



ESCOLA DE APERFEIÇOAMENTO DE OFICIAIS

CAP INT LEONARDO JOSÉ MORGADO FERRARI

**AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL: NOVAS PERSPECTIVAS PARA
O EXÉRCITO BRASILEIRO**

Rio de Janeiro

2021

ESCOLA DE APERFEIÇOAMENTO DE OFICIAIS

CAP INT LEONARDO JOSÉ MORGADO FERRARI



**AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL: NOVAS PERSPECTIVAS PARA
O EXÉRCITO BRASILEIRO**

Trabalho acadêmico apresentado à
Escola de Aperfeiçoamento de Oficiais
como requisito parcial para a obtenção
do grau de especialização em Ciências
Militares

**Orientador: Cap INT Leonardo da
Silva Lima**

Rio de Janeiro

2021

Cap Int LEONARDO JOSÉ MORGADO FERRARI

**AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL: NOVAS PERSPECTIVAS PARA
O EXÉRCITO BRASILEIRO**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à Escola de
Aperfeiçoamento de Oficiais como
requisito parcial para a obtenção do
grau de especialização em Ciências
Militares

Aprovado em ____/____/____

COMISSÃO DE AVALIAÇÃO

DEMIAN SANTOS DE OLIVEIRA - TC

Escola de Aperfeiçoamento de Oficiais do Exército
Presidente

LEONARDO DA SILVA LIMA – Cap

Escola de Aperfeiçoamento de Oficiais do Exército
Membro

PETTERSON XAFIC CRUZ NEGRIS – Cap

Escola de Aperfeiçoamento de Oficiais do Exército
Membro

Rio de Janeiro

2021

RESUMO

O Exército Brasileiro, em prol do processo de transformação da Força, tem se empenhando nas aquisições de materiais e serviços cada vez mais complexos, bem como no aprimoramento dos seus processos de planejamento e governança. Nesse contexto, a auditoria interna governamental, do tipo operacional, apresenta-se como valioso instrumento disponível aos gestores para auxiliá-los na análise da eficiência, eficácia e efetividade das operações da Força, com o objetivo de identificar oportunidades de aperfeiçoamentos. Entretanto, para que esse instrumento tenha capacidade de entregar aquilo que se propõe, faz-se necessário que o Sistema de Controle Interno do Exército disponha de estrutura adequada à execução das auditorias operacionais, que exigem trabalhos de auditoria mais robustos e complexos. A pesquisa, do tipo qualitativa exploratória, objetiva, através da comparação com a estrutura de controle interno da Controladoria-Geral da União, apresentar sugestões para o aprimoramento da organização do Sistema de Controle Interno do Exército, de forma a dotá-lo das capacidades necessárias à execução das chamadas auditorias operacionais.

Palavras-chave: Auditoria Operacional. Sistema de Controle Interno do Exército. Estrutura de Controle Interno.

ABSTRACT

The Brazilian Army, in favor of its transformation program, has been committed to acquire materials and services increasingly more complex, as well as to the enhancement of planning processes and governance. In this respect, the governmental internal auditing, of the operational type, presents a valuable tool available to aid administrators on the efficiency analysis, effectiveness and efficacy of the Army's operations, aiming the identification of opportunities for Improvements. However, in order for this instrument to have the capacity to deliver what its meant to do, it is necessary for the Army Internal Control System to have an appropriate structure to the execution of operational audits, that require more robust and complex work. This research is the exploratory qualitative type, it aims to, through the comparison with the structure of the Office of the Comptroller General, present suggestions to improve the body of the Army's Internal Control System, for the purpose of providing it with capacities needed to execute the so called operational audits.

Keywords: operational auditing, Brazilian Army Internal Control System, internal control structure

LISTA DE FIGURAS

ORGANOGRAMA 1 – Organograma da CGU..	18
ORGANOGRAMA 2 – Organograma do CCIEx..	25
PDR 1 – Plano de Descentralização de Recursos COTER/EME 2020..	22
PDR 2 - Plano de Descentralização de Recursos DCT/EME 2020.	22
PDR 3 - Plano de Descentralização de Recursos DEC/EME 2020.....	23

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CCIEEx	Centro de Controle Interno do Exército
CGCFEx	Centro de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército
CGU	Controladoria-Geral da União
CGU-R	Controladoria Regional da União nos Estados
Cmt Ex	Comandante do Exército
COLOG	Comando Logístico
COTER	Comando de Operações Terrestres
D Aud	Diretoria de Auditoria
DCT	Departamento de Ciência e Tecnologia
DEC	Departamento de Engenharia e Construção
DECEEx	Departamento de Educação e Cultura do Exército
DFPC	Diretoria de Fiscalização de Produtos Controlados
DGP	Departamento-Geral de Pessoal
EB	Exército Brasileiro
EME	Estado-Maior do Exército
FHE	Fundação Habitacional do Exército
ICFEx	Inspetoria de Contabilidade e Finanças do Exército
IMBEL	Indústria de Material Bélico do Brasil
ISFEx	Inspetoria Seccional de Finanças do Exército
ISSAI	<i>The International Standards of Supreme Audit Institutions</i>
ODS	Órgão de Direção Setorial
PAINT	Plano Anual de Auditoria Interna
PDR	Plano de Descentralização de Recursos
PEEEx	Planejamento Estratégico do Exército
SFC	Secretaria Federal de Controle Interno
SisCIEEx	Sistema de Controle Interno do Exército
SisFPC	Sistema de Fiscalização de Produtos Controlados
SISFRON	Sistema Integrado de Monitoramento de Fronteiras
TCU	Tribunal de Contas da União
UG	Unidade Gestora

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	9
1.2. OBJETIVOS	11
1.2.1. Objetivo Geral	11
1.2.2. Objetivos Específicos	11
1.3. QUESTÕES DE ESTUDO	11
1.4. JUSTIFICATIVAS	12
1.5. METODOLOGIA	12
2. REFERENCIAL TEÓRICO	13
2.1. A AUDITORIA OPERACIONAL E SUA IMPORTÂNCIA	13
2.2. O HISTÓRICO DE CRIAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO EXÉRCITO E SUA ATUAL ESTRUTURA	14
2.3. A IMPORTÂNCIA DAS AUDITORIAS OPERACIONAIS NO EXÉRCITO ..	16
2.4. A ORGANIZAÇÃO DA CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO	17
2.5. COMPETÊNCIAS NECESSÁRIAS A UMA EQUIPE DE AUDITORIA OPERACIONAL	20
3. RESULTADOS E DISCUSSÃO	21
3.1. AVALIAÇÃO DO SisCIEx – AUSÊNCIA DE CENTRALIZAÇÃO DAS ATIVIDADES DE AUDITORIA	21
3.2. AVALIAÇÃO DO SisCIEx – AUSÊNCIA DE SUBDIVISÃO EM ÁREAS TEMÁTICAS NOS ÓRGÃOS DE AUDITORIA	24
4. CONSIDERAÇÕES FINAIS E SUGESTÕES	26
REFERÊNCIAS	29

1. INTRODUÇÃO

Incorporando as experiências do âmbito privado, a auditoria interna governamental nasceu e se desenvolveu conforme a necessidade do Estado Democrático de Direito de instituir mecanismos de controle sobre suas atividades administrativas em razão da sua sujeição às leis e aos normativos aprovados pelo Parlamento. Nesse contexto, a Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988) previu, no seu art. 74, a existência de um sistema de controle interno mantido, de forma integrada, pelos Poderes da União.

Detalhando a previsão constitucional, a Lei 10.180/01 instituiu o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, que compreende as seguintes atividades:

Avaliação do cumprimento das metas previstas no plano plurianual, da execução dos programas de governo e dos orçamentos da União e de avaliação da gestão dos administradores públicos federais, utilizando como instrumentos a auditoria e a fiscalização (BRASIL, 2001, art. 21).

