a função de Órgãos Setoriais, os órgãos de controle interno dos Comandos da Marinha, Exército e Aeronáutica, exercem as atribuições de unidades setoriais subordinadas tecnicamente ao CISSET do Ministério da Defesa.

No âmbito do Comando do Exército, o Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx) é a unidade setorial com as atribuições de coordenar e realizar as atividades de Controle Interno, tendo nas Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (ICFEx), as unidades de controle interno, que se capilarizam realizando os trabalhos de auditoria interna (AI) e a fiscalização nas 418 Unidades Gestoras (UG's), espalhadas no território nacional (GUEDES, 2013) formando o Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro (SisCIEEx).

Dentro de uma visão holística, o controle deve ser compreendido como interno e externo. Isso possibilita afirmar que o SisCIEEx está inserido no SCI do Poder Executivo Federal como controle interno e o CISSET do Ministério da Defesa, MTFC e o Tribunal de Contas da União (TCU) como controles externos. Ou seja, o SCI do Poder Executivo Federal em relação aos seus órgãos subordinados compõe um único sistema, mas do órgão subordinado esta visão se apresenta como de um subsistema que se comunica com o sistema macro, portanto externo a ele (órgão subordinado), que se submete ao controle dos órgãos externos. Sendo assim, SisCIEEx é um subsistema do SCI do Poder Executivo Federal.

Figura 01: Estrutura orgânica do Sistema de Controle Interno do Exército



Fonte: Guedes, 2013

### 3.4. CONTROLE INTERNO, CONTROLE INTERNO ADMINISTRATIVO E AUDITORIA.

O que difere Controle Interno, Controle Interno Administrativo e Auditoria no Poder Executivo Federal e no Exército Brasileiro como seu integrante? A resposta a esta indagação desperta a necessidade de conhecer seus os conceitos e objetivos.

Para Januário (*apud* MEIRELLES, 2006, p. 93), o controle, em tema de administração pública, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, Órgão ou Autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro.

Segundo a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), Controle Interno:

É um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários, e é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade os seguintes objetivos gerais serão alcançados:

- execução ordenada, ética, econômica eficiente e eficaz das operações;
- cumprimento das obrigações de *accountability*;
- cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis;
- salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e danos.

Nesta mesma direção, a Portaria nº 018, de 17 de janeiro de 2013, que aprovou o Manual de Auditoria do Exército Brasileiro, define que Controle Interno Administrativo:

É o conjunto de atividades, planos, rotinas, métodos e procedimentos interligados, estabelecidos com vistas a assegurar que os objetivos das unidades sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, tendo por objetivo geral evitar a ocorrência de impropriedades e irregularidades e, por objetivos específicos, os que seguem:

- a) observar as normas legais e regulamentares;
- b) assegurar, nas informações contábeis, financeiras, administrativas e operacionais, sua exatidão, confiabilidade, integridade e oportunidade;
- c) evitar o cometimento de erros, desperdícios, abusos, práticas antieconômicas e fraudes;
- d) salvaguardar os ativos financeiros e físicos quanto à sua boa e regular utilização, bem como assegurar a legitimidade do passivo; e
- e) assegurar a aderência das atividades às diretrizes, planos, normas e procedimentos da unidade (BRASIL, 2013).

O Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, trata sobre a Organização da Administração Federal, o mesmo estabeleceu que os órgãos federais responsáveis pelos programas conservariam a autoridade normativa, exerceriam o controle e a fiscalização indispensável sobre a execução local e se condicionariam a liberação de recursos para cumprimento dos programas e convênios ( Art. 10, § 6º). Bem como, que todas as atividades da Administração Federal obedeceriam aos princípios fundamentais do:

- I – Planejamento;
- II – Coordenação;
- III – Descentralização;
- IV - Delegação de Competência; e
- V - **Controle**. (Art.6º) Grifo nosso.

Ainda, estabeleceu que este controle devesse ser exercido “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 do dinheiro público e da guarda dos bens da União **pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria** (Decreto-Lei nº 200/1967, Art.13). Grifo nosso.

