

ESCOLA DE COMANDO E ESTADO-MAIOR DO EXÉRCITO
ESCOLA MARECHAL CASTELLO BRANCO

Maj Int **LEONARDO GABE LOPES**

A Atividade de Auditoria Interna Governamental no
Exército Brasileiro



Rio de Janeiro
2022

Maj Int **LEONARDO GABE LOPES**

A Atividade de Auditoria Interna Governamental no Exército Brasileiro

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Escola de Comando e Estado-Maior do Exército, como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Ciências Militares, com ênfase em Defesa.

Orientador: TC Int **ALEXSANDRO ARRUDA DA ROCHA**

Rio de Janeiro
2022

L864a Lopes, **Leonardo Gabe.**

A Atividade de Auditoria Interna Governamental no Exército Brasileiro. / Leonardo Gabe Lopes. – 2022.
39 f. : il. ; 30 cm

Orientação: Alexsandro Arruda Da Rocha.

Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Ciências Militares) — Escola de Comando e Estado-Maior do Exército, Rio de Janeiro, 2021.

Bibliografia: f. 37-39

1. EXÉRCITO BRASILEIRO. 2. AUDITORIA INTERNA. 3. CONTROLE INTERNO. I. Título.

CDD 355.6

Maj Int **LEONARDO GABE LOPES**

A Atividade de Auditoria Interna Governamental no Exército Brasileiro

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Escola de Comando e Estado-Maior do Exército, como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Ciências Militares, com ênfase em Defesa.

Aprovado em 14 de outubro de 2022.

COMISSÃO AVALIADORA

ALEXSANDRO ARRUDA DA ROCHA – TC Int - Presidente
Escola de Comando e Estado-Maior do Exército

PAULO CESAR DOS SANTOS FARIA – TC Med - Membro
Escola de Comando e Estado-Maior do Exército

PAULO COMUNALE – Maj Int - Membro
Escola de Comando e Estado-Maior do Exército

À minha esposa, minha filha e meus pais,
fontes de inspiração e exemplo.

AGRADECIMENTOS

Ao Exército Brasileiro, em especial à Escola de Comando e Estado-Maior, por me proporcionarem essa capacitação, permitindo seguir estudando e aprendendo a cada dia que passa.

Ao meu orientador, Tenente-Coronel Arruda, pela orientação franca e precisa, e principalmente, pelos conselhos seguros que conduziram para aperfeiçoar este Trabalho.

Ao General de Divisão Eugenio Eneias Camilo pela confiança e incentivo, que acreditou em meu potencial para aprovação no concurso da ECEME. Seu apoio foi fundamental para mais essa conquista.

Aos meus pais, Celia e Delmar, pelo dom da vida, com exemplos de dedicação e amor, por terem me proporcionado uma educação familiar firme e sólida, incentivando a busca pelo meu sucesso e auto aperfeiçoamento.

À minha esposa Janaina, meu amor, e à minha filha Isabela, meu motivo de viver, pela compreensão na minha ausência em horas de estudo, e pela alegria de poder conviver com vocês todos os dias, pelo carinho, amor e incentivo de sempre.

“A sociedade tem o direito de pedir conta a todo agente público por sua administração” (Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, 1789).

RESUMO

A auditoria interna governamental (AIG) é conceituada como uma atividade objetiva e independente de consultoria e de avaliação para agregar valor à gestão pública. O Exército Brasileiro (EB) adotou o Sistema de Controle Interno do Comando do Exército (SisCIEEx) para gerenciar essas atividades, avaliando e medindo a eficiência da governança, controles internos da gestão e do gerenciamento de risco. A sua atuação tem o Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx) como órgão central, e os Centros de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército (CGCFEx) como unidades regionais desse sistema. Essas unidades de auditoria interna governamental (UAIG) auditam todos sistemas, operações, funções, atividades e processos de todas as Organizações Militares (OM) da Força Terrestre. Disto isso, o presente trabalho procurou elucidar a função do supracitado sistema de controle, apresentando seus normativos e regulamentos, bem como uma revisão doutrinária da legislação da Auditoria Interna Governamental no Poder Executivo Federal, direcionando esforços para as vertentes de maior relevância nesse estudo acadêmico para as atividades de consultoria e de avaliação.

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

ABSTRACT

Government internal auditing is conceptualized as an objective and independent consulting and evaluation activity to add value to public management. The Brazilian Army adopted the Army Command Internal Control System to manage these activities, evaluating and measuring the efficiency of governance, internal management controls and risk management. The Army Internal Control Center is as the central body of this system, and the Army Management, Accounting and Finance Centers as regional units of this system. These Government Internal Audit Units audit all systems, operations, functions, activities and processes of all Military Organizations of the Ground Force. That said, the present work sought to elucidate the function of the aforementioned control system, presenting its norms and regulations, as well as a doctrinal review of the Government Internal Audit legislation in the Federal Executive Branch, directing efforts to the most relevant aspects in this academic study to the consulting activity and the evaluation activity.

Keywords: Brazilian Army; Internal Audit; Internal Control.

LISTA DE ABREVIATURAS

AGU	ADVOCACIA GERAL DA UNIÃO
AIG	AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL
CCIE _x	CENTRO DE CONTROLE INTERNO DO EXÉRCITO
C EX	COMANDO DO EXÉRCITO
CF	CONSTITUIÇÃO FEDERAL
CGCFE _x	CENTRO DE GESTÃO, CONTABILIDADE E FINANÇAS DO EXÉRCITO
CGU	CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO
CISSET-MD	SECRETARIA DE CONTROLE INTERNO DO MINISTÉRIO DA DEFESA
CMT EX	COMANDANTE DO EXÉRCITO
D AUD	DIRETORIA DE AUDITORIA
EB	EXÉRCITO BRASILEIRO
ECEME	ESCOLA DE COMANDO E ESTADO-MAIOR DO EXÉRCITO
ICFEX	INSPETORIA DE CONTABILIDADE E FINANÇAS DO EXÉRCITO
IG	INSTRUÇÕES GERAIS
IIA	INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNO
IN	INSTRUÇÃO NORMATIVA
MD	MINISTÉRIO DA DEFESA
MRE	MINISTÉRIO DAS RELAÇÕES EXTERIORES
OADI	ÓRGÃO DE ASSISTÊNCIA DIRETA E IMEDIATA
OEE	OBJETIVO ESTRATÉGICO DO EXÉRCITO
OM	ORGANIZAÇÃO MILITAR
OMDS	ORGANIZAÇÕES MILITARES DIRETAMENTE SUBORDINADAS
PAAA	PLANO ANUAL DE ATIVIDADE DE AUDITORIA
PAINT	PLANO ANUAL DE AUDITORIA INTERNA
PEEX	PLANO ESTRATÉGICO DO EXÉRCITO
RAINT	RELATÓRIO ANUAL DE ATIVIDADES DE AUDITORIA INTERNA
SEF	SECRETARIA DE ECONOMIA E FINANÇAS
SFC	SECRETARIA FEDERAL DE CONTROLE INTERNO
SISCIEX	SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO COMANDO DO EXÉRCITO

TCC	TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO
TCU	TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO
UAIG	UNIDADE DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Funções básicas do TCU	19
Figura 2 – Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal	22
Figura 3 – Extrato do organograma do Exército	23
Figura 4 – Organograma dos CGCFEx	24
Figura 5 – Estrutura do SisCIEEx	25
Figura 6 – Organograma do CCIEEx	27

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	13
2	DESENVOLVIMENTO	17
2.1	OS CONTROLES NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL	17
2.2	O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO FEDERAL	20
2.3	O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO COMANDO DO EXÉRCITO	23
2.3.1	A Atividade de Avaliação	28
2.3.2	A Atividade de Consultoria	32
3	CONCLUSÃO	35
	REFERÊNCIAS	37

1 INTRODUÇÃO

O Controle Interno se constitui em uma das maiores ferramentas de fortalecimento da governança institucional e de preservação da imagem da Força.

Este trabalho pretende se debruçar sobre o estudo do tema “A atividade de auditoria interna governamental (AIG) no Exército Brasileiro (EB)”, focando nas particularidades do recém normatizado Sistema de Controle Interno do Comando do Exército (SisCIEEx).