Segundo esse normativo, coube à Secretaria Federal de Controle Interno, atualmente vinculada à Controladoria-Geral da União (CGU), atuar como órgão central do Sistema. Também, a mesma lei previu a existência de um órgão setorial de controle interno no âmbito do Ministério da Defesa, permitindo a sua subdivisão em unidades setoriais e regionais (BRASIL, 2001, art. 22).

Atualmente, a auditoria interna governamental, no âmbito de todo o Poder Executivo Federal, é regulada pela Instrução Normativa nº 03, da CGU, de 9 JUN 17, que, no seu item 1, conceitua a auditoria interna da seguinte forma:

Atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Deve buscar auxiliar as organizações públicas a realizarem seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos (CGU, 2017, item 1).

Na evolução da auditoria interna governamental, apesar da necessidade de avaliação dos resultados obtidos com o emprego dos recursos públicos já estar prevista desde a Constituição Federal de 1988, inicialmente foi privilegiada a execução das auditorias com foco na conformidade (também conhecidas como auditorias de legalidade ou regularidade) que, segundo o item 22, das ISSAI (*The International Standards of Supreme Audit Institutions*) nº 100 (INTOSAI, 2013), são as que objetivam “determinar se um particular objeto está em conformidade com normas identificadas como critérios”.

Dentro dos esforços dos Estados para otimizarem os gastos públicos, em consonância com os princípios do modelo de administração pública gerencial, viu-se a necessidade de, cada vez mais, avaliar também a qualidade do gasto público, compreendendo a análise da eficiência, eficácia e efetividade desses dispêndios frente às metas e os objetivos pré-estabelecidos nos orçamentos aprovados pelo Legislativo.

Nesse contexto, o Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx), por meio da publicação anual de portarias que dispõem sobre o plano de auditoria interna, tem determinado às Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (ICFEx), atualmente denominadas Centros de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército (CGCFEx), a realização de auditorias operacionais, em especial sobre os processos de governança e sobre as ações oriundas do Planejamento Estratégico do Exército (PEEx).

Entretanto, a atual estrutura de controle interno do Exército foi concebida num contexto e numa época em que a auditoria era voltada para fins eminentemente contábeis. Nesse sentido, surge a necessidade de se modernizar essa estrutura, com o objetivo de adaptá-la para a execução de auditorias mais substanciais, que envolvem a avaliação da aquisição de produtos e serviços cada vez mais complexos, bem como de processos de governança mais abrangentes, essenciais para viabilizar a modernização da Força Terrestre, frente aos desafios que a corrente era tecnológica impõe aos Exércitos no mundo todo.

Dessa forma, o presente estudo objetiva analisar, através da técnica *benchmarking*, mediante comparação com outra instituição pública da União especializada na área de auditoria interna governamental, a organização de um sistema de controle interno mais adaptado à execução de auditorias operacionais. Por fim, com base nos dados obtidos, objetiva-se, também, propor alterações na atual estrutura do Sistema de Controle Interno do Exército.

1.1. PROBLEMA

Dentro desse contexto, apresenta-se o seguinte problema: a atual estrutura do Sistema de Controle Interno do Exército (SisCIEEx) é adequada à execução de auditorias operacionais?

1.2.OBJETIVOS

1.2.1. Objetivo Geral

O presente estudo objetiva, em síntese, por meio da comparação da estrutura de controle interno do Exército com a da Controladoria-Geral da União (CGU), avaliar se a atual estrutura do Sistema de Controle Interno do Exército (SisCIEEx) é adequada à execução de auditorias operacionais. Por fim, com base nos dados obtidos, objetiva-se também propor alterações na organização do atual SisCIEEx.

1.2.2. Objetivos Específicos

Para tanto, foram estabelecidos os seguintes objetivos específicos:

- Definir o conceito de auditoria operacional e discorrer sobre a sua importância;
- Descrever o histórico de criação do Sistema de Controle Interno do Exército, com foco na atividade de auditoria, e o seu atual funcionamento;
- Demonstrar a atual importância dada pelo Sistema de Controle Interno do Exército às auditorias operacionais e o seu relacionamento com a estrutura de Controle existente;
- Descrever a estrutura da Controladoria-Geral da União, com foco na execução de auditorias operacionais;
- Identificar as competências necessárias a uma equipe de auditoria operacional; e
- Avaliar se a atual estrutura do SisCIEEx é adequada à execução de auditorias operacionais e, se for o caso, propor alterações nesse Sistema.

1.3.QUESTÕES DE ESTUDO

Para avaliar se a atual estrutura do Sistema de Controle Interno do Exército (SisCIEEx) é adequada à execução de auditorias operacionais, foram elaboradas as seguintes questões de estudo: o que é auditoria operacional e qual é a sua importância para as organizações? Como o SisCIEEx foi criado e como ele está estruturado atualmente? Qual é a relevância das auditorias operacionais para o Exército? De que forma a CGU está organizada para

executar auditorias operacionais? Quais competências uma equipe de auditoria deve possuir para executar uma auditoria operacional? A estrutura do SisCIEEx é adequada para executar auditorias operacionais?

1.4. JUSTIFICATIVAS

A guerra moderna tem imposto ao Exército Brasileiro modificações profundas para torná-lo capaz de enfrentar as ameaças características da atual era tecnológica. Essas modificações, apesar de ocorrerem num contexto de redução da disponibilidade orçamentária, exigem aquisições de produtos e serviços cada vez mais complexos e especializados, bem como o desenho de processos de governança e planejamento mais abrangentes e efetivos.

Nesse contexto, cresce em importância a execução de auditorias operacionais, com foco na análise da eficiência, eficácia e economicidade, com o intuito de auxiliar o Exército na consecução dos seus objetivos, por meio da otimização dos seus processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos (CGU, 2017, item 1).

Diante da complexidade que envolve a gestão da Força Terrestre, a auditoria operacional representa valioso instrumento disponível aos gestores do Exército para auxiliá-los a encontrar oportunidades de aperfeiçoamentos nas suas operações, contribuindo, dessa forma, para a melhoria dos processos de tomada de decisão.

No entanto, para que esse instrumento cumpra o seu papel, é necessário também que os próprios sistemas de controle interno se atualizem, a fim de adquirirem as capacidades adequadas à realização de auditorias operacionais sobre operações e objetos igualmente mais complexos e especializados.

1.5. METODOLOGIA

O presente trabalho foi conduzido, quanto ao objetivo geral, por meio de uma pesquisa exploratória, mediante uma abordagem qualitativa, que, valendo-se da pesquisa bibliográfica, buscou, inicialmente, compreender as características da auditoria operacional. Num momento seguinte, foram estudadas e comparadas as estruturas de controle interno da CGU e do SisCIEEx, com foco na capacidade de condução das auditorias operacionais.

Após a obtenção dos dados relativos a essa comparação, foram realizadas propostas de alterações na estrutura do SisCIEEx.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. A AUDITORIA OPERACIONAL E SUA IMPORTÂNCIA

Segundo o Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas da União (TCU), a auditoria operacional consiste no:

exame independente, objetivo e confiável que analisa se empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações do governo estão funcionando de acordo com os princípios de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade e se há espaço para aperfeiçoamento (TCU, 2020, item 1.2).

A auditoria operacional difere substancialmente das denominadas auditorias de conformidade (também conhecidas como auditoria de legalidade ou de regularidade) e auditorias financeiras (também conhecidas como auditoria contábil). Segundo o mesmo Manual (TCU, 2020, p. 21), a auditoria de conformidade objetiva verificar se o administrador atuou conforme as normas aplicáveis, utilizando, como critério, as diversas leis e regulamentos que regem determinado objeto. A Auditoria Financeira, por sua vez, objetiva avaliar se as demonstrações financeiras estão livres de distorções relevantes, a fim de aumentar a confiança dos usuários em relação às demonstrações contábeis.

