

## AUDITORIA INTERNA NA PREVENÇÃO DE ATOS E FATOS ILEGAIS PRATICADOS POR AGENTES PÚBLICOS DO EB

Rodrigo Gardoni Pedrosa<sup>1</sup>

**Resumo.** A Auditoria Interna Governamental é uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Deve buscar auxiliar as organizações públicas a realizarem seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos administrativos das Organizações e dos seus controles internos. Com base nessa premissa, anualmente, o Comando do Exército aprova o Plano de Auditoria Interna (PAINT), onde são registradas as atividades de auditoria interna governamental prioritárias que serão desenvolvidas o âmbito do Exército. Segundo o referido Plano, os trabalhos de auditoria buscam alinhamento e harmonia com as estratégias e os objetivos estratégicos do Exército Brasileiro definidos no Plano Estratégico do Exército 2020-2023. O trabalho de auditoria deve ser metodologicamente estruturado, baseado em normas e padrões técnicos e profissionais; estar sempre suficientemente evidenciado, dando ênfase a aspectos gerenciais e, não somente à conformidade das transações, agregando assim, valor à gestão das organizações militares. Auditoria Operacional é o exame independente e objetivo da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades, como também dos procedimentos relacionados ao processo operacional, ou parte dele, com a finalidade de auxiliar os gestores na melhoria dos controles internos administrativos, bem como alertá-los sobre os riscos operacionais. Para ser efetiva, a Auditoria Operacional necessita de técnicas que possam permitir a compreensão do auditor sobre o objeto da Auditoria Operacional. Nesse sentido, este artigo objetivou apresentar propostas de Técnicas de Diagnóstico de Processos e de Técnicas de Diagnóstico de Desempenho que possam auxiliar nos trabalhos de Auditoria Operacional executados no Exército Brasileiro. O presente estudo explicita os conceitos básicos de Auditoria Operacional; demonstra algumas técnicas de avaliação de desempenho e métodos de diagnóstico de processos, os quais podem ser utilizados nessa atividade de auditoria, a qual visa examinar a eficácia, eficiência e economicidade dos gastos praticados pelas Organizações Militares do Exército Brasileiro e que, também, previne atos ilegais de agentes públicos.

**Palavras-chave:** Auditoria Operacional. Diagnóstico do Processo. Diagnóstico do Desempenho.

**Abstract.** Government Internal Audit is an independent and objective evaluation and consultancy activity, developed to add value and better an organization's operations. It should seek to assist public associations to achieve their objectives, based on the application of a systematic and disciplined approach to assess and improve the effectiveness of the organizations' administrative processes and their internal controls. Based on this premise, the Army Command annually approves the Internal Audit Plan (PAINT), where they are produced as priority government internal audit activities that will be developed within the Army. According to the aforementioned Plan, the audit work seeks alignment and harmony with the strategic goals and objectives of the Brazilian Army defined in the Strategic Plan of the Army 2020-2023. The audit work must be methodologically structured, based on technical and professional norms and standards; always be sufficiently evidenced, emphasizing managerial aspects and not only the conformity of transactions, thus adding value to the management of military associations. Operational Audit is the independent and objective examination of the

<sup>1</sup> Capitão QCO Contador da turma de 2012. Especialista em Auditoria e Perícia pela Fundação Machado Sobrinho 2019. Especialista em Aplicações Complementares às Ciências Militares pela EsFCEX em 2011. Atua em auditorias nas Organizações Militares do Comando do Exército no Estado de Minas Gerais.

economy, efficiency, efficacy and effectiveness of associations, programs and activities, as well as of procedures related to the operational process, or part of it, with the requirements of assisting managers in improving internal administrative controls, as well as alert them to operational risks. To be effective, Operational Audit needs techniques that allow the auditor to understand the object of the Operational Audit. In this sense, this article aims to present proposals for Process Diagnostic Techniques and Performance Diagnostic Techniques that assist in Operational Operational Audit work in the Brazilian Army. This study explains the basic concepts of Operational Audit; demonstration of some performance evaluation techniques and methods for diagnosing processes, which can be used in this audit activity, a quality visa to obtain effectiveness, efficiency and savings in expenditures practiced by the Military Organizations of the Brazilian Army and which, also, acts illegal acts of public officials.

**Keywords:** Operational Audit. Diagnosis of the Process. Performance Diagnosis.

## 1 INTRODUÇÃO

O presente artigo tem como objetivo apresentar ao leitor questionamentos quantos à utilização da Auditoria Interna, de Natureza Operacional, na prevenção de atos e fatos ilegais praticados por agentes públicos do Exército Brasileiro, bem como apresentar Técnicas de Diagnóstico de Processos e de Desempenho, já reconhecidas na literatura referente ao controle interno, nas Auditorias realizadas nas Organizações Militares do Comando do Exército.

