

ANÁLISE DOS RELATÓRIOS DE AUDITORIA INTERNA: A EFETIVIDADE DOS CONTROLES INTERNOS NO PROCESSO DE EXECUÇÃO DAS DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS EM UMA UNIDADE GESTORA DO EXÉRCITO BRASILEIRO¹

ANALYSIS OF INTERNAL AUDIT REPORTS: THE EFFECTIVENESS OF INTERNAL CONTROL IN THE PROCESS OF EXECUTING BUDGET EXPENDITURE IN A MILITARY UNIT OF THE BRAZILIAN ARMY

Luiz Felipe Krewer dos Santos*

Diego de Oliveira Carlin**

RESUMO

A auditoria interna no setor público consiste em avaliar a gestão e aplicabilidade dos recursos públicos, com o objetivo de comprovar a legalidade e a legitimidade dos atos e fatos administrativos, bem como os resultados alcançados, mensurando a eficiência, eficácia e economicidade da gestão. Tais atividades são desenvolvidas pelas Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército, que são unidades integrantes do Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx), e conjuntamente integram o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. O objetivo deste estudo é analisar os relatórios de auditoria interna de uma Unidade Gestora do Exército Brasileiro, sediada no Vale dos Sinos, e verificar a efetividade dos controles internos no processo de execução das despesas orçamentárias. Quanto aos procedimentos metodológicos o estudo é classificado como quantitativo, descritivo e documental. Foram coletados dois relatórios de auditoria na Organização Militar, dos anos de 2018 e 2020 e para realizá-los formulou-se um *checklist* visando delimitar as análises realizadas nos apontamentos de auditoria para os setores da execução orçamentária. Os resultados obtidos através do estudo concluíram que em 2020 a Unidade Gestora obteve 80,85% de efetividade nos seus controles internos, reduzindo os apontamentos de auditoria nos setores de execução orçamentária. Considerando os resultados encontrados, conclui-se que a auditoria interna testa os controles internos da entidade e permite identificar oportunidades de melhoria nos mesmos, com a finalidade de tornar os recursos públicos melhor geridos.

Palavras-chave: Auditoria Interna. Controle Interno. Administração Pública. Unidade Gestora.

ABSTRACT

Internal auditing in the public sector consists of evaluating the management and applicability of public resources, with the objective of proving the legality and legitimacy of administrative

¹Trabalho de Conclusão de Curso apresentado, no primeiro semestre de 2020, ao departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

*Luiz Felipe Krewer dos Santos. Graduando do Curso de Ciências Contábeis. (luizfelipepx@hotmail.com)

**Diego de Oliveira Carlin. Orientador. Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale dos Sinos (UNISINOS). Professor do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UFRGS. (diego.carlin@ufrgs.br)

acts and facts, as well as the results achieved, measuring the efficiency, effectiveness and economy of the management. Such activities are developed by the Army's Accounting and Finance Inspectorates, which are units of the Army's Internal Control Center (CCIA), and jointly integrate the Internal Control System of the Federal Executive Branch. The objective of this study is to analyze the internal audit reports of a Management Unit of the Brazilian Army, based in Vale dos Sinos, and to verify the effectiveness of internal controls in the process of executing budgetary expenses. How many methodological procedures the study is classified as quantitative, descriptive and documental. Two audit reports were collected in the Military Organization, from the years 2018 and 2020 and to carry them out a checklist was formulated in order to delimit the analyses carried out in the audit notes for the sectors of budget execution. The results obtained through the study concluded that in 2020 the Management Unit obtained 80.85% of effectiveness in its internal controls, reducing the audit notes in the sectors of budget execution. Considering the results found, it is concluded that the internal audit tests the internal controls of the entity and allows the identification of opportunities for improvement in them, with the purpose of making public resources better managed.

Keywords: Internal Audit. Internal Control. Public Administration. Management Unit.

1 INTRODUÇÃO

A auditoria é a verificação e análise das demonstrações contábeis e serve para garantir a condução dos negócios de acordo com a política administrativa traçada. Para Franco e Marra (2011) a auditoria é definida como a técnica contábil que objetiva obter elementos de convicção que permita julgar se os registros e demonstrações contábeis foram efetuados de acordo com os princípios e normas da contabilidade.

A auditoria pode ser diferenciada quanto à relação entre auditor e entidade em dois tipos: interna e externa. Na auditoria interna o auditor possui vínculo com a entidade, ela pode ser definida como uma atividade de avaliação independente dentro da empresa, que se destina a revisar as operações, como um serviço prestado à administração (CREPALDI, 2013). Já a auditoria externa, também chamada de auditoria independente, é realizada por um auditor não vinculado a entidade.

Em virtude das reformas orçamentárias instituídas no Brasil nos últimos anos, o gerenciamento eficiente dos recursos públicos é de extrema importância para o contexto fiscal. Para isso, a auditoria no setor público ajuda a criar condições apropriadas e a fortalecer a expectativa de que as entidades do setor público e os servidores públicos desempenharão suas atribuições em conformidade com as leis e os regulamentos aplicáveis (ISSAI, 2013). Além disso, a exigência da sociedade por transparência na gestão dos recursos demonstra a importância de sistemas de informações que permitam evidenciar os resultados econômicos alcançados. Nesse sentido, a Lei de Responsabilidade Fiscal exigiu que fosse assegurada a transparência da gestão fiscal, através de instrumentos, inclusive em meios eletrônicos, incentivando a participação popular nas discussões dos planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias. (BRASIL, 2001).