Analisando a importância da auditoria operacional e o seu papel como catalisadora de mudanças, no estudo abaixo denominada como auditoria de desempenho, Lins (2019) traz a seguinte consideração:

Na pesquisa de Funkhouser e Yanjun (2016), os autores afirmam que a auditoria de desempenho não fornece apenas garantia em relação às informações existentes, mas, de fato, produz novas informações valiosas. Ou seja, suas análises, descobertas e relatórios de problemas reais, bem como recomendações de soluções eficazes, são informações vitais para todas as partes que usam as informações. Assim, a auditoria de desempenho tende a fornecer um mecanismo para melhoria proativa na gestão do governo. Ele identifica áreas nas quais melhorias significativas podem ser alcançadas na eficiência operacional e na eficácia e equidade de políticas públicas (LINS, 2019, p. 32 e 33).

Ainda nesse estudo, Lins (2019, p. 84) observa que, nos países com IDH mais alto e, portanto, que utilizam seus recursos públicos com maior eficiência, suas Entidades Fiscalizadoras Superiores (papel, no Brasil, exercido pelo TCU) demonstram maior preocupação com o desempenho dos órgãos auditados,

aferido por meio da auditoria operacional, do que com o *compliance* desses mesmos órgãos, aferido por meio das auditorias de conformidade.

Dessa forma, verifica-se a importância das denominadas auditorias operacionais. Apesar de, normalmente, um ciclo completo de auditoria demandar a utilização das três abordagens para a avaliação de determinado objeto, a auditoria operacional possui, como finalidade principal, analisar os impactos, resultados e produtos de determinada ação pública, sob diferentes óticas, a fim de verificar se há possibilidade de aperfeiçoamentos. Nesse aspecto, constata-se a relevância desse tipo de auditoria para auxiliar a organização na otimização dos seus diversos processos, com o objetivo de contribuir no cumprimento dos seus objetivos, finalidade principal da auditoria interna governamental.

2.2. O HISTÓRICO DE CRIAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO EXÉRCITO E SUA ATUAL ESTRUTURA

O SisCIEEx remonta à criação das Inspetorias Seccionais de Finanças do Exército (ISFEx), por meio do Decreto nº 71.312 (BRASIL, 1972), de 6 NOV 72, em substituição aos Estabelecimentos Regionais de Finanças que existiam até então. Essas Inspetorias foram criadas para atuarem como órgãos de contabilidade analítica.

Posteriormente, por meio do Decreto nº 86.979 (BRASIL, 1982), de 3 MAR 82, essas Inspetorias Seccionais foram extintas e passaram a ser denominadas Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (ICFEx), mas mantiveram a mesma missão das ISFEx. O referido normativo também criou a D Aud, encarregada de executar os trabalhos de auditoria contábil e de auditoria de programas no âmbito do então Ministério do Exército.

Em 2003, por meio da Portaria nº 50, de 10 FEV 03, do Cmt Ex, foi publicado o Regulamento das Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (R-29). Nesse regulamento, as ICFEx foram qualificadas nos seguintes termos:

As Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (ICFEx), como Unidades Setoriais de Contabilidade e de Controle Interno, são órgãos diretamente subordinados à Secretaria de Economia e Finanças (SEF), tendo por finalidades, no âmbito do Comando do Exército, realizar a contabilidade analítica sob a coordenação técnica da Diretoria de Contabilidade (D Cont) e desenvolver atividades de auditoria e fiscalização sob a coordenação técnica da Diretoria de Auditoria (D Aud) (EB, 2003, art. 1º).

Mais adiante, atendendo à recomendação do TCU, exarada por meio do Acórdão nº 1074/2009 - Plenário (TCU, 2009), que assentia a necessidade do órgão de auditoria estar vinculado ao dirigente máximo da Força, a fim de resguardar a independência na sua atuação, foi editado o Decreto nº 7.809 (BRASIL, 2012), de 20 SET 12, que extinguiu a D Aud e criou, no lugar, o Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx). O Centro foi qualificado, no normativo, como unidade setorial da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa, diretamente subordinado ao Comandante do Exército.

Posteriormente, foi editada a Portaria nº 018 (EB, 2013), de 17 JAN 13, do Cmt Ex, que atribuiu ao CCIEEx a missão de coordenar e realizar as atividades de controle interno no âmbito do Comando do Exército, vinculando tecnicamente as ICFEx ao Centro quanto às atividades de auditoria e fiscalização. As ICFEx, dessa forma, no que se refere a essas duas atividades, passaram a atuar como verdadeiro braço operacional do CCIEEx. Mais a frente, as ICFEx, por meio da Portaria nº 1.206 (EB, 2020), do Cmt Ex, de 16 NOV 20, tiveram sua denominação alterada para Centro de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército (CGCFEx), mantendo a mesma missão e finalidade das ICFEx.

Recentemente, foi publicada a Portaria nº 1523, de 14 MAI 21, do Cmt Ex (EB, 2021), que aprovou as Instruções Gerais para a Atividade de Auditoria Interna Governamental, instituiu o Estatuto de Auditoria e regulamentou o Sistema de Controle Interno do Comando do Exército, revogando as Portarias nº 813, de 28 SET 12, e 018, de 17 JAN 13. Nessa portaria, foi mantida a qualificação do CCIEEx como unidade setorial da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa, e os CGCFEx, por sua vez, foram qualificados como Unidades Regionais do SisCIEEx. A referida portaria reforçou a competência do CCIEEx para a “planejar, dirigir, coordenar, controlar e executar as atividades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal no âmbito do Cmdo Ex” e dos CGCFEx para executar as “atividades de Auditoria Interna Governamental, de avaliação, consultoria e atividade de apuração, em conformidade com o PAINT, sob a direção, coordenação, orientação normativa e supervisão técnica do CCIEEx”.

Nessa análise, verifica-se que a origem dos CGCFEx está relacionada aos órgãos de contabilidade do Exército. Até o momento, os CGCFEx mantêm uma natureza híbrida, atuando como órgãos de auditoria e fiscalização,

posicionados na 3ª linha de defesa dos controles, conforme preconiza o item 14, da IN 03/2017, da CGU (CGU, 2017), por meio dos trabalhos de suas 2ªs Seções. E, também, como órgãos de contabilidade analítica, exercendo o papel de braço da Diretoria de Contabilidade do Exército (D Cont), posicionados na 2ª linha de defesa dos controles, por meio dos trabalhos de suas 3ªs Seções.

Adicionalmente, constata-se também que os CGCFEx são distribuídos de forma regionalizada, 1 (um) por Região Militar, e possuem atribuições nas área de auditoria/fiscalização e contabilidade restritas às Unidades Gestoras subordinadas à Região Militar a que pertencem.

Essa estrutura vem sendo utilizada, regularmente, para execução das auditorias de conformidade. A execução da atividade de auditoria somente pelos CGCFEx, que são Unidades Regionais do SisCIEEx, restrita às Unidades Gestoras pertencentes à Região Militar onde o CGCFEx está localizado, compatibiliza-se com as características das auditorias de conformidade.

Entretanto, como será abordado mais à frente, verifica-se que esse funcionamento não se adequa às características da auditoria operacional, que possui como foco operações e processos que, normalmente, são transversais aos níveis hierárquicos da Força e abrangem Organizações Militares e Unidades Gestoras localizadas em diferentes pontos do território nacional.

2.3. A IMPORTÂNCIA DAS AUDITORIAS OPERACIONAIS NO EXÉRCITO

Recentemente, o Exército passou a publicar, anualmente, uma Portaria para regular as atividades de auditoria no âmbito da Força. O normativo mais recente publicado foi a Portaria nº 1.354 (EB, 2020), de 10 DEZ 20, do Cmt Ex, que aprovou o Plano Anual de Auditoria Interna para o exercício de 2021 (PAINT 2021). Esse plano registra as atividades prioritárias de auditoria interna governamental que deverão ser executadas pelos CGCFEx, ao longo do ano de 2021, sob coordenação do CCIEEx.