A Constituição definiu que a atividade de auditoria no setor público brasileiro é uma atribuição do Sistema de Controle Interno (BRASIL, 1988). O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal está regulamentado na Lei 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, a qual entre outros assuntos, organiza e disciplina o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. É formado por seu Órgão Central, o Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União, e quatro órgãos setoriais, denominados Secretarias Federais de Controle Interno (CISSET), instalados na Casa Civil, no Ministério da Defesa, no Ministério das Relações Exteriores e Advocacia-Geral da União.

Exercem a função de Órgãos Setoriais, os órgãos de controle interno dos Comandos da Marinha, Exército e Aeronáutica, os quais têm atribuições de

unidades setoriais subordinadas tecnicamente ao CISSET do Ministério da Defesa. O Exército Brasileiro como integrante do Poder Executivo Federal exerce essa prescrição legal possuindo em sua estrutura o Sistema de Controle Interno do Exército (SisCIEEx).

A Auditoria de Natureza Operacional não tem como finalidade principal a identificação de fraudes, todavia, como busca agregar valor à gestão, indiretamente, previne essas ocorrências. Esse tipo de auditoria tem como parâmetros de avaliação a eficiência, a eficácia e a economicidade das gestões.

A Auditoria Operacional busca assessorar a gestão das organizações, públicas e privadas, na melhoria de processos, sua otimização e a evolução do desempenho.

Este artigo apresenta as Técnicas de Diagnóstico de Processos e de Desempenho, já reconhecidas na literatura de Auditoria Interna, as quais podem ser utilizadas nas Auditorias de natureza Operacional, realizadas no âmbito do Exército Brasileiro.

O Controle Interno é uma atividade que usa como técnica de trabalho a auditoria e a fiscalização e desenvolve-se tanto na área pública como na área privada, logo existem legislações pertinentes nos dois meios.

No EB, é o Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro (SisCIEEx) quem regula o procedimento de auditoria, o

qual elaborou seu Manual de Auditoria no ano de 2013, adequando as recomendações e as observações emanadas de entidades de referência como o The Institute of Internal Auditors (IIA), do Tribunal de Contas da União (TCU) e das Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (IPPF) e, principalmente, do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

Este trabalho não tem a pretensão de esgotar o assunto. Outras ferramentas relativas a diagnósticos e processos podem ser utilizadas. Todavia, as ferramentas a serem apresentadas se coadunam aos objetivos de uma auditoria de natureza operacional e mostram-se importantes na execução desses trabalhos de controle interno.

## **2 METODOLOGIA**

O presente artigo é o resultado de uma pesquisa bibliográfica, exploratória, de caráter teórico, e sua abordagem do problema qualitativa. Buscou-se neste trabalho demonstrar os conceitos relativos à Auditoria Operacional, técnicas de avaliação de desempenho e método de diagnóstico de processos os quais podem ser utilizados na atividade de controle interno nas Organizações Militares que estejam sendo avaliadas, principalmente, sobre os critérios de eficiência, eficácia e efetividade.

## **3 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **3.1 O Significado da Auditoria como Instrumento de Controle Interno**

A Constituição da República de 1988 no seu Artigo 70, ao tratar do controle externo e interno, ampliou significativamente a responsabilidade da auditoria no setor público brasileiro. Para além do tradicional hábito de fiscalizar as contas públicas sob as óticas financeira e orçamentária, a Constituição passou a exigir a fiscalização sob as óticas contábil, patrimonial e operacional.

O Sistema de Controle Interno do Governo Federal (SCI) abrange todos os órgãos e entidades do Poder Executivo Federal, incluindo as empresas estatais e qualquer pessoa física ou jurídica que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos sob a responsabilidade do Poder Executivo Federal (BRASIL, 1988).

O SCI possui como finalidade, entre outras, avaliar o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, avaliar a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União e dos resultados da gestão nos órgãos e entidades do Poder Executivo Federal.

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

Ainda segundo o Manual de Auditoria (BRASIL, 2013), ao CCIEEx cabe coordenar e realizar as atividades de Controle Interno no âmbito do Comando do Exército, utilizando como técnicas de trabalho a auditoria e a fiscalização.

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

### **3.2 Tipos de Auditoria**

A origem do termo auditor, segundo Attie (1998), advém do latim "audire", significando "aquele que ouve, ouvinte". O mesmo autor aponta que auditoria provém da palavra inglesa "to audit" (examinar, ajustar, corrigir, certificar). O termo auditoria é usado com uma ampla gama de

atividades em nossa sociedade; é bastante dinâmica e está em permanente mutação, o que requer atenção dos órgãos específicos ligados a essa área, no sentido de padronizar e estabelecer os procedimentos. Arens (2002) descreve a evolução da auditoria, associada à demanda pelos seus serviços. Auditores são avaliados por causa de seus conhecimentos técnicos e independência, provendo garantias, como também ajudando as companhias a melhorarem suas operações. Os auditores frequentemente implementam recomendações que melhoram a rentabilidade, aumentando renda ou reduzindo custos, inclusive também há redução de erros e fraudes e melhora nos controles operacionais.

A Auditoria, de uma forma generalizada, executa principalmente seu foco nas demonstrações contábeis. Gil (2000) defende que a Auditoria é exercida segundo dois focos: presente, com base no passado, nomeada de auditoria operacional; presente refletindo o futuro desejado, auditoria de gestão.