Definida pelo Decreto-lei 200 de 1967, a Administração Pública está dividida em duas áreas: Administração Direta e Administração Indireta. Em uma Organização Militar (OM), que se encaixa na primeira área, para manter a rotina de instruções e trabalho é necessário, dentro do processo de execução das despesas orçamentárias, o dispêndio para a aquisição de materiais e equipamentos. Para isso, há três seções responsáveis pela execução desse processo, que geralmente ocorre através de processo licitatório: a Seção de Aquisições Licitações e Contratos (SALC), responsável por empenhar; a Seção de Materiais, responsável por receber e conferir o

material, ou seja, liquidar; e o Setor Financeiro, responsável por auditar as compras e pagar os fornecedores.

Nesse ciclo, quando os processos são realizados com eficiência, resultam em benefícios, permitem o funcionamento da Organização Militar e que ela cumpra seus objetivos e missões institucionais. Os referidos setores devem atender às normas de controle interno, adequar os processos para cumprir a legislação em vigor e atentar, principalmente, para o equilíbrio das contas públicas, com a finalidade de atender as necessidades da sua Unidade Militar.

Os controles internos praticados pela Unidade Gestora são conferidos pela auditoria interna quando da sua realização. Tais procedimentos são planejados de acordo com o Plano Anual de Atividades de Auditoria, a cargo das Inspetorias de Contabilidades e Finanças do Exército, com a finalidade de evitar desvios, malversações de recursos, dano ao erário, além de identificar as fragilidades dos controles internos praticados pela entidade. Logo, resta responder se: qual a efetividade dos controles internos praticados pelos setores de execução das despesas orçamentárias de uma Unidade Gestora do Exército Brasileiro, sediada no Vale dos Sinos?

Portanto, essa pesquisa tem por objetivo geral analisar os relatórios de auditoria interna de uma Unidade Gestora do Exército Brasileiro, sediada no Vale dos Sinos, e verificar a efetividade dos controles internos no processo de execução das despesas orçamentárias. Os resultados podem contribuir, principalmente, aos Agentes da Administração Pública, mostrando-lhes como o trabalho do auditor, de acordo com as normas propostas, é capaz de auxiliar no planejamento da execução orçamentária e aos acadêmicos e a sociedade em geral, como está organizada uma instituição pública. O estudo dos impactos dos apontamentos de auditoria interna deste órgão possui relevância, pois a gerência dos recursos públicos deve ser de interesse e fiscalização da sociedade.

Tendo em vista a crescente contenção de despesas por parte do governo em virtude da crise financeira nacional, esta pesquisa também se motiva a revisar a literatura e a legislação sobre auditoria interna e controle interno. Ademais, buscou-se identificar se os levantamentos de auditoria cooperam para diminuir os riscos de uma gestão insuficiente e se os controles internos abordam formas corretas de realizar o planejamento e a execução orçamentária com efetividade. Faz-se necessário estudar como as instituições públicas se adequam a legislação vigente. Cabe destacar as atitudes dos agentes da administração, que com o poder em suas mãos devem gerir com responsabilidade as finanças públicas e agir em benefício dela.

Para isso, a pesquisa está estruturada da seguinte maneira: inicialmente desenvolveu-se a introdução, com a finalidade de contextualizar o assunto e identificar o objetivo do estudo; em seguida, na segunda seção, buscou-se referenciar teoricamente os conceitos de Auditoria Interna, Administração Pública e Controle Interno no Setor Público. Já a terceira seção, apresenta os procedimentos metodológicos empregados; e em seguida, são explanados os dados e as análises dos resultados. Por fim, expostos as considerações finais e as referências bibliográficas deste artigo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Apresenta-se nesta seção a revisão teórica dos conceitos de Auditoria interna, Administração Pública e Controle Interno no Setor Público, necessários para o entendimento e contextualização do referido estudo.

2.1 AUDITORIA INTERNA

De acordo com Gil (1999) a auditoria é uma função administrativa que exerce a verificação, constatação e validação dos resultados de testes com emissão de opinião em

momento diferente do planejamento, execução e controle. A auditoria visa principalmente o fornecimento de dados que auxiliam os gestores em suas decisões (SILVA, 2015).

As unidades gestoras, em geral, precisam implantar controle administrativo que proporcione auxílio para a tomada de decisões. Por isso, a auditoria interna é de suma importância para os processos gerenciais e financeiros. De acordo com Almeida (2009), a auditoria interna surge para auxiliar o administrador na gestão de seu negócio, priorizando a detecção de oportunidades de melhoria dos procedimentos internos das empresas, uma vez que com a escassez de tempo para o administrador controlar seus funcionários, surge a figura do auditor interno que verifica o cumprimento dos procedimentos da organização.

A auditoria interna do setor público tem por finalidade evidenciar a “legalidade e legitimidade dos atos e fatos administrativos, assim como avaliar os resultados alcançados, quanto aos aspectos de economicidade, eficiência, eficácia, efetividade e equidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional, contábil e finalística.” Manual de Auditoria (2013, p. 3). Não obstante, o Conselho Federal de Contabilidade conceitua a Auditoria Interna como conjunto de exames, análises e comprovações, que metodologicamente estruturados têm por objetivo avaliar a integridade, adequabilidade, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e dos controles internos, com o intuito de auxiliar a administração das entidades no cumprimento de seus objetivos. (CFC, Resolução nº 986, de 21 nov. 2003).

As auditorias realizadas nas Unidades Militares, ora também denominadas Unidades Gestoras (UG) são baseadas no Plano Anual de Atividades de Auditoria da 3ª Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército. O tipo de auditoria realizada é a Contábil, da qual se destina a examinar os registros, os documentos e coletar informações referentes aos controles internos do patrimônio da Unidade Gestora, além de possibilitar a opinião a respeito da adequabilidade das demonstrações contábeis. (BRASIL, 2012).