A auditoria interna governamental no Exército Brasileiro remonta desde o período colonial, onde se verificava o serviço de *vedorias* (que ou aquele que vê, inspeciona, fiscaliza; fiscal, inspetor, intendente) na Secretaria de Estado dos Negócios da Guerra, conforme consulta no site do Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx). Acompanhando a evolução da Nação, e do próprio Exército Brasileiro (EB), essa atividade foi se aperfeiçoando, em consonância com os mais diversos ordenamentos e também alinhamento às melhores práticas de gestão e da própria auditoria, permeadas pelo Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, no qual o EB tem vinculação de subordinação técnica por ser unidade setorial do próprio sistema.

No ano de 2009 foi criado o Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx), em substituição à antiga Diretoria de Auditoria (D Aud), e com o advento do Decreto nº 7.299, de 10 de setembro de 2009, se aprovou a nova estrutura regimental do Comando do Exército. Assim, o CCIEEx passou a integrar os órgãos de assistência direta e imediata ao Comandante do Exército (OADI). Dessa maneira, a criação do CCIEEx marcou de sobremaneira o alinhamento da atividade de auditoria com o que prescreve as suas mais modernas técnicas, tendo órgão norteador o Instituto dos Auditores Internos (IIA), posicionando-se de maneira independente às demais estruturas da Força Terrestre.

Por sua vez, em 2021, o CCIEEx adotou nova estrutura organizacional, com remodelamento de suas seção e assessorias, iniciando grande reformulação nos normativos e legislações dessa área no Comando do Exército.

Dessa forma, ainda no ano de 2021, os normativos da auditoria interna do EB sofreram profundas alterações, com destaque para as Instruções Gerais (IG) para a Atividade de Auditoria Interna Governamental (Portaria nº 1.523 - Cmt Ex, de 14 MAIO 21), que instituiu o Estatuto de Auditoria e regulamentou o Sistema de Controle Interno

do Comando do Exército (SisCIEEx), sistema que ainda não estava regulamentado no âmbito do EB, mesmo havendo a sua estrutura. Outros normativos que entraram em vigor no mesmo ano foram: Regimento Interno do Centro de Controle Interno do Exército (Portaria – C Ex nº 1.603 .06 OUT 21); Regulamento do Centro de Controle Interno do Exército (Portaria – C Ex nº 1.604 .06 OUT 21); Regimento Interno dos Centros de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército (CGCFEx) (Portaria nº 154 SEF/C Ex .19 AGO 21); Regulamento dos Centros de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército (Portaria nº 1.533-Cmt Ex, de 09 JUL 21).

Cabe ressaltar que os recém criados CGCFEx substituíram as antigas Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (ICFEx), mantendo essas Organizações Militares (OM) no SisCIEEx, como unidades regionais, desenvolvendo atividades de AIG, como também a análise de atos de pessoal e o acompanhamento de apuração de dano ao erário.

A supracitada IG posicionou o CCIEEx como órgão central do SisCIEEx e Unidade Setorial da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa (CISSET-MD), integrando o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e orientando todo o sistema para que as suas atividades se desenvolvam em consonância com a legislação vigente.

Assim, observou-se um melhor posicionamento da auditoria interna na própria Força Terrestre, adotando as melhores práticas para conduzir a atividade no Comando do Exército.

Dessa forma, a auditoria no EB compreende, atualmente, a avaliação, a consultoria e a apuração, prezando pela independência e objetividade, que irá auxiliar a Força a alcançar seus objetivos, avaliando e aperfeiçoando a eficácia e a eficiência dos processos de gestão de riscos, governança, e de controles internos da gestão.

Este Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) tem uma abordagem qualitativa, explicativa, composta por uma revisão bibliográfica e em normativos que regem o tema em questão. A pesquisa qualitativa visará procurar em fontes que procurem elucidar a sistematização e funções do Controle Interno, em um aspecto mais amplo, com as doutrinas e fundamentações que embasam a estrutura no Exército Brasileiro. Em relação à pesquisa explicativa, seu propósito é para evidenciar a estrutura vigente, desde uma normatização a âmbito global, até os seus impactos dentro do próprio SisCIEEx. Por sua vez, a pesquisa bibliográfica e em normativos buscará a fundamentação teórica-metodológica, se embasando em livros, legislação nacional,

normativos do próprio EB, trabalhos acadêmicos e rede mundial de computadores de acesso livre.

A pesquisa buscou em sua pesquisa bibliográfica e de normativos as fontes confiáveis e com dados relevantes para a pesquisa proposta. A seleção da documentação é fundamental para agregar qualidade e fidedignidade, com atenção especial à validade, tanto temporal, quanto de aplicabilidade para o Sistema de Controle Interno do Exército, para que se possa concluir sobre a atual estrutura desse Sistema.

Estando a auditoria interna governamental estruturada no Exército Brasileiro, estabelecendo seus regulamentos, há a necessidade de compreensão dessa atividade não somente pelos auditores, mas também pelos gestores em todos níveis da organização. Nesse sentido, o presente trabalho de conclusão de curso desenvolveu-se em torno do seguinte problema:

Como está regulamentada e fundamentada a atividade de Auditoria Interna no Exército Brasileiro?

Para atingir a resolução da problemática exposta, os objetivos estabelecidos tiveram a função de nortear a elaboração do trabalho. Para melhor compreensão didática, os mesmos foram subdivididos em objetivo geral e objetivos específicos.

O objetivo geral da pesquisa foi apontar os normativos que regulamentam a AIG no EB na atualidade. Para que se possa atingir o objetivo geral proposto, foram estabelecidos os seguintes objetivos específicos:

- a. Verificar como a mudança verificada recentemente na auditoria interna no EB pode gerar benefícios à atividade na Força-;
- b. Identificar as principais mudanças ocorridas no SisCIEx; e
- c. Apresentar as atividades de avaliação e consultoria.

As limitações desta pesquisa estão nas próprias consultas bibliográficas, mesmo com este autor buscando a maior variedade possível, tentando mitigar possíveis restrições. Outra limitação se insere em relação à restrição do tempo disponível para pesquisa, bem como ao devido tratamento das informações levantadas, aumentando de importância a criteriosa seleção das fontes a serem utilizadas. Dessa forma, a metodologia proposta permite atingir os objetivos propostos neste trabalho acadêmico.

A seguir, será analisada a Auditoria Interna Governamental no Exército Brasileiro, apresentando uma base teórica para os controles na administração pública

e no Sistema de Controle Interno do Comando do Exército (SisCIEEx), concluindo sobre as principais mudanças ocorridas no supracitado sistema e seus benefícios para a atividade de auditoria.

2 DESENVOLVIMENTO

2.1 OS CONTROLES NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL

O controle em terras brasileiras remonta ao período colonial, onde o Rei, e posteriormente o Imperador, devia prestar contas a Deus, com seu poder ilimitado. Assim, esses mecanismos foram sendo aperfeiçoados, antes mesmo da primeira Constituição própria do Brasil, do ano de 1824, como se observa com o seguinte ensinamento:

O controle na Administração Pública brasileira remonta ao período colonial. Foram criadas, em 1680, as Juntas das Fazendas das Capitanias e a Junta da Fazenda do Rio de Janeiro, jurisdicionadas por Portugal, restringindo-se basicamente aos aspectos orçamentários e financeiros [...] arrecadação de dízimos, registro de receitas e despesas e exigência de prestação de contas anuais por parte dos provedores das capitanias hereditárias (PETER; MACHADO, 2007, p. 22).