Crepaldi (2002) baseia-se no conceito de Auditoria para classificar os seus tipos em: Auditoria de demonstrações financeiras e Auditoria operacional ou de gestão.

Araújo (2008) classifica a Auditoria quanto ao campo de atuação, governamental e privada; quanto à forma de realização, interna e externa; quanto aos objetivos, contábil ou financeira; e mais adiante, operacional ou de otimização de recursos e integrada.

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

De acordo com Sá (2012, pág 21), a Auditoria é uma tecnologia que se utiliza da revisão, da pesquisa, para fins de opinião e orientação sobre situações.

As atividades de auditoria governamental fazem parte da função controle e estão diretamente vinculadas às previsões legais e às práticas exercidas pelos órgãos responsáveis por esta função na Administração Pública.

### **3.3 Auditoria de Desempenho e suas peculiaridades**

A Auditoria de Desempenho, também nominada Auditoria Operacional, é uma técnica de controle que visa avaliar a consistência do controle interno das instituições, sendo este um instrumento imprescindível para uma gestão responsável, transparente, eficiente e eficaz, especialmente quando se trata da administração de recursos públicos.

Para Gil (2000) a Auditoria Operacional representa um conjunto de procedimentos de auditoria que são aplicados com o objetivo de avaliar o desempenho e a eficácia das operações, dos sistemas de informação e de organização, dos métodos de administração. É o exame que pode abranger todos os níveis de uma administração sob o ponto de vista da economia, eficiência e eficácia. É também denominada de Auditoria de desempenho ou de Auditoria Resultados.

Para compreender o conceito da auditoria operacional, é necessário uma breve análise de seus quatro elementos constitutivos que levam à otimização de recursos, a saber: economia, eficiência, eficácia e efetividade:

*“**A economicidade** significa a minimização dos custos na consecução de uma atividade, sem comprometer os padrões de qualidade. Ex.: suprimentos hospitalares adquiridos ao menor preço, na qualidade especificada.*

***A eficiência** significa a relação entre os produtos (bens e serviços) gerados por uma atividade e os recursos empregados. Ex.: redução dos prazos de atendimento em serviços ambulatoriais, sem aumento de*

*custos e sem redução de qualidade, com a consequente diminuição dos custos médios por procedimento ambulatorial.*

***A eficácia** significa a avaliação do cumprimento das metas estabelecidas. Ex.: o número de crianças vacinadas na última campanha nacional de vacinação atingiu a meta programada de 95% de cobertura vacinal.*

***A efetividade** é a avaliação do atingimento dos objetivos do programa, ou seja, verificar se o problema foi resolvido ou se houve melhora da condição inicial. Exemplo: o programa de saneamento básico reduziu o número de óbitos por doenças de veiculação hídrica.” Grifo nosso (EVANGELISTA et al, 2012)*

Numa tentativa de resumir os conceitos anteriormente relacionados, podemos dizer que a economia é a capacidade de fazer, gastando menos; eficiência é a obtenção dos máximos ou melhores resultados com os recursos disponíveis; eficácia é o alcance dos objetivos ou metas previstas, ou seja, gastar sabiamente; e efetividade é a garantia de que o objetivo seja atendido.

A Auditoria necessita de ferramentas que permitam a avaliação da gestão das organizações tendo como base os critérios de eficiência, eficácia, economicidade e efetividade. Desta forma, mostra-se conveniente a apresentação de ferramentas que possam efetivar a análise da gestão com base nos critérios citados.

Importa salientar que não é objetivo deste artigo esgotar todas as ferramentas existentes para a análise do desempenho das organizações, mas citar as que, na percepção do autor, mostram-se pertinentes na execução de uma auditoria operacional.

### **3.4 Diagnóstico do Processo**

Para se realizar o diagnóstico do processo é necessária a execução do

mapeamento do processo. O mapa de processo é a representação visual de um processo de trabalho por meio de um diagrama contendo a sequência dos passos necessários à consecução de determinada atividade.

*“O mapa de processo é a representação de um processo de trabalho por meio de um diagrama contendo a seqüência dos passos necessários à consecução de determinada atividade” (TCU - 2000)*

Para clareza de exposição, faz-se necessário dizer em que sentido utilizamos o termo processo, qual seja: processo de trabalho é a maneira pela qual se realiza uma operação na organização ou na unidade organizacional.

Assim, podem ser descritos, como exemplos de processos de trabalho: a sequência de tarefas e ações necessárias à aprovação de um pedido de material de uma dependência de uma organização militar ou o processo licitatório para a aquisição desse material ou de um serviço qualquer.

A técnica do mapa de processo fornece uma representação gráfica das operações sob análise na organização, evidenciando a sequência de atividades, os agentes envolvidos, os prazos e o fluxo de documentos, de modo a permitir à equipe da auditoria interna, em conjunto com gerentes ou gestores e trabalhadores envolvidos, identificar mais facilmente oportunidades para racionalização e aperfeiçoamento de processos de trabalho na organização sob exame.