2.2 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Conforme a Constituição Federal (BRASIL, 1988), os princípios que a Administração Pública direta e indireta de qualquer dos poderes da União, Estados, do Distrito Federal e dos Municípios devem obedecer ao Princípio da Legalidade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade e Eficiência. Neste contexto, a Lei nº 8.429 (BRASIL, 1992) regula as sanções que poderão ser aplicadas aos gestores públicos que cometerem improbidade no exercício de seu mandato, cargo, emprego ou função e enriquecerem ilícitamente, tanto na Administração Pública direta quanto na indireta ou funcional.

O Decreto Lei nº 200 de 25 de fevereiro de 1967 estabelece que o Sistema de Contabilidade Federal desempenha “atividades de registro, de tratamento e de controle das operações relativas à administração orçamentária, financeira e patrimonial da União, com vistas à elaboração de demonstrações contábeis.” (BRASIL, 1967). Tal sistema é integrado pela Secretaria do Tesouro Nacional, como órgão central, e por órgãos setoriais. A Secretaria de Economia e Finanças (SEF) é o órgão de direção setorial do Exército Brasileiro, que tem por objetivo “superintender e realizar as atividades de execução orçamentária, administração financeira, contabilidade e controle interno, relativas aos recursos de qualquer natureza alocados ao Comando do Exército.” (BRASIL, 2004, p. 1).

Subordinada à SEF e regulada através da Portaria nº 050, de 10 de fevereiro de 2003, a 3ª Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército é responsável pela contabilidade analítica das Unidades Gestoras Vinculadas (UGV) e por desempenhar atividades de auditoria e fiscalização sob as coordenações da Diretoria Contábil e do Centro de Controle Interno do Exército (BRASIL, 2003). Nesse sentido, atua com a finalidade de atenuar os riscos de

ocorrências de impropriedades e de irregularidades nas Unidades Militares através dos trabalhos de auditoria.

Além do controle governamental, existe o controle público, conforme explica Pilar Junior (2012, p. 9): “A Administração Pública deve [...] lançar campanhas (publicitárias e, principalmente, educativas) para disseminar e estimular a participação da sociedade.”. Destaca ainda que o cidadão deve se sentir motivado a participar de questões referentes a finanças públicas, cabendo ao gestor entender que isto é possível através da utilização de meios que sejam acessíveis por estes e que a mensagem entregue seja de fácil compreensão pela maioria da população (PILAR JUNIOR, 2012). Desse modo, para se mostrar eficiente, a Administração Pública deve: estipular responsabilidades e aplicar sanções aos maus gestores, cumprir com os princípios regulados pela Constituição Federal, divulgar suas informações de maneira a ser compreendida pela maioria da população e, então, estimular a participação popular na gestão dos recursos públicos.

2.3 CONTROLE INTERNO NO SETOR PÚBLICO

A contabilidade pública, para Haddad e Mota (2010), é uma subdivisão da ciência contábil que aplica na Administração Pública as técnicas de registro dos atos e fatos administrativos, elaborando relatórios e apurando resultados, através da utilização dos princípios gerais de finanças públicas, bem como os princípios de contabilidade.

De acordo com o Art. 83 da Lei nº 4320/1964 (BRASIL, 1964) “a contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados.”.

Ao lado dos mecanismos de controle interno da Administração Pública que preveem sanções aos infratores, tais como a Lei Complementar nº 101/2000 e o Estatuto do Funcionalismo Público, bem como algumas leis mais antigas, um dos principais diplomas vigentes no direito administrativo, referencial em matéria de repressão da corrupção, é a Lei nº 8.429/92 (‘Lei de Improbidade Administrativa’). (PAGOTTO, 2010, p. 131).

A Lei de Improbidade Administrativa também se caracteriza por orientar as ações dos funcionários públicos e liga-se ao princípio da moralidade administrativa (PAGOTTO, 2010), conforme explica Tácito, “a moralidade administrativa tem como diretrizes o dever de boa administração, a preservação dos bons costumes e a noção de equidade no confronto entre os interesses público e o dos administradores” (TÁCITO, 2001, p. 8² apud PAGOTTO, 2010, p. 131).

Todavia, controle interno para Medeiros e Machado (2013, p. 344) é o “plano da organização e de todos os métodos e procedimentos adotados internamente pela organização para proteger seus ativos, controlar a validade dos dados fornecidos pela contabilidade, ampliar a eficácia e assegurar a boa aplicação das instruções da direção.”. Já o sistema de controle interno é definido pelos referidos autores como “o conjunto de órgãos articulados a partir de um órgão central para o desempenho das atribuições de controle interno [...] com o objetivo de verificar se existe conformidade com o resultado esperado ou com o que a legislação determina.”. (MEDEIROS; MACHADO, 2013, p. 345).

2.4 ESTUDOS RELACIONADOS

² TÁCITO, Caio. Improbidade Administrativa como forma de corrupção. **Revista diálogo jurídico**, Salvador: CAJ – Centro de Atualização Jurídica, v. 1, n. 8, p. 1, nov. 2001

O presente estudo teve como influência as pesquisas de Prado (2010), Machado e Medeiros (2013) e de Montenegro, Oliveira e Lopes (2018) que abordaram assuntos semelhantes desta pesquisa, destacando-se os princípios a serem seguidos pela Administração Pública, principalmente o da transparência e o da publicidade, ressaltam a importância e os efeitos das decisões dos gestores públicos perante seus orçamentos e a necessidade de inovação nos meios de comunicação com a sociedade. Ainda, destacam-se os métodos de controle interno e seus sistemas para reforçar que as informações contábeis divulgadas são fidedignas.