No PAINT 2021, verifica-se, por exemplo, os seguintes trabalhos de auditoria elencados como prioridade 1:

- b. Em relação às Condições Gerais de Execução dos Planos de Descentralização de Recursos (PDR) 2021 para o Estado-Maior do Exército (EME), Comando Logístico (COLOG), Comando de Operações Terrestres (COTER), Departamento de Ciência e Tecnologia (DCT), Departamento de Engenharia e Construção (DEC), Departamento de Educação e Cultura do Exército (DECEX) e Departamento-Geral do Pessoal (DGP):

- 1) verificar a existência e avaliar o processo de gerenciamento de riscos associado aos Objetivos Estratégicos do Exército;
- 2) avaliar os procedimentos adotados pelo EME para o acompanhamento e a supervisão do desempenho do Órgão de Direção Setorial (ODS), quanto à execução do PDR correspondente; e
- 3) avaliar os procedimentos adotados para o suporte à realização das atividades voltadas ao acompanhamento e à avaliação do cumprimento do PDR respectivo.

(...)

c. em relação às Organizações Militares (OM) beneficiadas com recursos constantes no PDR, conforme detalhado no Plano Anual de Atividade de Auditoria (PAAA) correspondente:

- 1) acompanhar a execução das ações da Lei Orçamentária Anual (LOA) constantes no PDR e
- 2) avaliar o alcance das metas físicas previstas nos PDR/2021 e se os recursos recebidos foram empregados dentro da finalidade e
- 3) verificar a existência e avaliar o processo de gerenciamento de riscos nas OM vinculadas que realizam atividades ligadas às Ações Orçamentárias constantes nos PDR/2021e
- 4) avaliar o processo de monitoramento e comunicação entre o ODS e a "OM beneficiada/executora" relativo às metas estabelecidas e o seu cumprimento

(...)

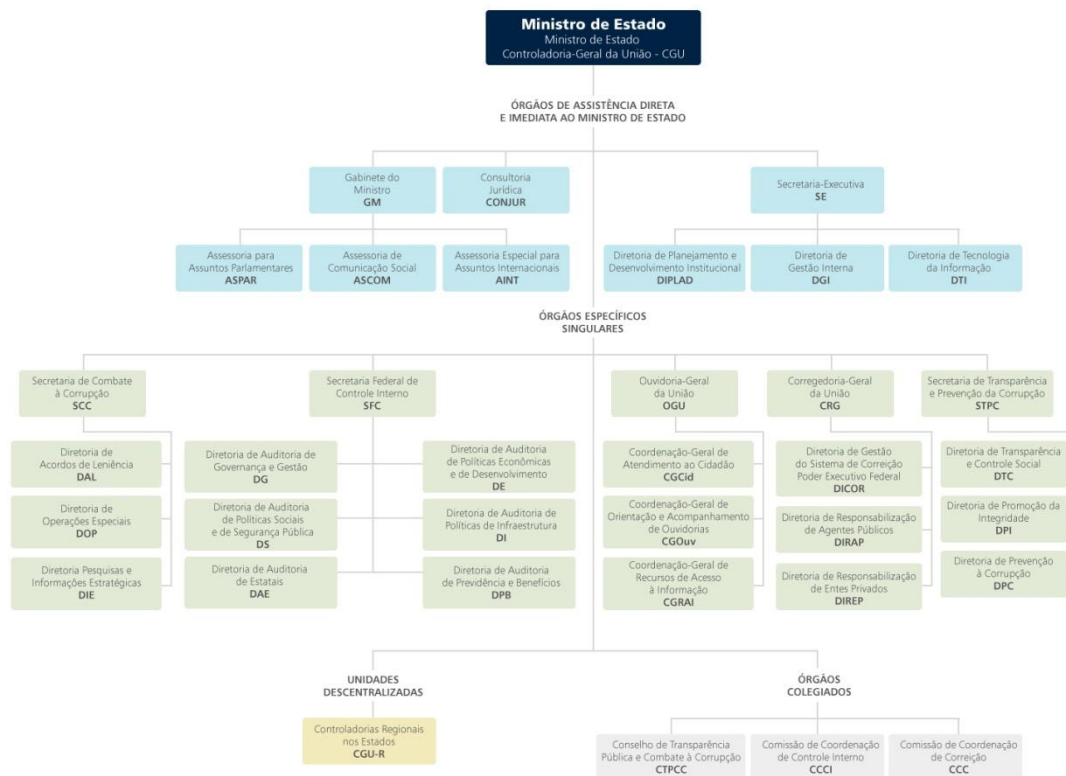
e. por solicitação do EME:

- 1) avaliar o Planejamento Estratégico Organizacional (EB, 2020, item 2.1)

Dessa forma, como se vê nas disposições acima, o Exército tem priorizado a realização de auditorias tipicamente operacionais, especialmente em relação às áreas de governança e de gerenciamento de riscos sobre a consecução dos seus objetivos estratégicos, o que denota a importância dada pela Força a esse tipo de auditoria.

2.4.A ORGANIZAÇÃO DA CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO

A estrutura organizacional da CGU é normatizada pela Portaria nº 3.553/CGU (CGU, 2019), de 12 NOV 19. O organograma da CGU esta assim representado:



ORGANOGRAMA 1 – Organograma da CGU. Fonte: <<https://www.gov.br/cgu/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/historico>>. Acesso em 28 fev. 21.

A CGU, por ser o órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal, possui competências mais amplas que um órgão setorial de controle interno, como no caso do CCIEx. Por esse motivo, o foco desse estudo se dará sobre a organização da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) e sobre as Unidades Descentralizadas.

Analisando o normativo supramencionado, verifica-se, no seu art. 30, que a CGU atribuiu em diferentes Diretorias de Auditoria (subordinadas diretamente à SFC), nas suas respectivas áreas, a competência para as “atividades de auditoria da execução dos programas e das ações governamentais e da gestão dos órgãos e das entidades do Poder Executivo Federal”. Essas Diretorias são divididas em seis áreas temáticas: Auditoria de Governança e Gestão (DG), Auditoria de Políticas Sociais e de Segurança Pública (DS), Auditoria de Estatais (DAE), Auditoria de Políticas Econômicas e de Desenvolvimento (DE), Auditoria de Políticas de Infraestrutura (DI) e Auditoria de Previdência e Benefícios (DPB).

A CGU dispõe, também, de unidades descentralizadas, denominadas Controladorias Regionais da União nos Estados (CGU-R). Segundo o art. 82,

essas Unidades são diretamente subordinadas à Secretaria-Executiva, sem prejuízo da orientação normativa da SFC e de outras Secretarias. Segundo o referido artigo, essas unidades possuem as seguintes competências:

I - representar a CGU nos respectivos Estados;

II - executar as atividades aprovadas pela SE, em função das demandas das demais unidades da CGU, definidas na portaria de metas e estabelecidas em ordens de serviço ou em outra forma de demanda;

III - analisar as manifestações dos gestores sobre as ocorrências registradas nos seus trabalhos;

IV - promover articulação, no âmbito da respectiva área de atuação, sob coordenação da SE, com órgãos e entidades de controle interno e externo, fiscalização, investigação, defesa do patrimônio público, com outros órgãos e entidades públicas e com organizações não-governamentais, objetivando a efetividade das suas ações;

V - encaminhar as diligências necessárias aos gestores de bens e recursos públicos, objetivando a obtenção de informações, esclarecimentos ou manifestações sobre as questões registradas nos relatórios e outros documentos produzidos em decorrência da execução das ações da CGU;

VI - requisitar acesso aos sistemas corporativos utilizados pelas unidades gestoras com vistas a obter elementos necessários à realização dos trabalhos;

VII - manter registro dos trabalhos executados nos sistemas institucionais informatizados de forma completa;

VIII - participar, conjuntamente com o órgão central, da elaboração dos planos operacionais visando o atingimento dos objetivos estratégicos da CGU;

IX - prestar subsídios ao órgão central na elaboração e aferição das metas institucionais;

X - identificar e propor ao órgão central a racionalização e o aperfeiçoamento de procedimentos e atos normativos de interesse institucional;

XI - propor conteúdo programático e realização de treinamentos, observando a política de capacitação da CGU;

XII - receber e protocolizar denúncias, encaminhando-as à OGU para as providências cabíveis; e

XIII - propor termos de adesão e acordos não onerosos de interesse regional e local. (CGU, 2019, art. 82, grifo nosso)

Como se observa, a CGU trabalha com estruturas centralizadas e descentralizadas. As auditorias em programas, aqui entendidas como auditorias operacionais, são planejadas e realizadas pelas Diretorias de Auditoria, dentro da área de atuação de cada uma delas. Paralelamente, essas Diretorias, conforme a necessidade, podem se valer dessas representações da CGU nos Estados (CGU-R) para a execução de trabalhos específicos.