Diante do exposto, resta voltar à atenção a Auditoria. Consta no Manual de Auditoria do Exército Brasileiro que:

AUDITORIA - É o conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão e a aplicação de recursos públicos, com a finalidade de comprovar a legalidade e legitimidade dos atos e fatos administrativos, assim como os resultados alcançados, quanto aos aspectos de eficiência, eficácia e economicidade da gestão (Brasil, 2013).

Portanto, pode-se afirmar que a atividade de auditoria no Exército Brasileiro não se confunde com o Controle interno ou Controle administrativo, pois estes são controles exercidos na e pela unidade e ela (a Auditoria) tem por finalidade realizar a fiscalização da alocação dos recursos público, sendo exercida pelas ICFEx's vinculadas tecnicamente ao CCIEx (GUEDES, 2013). Também, é importante entender que a auditoria interna, conhecida como auditoria governamental, é uma macro função desse SCI (Sistema de Controle Interno), constituído por um conjunto de técnicas e procedimentos que permitem avaliar a gestão pública pelos processos e resultados gerenciais, bem como a verificação das aplicações dos recursos públicos por entidades públicas e privadas utilizando a confrontação entre uma situação encontrada com determinados critérios técnicos, operacionais ou legais (GUEDES apud LIMA e CASTRO, 2009, p. 85). Fortalecendo esse conceito o Tribunal de Conta do Estado do Rio Grande do Sul afirma enfaticamente que a Auditoria Interna (AI) é uma "técnica de controle interno", a ser utilizada pela unidade central de controle interno para verificar a ocorrência de erros, fraudes e desperdícios, abarcando o exame detalhado, total ou parcial, dos atos administrativos (TCE-RS, 2012, Art. 2º, IV) realizados pelo controle interno administrativo, que são o conjunto de atividades e processos rotineiros realizados por militares e civis para cumprir as missões da unidade.

### **3.5 COMO A AUDITORIA NO EXÉRCITO BRASILEIRO CONTRIBUI PARA A EFICIÊNCIA, ECONOMICIDADE, EFICÁCIA E EFETIVIDADE DE SUA GESTÃO?**

Primeiramente, é importante lembrar que a Carta Magna definiu que a atividade de auditoria no setor público brasileiro é uma atribuição do Sistema de Controle Interno (Art.s 70 e 71, CF). O Exército Brasileiro como integrante do Poder Executivo Federal cumpri a prescrição legal possuindo em sua estrutura o Sistema de Controle Interno do Exército (SisCIEx), encabeçado pelo CCIEx, órgão de assistência direta e imediata (OADI) ao Comandante do Exército, o qual consolidou em um só documento, a vasta e complexa legislação que embasa todo o trabalho dos auditores, formando o Manual de Auditoria (EB10-MT-13.00, 1ª Edição,

aprovado pela Portaria Nº 018, de 17 de janeiro de 2013). Este documento foi elaborado procurando adequar às recomendações e as observações emanadas do *The Institute of Internal Auditors* (IIA), do Tribunal de Contas da União (TCU) e das Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (IPPF) e, principalmente, do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Visando particularmente à melhoria de gestão no âmbito do Exército Brasileiro (Brasil, 2013).

Para a IIA a “auditoria interna é uma atividade independente e objetiva que presta serviços de avaliação e de consultoria com o objetivo de adicionar valor e melhorar as operações de uma organização”. Bem como, auxilia a organização a alcançar seus objetivos através de uma abordagem sistemática e disciplinada para a avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de risco, controle e governança corporativa. Nesse contexto, a Auditoria colabora para gestão da organização ao ser realizada seguindo os ditames legais, processuais, metodológicos e técnicos.

A inteligência do legislador fez observar que:

**A finalidade clássica da atividade de auditoria interna governamental é comprovar a legalidade e legitimidade dos atos e fatos administrativos, assim como avaliar os resultados alcançados, quanto aos aspectos de economicidade, eficiência, eficácia, efetividade e equidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional, contábil e finalística.** (Brasil, 2013) Grifo nosso.

