

ESCOLA DE GUERRA NAVAL

27

Curso C-PEM/89

Partido .....

Solução do P-III-4 (Mo) MONOGRAFIA

Apresentada por

HILDEBRANDO MOLLICK

CAPITAO-DE-MAR-E-GUERRA (IM)

NOME E POSTO



RIO DE JANEIRO

19 89



padacervo - 48983  
 exemplar n.º - 86331

MOLLI~~C~~K, Hildebrando.

A Auditoria como Instrumento Útil para a Administração  
- Rio de Janeiro : EGN, 1989.

44 p.

Bibliografia.

Monografia: C-PEM, 1989.

1. Sistema de Auditoria da Marinha. 2. A Auditoria e a  
Administração. I. Brasil. Escola de Guerra Naval. II. Títu-  
lo.

#### EXTRATO

Os principais tópicos relacionados com a Auditoria e o de-  
senvolvimento de suas atividades no âmbito da MB são analisa-  
dos sob vários aspectos, procurando sempre realçar a sua con-  
tribuição para a Administração moderna e para a Administração  
Naval.

É reconhecida a atuação da Auditoria na MB, mas fica evi-  
dente a necessidade de ela ser ampliada e modernizada. Ao mes-  
mo tempo, são percebidos determinados pontos que indicam pos-  
síveis dificuldades de sua utilização, no momento, em toma-  
das de decisões.

São apresentadas sugestões julgadas capazes de contornar  
eventuais óbices, dando à Auditoria na MB a dimensão esperada  
para a empresa moderna, que vem colocando esse setor, como Or-  
gão de Assessoramento no mais alto nível da Organização.

Finalmente, a maior preocupação exposta é de que a Audito-  
ria na MB deve avançar um pouco mais, ir mais além, e dessa  
forma, contribuir com os seus relatórios para a tomada de de-  
cisão pela Alta Administração Naval.



- A AUDITORIA COMO INSTRUMENTO ÚTIL PARA A ADMINISTRAÇÃO -

HILDEBRANDO MOLLICK  
Capitão-de-Mar-e-Guerra (IM)

MINISTÉRIO DA MARINHA  
ESCOLA DE GUERRA NAVAL

1989



MM - EGN  
BIBLIOTECA  
21/03/1990  
Nº 2.075

GN-00005223-5

## NOTA DE EDIÇÃO

O presente trabalho foi composto usando um Processador de Texto "Wordstar versão 3.00", e impresso usando um Microcomputador COBRA-210 e Impressora ELGIN 5 x 16, comandados por Sistema Operacional SPM B.01.

Nesta composição foram utilizados 62 caracteres por linha e 32 linhas por página.

## TEMA: A AUDITORIA COMO INSTRUMENTO ÚTIL PARA A ADMINISTRAÇÃO

- Tópicos a abordar:
- Avaliação das atividades de auditoria para os interesses da alta Administração Naval;
  - Análise dos Trabalhos de auditoria desenvolvidos e a serem desenvolvidos na MB;
  - Conveniência de aumentar o campo de atuação da auditoria na MB; e
  - Sugestões de formas de contribuição da auditoria nas tomadas de decisão.

Proposição: Analisar a Auditoria como instrumento para a Administração, enfocando as atividades auditoriais para os interesses da alta Administração Naval. Analisar os trabalhos desenvolvidos e a desenvolver na MB, bem como a conveniência de aumentar o campo de atuação da Auditoria. Propor sugestões que possibilitem formas de contribuição da Auditoria nas tomadas de decisão.