Importante enfatizar, ainda, a divisão em áreas temáticas para as auditorias operacionais. Como será abordado nos tópicos seguintes, as

auditorias operacionais são complexas e abrangem um vasto universo de objetos de auditorias, o que exige equipes especializadas para cada área.

2.5.COMPETÊNCIAS NECESSÁRIAS A UMA EQUIPE DE AUDITORIA OPERACIONAL

O Manual de Auditoria Operacional do TCU consubstancia importantes ensinamentos para a realização desse tipo de atividade. Nele, verifica-se uma série de características desse tipo de auditoria. Dentre elas, enfatiza-se a seguinte:

As auditorias operacionais possuem características próprias que as distinguem dos outros tipos de auditoria. Ao contrário das auditorias de conformidade e financeiras, que adotam padrões relativamente fixos, as auditorias operacionais, devido à variedade e complexidade das questões tratadas, possuem maior flexibilidade na escolha de temas, objetos de auditoria, métodos de trabalho e forma de comunicar as conclusões de auditoria. Empregam ampla seleção de métodos de avaliação e investigação de diferentes áreas do conhecimento, em especial das ciências sociais. Além disso, esse tipo de auditoria requer do auditor flexibilidade, imaginação e capacidade analítica (TCU, 2020, item 1.4)

Nesse diapasão, o Manual também traz considerações a respeito das habilidades necessárias a uma equipe de auditoria operacional. Dentre elas, destacam-se as seguintes:

87. A norma de auditoria estabelece que a competência profissional é um atributo coletivo (NAT, 48.2, 52). Isso significa que auditoria é um trabalho de equipe, não sendo recomendável sua realização por um único auditor.

[...]

89. A competência profissional em auditoria operacional inclui conhecimento em uma série de temas, como: projetos e metodologia de pesquisa, ciências sociais, políticas públicas, administração pública, técnicas de investigação e avaliação quantitativa e qualitativa, técnicas de coleta e análise de dados (ISSAI 300/30).

[...]

91. Para uma auditoria específica, a equipe necessita de bom entendimento das organizações, dos programas e das funções governamentais relacionados ao objeto da auditoria. Dependendo do tema, pode ser necessário conhecimento mais especializado, como, por exemplo, estatística ou tecnologia da informação (TCU, 2020, item 2.5).

Nas disposições trazidas acima, verifica-se a complexidade que envolve a realização de uma auditoria operacional. Esse tipo de auditoria pode abranger um espectro amplo de conhecimentos, a depender do seu objeto.

Dessa forma, é desejável que as equipes sejam especializadas em áreas temáticas e que sejam compostas por equipes multidisciplinares, de forma que a competência desejada seja alcançada coletivamente pela equipe. A título de exemplo, trazendo o assunto para o contexto dos temas priorizados pelo CCIEEx, no PAINT 2021 (EB, 2021, item 2.1), percebe-se que os conhecimentos necessários a equipe de auditoria que irá “verificar a existência e avaliar o processo de gerenciamento de riscos associado aos Objetivos Estratégicos do Exército” são, evidentemente, diferentes dos da equipe que irá “avaliar a implantação do Projeto de Atualização de Infraestrutura de Transporte (PAIT)”.

3. RESULTADOS E DISCUSSÃO

3.1. AVALIAÇÃO DO SisCIEEx – AUSÊNCIA DE CENTRALIZAÇÃO DAS ATIVIDADES DE AUDITORIA

Para avaliar se a atual estrutura do SisCIEEx é adequada à realização das auditorias operacionais, será analisado como o Sistema trabalha para atender às determinações contidas no PAINT.

O Plano Anual de Auditoria Interna do Exército para o exercício de 2020 (PAINT 2020), aprovado pela Portaria nº 50, de 21 JAN 20, do Cmt Ex, elencou, como prioridade nº 1, que os CGCFEx, na época chamados ainda de ICFEx, verificassem e avaliassem o processo de comunicação das metas estabelecidas e o seu cumprimento nas OM vinculadas que realizaram atividades ligadas aos Programas Proteger, Astros 2020, Defesa Antiaérea, Guarani, OCOP, Defesa Cibernética e SISFRON (EB, 2020, p.6).

Em síntese, os Programas Estratégicos do Exército (PEEx) abrangem uma série de Projetos Estratégicos da Força, que objetivam à transformação do Exército e, por consequência, permeiam os diversos níveis hierárquicos, como o Estado-Maior do Exército (EME), os Órgãos de Direção Setorial (ODS) e as diversas Unidades Gestoras Executoras distribuídas nas Organizações Militares existentes no país.

Verifica-se, dessa forma, que uma auditoria operacional que pretenda avaliar o cumprimento de metas de um programa estratégico teria que ser

planejada e executada considerando a multiplicidade dos órgãos envolvidos no respectivo programa.

As descentralizações de recursos para atender os Programas Estratégicos do Exército acima citados são previstas nos chamados Planos de Descentralização de Recursos (PDR), onde se estabelecem as metas físico-financeiras acordadas entre o EME e os ODS para cada exercício financeiro. A título de exemplo, verifica-se, por meio de consulta aos PDR do ano de 2020, do COTER/EME, DCT/EME e DEC/EME, a previsão de descentralização de recursos do Programa SISFRON (Ação Orçamentária 14T5) para Unidades Gestoras localizadas em quatro diferentes Regiões Militares (11^a, 9^a, 5^a e 12^a), conforme os extratos dos PDR abaixo reproduzidos:

Programa	Subprograma/Projeto/Ação Complementar	Prio	AE	EAP	AO	RM	OM Beneficiada	Qnt	Meta Física	GND 3
SISFRON	Sistema de Sensoriamento e Apoio à Decisão	1	3.1.1	1.2.1.12	14T5	9 ^a	4 ^a Bda C Mec e CMO	2	Realizar 02 (dois) exercícios de avaliação técnica e operacional	600.000,00

PDR 1 – Plano de Descentralização de Recursos COTER/EME 2020. Fonte: <<http://intranet.eme.eb.mil.br/>>. Acesso em set. 20.

Programa	Subprograma/Projeto/Ação Complementar	Prio	AE	EAP	AO	RM	OM Beneficiada	Qnt	Meta física	GND 3	GND4
SISFRON	Sistema de Sensoriamento e Apoio à Decisão do Projeto Piloto	1						(1)	TOTAL Consórcio TEPRO por ND com abatimento de Saldo de Restos a Pagar	8.000.000,00	25.017.001,69
								(1)	Recursos Orçamentários para Implantação Fase 3A	0,00	0,00
								(1)	Recursos Orçamentários para Implantação Fase 3	0,00	0,00
								(1)	Recursos Orçamentários para Implantação Fase 2	10.000.000,00	45.000.000,00
								(1)	Execução de Contrato com empresa Assessora	10.000.000,00	0,00
	(1)	Aquisição de Equipamentos de Comunicações para OMs atendidas pelo PEEEx SISFRON		0,00	0,00						
	(1)	Contratação de PCTD em apoio às atividades ligadas ao PEEEx SISFRON		0,00	0,00						
	(1)	Custos de Transporte fluvial e aéreo de Material adquirido entre Manaus e as OM do CMA		478.400,00	0,00						
	(1)	Previsão de Ajustes Contratuais do Contrato 027/2012		0,00	8.721.340,94						
	(2)	Execução de contrato com empresa Apoiadora		22.900.000,00	0,00						

PDR 2 - Plano de Descentralização de Recursos DCT/EME 2020. Fonte: <<http://intranet.eme.eb.mil.br/>>. Acesso em set. 20.