Buscando alcançar sua finalidade, a atividade de Auditoria percorre um longo caminho iniciado com o Planejamento da Atividade de Auditoria, o qual se compõe pelas Variáveis Básicas, pelo Programa de Auditoria, Papéis de Trabalho, Metodologia de Amostragem, Avaliação e Natureza dos Riscos, que para execução leva em consideração a Natureza, o Tipo, a Forma, os Testes, as Técnicas e os Procedimentos.

A execução da atividade de Auditoria se apóia nos **Controles Internos Administrativos** que devem disponibilizar e prestar toda e qualquer informação, documentos e acesso as instalações auditadas. Possibilitando ao Auditor avaliar o controle interno administrativo e coletar as Evidências de Auditoria para poder descrever em Relatório de Auditoria. O qual segue os atributos de concisão, objetividade, convicção, clareza, integridade, oportunidade, coerência, apresentação e conclusão, contendo constatações ou recomendações ou comentários levando em conta a aceitação do Risco.

Ainda é importante destacar que essas atividades, depois de executadas, permanecem sob Monitoramento de Auditoria em Arquivo Permanente, tudo dentro de um Plano Anual de Atividade de Auditoria Interna (IPAINT), sendo relatados por meio do Relatório Anual de Atividade de Auditoria Interna (RAINT) ao CCIEx.

Também para alcançar a sua finalidade, o EB criou o Sistema de Auditoria Interna (SISAUD) para cumprir a determinação da Instrução Normativa da Secretaria Federal de Controle Interno (IN/SFC) nº 1, de 6 de abril de 2001, prevendo em seu capítulo VIII, seção I, item 7, subitem III, que:

**Os órgãos e unidades de Controle Interno do Poder Executivo Federal devem utilizar de todos os recursos tecnológicos disponíveis na área de informática, tais como sistemas, acesso à internet, redes locais, a fim de otimizar suas ações e tornarem mais eficaz o processo de consolidação de informações e transmissão dos resultados produzidos. (Grifo nosso).**

Continuando neste esforço, tendo como centro agora a figura que personifica esta tarefa o Auditor. Não se pode olvidar preliminarmente que o sentimento do dever, o pundonor militar e o decoro da classe impõem, a cada um dos integrantes das Forças Armadas, conduta moral e profissional irrepreensíveis, com a observância dos preceitos de ética militar. Aliado a isto o auditor é continuamente motivado a se aperfeiçoar através da atividade de Capacitação Profissional e Credenciamento do Auditor, passando por Avaliação de Desempenho, Controle de Qualidade e sendo supervisionado sobre seus Aspectos Comportamentais.

Diante disso, a auditoria no EB contribui dentro do aspecto de economicidade ao realizar as suas atividades utilizando um conceito novo em entidades governamentais - Auditoria Baseada em Risco (ABR), a qual busca identificar os objetivos mais relevantes e prioriza as ações de controle, permitindo que os recursos humanos e materiais da auditoria sejam alocados de forma mais eficiente levando em conta seu custo/benefício. Além de buscar identificar, medir e priorizar os riscos mais significativos para possibilitar a focalização das áreas a serem auditadas (GUEDES apud CASTRO, 2009, p. 203). Revelando atenção em otimização dos resultados na escolha dos menores custos em relação aos maiores benefícios decorrentes da escolha da OM a ser auditada.

A eficiência da atividade de auditoria interna no EB está materializada em suas atividades de avaliação e fiscalização verificando se as UG's auditadas utilizaram os recursos de que dispunham, cumpriram suas ações e operações que

visavam atingir previamente programado. Ou seja, cumpri suas metas e objetivos através dos procedimentos normativos e técnicos estabelecidos na legislação vigente.

A eficácia da atividade de auditoria interna no EB é o grau de atingimento das metas fixadas para um determinado objeto de uma ação em relação ao previsto, em determinado período. Sendo constatado através do cumprimento das metas previstas no Plano de Atividade de Auditoria Interna realizadas anualmente.