A pesquisa realizada por Prado (2010) objetivou-se a demonstrar a importância da auditoria interna no processo decisório das empresas, como ferramenta de controle administrativo e como pode ser empregada para ser um instrumento de grande relevância para propiciar informações seguras, reduzir desperdícios e evitar fraudes. Para tanto, utilizou como metodologia o estudo explicativo, através de pesquisas bibliográficas. Seus trabalhos concluíram que a auditoria interna, no seu papel mais amplo, pode auxiliar na prevenção de perdas e a identificar oportunidades de melhoria nos instrumentos de gestão, além de enfatizar que quanto mais as informações sejam úteis e oportunas, maior será a credibilidade desta área dentro das organizações. Por fim, ratifica a importância dessa ferramenta no auxílio da administração da empresa em assegurar a execução habitual dos controles internos e rotinas de trabalho.

A pesquisa de Montenegro, Oliveira e Lopes (2018) teve como objetivo analisar se os Sistemas de Controle Interno Organizacional em funcionamento nas Unidades Gestoras do Comando Aeronáutico são adequados, ou seja, se os agentes da administração têm a correta percepção da aderência às boas práticas internacionais de controle interno. A pesquisa adotou como método o estudo de caso, foi classificada como descritiva, quanto aos seus objetivos e para coletar os dados utilizou-se de técnicas padronizadas, como o questionário. Quanto aos resultados, concluiu que parcela significativa da Unidade Gestora possui controles internos incapazes de suportar todos os riscos aos quais a administração está exposta. Destaca ainda que “o estudo contribui empiricamente para a literatura da área da gestão pública, fazendo uma reflexão sobre a adequabilidade dos sistemas de controle interno em vigor no *comae* (grifo nosso), suportada nas propostas dos organismos internacionais da área”. (MONTENEGRO; OLIVEIRA E LOPES, 2018, p. 51).

O estudo de Machado e Medeiros (2013) teve por objetivo analisar a importância do Sistema de Controle Interno previsto na Constituição Federal Brasileira para garantir qualidade e transparência na disponibilização aos cidadãos das informações sobre gestão dos recursos públicos. Durante a pesquisa foi apresentada a estrutura e o funcionamento do Sistema de Controle Interno no Brasil, destacando sua importância na garantia de transparência, qualidade das informações, a fim de propiciar aos cidadãos catarinenses o exercício do controle social. Concluiu que o bom desempenho do referido sistema possibilita que as decisões tomadas pelos gestores públicos sejam mais seguras, que a melhora na gestão dos recursos transmitem credibilidade e que os atos de gestão podem ser acompanhados pela sociedade.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa realizada neste estudo é classificada quanto aos seguintes aspectos: (a) pela forma de abordagem do problema, (b) de acordo com seus objetivos e (c) com base nos procedimentos técnicos utilizados.

No que se refere à abordagem do problema, o estudo é classificado como quantitativo, pois de acordo com as palavras de Richardson (1999, p. 79), este tipo de pesquisa “caracteriza-se pelo emprego de quantificação tanto das modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas [...]”. Através dela, resta compreender por meio de

análises interpretativas dos dados extraídos do ambiente da Organização Militar quais são os apontamentos de auditoria interna e qual a efetividade dos controles internos nos setores de execução das despesas orçamentárias em uma Unidade Gestora do Exército Brasileiro, sediada no Vale dos Sinos.

Quanto aos objetivos, a pesquisa é classificada como descritiva. De acordo com Almeida (1996, p. 104), a pesquisa com objetivo descritivo observa, registra, analisa e ordena os dados sem que ocorra interferência do pesquisador nem manipulação dos dados, procurando descobrir a natureza, características, causa e frequência em que determinado fato ocorre e quais suas relações com outros fatos. Dessa forma, o estudo se aterá a identificar os apontamentos de auditoria nos relatórios de auditoria da 3ª Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército (ICFEx) e analisá-los em confronto com os controles internos da Unidade Gestora, sem interferir nos seus processos.

Quanto aos procedimentos técnicos utilizados, o estudo será conduzido como documental, no qual será utilizado como meio de pesquisa, além dos documentos referidos no Quadro 1, um Checklist visando delimitar as análises realizadas nos apontamentos de auditoria para os setores da execução orçamentária. Com base nas palavras de Martins e Theóphilo (2009), a referida estratégia é caracterizada pela utilização de documentos como fonte de dados, informações e evidências, [...] sendo empregada para a pesquisa fontes primárias, onde o autor do próprio trabalho compila os materiais utilizados. Para tal, resta buscar informações em documentos já elaborados, que por sua vez estejam dispersos na instituição para concluir a respeito do objetivo deste estudo. Além disso, este tipo de pesquisa tem o intuito de “estudar e analisar um ou vários documentos para descobrir as circunstâncias sociais e econômicas com as quais podem estar relacionadas”. (RICHARDSON, 1999, p.230).

Os dados coletados para possibilitar o estudo são os constantes dos Apontamentos dos Relatórios bianuais de Auditoria da 3ª Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército, realizados nos anos de 2018 e 2020, pertinentes às seções **de tesouraria, materiais e de aquisições, licitações e contratos** de uma Unidade Gestora do Exército Brasileiro, perfazendo um total de setenta e nove apontamentos de auditoria, classificados em Improriedade e Improriedade podendo ser irregularidade. A descrição dos documentos utilizados para análise está apresentada no quadro 01:

Quadro 01 – Descrição dos documentos utilizados para análise

Documento	Fonte	Descrição
Relatório de auditoria interna	3ª ICFEx	Relatório de Auditoria interna realizada pela 3ª Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército na Unidade Gestora analisada nos anos de 2018 e 2020.
Procedimentos Operacionais Padrão (POP)	Tesouraria SALC Materiais	Os POP's são documentos que descrevem as ações que devem ser realizadas para confecção de determinado processo, elencando os eventos críticos e calendário de obrigações, por exemplo, para concluí-los com êxito.