Nr	RM	OM beneficiada	Cod Mat	Cod Especifico	AF	Meta fisica	Nr OPUS	PDOM	Necessidade de recursos para 2020	Obs
1		DOM	B4PJT	20PDR038F000		Créditos gerais			0,00	
2		DOM	B4PJT	20PDR038F001		Aditivos, reajustes, compensações e reequilíbrios financeiros e licenças ambientais			1.383.556,76	
3		DOM	B4PJT	20PDR038F002		Estudos, capacitação, projetos e fiscalização das obras			352.139,78	
4		DEC	B4PJT	20PDR038F003		Contratação de PCTD			500.000,00	
20	9ª	PEF Corixa / 2ª B Fron	B4PJT	20PDR038F004	3.1.1	Adequação / PNR.MT090037C0026 Cb/Sd/Tf	201609000042	\$	101,82	
39	5ª	15ª Cia Inf/Mtz	B4PJT	20PDR038F037	3.1.1	Adequação / Rampa de lavagem e lubrificação (REMANESCENTE)	201605000067	\$	500.000,00	
40	5ª	15ª Cia Com Mec	B4PJT	20PDR038F038	3.1.1	Cnst do Pav Pelotões	201605000218	\$	0,00	(a)
41	5ª	15ª Cia Com Mec	B4PJT	20PDR038F038	3.1.1	Adequação da Garagem (REMANESCENTE)	201605000222	\$	1.500.000,00	
42	5ª	15ª Cia Inf/Mtz	B4PJT	20PDR038F037	3.1.1	Construção / Construção do acesso e pátio para garagem de embarcações (REMANESCENTE)	201705000024	\$	700.000,00	
43	5ª	Comdo 15ª Bda Inf/Mec	B4PJT	20PDR038F005	3.1.1	Adequação do Rancho	201605000224	\$	733.715,41	
128	12ª	4ª B Av Ex	B4PJT	20PDR038F006	3.1.1	Construção / Pátio de Estacionamento de Aeronaves		N	3.000.000,00	(c)
134	9ª	2ª B Fron	B4PJT	20PDR038F111	3.1.1	Construção / Pavilhão Garagem da 2ª CIA de Fuzileiros	201909000018	\$	1.103.962,71	
135	9ª	2ª B Fron	B4PJT	20PDR038F111	3.1.1	Construção / Pavilhão Garagem da 3ª CIA de Fuzileiros	201909000019	\$	1.000.000,00	
136	9ª	2ª B Fron	B4PJT	20PDR038F111	3.1.1	Construção de um Pav Mnt	201909000031	\$	0,00	
137	9ª	2ª B Fron	B4PJT	20PDR038F111	3.1.1	Construção de uma garagem para embarcações	201909000030	\$	0,00	
138	9ª	18ª GAC	B4PJT	20PDR038F136	3.1.1	Construção do Posto de Resuprimento Avançado	201909000211	N	207.321,54	
139	9ª	9ª B Com GE	B4PJT	20PDR038F034	3.1.1	Construção do Posto de Lavagem e Lubrificação			500.000,00	(c)
140	9ª	4ª Bda C Mec	B4PJT	20PDR038F113	3.1.1	Adequação / Instalação elétrica / cobertura / Pavilhão do Esqd C Bda. Implantação do sistema de energia fotovoltaico	201909000167	\$	1.080.983,49	
141	5ª	Ba Adm Ap 5ª DE	B4PJT	20PDR038F154	3.1.1	Projeto de Adequação / Sistema de aquecimento de água / C Op 5ª DE		\$	52.139,78	(b)
142	12ª	PEF - Palmeiras do Javari/ 5ª BIS	B4PJT	20PDR038F007	3.1.1	Adequação da sala de Operação e Material de Comunicações Táticas (elétrica interna e planta solar, aterramento, para-raios e segurança) do 1º PEF - Palmeiras do Javari	(c)	N	110.000,00	
143	12ª	PEF - Ipiranga / 5ª BIS	B4PJT	20PDR038F008	3.1.1	Adequação da sala de Operação e Material de Comunicações Táticas do 2º PEF - Ipiranga	(c)	N	110.000,00	
144	12ª	PEF - Vila Bittencourt/ 5ª BIS	B4PJT	20PDR038F009	3.1.1	Adequação da sala de Operação e Material de Comunicações Táticas do 3º PEF - Vila Bittencourt	(c)	N	110.000,00	

PDR 3 - Plano de Descentralização de Recursos DEC/EME 2020. Fonte: <http://intranet.eme.eb.mil.br/>. Acesso em set. 20.

Para o cumprimento da supracitada determinação do PAINT, cada ICFEx teria que realizar uma auditoria somente nas suas Unidades Gestoras vinculadas, que estão localizadas na Região Militar a qual pertencem. Portanto, considerando que houve Unidades Gestoras localizadas em quatro Regiões Militares que receberam recursos do referido programa, seriam necessárias quatro diferentes auditorias, cada uma realizada por uma ICFEx e, em decorrência, por diferentes equipes de auditoria, sob critérios e metodologias também distintas.

No modelo atual, no que concerne à atividade de auditoria, conforme previsto na Portaria nº 1523, de 14 MAI 21, do Cmt Ex, o CCIEx limita-se a planejar, dirigir, coordenar e controlar as atividades do SisCIEx como um todo, cabendo aos CGCFEx a execução propriamente dita das atividades de Auditoria Interna Governamental, sob direção e supervisão técnica do Centro (EB, 2021, art. 6º e 7º).

Verifica-se, no caso da auditoria exemplificada acima, que a atual estrutura do SisCIEx dificultaria a obtenção de uma visão holística da comunicação e do cumprimento das metas do Programa SISFRON pelas UG beneficiadas, tendo em vista que a auditoria, apesar de possuir uma única

finalidade, teria sido planejada e executada por diferentes equipes de auditoria, com constituições diversas, sob diferentes critérios e metodologias, sem existir, pelo menos, o planejamento, a condução e a consolidação dos trabalhos realizados de forma centralizada.

Como conclusão, consta-se que essa estrutura, constituída essencialmente por órgãos de auditoria descentralizados, com competência atribuída sob critério unicamente territorial, não se coaduna com as necessidades das auditorias operacionais, que abrangem, normalmente, áreas e processos que permeiam transversalmente diversos órgãos da Instituição, localizados em diferentes pontos do território nacional.