A finalidade clássica da atividade de auditoria interna governamental é comprovar a legalidade e legitimidade dos atos e fatos administrativos, assim como avaliar os resultados alcançados, quanto aos aspectos de economicidade, eficiência, eficácia, efetividade e equidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional, contábil e finalística (Brasil, 2013).

O impacto positivo da atividade de auditoria interna no EB, ou seja, sua efetividade pode ser percebida por não ter contas reprovadas pelo TCU e por gozar de bom conceito perante a sociedade. Tudo isso decorre de um conjunto de atividades compostas desde o controle interno administrativo passando pela auditoria culminando com o esforço em administrar os recursos públicos dentro da legalidade sendo estes os seus efetivos resultados.

#### **4. CONCLUSÃO**

Após a análise documental, obteve-se que a contribuição da auditoria interna do EB para gestão pública se efetiva em fazer o seu papel constitucional de avaliar e fiscalizar com a observância dos dispositivos legais e da utilização das normas e técnicas mais atuais nestes assuntos.

Verificou-se, ainda, que no Brasil o Sistema de Controle Interno dos Poderes tem a responsabilidade de realizar a atividade de auditoria nos órgãos governamentais. Neste contexto, o SisCIEEx atualmente está composto por onze (11) ICFEx (unidades de controle interno) que tem por função realizar os trabalhos de auditoria e fiscalização, CCIEEx (unidade setorial) que tem por função coordenar e realizar as atividades de Controle Interno no âmbito EB subordinado tecnicamente ao Ciset do Ministério da Defesa (órgão setorial) e este ao Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle - MTCF (órgão central), conforme Instrução Normativa Nº1/2001.

Acrescente-se que a prática metodológica verificada no SisCIEEx está alinhada com o conteúdo proposto pela teoria, especialmente, as Normas Brasileiras para o



Exercício da Auditoria Interna editadas pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IIA Brasil) (GUEDES, 2013), e as recomendações e observações do TCU e das Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (IPPF)(BRASIL, 2013).

Entretanto, com o objetivo de se pensar em desenvolver outro estudo nesta mesma linha e deixar fluir a criticidade há de se refletir a respeito de dois tópicos: questiona-se se nos moldes em que o Exame de Pagamento de Pessoal (Portaria Nº 02/ 2014, da Secretaria de Economia e Finanças - SEF) é realizado cumpre o seu papel; e questiona-se, também, por que não se cria um “novo” instrumento de Exame de Licitações e Contratos similar ao Exame de Pagamento de Pessoal. Dessa forma, futuras pesquisas poderão avaliar o grau de aderência, as dificuldades, e as experiências das UG's e das ICFEx's quanto a eficiência, eficácia e efetividade dos Exames de Pagamentos e a viabilidade do Exame de Licitações e Contratos. Isso possibilitaria contribuir com o aprimoramento das atividades de controle interno no EB.

Portanto, retomando o assunto central, pode-se afirmar que a atividade de Auditoria Interna no Exército Brasileiro contribui para correta aplicação dos recursos públicos por ele administrados por que observa a lei e as técnicas de auditoria recomendadas. Mas como parte de um processo em evolução que visa particularmente à melhoria de gestão no âmbito do Exército Brasileiro, deve manter o acompanhamento e controle que permitirão a evolução da sistemática hoje adotada e que terão que ser implementadas para minimizar falhas e evitar problemas para o Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro.

## REFERÊNCIA

1. 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 01 Jul 2016.

2. \_\_\_\_\_. **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. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del0200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm) >. Acesso em: 12 Jul 2016.

3. \_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm)> Acesso em: 31jul 2016.

4. \_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp131.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm)> Acesso em: 22/07/2016.

5. \_\_\_\_\_. **Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm)> Acesso em: 11/07/2016.