O mapa de processo é útil, ainda, para identificar pontos fortes do processo de trabalho, passíveis de serem reproduzidos ou adaptados a outros processos de uma mesma organização ou de organizações diferentes, como meio de disseminar boas práticas.

Os mapas de processo podem representar diversas situações: como o processo está sendo realizado; como é o processo de acordo com as normas e procedimentos internos; quais as formas

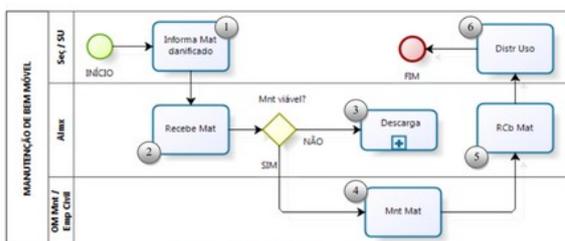
alternativas de executar o processo; e qual a forma recomendada de realizar o processo.

O diagrama do mapa de processo pode ter diversos graus de detalhamento, segundo o propósito para o qual é elaborado. Em geral, suas informações essenciais são: descrição das atividades, pontos de tomada de decisão, pontos de controle e prazos.

Dependendo do escopo do trabalho de auditoria de natureza operacional, o mapa de processo pode apresentar, ainda, relativamente a cada tarefa ou atividade, informações detalhadas sobre: custo, tempo de exposição e tempo decorrido entre uma e outra atividade.

As principais características do mapa de processo: descreve uma operação passo a passo; é um método visual interativo, que favorece o trabalho em grupo e a participação do auditado e pode incluir informação sobre quantidade, qualidade e prazos. Abaixo, explicitamos o mapeamento do processo de bem móvel em manutenção:

Cartilha Patrimonial – 11º ICFEx (2018)



**Legenda:** 1 – Detentor recolhe ao Almoxarifado por meio de Guia de Recolhimento (GR). 2 – Encarregado de Material remete uma via da GR para a Fisc Adm, que publica em Boletim Administrativo (BA) e classifica na conta 12.311.08.03 (Bens Móveis a Reparar). 3 – Descarga do material de acordo com o Capítulo VII-Da Descarga, do RAE (Item 2.2.1). 4 – A UG envia o material para a uma OM de Manutenção por meio de uma Guia de Remessa (GRem) ou para uma empresa civil por meio de documento similar a GR, sendo uma via deste documento entregue na FiscAdm que publicará em BA e classificará na conta 89.711.13.00 (bens em manutenção – em poder de terceiros). 5 – O material reparado será recebido pelo o Almox, que informará ao Fisc Adm por meio do envio da GRem (Om Mnt) ou nota fiscal (empresa civil). 6 – A Fisc Adm publica o recebimento do material, verifica se houve a baixa da conta 89.711.13.00 pela OM Mnt, caso contrário poderá realizar diretamente, e determina a distribuição para o uso, saindo da conta 12.311.08.03 e carregando a conta 12.311.WW.ZZ (>CONCONTA)

O emprego da técnica de mapa de processo, em uma auditoria de natureza operacional, configura-se em abordagem útil quando se deseja obter melhorias de desempenho da organização, com ênfase

nos processos de trabalho.

Exemplos de situações em que se recomenda o uso da técnica de mapa de processo:

- os clientes não estão recebendo os bens/serviços com a rapidez suficiente;
- quando modos mais eficientes de prestação de serviço/fornecimento de bens precisam ser desenvolvidos; ou

- quando a sequência das tarefas realizadas não é claramente entendida dentro da organização ou parece não estar funcionando bem.

Faz-se importante o registro de que, antes de o auditor interno optar por essa abordagem na auditoria de natureza operacional, deve-se levar em consideração que o exame detalhado de processos de trabalho pode demandar bastante tempo da unidade de auditoria interna e dos profissionais da organização, sendo dispendioso, portanto. Diante disso, deve-se avaliar se os benefícios esperados com a implantação das possíveis recomendações justificariam o custo (*vide*, a título de curiosidade, o artigo 14 do Decreto-lei nº 200/1967, conforme segue:

*“O trabalho administrativo será racionalizado mediante simplificação de processos e supressão de controles que se evidenciarem como puramente formais ou cujo custo seja evidentemente superior ao risco”*

A identificação de oportunidades de melhoria de desempenho é importante para o sucesso da auditoria de natureza operacional. É importante identificar, por exemplo:

- pontos onde o trabalho sofre atrasos ou onde documentos são extraviados – “buracos negros”;

- ocasiões nas quais as pessoas ficam aguardando documentos, procurando o que fazer ou corrigindo erros – tempo perdido;

- insuficiente interação entre atividades ou falhas de comunicação;
- múltiplas instâncias de aprovação;
- duplicidade de tarefas;
- áreas onde as metas fixadas não são atingidas, com frequência;
- processos de trabalho que apresentem oportunidades de redução de custo; e
- atividades que apresentem alto índice de falhas/erros.