# Í N D I C E

|                                                                                       | FOLHA |
|---------------------------------------------------------------------------------------|-------|
| Proposição.....                                                                       | II    |
| Introdução.....                                                                       | IV    |
| CAPÍTULO 1 - A AUDITORIA.....                                                         | 1     |
| - SEÇÃO I - EVOLUÇÃO HISTÓRICA.....                                                   | 1     |
| - SEÇÃO II - ADMINISTRAÇÃO, CONTABILIDADE E AUDITORIA.....                            | 3     |
| - SEÇÃO III - O CONTROLE EXTERNO E INTERNO.....                                       | 5     |
| O Controle Externo e o TCU.....                                                       | 5     |
| O Controle Interno no Governo Federal e na MB.....                                    | 6     |
| A Auditoria e o Controle Interno.....                                                 | 9     |
| - SEÇÃO IV - ATIVIDADES DE AUDITORIA E OS INTERESSES DA ALTA ADMINISTRAÇÃO NAVAL..... | 11    |
| CAPÍTULO 2 - ANÁLISE DOS TRABALHOS DE AUDITORIA.....                                  | 15    |
| - SEÇÃO I - TIPOS DE AUDITORIA.....                                                   | 16    |
| Auditorias Sintética e Analítica.....                                                 | 16    |
| Auditorias Contábil, de Programas, Administrativa e Abrangente.....                   | 17    |
| Auditorias de Sistemas.....                                                           | 18    |
| Auditorias Operacionais.....                                                          | 18    |
| Auditorias Sistemática, Assistemática e Especial.....                                 | 19    |
| Auditorias Externa e Interna.....                                                     | 21    |
| - SEÇÃO II - PRINCIPAIS TRABALHOS DESENVOLVIDOS NA MB.....                            | 21    |
| - SEÇÃO III - PRINCIPAIS TRABALHOS A SEREM DESENVOLVIDOS NA MB.....                   | 25    |
| CAPÍTULO 3 - CAMPO DE ATUAÇÃO DA AUDITORIA NA MB.....                                 | 29    |
| - SEÇÃO I - O SERVIÇO DE AUDITORIA.....                                               | 29    |
| - SEÇÃO II - PRINCIPAIS DIFICULDADES.....                                             | 31    |
| CAPÍTULO 4 - UMA VISÃO PARA O FUTURO.....                                             | 35    |
| CAPÍTULO 5 - A AUDITORIA NAS TOMADAS DE DECISÃO.....                                  | 38    |
| CAPÍTULO 6 - CONCLUSÕES.....                                                          | 42    |
| ANEXO A - RELAÇÃO DE ENTREVISTAS REALIZADAS.....                                      | A-1   |
| BIBLIOGRAFIA.....                                                                     | A-2   |



## INTRODUÇÃO

A Administração moderna em seu amplo espectro, apóia-se em todos os campos da ciência. Na área financeira, não pode prescindir da Contabilidade nem da auditoria. É nesta última, especialmente, que estão os instrumentos de avaliação indispensáveis para, com base nas análises contábeis, indicar o rumo e o horizonte da atividade aziendal, razão maior do propósito da empresa dos dias atuais.

Pode-se admitir que a auditoria reveste-se, cada vez mais, de um significado científico e atuante na área da administração. Assim, é que a sua atuação eficiente atenua, ameniza e, até mesmo, previne situações de riscos e prejuízos nas empresas, além de fornecer elementos indispensáveis e valiosos que, com certeza, contribuirão para as tomadas de decisão no mais alto nível.

Ao abordar o tema, a maior preocupação é a de sempre focalizar a importância da auditoria principalmente na Marinha, sem desprezar, contudo, a sua crescente aplicabilidade na administração privada. Essa importância assume posição cada vez mais marcante, dada a sua contribuição para a eficácia dos controles interno e externo, em face da difícil conjuntura nacional e das restrições que são impostas no campo econômico. Parece imperativo transformar a ação da auditoria em evento permanente e contínuo, tornando-a, além de um instrumento de fiscalização e de assessoramento em relação às atividades financeiras, orçamentárias, gerenciais, e patrimoniais, no âmbito da MB, uma fonte valiosa de informações para a tomada de decisão pela Alta Administração Naval.

Na Marinha, a auditoria interna pode ser considerada como etapa superior e final do controle interno. Ela se volta, na verdade, para a fiscalização e assessoramento às OM, orientan-

do procedimentos, em busca da eficácia dos serviços. Preocupa-se, também, com a correção de falhas e omissões no cumprimento de normas e instruções recomendadas por Órgãos Técnicos, e visa a dissuadir a prática de qualquer ação contrária aos interesses da MB. Com isso busca, portanto, o aprimoramento, cada vez maior, do chamado controle interno.

Em síntese, as atividades de auditoria representam valioso suporte para avaliação de resultados e procedimentos e poderão contribuir certamente para a tomada de decisões em futuro bem próximo.

O presente trabalho tenta analisar a Auditoria como instrumento útil para a Administração. Inicialmente são alinhadas idéias que indicam a sua evolução histórica ao longo dos tempos, oferece seu relacionamento estreito com a Administração e a Contabilidade, aponta aspectos gerais do controle externo e interno existentes, e avalia as atividades de interesse da Alta Administração Naval.

Em seguida, além de explicitar os diferentes tipos de auditorias, faz uma análise dos trabalhos principais, enfocando aqueles já desenvolvidos e os a serem desenvolvidos na MB.

Na etapa posterior, aborda o campo de atuação da auditoria na MB, destacando o Serviço de Auditoria da Marinha, as suas dificuldades, e a conveniência de se aumentar o seu campo de atuação.