Assim, acompanhando toda a evolução da organização do Estado Brasileiro, a Lei 4.320/64, ainda em vigor, estabeleceu as Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e *contrôle* dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Esse normativo traz alguns conceitos que ainda vigoram no País:

Art. 75. O *contrôle* da execução orçamentária compreenderá:
I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
II - a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;
III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em *têrmos* monetários e em *têrmos* de realização de obras e prestação de serviços.
Art. 76. O Poder Executivo exercerá os três tipos de *contrôle* a que se refere o artigo 75, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.
Art. 77. A verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e *subseqüente*.
Art. 78. Além da prestação ou tomada de contas anual, quando instituída em lei, ou por fim de gestão, poderá haver, a qualquer tempo, levantamento, prestação ou tomada de contas de todos os responsáveis por bens ou valores públicos. (BRASIL, 1964)

Cabe também pontuar a conceituação no Decreto Lei nº 200 de 1967, que dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelecendo diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências, também em vigor na atualidade,

que normatiza sobre o tema, elevando o controle a um dos princípios fundamentais, sendo assim conceituado:

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

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

Percorrendo a evolução das Cartas Magnas brasileiras, em 1967 o tema foi assim disciplinado:

Art. 71 - A fiscalização financeira e orçamentária da União será exercida pelo Congresso Nacional através de controle externo, e dos sistemas de controle interno do Poder Executivo, instituídos por lei.

§ 1º -O controle externo do Congresso Nacional será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas e compreenderá a apreciação das contas do Presidente da República, o desempenho das funções de auditoria financeira e orçamentária, e o julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis por bens e valores públicos.

[..]

Art. 72 - O Poder Executivo manterá sistema de controle interno, visando a:

- I - criar condições indispensáveis para eficácia do controle externo e para assegurar regularidade à realização da receita e da despesa;
- II - acompanhar a execução de programas de trabalho e do orçamento;
- III - avaliar os resultados alcançados pelos administradores e verificar a execução dos contratos. (BRASIL, 1967)

Assim, com a constituição cidadã de 1988, a integração dos controles ficou evidenciada, como preconizam os artigos 71 e 74 ao tratar de forma integrada os sistemas de controles dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário:

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, 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. (BRASIL, 1988)

Dessa forma, o Tribunal de Contas da União (TCU) ficou com a responsabilidade pelo Controle Externo, como se verifica na Constituição Federal (CF/1988) em seu artigo 71 “O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União”.

Essa Corte de Contas tem a missão, conforme o periódico disponibilizado em seu sítio eletrônico, de “Aprimorar a Administração Pública em benefício da sociedade por meio do controle externo”, prevenindo, avaliando, orientando e recomendando melhorias, e assim o definindo:

O Tribunal de Contas da União é o órgão de controle externo do governo federal que atua em auxílio ao Congresso Nacional com a missão de acompanhar a execução orçamentária e financeira do país e contribuir com o aperfeiçoamento da Administração Pública em benefício da sociedade. O TCU tem como meta ser referência na promoção de uma Administração Pública efetiva, ética, ágil e responsável. O Tribunal de Contas da União é responsável pela fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos órgãos e entidades públicas do país quanto à legalidade, legitimidade e economicidade. (TCU,2022)

Entre as funções básicas do TCU se elencam as seguintes:

Função	Observação
Fiscalizadora	Audita/fiscaliza, aprecia ato
Consultiva	Responde consulta, emite parecer prévio
Informativa	Presta informações ao Congresso Nacional e ao Ministério Público
Judicante	Julga contas
Sancionadora	Aplica sanção/penalidade
Corretiva	Determina, fixa prazo, susta ato
Normativa	Expede normativos, fixa coeficientes
Ouvidoria	Examina denúncias e representações

FIGURA 1: Funções básicas do TCU

Fonte: adaptado de *Conhecendo o Tribunal* (TCU,2022).

Outro controle existente se refere ao Controle Social. Esse controle está incluído na Constituição Cidadão de 1988, onde a sociedade como um todo tem a sua participação na condução no processo da gestão pública, dando suporte ao seu caráter democrático do Estado Brasileiro.

A Controladoria-Geral da União (CGU) elucida o conceito em seu portal eletrônico com a seguinte definição:

O controle social pressupõe a efetiva participação da sociedade, não só na fiscalização da aplicação dos recursos públicos como também na formulação e no acompanhamento da implementação de políticas. Um controle social ativo e pulsante permite uma maior participação cidadã, o que contribui para a consolidação da democracia em nosso país. (CGU, 2022)

Assim, pode se dizer que controle social é aquele efetuado diretamente pelos cidadãos, nos termos da lei.

Por fim, o controle interno é aquele exercido dentro de cada Poder, como a própria Constituição Federal conceitua em seu artigo 70: *pelo sistema de controle interno de cada Poder*. Cabe pontuar que esse conceito será elucidado no capítulo seguinte.

2.2 O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO FEDERAL

O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, já previsto na Carta Magna, está disposto no Decreto nº 3.591, de 6 de setembro 2000, com a seguinte finalidade:

Art. 2º **O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal** tem as seguintes finalidades:

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 à 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;

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. (BRASIL, 2000, grifo nosso)

A estrutura também está fundamentada no mesmo decreto:

Art. 8º Integram o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal:

I - a Controladoria-Geral da União, como Órgão Central, incumbido da orientação normativa e da supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema;

II - **as Secretarias de Controle Interno (CISSET)** da Casa Civil, da Advocacia-Geral da União, do Ministério das Relações Exteriores e do **Ministério da Defesa, como órgãos setoriais;**

III - **as unidades de controle interno dos comandos militares, como unidades setoriais da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa;**

§1º A Secretaria Federal de Controle Interno desempenhará as funções operacionais de competência do Órgão Central do Sistema, na forma definida

no regimento interno, além das atividades de controle interno de todos os órgãos e entidades do Poder Executivo Federal, excetuados aqueles jurisdicionados aos órgãos setoriais constantes do inciso II.

§2º As unidades regionais de controle interno exercerão as competências da Controladoria-Geral da União que lhes forem delegadas ou estabelecidas no regimento interno, nas respectivas unidades da federação, além daquelas previstas no § 1º do art. 11 deste Decreto

3º A Secretaria de Controle Interno da Casa Civil tem como área de atuação todos os órgãos integrantes da Presidência da República e da Vice-Presidência da República, além de outros determinados em legislação específica.

§4º A Secretaria de Controle Interno da Casa Civil é responsável pelas atividades de controle interno da Advocacia-Geral da União, até a criação do seu órgão próprio. (BRASIL, 2000, grifo nosso)

Outra legislação que ampara a atividade é a Instrução Normativa nº 3, de 9 de junho de 2017, da CGU, que aprova o referencial técnico da atividade de auditoria interna governamental do poder executivo federal. Esse normativo estabelece, entre outros: Propósito e abrangência da AIG e as 3 linhas de defesa; Sistema de controle interno do poder executivo federal; Princípios e requisitos éticos (integridade e comportamento; autonomia técnica e objetividade; sigilo profissional; proficiência e zelo profissional); Gerenciamento da atividade de auditoria interna governamental (objetivos dos trabalhos, plano de auditoria interna e gestão e melhoria da qualidade); e Operacionalização das atividades de auditoria interna governamental (planejamento dos trabalhos de auditoria, desenvolvimento dos trabalhos de auditoria, comunicação dos resultados e Monitoramento).

Cabe pontuar uma breve elucidação sobre as 3 linhas de defesa, de acordo com a própria supracitada IN:

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.

A primeira linha de defesa 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.

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.

A atividade de auditoria interna governamental deve ser desempenhada com o propósito de contribuir para o aprimoramento das políticas públicas e a atuação das organizações que as gerenciam. Os destinatários dos serviços de avaliação e de consultoria prestados pelas UAIG são a alta administração, os gestores das organizações e entidades públicas federais e a sociedade. (BRASIL, 2017, grifo nosso)

Portanto, se posiciona as unidades do SisCIEEx, no caso o CCIEEx e as CGCFEx, na terceira linha de defesa, e a gestão das OM na primeira linha de defesa. Dessa forma, todas as OM são a 1ª Linha de Defesa de seus próprios processos. Sobre a segunda linha de defesa, cabe dizer que nela estão todas aquelas organizações militares diretamente subordinadas (OMDS), dentro da estrutura hierárquica da própria Força Terrestre, de acordo com o canal de comando, bem como quando houver a subordinação técnica em casos específicos.