Fonte: Elaborado pelo autor (2020).

Os setores de Aquisições, Licitações e Contratos, Materiais e Tesouraria foram escolhidos para serem analisados, pois realizam os processos de execução orçamentária na Organização Militar, bem como, são os principais a lidar com o orçamento, através da realização de empenho, liquidação e pagamento.

Para analisar a efetividade dos controles internos da organização militar e descrever quais das seções analisadas teve maior número de apontamentos de auditoria, formulou-se o checklist apresentado no quadro 02.

Quadro 02 – Checklist para análise dos relatórios

Checklist para análise dos relatórios
a) Quantos são os apontamentos de auditoria na Unidade Militar?
b) Quantos são os apontamentos nos setores analisados?
c) Quais são as causas dos apontamentos de auditoria nos setores analisados?
d) Quantas são as causas dos apontamentos de auditoria nos setores analisados?
e) Os Procedimentos Operacionais Padrão possuem procedimentos de controle interno para as causas dos apontamentos?

Fonte: elaborado pelo autor (2020).

O checklist foi adotado como método para delimitar as análises a serem feitas nos relatórios de auditoria interna dos anos de 2018 e 2020 nos setores de execução orçamentária. Para isso, utilizou-se de estatística descritiva para realizar análise dos dados coletados, possibilitando sumariá-los e descrevê-los. Também foram verificados os fatores associados às variações das quantidades de achados de auditoria para cada setor nos anos analisados.

4 ANÁLISE DOS DADOS

4.1 CONTEXTO DE ANÁLISE

A história da Unidade Gestora iniciou-se no século XVIII quando o então Comandante Militar e Governador do Distrito da Ilha de Santa Catarina criou um Batalhão de Artilheiros-Fuzileiros. Já em 1968, após a reorganização do Exército, o Batalhão foi transformado em Regimento, sendo criado o Regimento de Linha de Santa Catarina, e no mesmo ano também foi criado o Regimento de Infantaria de Linha do Maranhão, sendo estes dois antecedentes direta e indiretamente da atual Unidade.

Dentre as campanhas que participou, destacam-se: a Campanha do Sul, Guerra da Cisplatina, Guerra contra Oribes e Rosas, Guerra do Paraguai e no âmbito da 3ª região Militar, foi a unidade que forneceu o maior contingente de soldados à Força Expedicionária Brasileira. Além do mais, após ser distinguido como Unidade de Força de Ação Rápida do Comando Militar do Sul, a Unidade participou da Missão de Apoio das Nações Unidas ao Timor Leste, em 2002; Missão das Nações Unidas para Estabilização do Haiti (MINUSTAH) em 2004 e 2011; Em 2012, participou das Forças de Pacificação dos Complexos do Alemão e da Penha, no estado do Rio de Janeiro e em 2014 e 2015, na Operação de Pacificação do Complexo da Maré. Diante de tantas vezes empregada, a Unidade Militar, para se manter em funcionamento, conta com aproximadamente 800 militares, que diuturnamente se preparam para garantir seu funcionamento; com um orçamento de aproximadamente R\$ 4.350.000,00 anuais, ocupando um terreno de 126.000 m² e possui 51 viaturas militares, entre elas operacionais e administrativas.

4.2 APRESENTAÇÃO DOS DADOS

Após o levantamento dos apontamentos dos Relatórios de Auditoria de 2018 e 2020, foi observado que no ano de 2018 ocorreram 38 Apontamentos de Auditoria, sendo estes

classificados em Impropriedade, Irregularidade e Impropriedade podendo ser Irregularidade, conforme a tabela 01.

Tabela 01 – Quantidade dos apontamentos de auditoria na Unidade Militar

Ano/Classificação	Impropriedade	Impropriedade podendo ser irregularidade	Total
2018	35	3	38
2020	41	0	41
Total Geral	76	3	79

Fonte: elaborada a partir dos dados obtidos na pesquisa (2020).

Do total de 79 apontamentos de auditoria, 35 foram classificados em Impropriedade e 3 (três) foram classificados em Impropriedade podendo ser Irregularidade, no ano de 2018. Dessa forma, verifica-se que a maior parte dos apontamentos de auditoria foram classificados como ações inconvenientes praticadas no exercício da função. A maioria dos casos ocorreu no ano de 2020, onde observou-se 41 apontamentos de auditoria, sendo eles classificados como Impropriedade. Contudo, em nenhum dos relatórios analisados houve a ocorrência de Irregularidade Administrativa.

Tabela 02 – Apontamentos de auditoria nos setores analisados

Ano/Seção	Impropriedade	Impropriedade podendo ser irregularidade	Total
2018			
Seção de Materiais	2	0	2
Tesouraria	2	0	2
SALC	6	1	7
Total	10	1	11
2020			
Seção de Materiais	0	0	0
Tesouraria	2	0	2
SALC	3	0	3
Total	5	0	5
Total Geral	15	1	16

Fonte: elaborada a partir dos dados obtidos na pesquisa (2020).

No ano de 2018, entre os três setores analisados, verificou-se que a SALC tem o maior número de apontamentos de auditoria, com 6 (seis) Impropriedades e 1 (uma) Impropriedade Podendo ser Irregularidade, correspondendo a 17,1% e 33,3% do total encontrado no ano, respectivamente. Já os setores de Materiais e Tesouraria empatam no número de apontamentos, cada uma com 2 (duas) Impropriedades, correspondendo a 5,7% do total no respectivo ano. No ano de 2020, foram contabilizados 2 (dois) apontamentos na seção de Tesouraria e 3 (Três) na SALC, totalizando 5 (cinco) apontamentos no ano, nas seções analisadas. Nota-se que de 2018 para 2020, nos setores analisados, os apontamentos de auditoria reduziram de 11 para 5 (cinco).