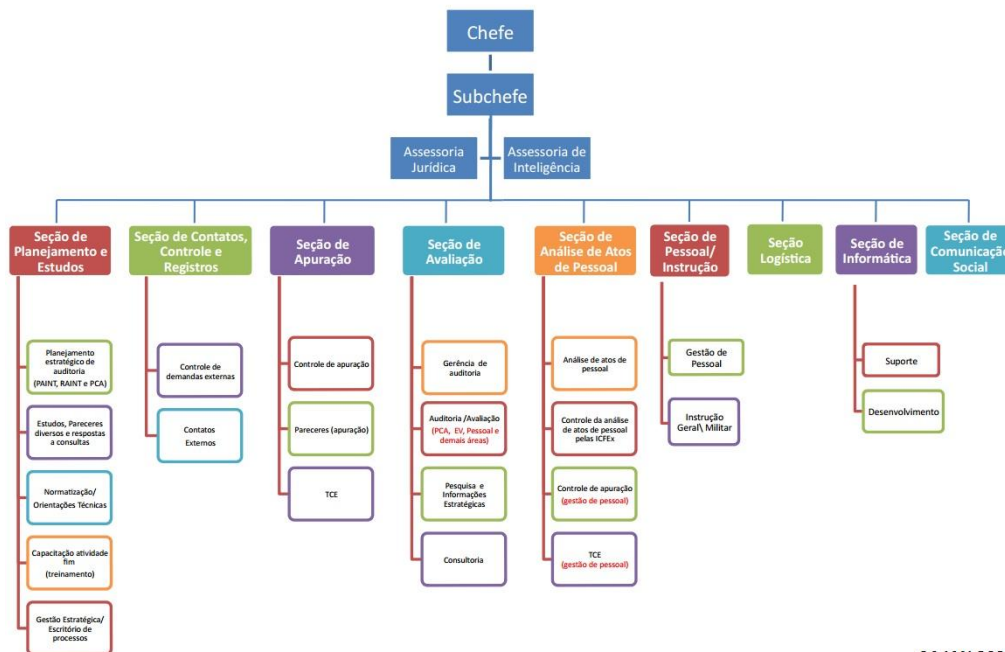
3.2. AVALIAÇÃO DO SisCIEEx – AUSÊNCIA DE SUBDIVISÃO EM ÁREAS TEMÁTICAS NOS ÓRGÃOS DE AUDITORIA

Prosseguindo na avaliação, salienta-se que nem os CGCFEx, nem o CCIEEx possuem subdivisões internas por áreas temáticas, de forma a dividir os auditores com formações e experiências correspondentes às áreas de auditoria em que atuam.

O R-29 (EB, 2003), o Regulamento das ICFEx (atualmente denominadas CGCFEx) preveem a existência da 2º Seção nas Inspetorias, com a competência para a realização das atividades típicas de controle interno, como a auditoria e fiscalização, sem qualquer subdivisão.

No CCIEEx, conforme o organograma do Centro abaixo representado, verifica-se que há uma tímida divisão obedecendo às áreas temáticas, como a segregação da área que cuida dos atos de pessoal. Porém, não se verifica uma subdivisão por áreas temáticas na Seção de Avaliação, que trata diretamente dos assuntos relativos à auditoria:

ORGANOGRAMA DO CCIEx



04 JAN 2021

ORGANOGRAMA 2 – Organograma do CCIEx. Fonte: <
<http://www.cciex.eb.mil.br/index.php/en/editoria-g->. Acesso em 18 abr. 21.

Ainda em relação à importância do aspecto relacionado à competência das equipes de auditoria, salienta-se a multiplicidade de áreas temáticas existentes no PAINT 2021. O referido Plano traz, por exemplo, a previsão de realização de auditorias para “avaliar o processo de aquisições e contratações do COLOG (compras centralizadas) relativo à aquisição de fardamento e ração operacional” (EB, 2020, p. 9). O mesmo Plano prevê, também, uma auditoria para a avaliação de aspectos operacionais (eficiência, eficácia e efetividade) do Sistema de Fiscalização de Produtos Controlados – SisFPC (EB, 2020, p.11).

Numa breve análise, verifica-se que as duas referidas auditorias abrangem objetos inseridos em áreas diferentes, que são regidas por normas específicas e possuem finalidades diversas. Entretanto, considerando o atual critério territorial do SisCIEx, as duas referidas auditorias seriam realizadas pelo 11^a CGCFEx, em razão do COLOG e da DFPC estarem localizados em Brasília-DF, na 11^a Região Militar, salientando-se, ainda, conforme abordado acima, que não há subdivisão dos auditores dentro dos CGCFEx por áreas temáticas.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS E SUGESTÕES

O presente estudo analisou a organização da CGU, com o intuito de verificar como funciona a sua estrutura no que concerne às atividades relacionadas ao Controle Interno, com foco na condução das auditorias operacionais.

Primeiramente, assevera-se que este trabalho não objetiva esgotar o assunto, mas sim apresentar ideias e noções que necessitam ser objeto de maiores estudos e análises para, de fato, viabilizarem alterações no Sistema de Controle Interno do Exército.

Na análise da estrutura da CGU, verificou-se a existência de uma Diretoria de Auditoria, dividida em seis áreas temáticas: Auditoria de Governança e Gestão (DG), Auditoria de Políticas Sociais e de Segurança Pública (DS), Auditoria de Estatais (DAE), Auditoria de Políticas Econômicas e de Desenvolvimento (DE), Auditoria de Políticas de Infraestrutura (DI) e Auditoria de Previdência e Benefícios (DPB). Verificou-se, também, a existência de Unidades Descentralizadas da CGU nos Estados, as CGU-R, que atuam como representações da Controladoria nas unidades da federação, apoiando as demandas das Diretorias de Auditoria, bem como de outras áreas da CGU.

Contata-se, dessa forma, a existência de um modelo híbrido, centralizado e descentralizado, que funciona de acordo com o que cada auditoria exige.

Trazendo essas peculiaridades à realidade do SisCIEEx, percebe-se, assim como ocorre na CGU, uma grande diversidade de temas e áreas que a auditoria no Exército necessita lidar. Como abordado anteriormente, a Força Terrestre tem passado por profundas modificações nos últimos anos. Nesse contexto, tem crescido o dispêndio de recursos com Programas Estratégicos para desenvolvimentos de armas, sistemas de comunicação, mísseis, cibernética, dentre outros. Além disso, o funcionamento do Exército também exige um grande arcabouço de processos para apoiarem as atividades finalísticas, como aqueles relacionados, por exemplo, à área da Saúde, materializada na administração dos Hospitais Militares e do Fundo de Saúde do Exército, bem como as atividades relacionadas ao pagamento de pessoal.

Portanto, é necessário que a auditoria se especialize nas diversas áreas temáticas existentes na Força, a fim de entregar auditorias operacionais com maior qualidade e, dessa maneira, contribuir para o aumento da eficiência e eficácia dos processos organizacionais. As referidas áreas temáticas poderiam abranger a divisão, já existente, dos objetos tratados por cada Órgão de Direção Setorial (DCT, DEC, COLOG e DGP) e pelo Órgão de Direção Geral do Exército (EME). Nesse sentido, sugere-se a divisão em seções especializadas em auditorias operacionais nas áreas de Ciência e Tecnologia, Engenharia e Construção, Logística, Pessoal, Saúde e Governança e Gestão. Apesar da Diretoria de Saúde estar subordinada ao Departamento Geral de Pessoal, entende-se que, em razão da materialidade dos valores envolvidos e da complexidade que envolve a Saúde, há necessidade de auditores especializados para auditorias operacionais nessa área.

Para tanto, considerando a capilaridade das Organizações Militares em todo o território nacional, verifica-se a necessidade de uma estrutura mista, com unidades centralizadas e descentralizadas, assim como ocorre na CGU.

Entretanto, em especial para o desenvolvimento das auditorias operacionais, observa-se que o mais adequado é que elas sejam planejadas e executadas centralizadamente no CCIEx, por meio do trabalho de seções de auditoria especializadas nas áreas temáticas supracitadas, por envolverem, na maioria dos casos, diversas estruturas hierárquicas da Força de forma transversal, conforme o exemplo abordado em relação ao Programa SISFRON, e, também, temas de grande complexidade. Paralelamente, aos CGCFEx seriam atribuídas a realização de trabalhos específicos, demandados pelo Centro, que necessitassem ser realizados de forma descentralizada num determinado órgão auditado, vinculado a um determinado CGCFEx.