O órgão central do sistema é a CGU, a quem cabe a orientação normativa e supervisão técnica em todo o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Por sua vez, a Controladoria-Geral da União dispõe de Órgãos Setoriais por suas especificidades na Casa Civil, Ministério da Defesa (MD), Ministério das Relações Exteriores (MRE) e Advocacia Geral da União (AGU).

No caso deste Trabalho acadêmico, cabe ressaltar que o Órgão Setorial do Ministério da Defesa é a Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa (CISSET/MD).

Dessa forma, pode-se visualizar o Sistema como um todo na figura abaixo:



FIGURA 2: Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal
Fonte: CCIEEx, 2022.

Assim, tem-se que o CCIEx é denominado no Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal como uma Unidade Setorial, e os 12 (doze) Centros de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército como Unidades de Controle Interno desse Sistema.

2.3 O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO COMANDO DO EXÉRCITO

O Sistema de Controle Interno do Comando do Exército somente fora estruturado e normatizado no ano de 2021, com o advento da Portaria nº 1.523/C Ex, de 14 de maio, mesmo sendo amplamente conhecido. Esse normativo não criou nenhuma outra estrutura organizacional na Força, instituindo o Estatuto de Auditoria no Comando do Exército.

Essa a normatização tem a finalidade de:

[...] contemplando o propósito, a autoridade, a responsabilidade, os requisitos de independência e de objetividade, a organização e a estrutura de reporte, o programa de gestão e melhoria da qualidade e a posição da Auditoria Interna Governamental no âmbito do Comando do Exército (Cmdo Ex). (EXÉRCITO, 2021)

O CCIEx, como figura central do SisCIEx, é a Unidade Setorial da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa (CISSET/MD), cabendo a função de orientar todo o Sistema. Essa organização militar (OM) é um Órgão de Assistência Direta e Imediata ao Comandante do Exército (OADI), garantindo assim, a sua independência na atividade de auditoria interna, como se observa no organograma da Força:

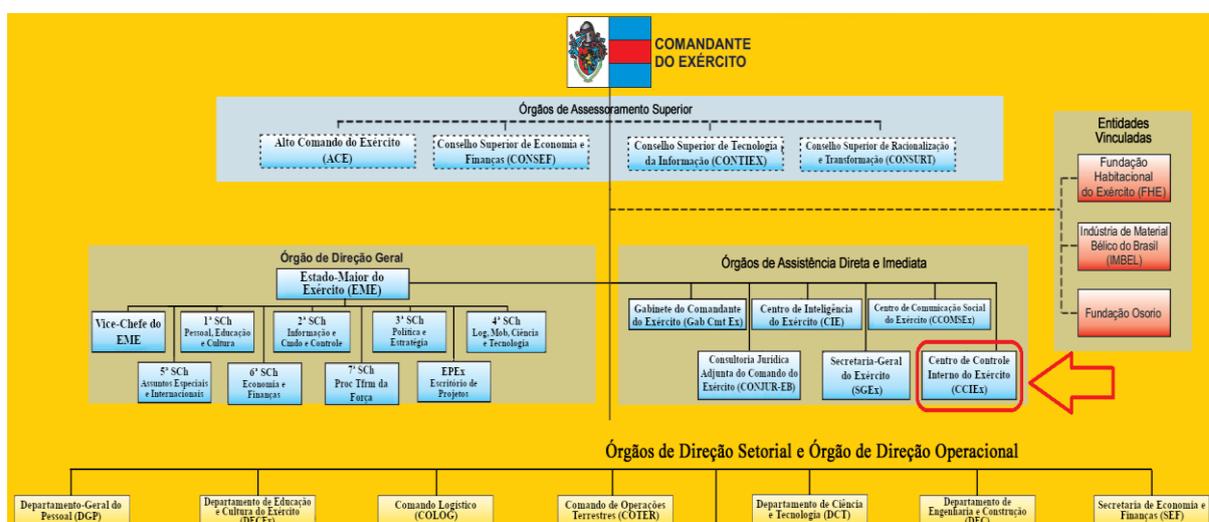


Figura 3: Extrato do organograma do Exército

Fonte: disponível em <https://www.eb.mil.br/estrutura-organizacional/>. Acesso em 22 de maio de 2022.

Por sua vez, os Centros de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército (CGCFEx) são as Unidades Regionais do SisCIEEx. Essas unidades tem a missão de desenvolver atividades de Auditoria Interna Governamental, realizando o acompanhamento da apuração de dano ao erário e a análise de atos de pessoal (admissões e concessões de aposentadorias, reformas e pensões), ainda de acordo com a citada IG reguladora. A supervisão técnica cabe ao CCIEEx, sem prejuízo de sua subordinação à Secretaria de Economia e Finanças (SEF). O seu organograma está regulamentado pela Portaria - C Ex N° 1.533, de 2 de junho de 2021, conforme a figura a seguir:

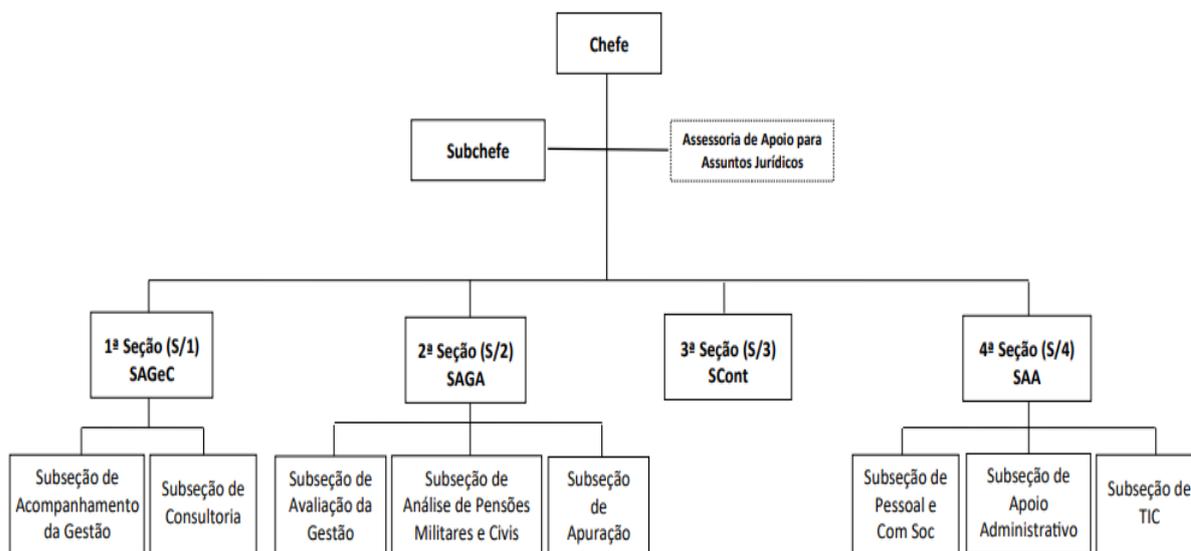


Figura 4: Organograma dos CGCFEx

Fonte: BRASIL. Exército. Portaria nº 154 – SEF/Cmt Ex, de 19 de agosto de 2021.

Dessa forma, os CGCFEx são assim denominados e localizados, conforme o Regimento Interno da Secretaria de Economia e Finanças, normatizada pela portaria - SEF/C Ex nº 174, de 30 de novembro de 2021 - EB 90-RI-08.001: 1º CGCFEx: Rio de Janeiro - RJ; 2º CGCFEx: São Paulo - SP; 3º CGCFEx: Porto Alegre - RS; 4º CGCFEx: Juiz de Fora - MG; 5º CGCFEx: Curitiba - PR; 6º CGCFEx: Salvador - BA; 7º CGCFEx: Recife - PE; 8º CGCFEx: Belém-PA; 9º CGCFEx: Campo Grande - MS; 10º CGCFEx: Fortaleza - CE; 11º CGCFEx: Brasília - DF; e 12º CGCFEx: Manaus - AM.



Figura 5: Estrutura do SisCIEEx
 Fonte: Centro de Controle Interno do Exército (2022).

Assim, compete ao CCIEEx planejar, dirigir, coordenar, controlar e executar as atividades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal no âmbito do Cmdo Ex, por intermédio do SisCIEEx.