Tabela 03 – Tipos de causas dos apontamentos de auditoria nos setores analisados

Causas	Quantidade	% Ano	% Total
2018			
Inobservância da legislação	9	60,00	37,50
Problemas no fluxo interno de documentos	2	13,33	8,33
Falta de crítica para elaboração de processo	2	13,33	8,33
Tempestividade nos lançamentos	1	6,67	4,17
Falha nos controles internos	1	6,67	4,1
Total	15	100	62,50
2020			
Inobservância da legislação	5	55,56	20,83
Falha nos controles internos	4	44,44	16,67
Total	9	100	37,50
Total	24	100	100

Fonte: elaborada a partir dos dados obtidos na pesquisa (2020).

As causas dos apontamentos de auditoria são lideradas pela Inobservância da legislação por parte dos agentes da Administração Pública, que ocorreram 9 (nove) vezes em 2018 e 5 (cinco) vezes em 2020. Os Problemas no fluxo interno de documentos e a Falta de crítica para elaboração de processos ocorreram 2 (duas) vezes cada em 2018, correspondendo a 13,33% das causas e a Tempestividade nos lançamentos 1 (uma) vez, correspondendo 6,67% em 2018; no entanto, em 2020 não ocorreram as três causas. Por fim, a Falha nos controles internos foi justificativa para a ocorrência do achado de auditoria apenas 1 (uma) vez no ano de 2018 e 4 (quatro) em 2020, correspondendo a 6,67% e 44,44% das ocorrências, respectivamente; tudo com base nos apontamentos dos setores analisados.

Tabela 04 – Quantidade de causas nos setores analisados

Setor	Causas	Quantidade.	Total	% Setor	% total
2018					
Materiais	Inobservância da legislação	2	4	50,00	8,33
	Tempestividade nos lançamentos	1		25,00	4,17
	Problemas no fluxo interno de documentos	1		25,00	4,17
SALC	Inobservância da legislação	5	7	71,43	20,83
	Falta de crítica para elaboração de processo	2		28,57	8,33
Tesouraria	Inobservância da legislação	2	4	50,00	8,33
	Falha nos controles internos	1		25,00	4,17
	Problemas no fluxo interno de documentos	1		25,00	4,17
2020					
SALC	Inobservância da legislação	4	7	57,14	16,67
	Falha nos controles internos	3		42,86	12,50
Tesouraria	Inobservância da legislação	1	2	50,00	4,17
	Falha nos controles internos	1		50,00	4,17
Total		24	24	100	100

Fonte: elaborada a partir dos dados obtidos na pesquisa (2020).

Quando analisados separadamente, por seção, nota-se que a inobservância da legislação ocorreu mais vezes na SALC, sendo 5 (cinco) vezes, em 2018 e 4 (quatro) em 2020, correspondendo a 71,43% e 57,14%, respectivamente. Já na seção de Materiais e Tesouraria, este motivo aparece 2 (duas) vezes em cada uma delas, em 2018, correspondendo a 50% das

causas de cada seção, respectivamente. Outro ponto comum entre as seções é a causa de Problemas no fluxo interno de documentos, que ocorre 1 vez em cada seção. Além disso, a Tesouraria é a única entre as três seções analisadas que apresenta a Falha nos controles internos como causa dos apontamentos de auditoria, ocorrendo 1 vez, assim como na SALC a Falta de crítica para elaboração de processo, que ocorre 1 vez também. Contudo, no ano de 2020 não houve apontamentos para a seção de Materiais.

Tabela 05 – Quantidade de controle interno para os apontamentos

Seções	Materiais		Tesouraria		SALC	
	Apontamentos	Quantidade de Controle Interno	Apontamentos	Quantidade de Controle Interno	Apontamentos	Quantidade de Controle Interno
2018	4	-	4	-	7	-
2020	0	12	2	16	7	19
Total	4	12	6	16	14	19

Fonte: elaborado a partir dos dados de pesquisa (2020).

Ao analisar os Procedimentos Operacionais Padrão das seções estudadas, verificou-se que não há evidência de documentos de controles internos que norteiam os processos de execução orçamentária no ano de 2018. No ano de 2020, foi observado nas seções analisadas os Procedimentos Operacionais Padrão para padronizar as ações dos agentes administrativos, com a finalidade de evitar possíveis discontinuidades nos trabalhos. Dessa forma, verificou-se que na seção de materiais não houve apontamentos no referido ano e que na seção de Tesouraria, os apontamentos reduziram de 4 (2018) para 2 (2020). No entanto, embora os controles internos tenham aumentado na SALC, os apontamentos de auditoria permaneceram em 7 no ano de 2020.

Quanto aos controles internos nos Procedimento Operacionais Padrão para as causas dos apontamentos de auditoria, verificou-se que as seções analisadas possuem em seus documentos, a partir de 2020, ‘Calendário de Obrigações’ (grifo nosso), para evitar que os atos e fatos da administração sofram com falta de tempestividade nos lançamentos. Também possuem o item de ‘Legislação de Amparo’ (grifo nosso), servindo de base de consulta para execução das tarefas nas seções e para que sejam observadas as legislações em vigor. Além disso, também possuem o item ‘Eventos Críticos’ (grifo nosso), servindo de base para evitar falhas nos controles internos da instituição.

4.3 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Os trabalhos de auditoria, segundo o estudo de Prado (2010) são importantes para fornecer informações seguras, reduzir desperdícios de recursos e para executar os controles interno da entidade. Na Unidade Gestora analisada, os dois relatórios de auditoria, dos anos de 2018 e 2020, totalizaram 79 apontamentos. Nos setores analisados, foi constatado 16 apontamentos, o que correspondem a 20,25% dos apontamentos da Unidade.