6. \_\_\_\_\_. 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. Disponível em: <[www.sgex.eb.mil.br/sistemas/be/copiar.php?codarquivo=1129&Act=Bre](http://www.sgex.eb.mil.br/sistemas/be/copiar.php?codarquivo=1129&Act=Bre)>. Acesso em 01 Jul 2016.

7. \_\_\_\_\_. Exército. **Portaria Nº 02, de 3 de fevereiro de 2014.** Aprova as Normas para o Exame de Pagamento de Pessoal (EB90-N-02.001), 1ª Edição, 2014. **Lex:** Coletânea de Legislação e Jurisprudência, Brasília, p. 45-57, Boletim do Exército Nº 06, de 07 de fevereiro de 2014. Legislação Federal e marginália. Disponível em: <[www.sgex.eb.mil.br/sistemas/be/copiar.php?codarquivo=1232&act=bre](http://www.sgex.eb.mil.br/sistemas/be/copiar.php?codarquivo=1232&act=bre)>. Acesso em: 12 Jul 2016.

8. \_\_\_\_\_. **Lei nº 4.728, de 14 de julho de 1965.** Disciplina o mercado de capitais e estabelece medidas para o seu desenvolvimento. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4728.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4728.htm)>. Acesso em: 12 Jul 2016.

9. \_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda - Secretaria Federal de Controle Interno. **Instrução Normativa Nº 01, de 06 de abril de 2001.** Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/sobre/legisla%C3%A7%C3%A3o/arquivos/instrucoes-normativas/in-01-06042001.pdf>>. Acesso em 30 Jun 2016.

10. \_\_\_\_\_. **Lei nº 10.180, 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. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/site/>>. Acesso em: 28 de mar. de 2014.

11. BORROWISKY, Adamiro. Jornal Folha de São Pedro: Meia dúzia de “gatos pingados”. Disponível em:

<<http://www.folhadesaopedro.com.br/meia-duzia-de-gatos-pingados/3085>> Acesso em 03 Ago 2016.

12. CAMAROTTI, Gerson. Governo está perdido e ainda tenta entender as manifestações. 18 JUN 2013. Disponível em:< <http://g1.globo.com/platb/blog-do-camarotti/2013/06/18/governo-esta-perdido-e-ainda-tenta-entender-as-manifestacoes/>>Acessado em 29 jul 2016.

13. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) Nº 1135, de 21 de novembro de 2008** - NBC T 16 - Normas Brasileiras de contabilidade aplica ao setor público: NBC T 16.8 – Controle interno. Disponível em:  
<[http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor\\_P%C3%BAblico.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf)> Acesso em 18 ago 2016.

14. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC Nº 750, de 29 de dezembro de 1993**. Dispõe sobre os Princípios de Contabilidade (PC). Disponível em:  
<<http://www.portaldecontabilidade.com.br/legislacao/resolucao/cfc/774.htm>>Acessado em 09 set 2016.

15. GUEDES, Joeldson Ferreira; AGUIAR, Anderson Silva de. A Estrutura de controle interno e as ferramentas de controle do Exército Brasileiro. Disponível em:  
<[https://www.inesul.edu.br/revista/arquivos/arq-idvol\\_31\\_1416337794.pdf](https://www.inesul.edu.br/revista/arquivos/arq-idvol_31_1416337794.pdf)> Acesso em 18 ago 2016.

16. GUEDES, Joeldson Ferreira. Auditoria baseada em risco: contribuições da matriz de risco em unidades setoriais de controle interno, vinculada ao Comando do Exército Brasileiro. Artigo Científico. 2013. Disponível em:  
<[https://www.inesul.edu.br/revista/arquivos/arq-idvol\\_28\\_1389110055.pdf](https://www.inesul.edu.br/revista/arquivos/arq-idvol_28_1389110055.pdf)> Acesso em 06 set 2016.