A Portaria - C Ex Nº 1.523/2021 definiu também as responsabilidades funcionais do Sistema de Controle Interno do Exército, em seu Art. 14 como:

- I – avaliar o cumprimento das metas e os resultados quantitativos e qualitativos da gestão, em especial quanto à eficácia, eficiência e efetividade no cumprimento dos objetivos estabelecidos pelo Cmdo Ex;
- II – avaliar a execução física e financeira das ações orçamentárias, inclusive sob a forma descentralizada, quanto ao nível de execução das metas e dos objetivos estabelecidos e à qualidade do gerenciamento;
- III – apoiar a estruturação e o funcionamento da primeira e da segunda linha de defesa da gestão, por meio da prestação de serviços de avaliação e de consultoria;
- IV – avaliar o desempenho da gestão e comprovar a legalidade e a legitimidade dos atos e examinar os resultados quanto à economicidade, à eficiência e à eficácia da gestão orçamentária, patrimonial, de pessoal e demais áreas administrativas e operacionais;
- V – avaliar os indicadores instituídos para aferir o desempenho da gestão;
- VI – avaliar os sistemas contábil, financeiro, orçamentário, de pessoal e demais sistemas administrativos e operacionais;
- VII – avaliar a eficácia, eficiência e efetividade dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos da gestão;
- VIII – realizar auditoria financeira visando ao fornecimento de segurança razoável sobre a existência ou não de distorções relevantes nas demonstrações contábeis e relatórios financeiros;

- IX – identificar potenciais riscos de fraude e verificar a existência de controles internos para tratamento desses riscos;
- X – avaliar a regularidade dos processos licitatórios e das contratações e aquisições feitas por suprimento de fundos, adesão à ata de registro de preços, inexigibilidade e dispensa de licitação, quanto aos aspectos da legalidade, legitimidade, economicidade e à adoção de critérios de sustentabilidade ambiental;
- XI – acompanhar e avaliar os procedimentos de apuração de irregularidades administrativas e reposição de danos causados ao erário, bem como, verificar os dados cadastrados no Sistema de Acompanhamento de Dano ao Erário (SISADE) ou outro sistema que venha a substituí-lo;
- XII – realizar Auditorias de Apurações de Demandas Internas e Externas, objetivando o exame de fatos ou situações consideradas relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, em atendimento a determinação expressa de órgãos internos ou externos;
- XIII – emitir o relatório de auditoria, o certificado de auditoria e o parecer do Ch CCIEEx em relação aos processos de Tomada de Contas Especial;
- XIV – realizar auditorias nos processos de Prestação de Contas Anual (PCA) do Cmdo Ex e das Entidades Vinculadas, emitindo o relatório de auditoria, o certificado de auditoria e o parecer do Chefe do CCIEEx;
- XV – monitorar o atendimento das recomendações emitidas, por meio do acompanhamento e da análise do Plano de Providências Permanente (PPP);
- XVI – realizar o levantamento e o controle dos benefícios financeiros e não financeiros decorrentes da atuação da UAIG;
- XVII – emitir parecer sobre a legalidade dos atos de admissão e de concessão de aposentadorias, reformas e pensões, de militares e de servidores civis do Cmdo Ex e das Entidades Vinculadas; e
- XVIII – apoiar a Ciset/MD e os demais órgãos de controle interno e externo, no exercício de suas missões institucionais. (EXÉRCITO, 2021)

Ademais, a mesma normativa estabeleceu responsabilidades exclusivas do CCIEEx, a saber:

- I – estabelecer diretrizes, normas, critérios e programas a serem adotados na execução das atividades de auditoria, observadas as normas e padrões profissionais aplicáveis à atividade de auditoria interna, buscando o alinhamento aos padrões internacionalmente reconhecidos;
- II – avaliar o desempenho da auditoria interna das Entidades Vinculadas ao Cmdo Ex; e
- III – prestar assessoramento ao Cmt Ex nos assuntos de competência do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

No exercício das atividades de AIG, o CCIEEx e os CGCFEx são denominados Unidades de Auditoria Interna Governamental (UAIG), e as auditorias internas singulares (Audin) da Fundação Habitacional do Exército (FHE), Fundação Osório (FUSOR) e Indústria de Material Bélico do Brasil (IMBEL) atuam como órgãos auxiliares ao SisCIEEx

O Centro de Controle Interno do Exército possui a seguinte estrutura organizacional:

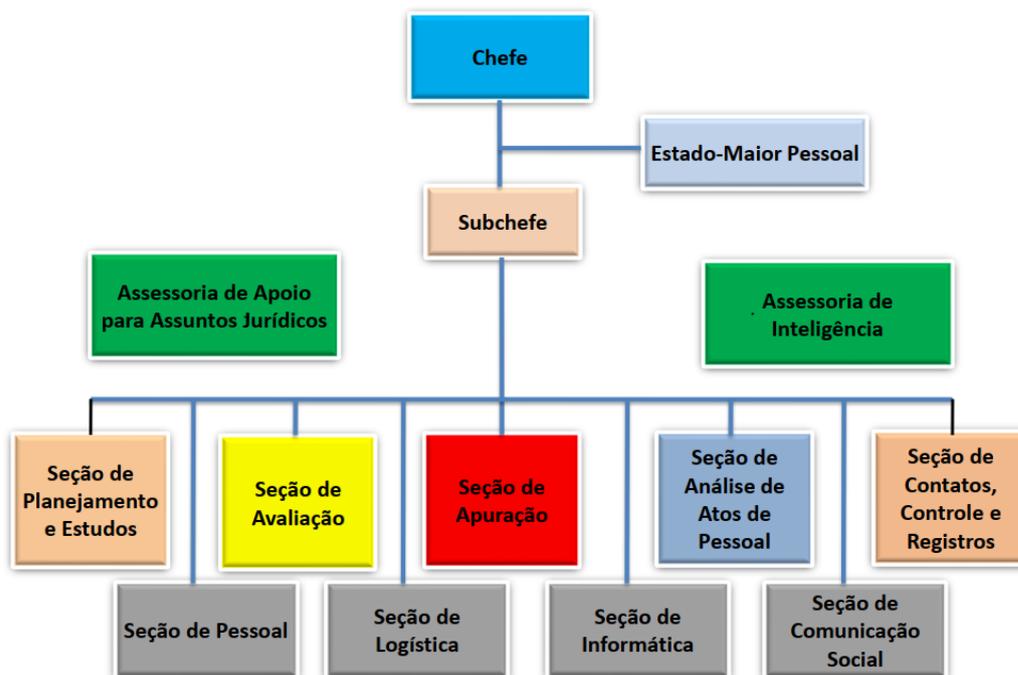


Figura 6: Organograma do CCIEx
 Fonte: Adaptado de CCIEx (2022)

Cabe ressaltar que as seções da primeira linha são referentes à atividade-fim, enquanto as seções da segunda linha remetem à atividade-meio do CCIEx.