Em uma auditoria de natureza operacional, as técnicas de diagnóstico de processo disponíveis são utilizadas complementarmente, para que sejam respondidas as perguntas do auditor interno

### 3.5 Diagnóstico do Desempenho

Para fins de auditoria de natureza operacional, deve-se entender como produto um bem, um serviço prestado ou uma condição resultante de atividade(s) de uma organização.

O mapa de produtos é uma técnica utilizada em auditoria de natureza operacional, para a obtenção de indicadores de desempenho.

O mapa de produtos pode ser empregado em diferentes níveis administrativos: pode ser elaborado para uma organização, departamento, função, atividade individual ou mesmo para um projeto ou programa governamental.

A elaboração do mapa de produtos é uma técnica, utilizada em auditoria de natureza operacional, para a obtenção de indicadores de desempenho.

A elaboração do mapa de produtos visa: obter um quadro claro sobre os objetivos da organização ou da atividade auditada; mostrar as relações de dependência entre os diversos produtos; identificar as áreas ou setores da organização responsáveis pelos produtos críticos (aqueles cuja obtenção é fator determinante do custo, da qualidade e do prazo de obtenção do produto final); e

estabelecer as bases para o trabalho subsequente de elaboração dos indicadores de desempenho. Abaixo apresentamos as diferenças básicas entre mapa de processo e de produtos:

*“Mapa de processo apresenta graficamente uma série de atividades interligadas que dão origem a determinados produtos.*

*Mapa de produtos, por sua vez, apresenta graficamente os produtos gerados por aquelas atividades. Nos mapas de produtos, os processos estão representados pelas setas.*

*Processos e atividades mudam com o passar do tempo, enquanto os produtos, se identificados adequadamente, devem permanecer os mesmos, independente das atividades realizadas para obtê-los.*

*Enfoque nos produtos procura comparar o desempenho de diferentes alternativas (processos) para obter os mesmos produtos” (TCU -2000)*

O mapa de produtos deve ser elaborado preferencialmente com a participação do pessoal da organização auditada, pois é quem melhor conhece as atividades desempenhadas, os produtos resultantes, os objetivos e a missão da organização. Essa participação contribuirá para a elaboração de um mapa de produtos capaz de refletir a realidade corporativa.

Estrutura básica de um mapa de produtos



No mapa de produtos, as setas indicam que a existência do conteúdo da caixa à esquerda (“insumo” ou “produtos intermediários”) é necessário para que se produza o conteúdo da caixa à direita (“produtos intermediários” ou “produto final”), conforme o caso.

Uma forma de angariar essa participação é por meio da realização de palestra interativa envolvendo a participação do pessoal chave da organização que, sob a orientação da equipe da auditoria interna, vai montando, passo a passo, o mapa de produtos.

Os passos a serem seguidos na palestra interativa, basicamente, são:

- Utilizar a técnica de “tempestade de ideias” incentivando os participantes a identificarem os possíveis produtos resultantes das atividades da organização. Os produtos identificados podem ser anotados em etiquetas autocolantes.

*“tempestade de idéias – técnica utilizada em auditoria de natureza operacional para compreender ou buscar a solução de um processo de trabalho; o brainstorm estimula a criatividade e auxilia na busca de soluções para problemas, podendo inventar novos problemas, inclusive. O brainstorm consiste na alteração deliberada de duas etapas do pensamento: a criação (imaginação) e o julgamento” (ATTIE - 1998)*

- Definir qual é o produto final e quais são os intermediários. Colar a etiqueta que descreve o produto final na parede da sala ou em alguma superfície lisa existente, em local visível a todos;
- Selecionar um pequeno número de produtos que sejam essenciais para a função ou atividade sob exame. Considerar um máximo de dez produtos, embora algumas atividades mais complexas possam exigir um número maior;
- Verificar quais produtos A, B, C, etc. deveriam ter sido obtidos numa fase imediatamente anterior à de obtenção do produto final. Colar as etiquetas referentes a esses produtos à esquerda daquela que representa o produto final;

- Verificar quais produtos (X, Y, Z, etc.) deveriam ter sido obtidos numa fase imediatamente anterior àquela de obtenção dos produtos A, B, C, etc., e assim por diante. Cole as novas etiquetas sempre à esquerda das anteriores;

- Utilizar o mapa de produtos para mostrar de que forma esses produtos se relacionam entre si e com o produto final;

- Desenhar o mapa; e

- Elaboração de indicadores de desempenho a partir do mapa de produtos.

### 3.6 Indicadores do Desempenho

A utilização de indicadores de desempenho para aferir os resultados alcançados pelos gerentes é uma metodologia utilizada mundialmente em auditoria de natureza operacional, que está relacionada ao conceito de gerenciamento voltado para resultados. Esse conceito e administração tem sido adotado na iniciativa privada e em administrações públicas de diversos países, particularmente naqueles de cultura anglo-saxônica (EUA, Austrália e Reino Unido, por exemplo).

Alguns autores da ciência da administração conceituam como um instrumento de mensuração quantitativa ou qualitativa de aspectos do desempenho. Todavia, o Tribunal de Contas da União prefere não estabelecer tal distinção e adotar a seguinte definição: indicador de desempenho é um número, percentagem ou razão que mede um aspecto do desempenho (*performance*), com o objetivo de comparar esta medida com metas preestabelecidas (ou historicamente observadas).