No ano de 2018, há 5 (cinco) tipos distintos de causas de apontamentos de auditoria; totalizando 15 ocorrências; em 2020, 2 (dois) tipos distintos de causas de apontamentos, totalizando 9 ocorrências. A SALC é o setor em mais ocorreu apontamento, 14 no total; sendo a Inobservância da legislação a maior causa. A causa ‘Falha nos controles internos’ (grifo nosso) ocorreu 5 (cinco) vezes, sendo 1 (uma) em 2018 e 4 (quatro) em 2020. No entanto, em 2018 não havia documento que padronizasse os controles internos a serem executados. Para Machado e Medeiros (2013) os controles internos são importantes para divulgar informações

de qualidade e com transparência aos cidadãos, além de que um bom sistema de controle ajuda na tomada de decisão pelos gestores públicos. Nesse sentido, em 2020, foi observado que há 47 procedimentos operacionais padrão, que tem por finalidade orientar os agentes da administração para a correta coordenação e execução dos diversos processos de execução orçamentária.

A pesquisa de Montenegro, Oliveira e Lopes (2018) concluiu que alguns setores das Unidades Gestoras da Aeronáutica possuíam controles internos incapazes de suportar os riscos dos quais a administração pública está exposta. No presente estudo, verificou-se um total de 24 apontamentos nos setores e nos anos analisados e 47 controles internos, correspondendo a 48,94% de efetividade na correta execução dos processos de execução orçamentária. Quando analisados individualmente, no ano de 2018 encontrou-se apenas apontamentos de auditoria. Porém, em 2020 com os controles internos existentes identificou-se que: no setor de Materiais os apontamentos reduziram 100%, sendo os controles internos 100% efetivos; no setor de Tesouraria os apontamentos reduziram 50,00%, e os controles internos demonstraram-se 87,50% efetivos; e no setor da SALC, os controles internos não diminuíram, no entanto, passaram a ser 63,16% efetivos. Portanto, conclui-se que quando há procedimentos de comando e controle internamente, a quantidade de apontamentos de auditoria tende a diminuir nos setores analisados.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo analisar os relatórios de auditoria interna de uma Organização Militar do Exército Brasileiro, sediada no Vale dos Sinos, e verificar a efetividade dos controles internos no processo de execução das despesas orçamentárias. Para a concepção da pesquisa, foram coletados os relatórios de auditoria interna dos anos de 2018 e 2020 e os procedimentos operacionais padrão dos setores de execução da despesa orçamentária da Unidade Gestora, subordinada a 3ª ICFEx. Sendo formulado um *checklist* visando delimitar as análises realizadas nos apontamentos de auditoria para os setores da execução orçamentária.

Os resultados obtidos através do estudo permitem afirmar que os controles internos da Organização Militar reduziram os apontamentos de auditoria nos setores de execução orçamentária. Que os apontamentos que tiveram maior incidência são: inobservância da legislação e falha nos controles internos, sendo os itens que mais ocorreram nos setenta e nove apontamentos analisados. O setor que mais possui apontamentos é o da SALC, o qual é responsável por realizar o empenho na Unidade Gestora, bem como é nele em que a inobservância da legislação ocorre mais vezes.

Os procedimentos operacionais padrão são os documentos de controle interno que objetivam orientar os agentes da administração a realizar os processos de execução orçamentária da maneira correta. No ano de 2018 não foram observados indícios da existência de tais documentos, ocorrendo neste ano quinze apontamentos de auditoria. Em 2020, existem quarenta e sete documentos destes, e foram observados a ocorrência de nove apontamentos, tornando o controle interno da Unidade Gestora 80,85% efetivos.

Quanto aos resultados evidenciados pela pesquisa, pode-se destacar que os controles internos testados pela auditoria interna se mostraram efetivos à medida em que existem, garantido a divulgação de informações fidedignas, com transparência e ajudam a Organização Militar a identificar oportunidades de melhoria na gestão dos recursos públicos. Logo, se os processos são executados de maneira correta, observando os controles internos e a legislação em vigor, a Organização se torna mais efetiva na realização de seu trabalho e atendem aos princípios exigidos pela Constituição Federal do Brasil impostos à Administração Pública direta e indireta.

Como sugestão de continuidade para a pesquisa realizada, sugere-se aplicá-lo em outras Unidades Gestoras do Exército Brasileiro ou das Forças Armadas e compará-los, quanto aos anos e efetividade alcançada. Outra área interessante a ser analisada é se os apontamentos de auditoria interna encontram impropriedades que causaram prejuízos à Administração Pública e se tais prejuízos foram registrados como dano ao erário.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ALMEIDA, Maria Lúcia Pacheco de. **Como elaborar monografias**. 4. ed. Belém: Cejup, 1996.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 21 jun. 2019.

_____. **Lei nº 101, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 21 out. 2020.

_____. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 19 mai. 2019.

_____. **Lei nº 8.429, de 02 de junho de 1992**. Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na Administração Pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8429.htm. Acesso em: 21 jun. 2019.

_____. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios: Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. 2. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2009. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/MCASP+7%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o+Vers%C3%A3o+Final.pdf/6e874adb-44d7-490c-8967-b0acd3923f6d>. Acesso em: 06 dez. 2019.

_____. **Portaria nº 015-Cmt Ex, de 16 de janeiro de 2004**. Aprova o Regulamento da Secretaria de Economia e Finanças – R-25. Exército Brasileiro. Brasília: Ministério da Defesa, 2004. Disponível em: <https://www.3icfex.eb.mil.br/phocadownload/Legislacao/Arquivos/Port%200015%20CMT,%20de%2016%20Jan%202004,%20Regulamento%20da%20SEF.pdf>. Acesso em: 20 out. 2020.