Assim, elenca-se as principais competências da seção de avaliação do CCIEx, conforme seu Regimento Interno, que engloba as atividades de avaliação e consultoria, que serão detalhadas nos próximos subcapítulos deste Trabalho:

- I - executar as atividades de auditoria interna governamental, de **avaliação e consultoria**, em conformidade com o PAINT e com as orientações do Chefe do CCIEx;
- II - **avaliar** o planejamento, a execução, a comunicação e o monitoramento das atividades de auditoria interna governamental, de avaliação e de consultoria, realizadas pelos CGCFEx;
- III - **realizar as atividades de gerência de auditoria**, consubstanciadas na supervisão, direção, coordenação e no controle das atividades de auditoria realizadas pelos CGCFEx, atuando de forma contínua e concomitante;
- [...]
- VI - prestar **assessoramento** ao desenvolvimento de projetos estratégicos do SisCIEx e de planos de ações do CCIEx;
- VII - apoiar o desenvolvimento de indicadores estratégicos do CCIEx, orientando ações corretivas em relação aos objetivos estabelecidos;
- [...]
- IX - **formular suas diretrizes para ações de controle interno**, com base no gerenciamento de riscos e em modelos de governança corporativa;
- X - **desenvolver metodologias de trabalho e indicadores**, visando ao planejamento, à coordenação, à execução e aos resultados da atividade de auditoria interna governamental;
- XI - acompanhar o desempenho dos CGCFEx por intermédio de indicadores relacionados à execução do PAINT do Cmdo Ex;

- XII - **acompanhar a execução do PAINT**, verificando o atendimento às atividades previstas e aos quantitativos de processos para serem analisados;
- XIII - analisar as informações apresentadas no relatório de acompanhamento do PAINT e no RAINT, produzidos pelos CGCFEx;
- [...]
- XV- propor questões e procedimentos de auditoria, quando for o caso;
- XVI - analisar os achados de auditoria e as recomendações emitidas, propondo a padronização e o direcionamento das mesmas, a fim de melhorar a qualidade dos trabalhos e aumentar sua efetividade;
- XVII - propor, quando for o caso, orientações específicas e/ou necessidades em capacitação, para auditores e gestores, em relação aos trabalhos realizados e/ou aos problemas detectados;
- XVIII - analisar os Relatórios de Gestão do Cmdo Ex, das entidades vinculadas e do FEx;
- XIX - realizar auditorias nos processos de Prestação de Contas Anual do Cmdo Ex e das entidades vinculadas, emitindo o relatório de auditoria, o certificado de auditoria e o parecer do Chefe do CCIEEx;
- XX - analisar as informações recebidas, as solicitações e os pedidos de informações;
- XXI - **encaminhar à Seção de Apuração os indícios de irregularidades administrativas constatados nos processos de avaliação;**
- XXII - **monitorar** o atendimento das recomendações expedidas;
- [...]
- XXVI - analisar o RAINT das entidades vinculadas;
- XXVII - **avaliar** o desempenho da auditoria interna das entidades vinculadas;
- e
- XXVIII - realizar o levantamento e o controle dos benefícios financeiros e não financeiros. (EXÉRCITO, 2021, grifo nosso)

Cabe ressaltar que o Regulamento de uma Organização Militar (OM) consiste em um conjunto de regras que orientam o comportamento, atitudes e a vida administrativa daquele quartel. Por sua vez, o Regimento é baseado em um conjunto de normas que regem o funcionamento da OM, em complemento ao respectivo regulamento, sendo assim, o Regimento mais detalhado.

2.3.1 A Atividade de Avaliação

A atividade de avaliação, segundo a Controladoria-Geral da União “consiste na obtenção e na análise de evidências com o objetivo de fornecer opiniões ou conclusões independentes sobre um objeto de auditoria” (CGU; 2020).

O Comando do Exército, em sua Instrução Geral para a atividade de auditoria interna, definiu os tipos de serviço de avaliação em Auditoria Financeira ou de Demonstrações Contábeis; Auditoria de Conformidade ou *Compliance*; e Auditoria Operacional ou de Desempenho, assim definidas no Art. 9º:

- I – Auditoria Financeira ou de Demonstrações Contábeis: busca a obtenção e a avaliação de evidências a respeito das demonstrações contábeis, para

emitir opinião indicando se sua apresentação está adequada e de acordo com os princípios contábeis. Tem como finalidade proporcionar certeza razoável de que as demonstrações contábeis são apresentadas em conformidade com os princípios de contabilidade;

II – Auditoria de Conformidade ou **Compliance**: visa à obtenção e à avaliação de evidências para verificar se certas áreas, processos, sistemas, atividades financeiras ou operacionais obedecem às condições, políticas, planos, leis, regras, procedimentos e regulamentos aplicáveis; e

III – Auditoria Operacional ou de Desempenho: obtém e avalia evidências a respeito da eficiência e da eficácia das atividades operacionais de um objeto de auditoria. Possui a finalidade de verificar se os objetivos estabelecidos vêm sendo alcançados. Fornece análises objetivas para auxiliar a administração a melhorar seu desempenho e suas operações, reduzir custos, facilitar a tomada de decisões e de medidas corretivas pelas partes responsáveis. (BRASIL, 2021)

O manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal, por intermédio da Instrução Normativa nº 8, de 06 de dezembro de 2017, estabelece as fases clássicas de auditoria para a avaliação: Planejamento, Execução, Comunicação dos resultados e Monitoramento, sem uma divisão rígida entre elas, podendo haver flexibilidade entre as mesmas.

A sua estrutura evidencia os seguintes tópicos: Auditoria interna governamental [avaliação; consultoria (assessoramento/aconselhamento; treinamento e facilitação) e apuração]; Gerenciamento da Atividade de AIG; Gestão e melhoria da qualidade (avaliações internas, monitoramento contínuo, avaliações periódicas e avaliações externas); Planejamento da UAIG: [plano de auditoria interna baseado em riscos (PAINT e PAAA/PIV) e planejamento dos trabalhos individuais (matriz de planejamento)]; Execução dos trabalhos de auditoria; Comunicação dos resultados (qualidade das comunicações e da redação, formas de comunicação dos resultados e relatório de auditoria); e monitoramento (monitoramento da implementação de recomendações e quantificação e registro dos benefícios financeiros e não financeiros).

Na fase inicial, o planejamento deve estar alinhado ao que está previsto no Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT) do Comando do Exército, documento que estabelecerá as prioridades para a auditoria interna no SisCIEEx. Conforme a IN SFC nº 03/2017, este Plano deverá estar alinhado e harmônico com as estratégias e os objetivos estratégicos do EB (OEE), definidos no Plano Estratégico do Exército (PEEx). O PAINT deve ser baseado em riscos, colocando as prioridades e metas das Unidades a serem Auditadas, sendo executado pelo SisCIEEx, tanto pelas CGCFEx, quanto pelo CCIEEx, mas sob a coordenação do CCIEEx.

Cabendo de exemplo, o PAINT do ano de 2022 do Comando do Exército definiu as seguintes prioridades: Gestão de Pessoal; Gestão de Compras e Contratações; Prestação de Contas Anual; Planejamento Estratégico Organizacional; Operação Carro Pipa; Gestão do FEx; Entidades Vinculadas; e Gestão das Contratações da Saúde.

Cabe pontuar que o PAINT irá ensejar no Plano Anual de Atividade de Auditoria (PAAA), sendo o documento elaborado pelo CCIEx e por todos os CGCFEx, contemplando o detalhamento dos trabalhos de Auditoria para o ano considerado, para que se possa cumprir os objetivos do próprio PAINT. Assim, o resultado dos trabalhos de auditoria interna irá compor o RAINT - Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna. O RAINT, segundo a sua publicação referente ao ano de 2021, contemplará também:

[...] alocação efetiva da força de trabalho durante a vigência do PAINT, a descrição dos fatos relevantes que impactaram a execução dos serviços de auditoria, o valor dos benefícios financeiros e do quantitativo dos benefícios não financeiros auferidos em decorrência da atuação da UAIG ao longo do exercício e os resultados do Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade – PGMQ. (RAINTEB/2021)

Ainda sobre a IN nº 03/2017, essa norma estabeleceu as seguintes etapas, entre outras, para o planejamento:

- a) análise preliminar do objeto da auditoria;
- b) definição do objetivo e do escopo do trabalho, considerando os principais riscos existentes e a adequação e suficiência dos mecanismos de controle estabelecidos;
- c) elaboração do programa de trabalho;
- d) alocação da equipe de auditoria, consideradas as necessidades do trabalho, o perfil dos auditores e o tempo previsto para a realização dos exames; e
- e) designação do auditor responsável pela coordenação dos trabalhos. (CGU,2017)

Ademais, o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna da CGU normatiza que nesta fase serão definidos os testes e as técnicas de auditoria a serem utilizados, bem como as necessidades de recursos, estes humanos e materiais, produzindo o plano de trabalho, adotando um planejamento baseado em riscos, com as devidas matrizes.

A próxima fase será a execução, que consistirá na execução do planejamento e seu programa estabelecido. Nesta ocasião, o auditor irá realizar os testes estabelecidos, buscando obter dados fidedignos, suficientes, relevantes, confiáveis e

úteis. Nessa oportunidade os achados de auditoria serão registrados, respondendo às questões de auditoria levantadas na fase anterior, apresentando ao gestor para que possam ser debatidas e haja um entendimento mútuo.