A expressão ID é, frequentemente, utilizada no sentido de medição de desempenho. Entretanto, é possível estabelecer-se uma distinção sutil entre ambas: medições de desempenho são efetuadas quando os aspectos do desempenho podem ser mensurados diretamente e quantificados com facilidade (quilometragem de estradas conservadas; número de alunos matriculados no 1º grau;

p.e.); já ID é utilizado quando não se é possível efetuar tais mensurações de forma direta.

Configura-se o ID, portanto, numa alternativa para a medição do desempenho, embora não forneça uma mensuração direta dos resultados. Poder-se-ia citar, a título de exemplo: a utilização do índice de repetência na 1ª série do ensino fundamental, como um dos fatores a serem considerados na formação de um indicador de desempenho para medir a efetividade do ensino fundamental.

O que se deseja ressaltar com essa diferenciação é que o ID pode fornecer uma boa visão acerca do resultado que se deseja medir, mas é apenas uma aproximação do que realmente está ocorrendo, necessitando, sempre, de interpretação no contexto em que está inserido.

As informações sobre desempenho são essencialmente comparativas. Um conjunto de dados isolado mostrando os resultados atingidos por uma organização, não diz nada a respeito do desempenho da mesma, a menos que seja confrontado com metas ou padrões preestabelecidos de *performance*, ou realizada uma comparação com os resultados atingidos em períodos anteriores, obtendo-se assim uma série histórica para análise de tendências, permitem o acompanhamento e a avaliação do desempenho ao longo do tempo e ainda a comparação entre:

- desempenho anterior x desempenho corrente;
- desempenho corrente x padrão de comparação;
- desempenho planejado x desempenho real;
- Custo: custo unitário; custo total programado;
- tempo: prazos estabelecidos; tempo por tarefa;
- qualidade: satisfação do cliente; padrões de qualidade;
- quantidade: produção total; demanda atendida.

Possibilita focar as áreas relevantes do desempenho e expressá-las de forma clara, induzindo um processo de transformações estruturais e funcionais que permita eliminar inconsistências entre a missão da instituição, sua estrutura e seus objetivos prioritários; ajuda o processo de desenvolvimento organizacional e de formulação de políticas de médio e longo prazos; melhora o processo de coordenação organizacional, a partir da discussão fundamentada dos resultados e do estabelecimento de compromissos entre os diversos setores da organização; e possibilita a incorporação de sistemas de reconhecimento pelo bom desempenho, tanto institucionais como individuais.

### **3.7 Formulação de Questões sobre Efetividade, Eficiência e Eficácia**

Esta é a fase crucial na elaboração dos indicadores de desempenho (ID's). Se, durante a palestra interativa com o pessoal chave, tais questões sobre o desempenho não forem formuladas, partindo-se diretamente para a elaboração dos indicadores, poderão surgir os seguintes problemas:

- os indicadores sugeridos não refletirão os produtos chave que o auditor interno deseja mensurar;
- um número excessivo de indicadores serão propostos ao auditor interno; e
- existirá uma tendência em se sugerir indicadores que reflitam o impacto do produto final, ou de um único produto em vez dos produtos cuja obtenção depende tão-somente das ações da organização militar.

O enfoque da palestra interativa não deve recair sobre os indicadores, mas sobre as questões que os indicadores deverão responder, ou seja, todos os participantes da palestra devem ser instruídos pelo auditor interno para que se coloquem no lugar do Comandante da Organização Militar e tentem definir as perguntas (sobre desempenho) para as quais provavelmente

gostariam de obter respostas (essas são as questões que realmente interessam ao auditor interno a respeito dos produtos).

Os participantes devem, também, indicar se tais perguntas referem-se à economicidade, à eficiência ou à eficácia.

Chegando a um consenso, os produtos e as perguntas devem ser anotados em lugar visível a todos.

A seguir, estão explicitadas algumas questões sobre desempenho, que podem ser formuladas em uma auditoria de natureza operacional em organizações militares do EB:

a) Instalações militares e equipamentos disponíveis para uso: o equipamento está disponível quando se precisa dele? Quais as reais condições de uso do nosso equipamento? Quanto custa manter o equipamento em condições de uso?

b) Organizações militares conservadas: qual é o custo anual de áreas conservadas? É mais caro terceirizar ou utilizar pessoal próprio? as condições gerais das instalações têm melhorado?

c) Licenciamento de produtos controlados: quantas licenças foram emitidas comparadas com o planejado? Quanto de receita foi gerado? Qual o custo de se emitir uma licença?

Os questionamentos acima são exemplos simples, todavia, muito pertinentes na condução da auditoria no âmbito da administração militar.

Esses questionamentos se refletem nos indicadores de desempenho. O auditor interno deve ter especial cuidado na identificação dos indicadores de desempenho, pois se a avaliação de desempenho da organização militar auditada for efetivamente considerada nas oportunas tomadas de decisão, a incorporação dos indicadores como instrumento dessa avaliação acarretará cobranças em relação ao cumprimento de metas estabelecidas.