Outro aspecto relevante, diz respeito à preservação da independência dos auditores. Em relação a esse aspecto, o Manual de Auditoria Operacional do TCU prevê o seguinte:

62. O auditor necessita exercer sua independência durante todo o processo da auditoria operacional para tomar decisões-chave em diversos momentos, tais como (NAT, 48.1; GUID 3910/11):
 - a. escolha do tema e dos objetivos da auditoria;
 - b. identificação de critérios;
 - c. definição da abordagem metodológica;
 - d. obtenção e avaliação das evidências;
 - e. discussão dos critérios e achados com a entidade auditada;
 - f. elaboração das conclusões da auditoria;

- g. avaliação de opiniões, dados e informações obtidos das várias partes interessadas;
- h. elaboração de relatório justo, objetivo e equilibrado. (TCU, 2020, p. 29)

Dessa forma, também se verifica como mais adequado que as auditorias operacionais sejam desenvolvidas pelo CCIEx, que goza de maior independência, por estar subordinado diretamente ao Comandante do Exército, o que difere da situação dos CGCFEx, que estão subordinados à Secretaria de Economia e Finanças e acumulam atividades de auditoria, por meio do trabalho da 2º Seção, e de gestão, por meio do trabalho da 3ª Seção.

A presente pesquisa objetivou trazer informações relevantes aos gestores do Exército Brasileiro acerca das possibilidades de modificações na estrutura do Sistema de Controle Interno do Exército, para torná-lo capaz de realizar auditorias operacionais com melhor qualidade sobre os diversos processos que ocorrem na Força Terrestre.

Dessa forma, acredita-se que este estudo servirá de base para novos estudos que possibilitem agregar a maior quantidade possível de informações relativas às capacidades que um sistema de controle interno deve dispor para executar as auditorias operacionais de interesse do Exército e, dessa maneira, auxiliar as autoridades competentes no processo de tomada de decisão. Esse e os estudos vindouros viabilizarão o aprimoramento do atual SisCIEx e, como consequência, a perspectiva da Força, futuramente, dispor de trabalhos de auditoria operacional realizados com a qualidade esperada, que possam contribuir positivamente para o alcance dos objetivos da Instituição.

LEONARDO JOSÉ MORGADO FERRARI
Capitão de Intendência

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 15 jan. 2021.

_____. Decreto nº 7.809, de 20 de setembro de 2012. **Altera os Decretos Nº 5.417, de 13 de Abril de 2005, Nº 5.751, de 12 de Abril de 2006, e Nº 6.834, de 30 de Abril de 2009, que Aprovam as Estruturas Regimentais e Os Quadros Demonstrativos dos Cargos em Comissão e das Funções Gratificadas dos Comandos da Marinha, do Exército e da Aeronáutica, do Ministério da Defesa**. Brasília, DF, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/decreto/d7809.htm. Acesso em: 15 jan. 2021.

_____. Decreto nº 71.312, de 06 de novembro de 1972. **Cria, no Ministério do Exército, As Inspetorias Seccionais de Finanças e dá outras providências**. Brasília, DF, Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1970-1979/decreto-71312-6-novembro-1972-419847-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em: 15 jan. 2021.

_____. Decreto nº 86.979, de 03 de março de 1982. **Cria a Diretoria de Auditoria no Ministério do Exército, as Inspetorias de Contabilidade e Finanças, o Centro de Pagamento do Exército, e dá outras providências**. Brasília, DF, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Atos/decretos/1982/D86979.html. Acesso em: 15 jan. 2021.

_____. Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001. **Organiza e Disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências**. Brasília, DF, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10180.htm. Acesso em: 15 jan. 2021.

CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO (CGU). Instrução Normativa nº 03, de 09 de junho de 2017. **Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília, DF, Disponível em: https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/19111706/do1-2017-06-12-instrucao-normativa-n-3-de-9-de-junho-de-2017-19111304. Acesso em: 15 jan. 2021.

_____. Portaria nº 3.553, de 12 de novembro de 2019. **Aprova o Regimento Interno e o Quadro Demonstrativo de Cargos em Comissão e das Funções de Confiança da Controladoria-Geral da União - CGU e dá outras providências**. Brasília, DF, Disponível em: <https://www.in.gov.br/web/dou/-/portaria-n-3.553-de-12-de-novembro-de-2019-227654932>. Acesso em: 15 jan. 2021.

EXÉRCITO BRASILEIRO (EB). Portaria do Comandante do Exército nº 18, de 17 de janeiro de 2013. **Aprova o Manual de Auditoria (Eb10-Mt-13.001) 1ª Edição, 2013 e dá outras providências.** Brasília, DF, Disponível em: http://www.5icfex.eb.mil.br/saf/2013-01-17-Manual_de_Auditoria-Portaria_nr_018.pdf. Acesso em: 15 jan. 2021.

_____. Portaria do Comandante do Exército nº 50, de 10 de fevereiro de 2003. **Aprova o Regulamento das Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (R-29).** Brasília, DF, Disponível em: <https://bdex.eb.mil.br/jspui/bitstream/1/790/1/r29.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2021.

_____. Portaria do Comandante do Exército nº 50, de 21 de janeiro de 2020. **Aprova o Plano Anual de Auditoria Interna para o exercício de 2020 (EB10-P-13.002).** Brasília, DF, Disponível em: http://www.sgex.eb.mil.br/sistemas/be/separata/grid_sep_arquivos_doc.php?nmgp_params=@SC_par@3106@SC_par@grid_sep_arquivos@SC_par@7011309123a45cf42fd6ec1d21245430. Acesso em: 15 jan. 2021.

_____. Portaria do Comandante do Exército nº 1.206, de 16 de novembro de 2020. **Altera a Denominação das Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército.** Brasília, DF, Disponível em: http://www.sgex.eb.mil.br/sistemas/be/be/grid_be_arquivos_doc.php?nmgp_params=@SC_par@1875@SC_par@grid_be_arquivos@SC_par@c4b28bafafa87d806ee079a3aed287d3. Acesso em: 15 jan. 2021.

_____. Portaria do Comandante do Exército nº 1354, de 10 de dezembro de 2020. **Fica Aprovado o Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT) para o exercício de 2021 (EB10-P-13.003).** Brasília, DF, Disponível em: http://www.sgex.eb.mil.br/sistemas/be/boletim_do_exercito/. Acesso em: 15 jan. 2021.

_____. Portaria do Comandante do Exército nº 1523, de 14 de maio de 2021. **Aprova as Instruções Gerais para a Atividade de Auditoria Interna Governamental, institui o Estatuto de Auditoria e regulamenta o Sistema de Controle Interno do Comando do Exército (EB10-IG-13.001), 1ª edição, 2021.** Brasília, DF, Disponível em: http://www.sgex.eb.mil.br/sistemas/boletim_do_exercito/copiar.php?codarquivo=1158&act=sep. Acesso em: 05 jul. 2021.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). **Acórdão nº 1074/2009.** Plenário. Relator: Ministro Weder de Oliveira. Sessão de 20/05/2009. Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo*/NUMACORDAO%253A1074%2520ANOACORDAO%253A2009/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/%2520. Acesso em: 15 jan. 2021.

_____. **Manual de Auditoria Operacional / Tribunal de Contas da União.** 4.ed. Brasília, DF, TCU, Secretaria-Geral de Controle Externo (SEGECEx), 2020. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A81881F75955435017651AA848D402E>. Acesso em: 15 jan. 2021.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). **Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público (ISSAI 100)**. Viena, 2013a. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A15D3169CE015D56CBA59F12A3>. Acesso em: 15 jan. 2021.

LINS, Saulo Gouveia. **Da auditoria de conformidade à auditoria de desempenho: um panorama das Universidades Públicas Federais no período de 2008 a 2016**. 2019. 136 p. Dissertação (Mestrado) - Curso de Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (Ppgcont), Universidade Federal de Brasília, Brasília-DF, 2019. Disponível em: http://ppgcont.unb.br/images/Dissertacoes/Dissertacao_47_Saulo_Gouveia_Lins_Versao-final.pdf. Acesso em: 15 jan. 2021.