A comunicação dos resultados, conforme a IN SFC nº 03/2017, deve:

[...] ter como destinatária principal a alta administração da Unidade Auditada, sem prejuízo do endereçamento de comunicações às demais partes interessadas, como os órgãos de controle externo e a sociedade. A comunicação do trabalho representa o posicionamento da UAIG formado com base nas análises realizadas pela equipe de auditoria, as informações e esclarecimentos prestados pela gestão e as possíveis soluções discutidas com a Unidade Auditada. (CGU; 2017)

Para que esta fase atinja o seu propósito, as opiniões e conclusões dos auditores devem, observadas as redações e as formas e o próprio relatório de auditoria:

- a) considerar as expectativas e demais manifestações apresentadas no decurso dos trabalhos pela alta administração, pelo conselho, se houver e por outras partes interessadas;
- b) estar suportada por informação suficiente, confiável, relevante e útil;
- c) comunicar as conclusões sobre o desempenho da Unidade Auditada quanto aos aspectos avaliados, sendo este satisfatório ou insatisfatório; e
- d) apresentar recomendações que agreguem valor à Unidade Auditada e que, precipuamente, tratem as causas das falhas eventualmente identificadas. (CGU; 2017)

Por fim, a fase do monitoramento acompanhará a adoção das medidas emitidas. Esta etapa deverá ocorrer de forma permanente e acordada com a alta administração da Unidade Auditada.

Dessa forma, a avaliação busca obter as evidências para as opiniões, para que, então, o auditor interno possa concluir sobre um objeto de auditoria. Esse processo visa buscar a solução para o gestor, com a emissão de recomendações por parte da Auditoria Interna e a quantificação e o registro dos benefícios financeiros e não-financeiros daquela auditoria, seguindo o que preconiza a Instrução Normativa nº 10, de 28 de abril de 2020, que aprova a Sistemática de Quantificação e Registro dos Resultados e Benefícios da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal.

2.3.2 A Atividade de Consultoria

A atividade de consultoria é definida pela Controladoria-Geral da União como “trabalhos de assessoramento, de aconselhamento, de treinamento e outros serviços relacionados, cuja natureza e escopo são pactuados com a alta administração. Tem como finalidade respaldar (apoiar) as operações da unidade e agregar valor à gestão” (CGU; 2020).

Para o Exército Brasileiro, segundo o seu Estatuto de Auditoria, essa definição é complementada com a seguinte definição:

§ 5º A consultoria é prestada em decorrência de solicitação específica da Unidade Auditada, abordando assuntos estratégicos da gestão, e tem por finalidades apoiar as operações, agregar valor à organização e melhorar os seus processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos da gestão, sem que o Auditor Interno Governamental assuma qualquer responsabilidade que seja da administração e sem que a autonomia técnica da UAIG e a objetividade dos Auditores Internos Governamentais sejam comprometidas. (EXÉRCITO, 2020).

Ainda nesse mesmo documento, essa atividade é dividida em 3 tipos: assessoramento ou aconselhamento; treinamento; e facilitação.

No que tange ao assessoramento/aconselhamento, e segundo a mesma IG “geralmente caracterizam-se pela proposição de orientações em resposta a questões formuladas pela gestão, que tenham como objetivo o aperfeiçoamento dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos da gestão”. Esse documento ressalta que esse assessoramento/aconselhamento não é para responder questionamentos diretos do gestor solicitando autorizações ou aprovações, mas sim para se basear com informações necessárias para a sua correta tomada de decisão, que é exclusivamente da gestão. Assim, refere-se de maneira geral, e não a casos concretos.

No que tange o treinamento, a mesma IG o definiu como:

[...] decorrem da identificação, pelos auditores ou pelos gestores, de oportunidades ou de necessidades de melhoria em processos de trabalho que podem ser proporcionadas por meio de atividades de capacitação conduzidas pela UAIG. Para se caracterizar como um serviço de consultoria, os treinamentos devem ter como objetivo o aperfeiçoamento dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e a implementação de controles internos da gestão na organização. (EXÉRCITO, 2021).

Em relação à facilitação, o mesmo estatuto define como

[...] têm como base os conhecimentos dos Auditores Internos Governamentais e dos Técnicos em Auditoria relativos à governança, ao gerenciamento de riscos e aos controles internos da gestão. Nessa atividade, os Auditores e os Técnicos em Auditoria utilizam seus conhecimentos para facilitar discussões sobre o processo de autoavaliação da governança, de avaliação de riscos e o de implementação dos controles internos da gestão da Unidade Auditada, bem como, de redesenho de controles e de procedimentos para uma nova área ou processo em transformação. (EXÉRCITO, 2021).

Assim, o auditor interno do EB pode orientar formas a adotar pelo gestor, para que ele possa atuar e decidir de acordo com regulamentos e normas, abstendo-se o auditor de praticar atos de gestão.

Essa atividade consistirá nas mesmas fases da auditoria interna, a relembrar: Planejamento, Execução, Comunicação dos resultados e Monitoramento, com peculiaridades que serão ressaltadas.

No que tange ao planejamento, deve haver a formalização entre ambas as partes interessadas: a unidade auditada e a unidade de auditoria interna, definindo a característica dos serviços a serem prestados, contendo o seguinte:

- a) objetivos (relativos a: governança, gestão/gerenciamento de riscos e/ou controles internos);
- b) natureza dos serviços (assessoria/aconselhamento, facilitação e/ou treinamento);
- c) escopo (suficiente para abordar os objetivos acordados previamente);
- d) prazo;
- e) expectativas das partes;
- f) responsabilidades das partes;
- g) como e quando dar-se-á a comunicação de progresso e de resultados ao solicitante do trabalho;
- h) forma de monitoramento das recomendações emitidas no final do trabalho, se houver;
- i) outros aspectos que sejam fundamentais para a caracterização do trabalho. (CGU; 2017)

A mesma IN faz a ressalva que a consultoria deve estar relacionada “aos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles” na Unidade Auditada.

Em relação à próxima fase, a execução, os auditores devem analisar se os objetivos da consultoria estão com seus processos de governança, gerenciamento de riscos, e de controles internos se estão de acordo, não eximindo da comunicação de atos ilegais ou irregulares praticados por militares e/ou servidores civis na Unidade Auditada.

No que tange à Comunicação dos resultados, a IN SFC nº 03/2017 é flexível quanto à forma e conteúdo, porém que tal modelo deve ser acordado entre o auditor e a unidade auditada. Essa documentação deve ser apresentada à alta administração do auditado, podendo haver comunicações ao longo de todo o processo em questão.

No que se refere ao monitoramento, também deve haver um acordo mútuo entre ambas as unidades (auditor e auditado), definindo a forma como será realizada essa monitoração. Nesse momento poderá ser exposto os riscos de não implementação das recomendações, bem de como será feito.

Dessa maneira, a consultoria, ao abordar assuntos estratégicos aos olhos da gestão, as questões problemáticas já foram identificadas pelo próprio gestor, com o foco recaindo diretamente para a solução apresentada pelo auditor.

3 CONCLUSÃO

O presente trabalho teve o objetivo de analisar a atividade de auditoria interna no Exército Brasileiro, focando nas alterações ocorridas no Sistema de Controle Interno do Exército com os normativos que entraram em vigor a partir do ano de 2021. Foi possível pontuar, a partir da metodologia utilizada, que a supracitada atividade está alinhada às melhores práticas internacionais, buscando a atualização de seus procedimentos de auditoria.

Para que essa afirmação viesse à baila, o estudo em tela apreciou, inicialmente, a estrutura do SisCIEEx, com suas principais Organizações Militares: o Centro de Controle Interno do Exército e os Centros de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército. Assim, o estudo desse Sistema, apoiado pela legislação em vigor, tanto no nível da Força Terrestre, nacional e internacional, procurou evidenciar o alinhamento institucional, por intermédio dos instrumentos citados ao longo deste trabalho.