Portanto, ao facilitar o desenvolvimento de indicadores de desempenho, o auditor interno deve,

sempre, buscar o comprometimento da alta administração, ou seja, do comando da OM, e observar se os indicadores são úteis internamente, bem como para o público externo.

O auditor interno deve lembrar, ainda, que são necessários poucos indicadores. Um número excessivo de indicadores sobrecarregará a organização militar na obtenção de dados/informações necessárias ao seu cálculo. É importante que os indicadores cubram todos os produtos-chave/serviços e forneçam informações de economicidade, eficiência e eficácia.

Deve-se evitar a concentração de indicadores em torno de um único produto, e procurar fazer-se uma distribuição equilibrada dos indicadores.

Os indicadores de desempenho devem ser comparativos. Por exemplo: número de treinamentos físicos efetuados não é um indicador, mas sim número de treinamentos efetuados comparativamente ao número planejado.

Os indicadores de eficiência relacionam insumos com produtos. Por exemplo: número de atendimentos por dentistas (Posto Médico).

Após a discussão sobre as questões que foram colocadas pelos participantes, o auditor interno, na condição de facilitador, deve selecionar um ou dois conjuntos de questões mais relevantes. Para esses conjuntos, deve-se tentar identificar indicadores de desempenho que respondam às questões.

Para os demais conjuntos de questões remanescentes, a equipe da auditoria interna deverá identificar, oportunamente, os respectivos indicadores, por si mesma ou com algum integrante da organização militar, após a palestra interativa.

Obtidos os indicadores, o auditor interno provavelmente contará com um número muito grande de potenciais indicadores de desempenho a serem monitorados pela auditoria. O passo seguinte é selecionar os mais relevantes. Essa tarefa – por mais que se pretenda torná-la objetiva quanto ao critério de

seleção – envolve muito de subjetividade dos profissionais envolvidos, sendo extremamente necessário que o auditor interno busque a experiência do pessoal da organização militar auditada.

Após a identificação dos indicadores, deve-se proceder a entrevistas com o comando da Organização Militar para se discutir, com eles, a adequação dos indicadores obtidos. Basicamente, a pergunta que o auditor interno deve colocar para o Comando é: “se os comandados necessitarem de resposta a esta pergunta, este indicador de desempenho fornecerá a resposta esperada?”

Provavelmente, será necessária a revisão periódica dos indicadores, especialmente em áreas onde não existam medições diretas, nem facilidade para obtenção de dados/informações.

O passo final consiste na fixação de metas de desempenho a serem atingidas pela OM que deverão ser aferidas por intermédio dos indicadores de desempenho elaborados.

*“As metas são importantes, porque as organizações existem para um propósito e elas definem e declaram este propósito. Um plano é um esboço para a realização da meta e específica às alocações de recursos, programações, tarefas e outras ações necessárias. As metas especificam os fins futuros; os planos especificam os meios de hoje. A palavra planejamento geralmente incorpora ambas as ideias; ela significa determinar as metas da organização e definir os meios para alcançá-las” (DAFT, 2006, p.152)*

Cabe aos comandantes, nos diversos níveis de comando, a fixação de tais metas. Conforme assevera o TCU (2000), cabe a unidade de auditoria interna tão-somente verificar se elas são:

*“1) **Realísticas:** levam em conta os objetivos da instituição, o contexto econômico em que está inserida, as limitações*

*orçamentárias, o desempenho anterior, etc;*

*2) **Exequíveis:** são passíveis de serem atingidas, pois se não forem, elas serão vistas como meros ideais e não terão influência prática no comportamento da instituição;*

*3) **Desafiadoras:** são desafiadoras, pois se não forem, elas não encorajarão a se efetuarem melhorias no sistema; devem, portanto, ser cada vez mais ambiciosas ao longo do tempo, de maneira a incentivar que a instituição busque a otimização dos resultados, a partir dos recursos disponíveis;*

*4) **Comparáveis:** podem ser comparadas internamente à instituição, ou externamente, com outras instituições de reconhecido bom desempenho na área;*

*5) **Claras:** são facilmente identificáveis; não sendo, podem utilizar termos ambíguos na sua definição”*

Segundo Daft (2006) o ideal é que as metas sejam realistas e desafiadoras.

Em que pese o fato de o auditor interno ter tomado todos os cuidados na elaboração dos indicadores de desempenho, eles sempre poderão vir a ser aperfeiçoados, na medida em que forem sendo utilizados pela organização auditada, sob o enfoque operacional.

Outra forma de aperfeiçoamento dos indicadores é sujeitá-los às críticas e sugestões dos clientes, usuários, no caso de serviços públicos, de instituições acadêmicas, de organizações governamentais, de entidades patronais ou de classe, de entidades governamentais fiscalizadoras, enfim, de todos os que, de certa forma, estão interessados no desempenho da Organização Militar em exame. Por exemplo, os usuários do sistema de fiscalização de produtos controlados; os alunos, pais e mestres dos Colégios

Militares, ou mesmo, os usuários do sistema de saúde do Exército.