_____. **Portaria nº 018-Cmt Ex, de 17 de janeiro de 2013**. Aprova o MANUAL DE AUDITORIA (EB 10-MT-13.001). 1. ed. Exército Brasileiro. Brasília: Ministério da Defesa,

2013. Disponível em: [http://www.6icfex.eb.mil.br/saf/2013-01-17-Manual de Auditoria-Portaria nr_018.pdf](http://www.6icfex.eb.mil.br/saf/2013-01-17-Manual_de_Auditoria-Portaria_nr_018.pdf). Acesso em: 20 out. 2020.

_____. **Portaria nº 050-Cmt Ex, de 10 de fevereiro de 2003.** Aprova o Regulamento das Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (R-29). Exército Brasileiro. Brasília: Ministério da Defesa, 2004. Disponível em: <https://www.3icfex.eb.mil.br/phocadownload/Legislacao/Arquivos/Port%200050%20CMT,%20de%2010%20Fev%202003,%20Reg%20ICFEx%20R29.htm>. Acesso em: 20 out. 2020.

_____. **Portaria nº 813-Cmt Ex, de 28 de setembro de 2012.** Aprova as Normas para a Realização das Atividades de Auditoria e Fiscalização pelo Controle Interno do Comando do Exército (EB10-N-13.003). Exército Brasileiro. Brasília: Ministério da Defesa, 2004. Disponível em: <https://www.3icfex.eb.mil.br/phocadownload/Legislacao/Arquivos/be40-12.pdf>. Acesso em: 24 out. 2020.

CREPALDI, A, Silvio. **Auditoria Contábil: Conceitos e aplicações.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

GIL, Antônio de Lourenço. **Auditoria de Qualidade; auditoria, Qualidade e Fraudes - Novos Desafios.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HADDAD, Rosaura Conceição; LIMA MOTA, Francisco Glauber. **Contabilidade pública.** Brasília: UFSC, 2010. Disponível em: http://www.ead.uepb.edu.br/arquivos/licitacao_livros_admpub/04-contabilidade%20p%20Fablica/Livro%20contabilidade%20publica.pdf. Acesso em: 20 jun. 2019.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MEDEIROS, André Amaral; MACHADO, Caren Silva. **A importância do sistema de controle interno para a garantia da transparência e da qualidade das informações.** Joaçaba: Unoesc International Legal Seminar, 2013. Disponível em: <https://portalperiodicos.unoesc.edu.br/uils/article/view/4006>. Acesso em: 20 out. 2020.

MONTENEGRO, Tânia Menezes; ALVES MORAIS DE OLIVEIRA, Lídia Cristina; DE SOUZA LOPES, Marcello. **A adequabilidade do controle interno no Comando da aeronáutica: uma percepção endógena.** Dissertação (Mestrado). Braga: Universidade do Minho, 2018. Disponível em: <http://www.scielo.org.co/pdf/inno/v28n68/0121-5051-inno-28-68-00051.pdf>. Acesso em: 22 jun. 2019.

PAGOTTO, Leopoldo Ubiratan Carreiro. **O combate à corrupção: a contribuição do direito econômico.** Tese (Doutorado). São Paulo: Universidade de São Paulo, 2010. Disponível em: http://www.teses.usp.br/index.php?option=com_jumi&fileid=20&Itemid=96&lang=pt-br&cx=011662445380875560067%3Acack5lsxley&cof=FORID%3A11&hl=pt-br&q=corrup%C3%A7%C3%A3o&siteurl=www.teses.usp.br%2Findex.php%3Foption%3Dom_jumi%26fileid%3D20%26Itemid%3D96%26lang%3Dpt-

[br&ref=www.teses.usp.br%2Findex.php%3Foption%3Dcom_jumi%26fileid%3D18%26Itemid%3D85%26lang%3Dpt-br&ss=2227j735993j10](http://www.teses.usp.br/2Findex.php?3Foption%3Dcom_jumi%26fileid%3D18%26Itemid%3D85%26lang%3Dpt-br&ss=2227j735993j10). Acesso em: 21 jun. 2019.

PILAR JUNIOR, Antônio Carlos. et al. **A lei de responsabilidade fiscal à luz do princípio da transparência: um caminho para a participação popular na gestão de espaços públicos.** In: CONGRESSO VIRTUAL BRASILEIRO DE ADMINISTRAÇÃO, 9, 2012. Anais eletrônicos. 2012. Disponível em: http://www.convibra.com.br/upload/paper/2012/38/2012_38_4928.pdf. Acesso em: 20 jun. 2019.

PRADO, Abimagerson Portela. **Auditoria interna e a sua importância no processo decisório das empresas.** São Luís: Universidade Candido Mendes, 2010. Disponível em: https://www.avm.edu.br/docpdf/monografias_publicadas/posdistancia/48663.pdf. Acesso em: 20 out. 2020.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social: métodos e técnicas.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SANTOS, Anderson C. dos et al. **Auditoria independente: um estudo dos pareceres emitidos sobre demonstrações contábeis de empresas brasileiras listadas na Bovespa e na Nyse.** Blumenau: Revista Universo Contábil, 2009. Disponível em: www.furb.br/universocontabil. Acesso em: 06 dez. 2019.

SILVA, Manuela Alvarez; VIEIRA, Eloir Trindade Vasques. **Auditoria Interna: Uma ferramenta de gestão dentro das organizações.** Barueri: Redeca, 2015. Disponível em: <https://revistas.pucsp.br/redeca/article/view/28559>. Acesso em: 01 dez. 2019.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores.** Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público. 2013. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A15D3169CE015D56CBA59F12A3>. Acesso em: 06 dez. 2019.