Nesse sentido, observou-se que a normatização do SisCIEEx proporcionou nova estrutura da Auditoria Interna no EB, materializando com a reestruturação de suas unidades de auditoria interna governamentais (UAIG). Esse enfoque se consolida com a ativação, principalmente, das seções de avaliação e consultoria.

A avaliação, conforme estudo aqui realizado, procura alinhar a governança, gestão de riscos e os controles internos da gestão. As instruções gerais para a atividade de auditoria interna aproximaram o auditor da gestão, sendo parte da solução e não do problema.

Por sua vez, a consultoria procura agregar valor à gestão das OM. O assessoramento e a facilitação aproximam o auditor da gestão, trabalhando juntos em prol da melhor decisão do gestor, proporcionando os melhores meios, com arcabouço teórico válido para salvaguardar as ações dos gestores das organizações militares do EB.

Assim, a auditoria interna governamental, e neste caso no Exército Brasileiro, busca não somente avaliar a eficácia dos processos administrativos, mas também de aperfeiçoar o gerenciamento de riscos, controles e governança pública.

Dessa forma, incute-se na Força uma nova cultura de auditoria interna, focando em soluções estratégicas, focando na prevenção, inclusive de fraudes, neutralizando

os riscos ao máximo, para que haja uma maximização do desempenho das OM e aprimorando a execução das políticas públicas o âmbito dos quartéis.

Cabe concluir, que o SisCIEx vem se aperfeiçoando, proporcionando as ferramentas e estruturas adequadas para agregar valor à Instituição Exército, com melhorias nas suas operações e auxiliando na realização dos objetivos da Força. A atividade de consultoria e avaliação se tornam, assim, uma parceria estratégica entre os auditores e os auditados, com foco na prevenção de irregularidades e/ou impropriedades administrativas.

Por fim, o SisCIEx apoia a governança, facilitando o atingimento de seus objetivos estratégicos, abrangendo, de forma sistemática e normatizada, todos os processos, sistemas, operações atividades e funções, em todas as OM do Comando do Exército.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1967). **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 24 de janeiro de 1967. Brasília, 1967.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 05 de outubro de 1988. Brasília, 1988.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Instrução Normativa Conjunta nº 1**, de 10 de maio de 2016. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. Brasília, 2016.

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. Brasília, 2017.

BRASIL. Controladoria-Geral da União/Secretaria Federal de Controle Interno. **Instrução Normativa nº 10**, de 28 de abril de 2020. Aprova a Sistemática de Quantificação e Registro dos Resultados e Benefícios da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Brasília, 2020.

BRASIL. Controladoria-Geral da União/Secretaria Federal de Controle Interno. **Instrução Normativa nº 13**, de 6 de maio de 2020. Aprova os requisitos mínimos a serem observados nos estatutos das Unidades de Auditoria Interna Governamental (UAIG) do Poder Executivo Federal. Brasília, 2020.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. Instrução Normativa nº 8, de 06 de dezembro de 2017. Brasília, 2017.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Participação Social**. Disponível em: BRASIL. Controladoria-Geral da União. Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Acesso em: 25 de maio de 2022. Brasília, 2022.

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. Brasília, 1967.

BRASIL. **Decreto nº 3.591**, de 6 de setembro de 2000. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Brasília, 2000.

BRASIL. **Decreto nº 7.299**, de 10 de setembro de 2010. Altera o Anexo I ao Decreto nº 5.751, de 12 de abril de 2006, que aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão do Grupo-Direção e Assessoramento Superiores - DAS e das Funções Gratificadas do Comando do Exército, do Ministério da Defesa. Brasília, 2000.

BRASIL. Exército. **Centro de Controle Interno do Exército**. Brasília. Disponível em: <http://www.cciex.eb.mil.br/>. Acesso em: 30 de junho de 2022.

BRASIL. Exército. **Estrutura Organizacional**. Brasília, DF, 2022. Disponível em: <https://www.eb.mil.br/estrutura-organizacional>. Acesso em: 30 de junho de 2022.

BRASIL. Exército. **Plano Estratégico do Exército 2020-2023**. Brasília, DF, 2020.

BRASIL. Exército. **Portaria nº 1.523 - C Ex**, de 14 de maio de 2021 - Aprova as Instruções Gerais para a Atividade de Auditoria Interna Governamental, institui o Estatuto de Auditoria e regulamento do Sistema de controle Interno do Comando do Exército (EB10-IG-13.001), 1ª Edição. Brasília, 2021.

BRASIL. Exército. **Portaria nº 1.533 - C Ex**, de 2 de junho de 2021 - Aprova o Regulamento dos Centros de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército (EB10-R-08.006), 1ª edição. Brasília, 2021.

BRASIL. Exército. **Portaria nº 154 – SEF/Cmt Ex**, de 19 de agosto de 2021 - Aprova o Regimento Interno dos Centros de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército (EB90-RI08.002), 1ª Edição. Brasília, 2021.

BRASIL. Exército. **Portaria nº 1.603 - C Ex**, de 2 de junho de 2021 – Aprova o Regimento Interno do Centro de Controle Interno do Exército (EB10-RI-13.001), 2ª Edição, 2021.

BRASIL. Exército. **Portaria nº 1.604 - C Ex**, de 2 de junho de 2021 – Aprova o Regulamento do Centro de Controle Interno do Exército (EB10-R-13.001), 1ª Edição, 2021.

BRASIL. Exército. **Portaria – nº 1.653 - C Ex**, de 14 de dezembro de 2021. Aprova o Plano Anual de Auditoria Interna para o exercício de 2022 (EB10-P-13.001), 4ª edição. Brasília, 2021.

BRASIL. Exército. **Portaria – nº 174 - SEF**, de 30 de novembro de 2021. Aprova o Regulamento da Secretaria de Economia e Finanças (EB10-R-08.001), 2ª Edição. Brasília, 2021.

BRASIL. Exército. **Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna / 2021**. Brasília. Disponível em: http://www.cciex.eb.mil.br/images/raint/raint_2021.pdf. Acesso em: 4 de dezembro de 2022.

BRASIL. Exército. **Secretaria de Economia e Finanças**. Brasília. Disponível em: <https://www.sef.eb.mil.br/>. Acesso em: 30 de junho de 2022.

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.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**, de 6 de setembro de 2000. Estatui

Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e contrôles dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, 1964.

BRASIL. Ministério da Defesa. **Portaria Normativa/MD nº 12**, de 14 de fevereiro 2019 – Regimento Interno do Ministério da Defesa. Brasília. 2019.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Instrução Normativa Nº 01 – MF (REVOGADA)**, 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. Brasília, 2001.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Conhecendo o TCU**. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/A1/E5/F4/5F/F43B0810B4FE0FF7E18818A8/Conhecendo_Tribunal_8_Edicao_portugues.pdf Acesso em: 30 de maio de 2022. Brasília, 2017.

FERREIRA, R.T. **O controle interno e o aperfeiçoamento da gestão no exército: uma análise das mudanças a partir de 2010**. Disponível em: http://bdex.eb.mil.br/jspui/bitstream/123456789/6695/1/MO_6220_-_RODRIGO_TAVARES_FERREIRA.pdf. Acesso em: 20 de abril de 2022. 2020.

IIA GLOBAL. **The Institute of Internal Auditors - Global**. Disponível em: <https://na.theiia.org/aboutus/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx> . Acesso em: 7 de abril de 2022.

IIA BRASIL. **The Institute of Internal Auditors – IIA/BRASIL**. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br//iiabrasil>. Acesso em: 7 de abril de 2022.

PARDINI, Eduardo Person. **O Sistema de Controle Interno para um Efetivo Programa de Compliance**. Disponível em: https://crossoverbrazil.blogspot.com/2022/04/o-sistema-de-controle-interno-para-um.html?utm_term=Compliance+e+Controles+Internos&utm_campaign=Eduardo+Pardini+-+CrossOver&utm_source=e-goi&utm_medium=email&eg_sub=caaac665ae&eg_cam=0683bac0e33028742e6b52fbf9e14860&eg_list=1. Acesso em 20 de abril de 2022.

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