17. GOMES, Elaine Dias; ARAÚJO, Ademilson Ferreira de; BARBOZA, Reginaldo José. Auditoria: alguns aspectos a respeito de sua origem. Revista Científica Eletrônica de Ciências Contábeis – ISSN: 1679-3870. Ano VII – Número 13 – Maio de 2009 – Periódico Semestral. Disponível em:  
<[http://faef.revista.inf.br/imagens\\_arquivos/arquivos\\_destaque/xza6N0w4fqVM1H2\\_2013-4-24-11-13-58.pdf](http://faef.revista.inf.br/imagens_arquivos/arquivos_destaque/xza6N0w4fqVM1H2_2013-4-24-11-13-58.pdf)> Acessado em 09 de 2016.

18. JANUÁRIO, Gerson da Silva. Controle: Instrumento de garantia de qualidade e eficiência dos gastos públicos. Palestra da Semana de Contabilidade da UNINORTE. 26 Set 2013. Disponível em:

<[http://pt.slideshare.net/GersonSilva2/1-palestra-sobre-controle?qid=d7a2d901-08f0-4fa8-b419-0a49e52026bc&v=&b=&from\\_search=1](http://pt.slideshare.net/GersonSilva2/1-palestra-sobre-controle?qid=d7a2d901-08f0-4fa8-b419-0a49e52026bc&v=&b=&from_search=1)> Acesso em: 28 ago 2016.

19. Jornal o Progresso. Edição de 11 de setembro de 2016. Brasil tem a 14ª maior carga tributária do mundo. Disponível em:  
<<http://www.progresso.com.br/caderno-a/economia/brasil-tem-a-14-maior-carga-tributaria-do-mundo>> Acessado em: 09 set 2016.

20. LINHARES, João Eduardo; HUMENHUK, Hewerstton. Ferramentas de controle social da administração pública: o que a sociedade espera da informação pública? Disponível em:  
<[http://www.cge.pr.gov.br/arquivos/File/Transparencia\\_e\\_Acesso\\_a\\_Informacao/FerramentasdeControle.pdf](http://www.cge.pr.gov.br/arquivos/File/Transparencia_e_Acesso_a_Informacao/FerramentasdeControle.pdf)> Acesso em 07 Ago 2016.

21. Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle. Auditoria e Fiscalização - MTFC reúne órgãos do Sistema de Controle Interno do Executivo Federal. Disponível em:<<http://www.cgu.gov.br/noticias/2016/06/mftc-reune-orgaos-do-sistema-de-controle-interno-do-executivo-federal>> Acesso em 06 set 2016.

22. PACHECO, Vicente. Técnicas de auditoria que poderiam ser utilizadas nos processos de avaliação de desempenho em cadeia de suprimentos. Artigo Científico. Disponível em:  
<<http://www.crcpr.org.br/new/content/publicacao/revista/revista134/tecnicas.htm> > Acessado em 09 set 2016.

23. PIRES, Marco Antônio Amaral. A Perícia contábil! Reflexões sobre seu verdadeiro significado e importância. Disponível em:  
<[http://www.peritocontador.com.br/artigos/A\\_Pericia\\_Contabil1.pdf](http://www.peritocontador.com.br/artigos/A_Pericia_Contabil1.pdf)> Acesso em 18 ago 2016.

24. Resolução Nº 936, 13 de março de 2012. Tribunal de Conta do Estado do Rio Grande do Sul. Disponível em:  
<[http://www1.tce.rs.gov.br/docs/resolucao\\_936\\_2012.pdf](http://www1.tce.rs.gov.br/docs/resolucao_936_2012.pdf)> Acesso em: 28 ago 2016.  
Veja da Redação access\_time 13 mar 2013, 07h54 Jovem que ateou fogo ao próprio corpo morre na Tunísia. Disponível em:< <http://veja.abril.com.br/mundo/jovem-que-ateou-fogo-ao-proprio-corpo-morre-na-tunisia/>> Acessado em 28 ago 2016.

25. Revista Exame.com. 16 de março de 2016. Brasil tem maior carga tributária da América Latina. Disponível em:  
<http://exame.abril.com.br/economia/noticias/brasil-tem-maior-carga-tributaria-da-america-latina>> Acessado em: 09 set 2016.