#### 4 CONCLUSÃO

O auditor interno deve sensibilizar o Comando da Organização Militar em adotar a estratégia da metodologia de análise de desempenho, não apenas como um simples sistema de medição de performance.

É altamente disseminada a máxima da ciência da administração: o que não é medido não é gerenciado!

A partir do momento em que o auditor interno consiga – pelo uso intensivo das técnicas de auditoria de natureza operacional abordadas neste artigo – levar aos Comandos das Organizações Militares as potencialidades da análise de

desempenho, com ênfase na eficiência, eficácia e efetividade, essa será valiosa e imprescindível ferramenta para garantir a implementação das estratégias corporativas, do Exército, sem ressalvas à importância da monitoração da implementação dessa mesma estratégia.

Dessa forma, a unidade de auditoria passará a colaborar, verdadeiramente, para o aperfeiçoamento indelével da gestão das Organizações Militares auditadas.

Como foi enfatizado, a Auditoria de Natureza Operacional não tem como finalidade principal a identificação de fraudes, desvios ou irregularidades. Todavia, como busca agregar valor à gestão, com foco na eficiência, eficácia e efetividade, indiretamente previne essas ocorrências, pois inculca no administrado a expectativa de controle.

#### 5 REFERÊNCIAS

\_\_\_\_\_. **Exército. Portaria N° 018, de 17 de janeiro de 2013. Aprova o Manual de Auditoria (EB10-MT-13.001)** 1ª Edição, 2013 e dá outras providências. Disponível em: <[www.sgex.eb.mil.br/sistemas/be/copiar.php?codarquivo=1129&Act=Bre](http://www.sgex.eb.mil.br/sistemas/be/copiar.php?codarquivo=1129&Act=Bre)>. Acesso em 01 Jun 2020.

\_\_\_\_\_. **Lei n° 10.180, de 2001.** Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/site/>> Acesso em: 28 de jun de 2020.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. **Introdução à Auditoria Operacional.** Rio de Janeiro: FVG, 2008.

ARENS, Alvin A. el All. **Auditing and assurance services; an approach.** 9. ed. New Jersey: Prentice-Hall, 2002.

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BRASIL, 1964. **Lei n° 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle de balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L4320consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320consol.htm). Acesso em 21 de julho de 2020.

BRASIL, 1964. **Lei n° 6.404**, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm) >. Acesso em 21 jul 2019.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil:** promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.html](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.html)>. Acesso em: 01 Jun 2020.

CARVALHO, Deusvaldo. **Orçamento e Contabilidade Pública: teoria, prática e mais de 700 exercícios.** 2.ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006

CASTRO, Domingos; GARCIA, Leice Maria. **Contabilidade Pública no Governo Federal**. São Paulo: Atlas, 2004

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

COSTA, Aloysio Teixeira. **Administração de entidades sem fins lucrativos**. São Paulo: Nobel, 1992.

DAFT, Richard L. **Administração**. São Paulo: Thomson Learning, 2006

Décima primeira Inspeção de Contabilidade de Finanças do Exército – 11ª ICFEEx. **Cartilha de Patrimonial** – Brasília, 2018. Disponível em: <[http://www.11icfex.eb.mil.br/images/Cartilha\\_Patrimonial\\_dezembro\\_2018.pdf](http://www.11icfex.eb.mil.br/images/Cartilha_Patrimonial_dezembro_2018.pdf)> Acesso em 03 jul 2020.

EVANGELISTA, Janaína de Andrade; DRESSLER, Valéria Afonso; TRIVELLATO, Marcelo Vasconcellos; DELGADO, Denise Maria. **Auditoria Operacional. Curso apresentado pela Coordenadoria de Auditoria Operacional**. Belo Horizonte: Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, 2012. Não publicado. Disponível em: >

<http://revista1.tce.mg.gov.br/Content/Upload/Materia/2421.pdf> > acesso em: 30 jul 2020.

IIA - The Institute of Internal Auditors. **As três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles**. 2013. Disponível em: <[http://www.iiabrasil.org.br/new/2013/dow ns/As\\_tres\\_linhas\\_de\\_defesa\\_Declaracao\\_d e\\_Posicionamento2\\_opt.pdf](http://www.iiabrasil.org.br/new/2013/dow ns/As_tres_linhas_de_defesa_Declaracao_d e_Posicionamento2_opt.pdf)>. Acesso em: 28 jun. 2020.

GIL, Antônio de Loureiro. **Auditoria Operacional e de Gestão: qualidade da auditoria**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LIMA, Diana; CASTRO, Róbison. **Contabilidade Pública: Integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

TCU - Tribunal de Contas da União. **Técnicas de Auditoria: Indicadores de Desempenho e Mapa de Produtos**. Brasília : TCU, Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000. Disponível em: > <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/tecnica-de-auditoria-indicadores-de-desempenho-e-mapa-de-produtos.htm>> Acesso em 30 jul 2020.