Nas partes seguintes, são apresentadas além de uma breve e realista visão para o futuro, sugestões que possibilitam formas de contribuição da auditoria nas tomadas de decisão.

No último capítulo, são apresentadas conclusões relativas à auditoria, no momento, exercitada na MB, e outras voltadas para o futuro, em que se pretende dar ênfase a sua maior participação nas tomadas de decisão, no mais alto nível da MB.



## CAPÍTULO 1

### A AUDITORIA

#### SEÇÃO I - EVOLUÇÃO HISTÓRICA

Para uma melhor compreensão do atual relacionamento entre a Auditoria chamada interna e a alta Administração, tanto no âmbito empresarial quanto no da administração pública, necessária se faz uma revisão, embora rápida, sobre a evolução histórica dos serviços de auditoria ao longo dos tempos.

Num sentido bem amplo, pode-se afirmar que a evolução da Auditoria confunde-se com a própria atividade econômica organizada. Desde tempos imemoriais, verificações, conferências, apreciações e avaliações têm sido realizadas pelos proprietários, seus propostos e por representantes do Estado no acompanhamento e fiscalização de suas atividades.

Foi na Renascença, com o advento das grandes "empresas", células-mater do progresso econômico e, juntamente com a constituição dos impérios coloniais, nascedouro da moderna noção de economia e de toda a sistematização econômica, que vamos encontrar os primeiros passos da Auditoria, como a conhecemos hoje. Nasce, nesse período, a contabilidade como ciência. Historicamente, está claro, que a evolução da Auditoria não se dissocia da filosofia e da técnica contábil. Hoje, parece também evidente que existe, de fato, entre as duas disciplinas, uma simbiose absoluta.

A diversificação geográfica das atividades dos primeiros "empresários", com filiais, empórios, representantes em vários centros urbanos, até mesmo em outros países e continentes, e a necessidade - e conseqüente dificuldade - de se exercer controles adequados sobre investimentos, inclusive com a manipulação de diferentes moedas e mercadorias, criaram a exigência

de utilização de funcionários, merecedores de total confiança do proprietário, que pudessem acompanhar e verificar a evolução dos negócios e a correção e confiabilidade dos registros.

A Revolução Industrial veio alterar o panorama econômico. O sistema contábil sofre rápida evolução. Alguns fatores complicadores surgidos ou induzidos pela Revolução Industrial e seus desdobramentos históricos que, ainda hoje não cessaram, podem ser citados, tais como: a apuração e controle de custos industriais e de comercialização; o desenvolvimento das operações financeiras; a diversificação dos negócios; a tributação sistemática dos resultados e das próprias transações; as diferentes formas de contribuição legal das empresas e; com o tempo, a autorização, a dinamização das comunicações, a inflação, a ciência do planejamento e as relações com o governo.

A Constituição de sociedade onde os investidores (ou acionistas) não são, necessariamente, os administradores dos negócios, gerou, no século passado, o aparecimento de firmas de auditoria. Estas firmas têm a responsabilidade de assegurar aos acionistas ou investidores que as demonstrações financeiras, resultantes de suas atividades industriais e/ou comerciais, representam adequadamente a realidade contábil, no âmbito de sistemas de controle e contabilização vigentes em certo lugar, e que gradualmente vão sendo universalmente reconhecidas como válidas.

Desse modo, foi com o surgimento de firmas de auditores independentes que veio à tona, pela primeira vez, o termo Auditoria.

Com o passar do tempo, algumas das tarefas dos auditores independentes foram delegadas ao grupo de elementos de confiança, como forma de promover redução de custos. Mudava, então, o rumo e o enfoque dos trabalhos do grupo de elementos de confiança da administração, o que, de certa forma, significava



um retorno aos primórdios. Nascia, dessa maneira, a Auditoria Interna sob a égide da prestação de um serviço altamente especializado à administração, e para ser eficiente, desvinculado de quaisquer responsabilidades gerenciais.

Podemos resumir afirmando que foi a partir da Renascença, com a diversificação das atividades econômicas, que a auditoria deu os primeiros passos, sendo criada a exigência de utilização de funcionários merecedores de confiança do proprietário. A Revolução Industrial ensejou a formação de firmas de Auditorias Independentes. A partir daí, houve a preocupação de buscar a redução de custos, transferindo atribuições desses auditores para os antigos elementos de confiança. Isso motivou o nascimento da Auditoria Interna como conhecemos hoje. (Gritos do autor).

## SEÇÃO II - ADMINISTRAÇÃO, CONTABILIDADE E AUDITORIA

Não se pode deixar de reconhecer a importância da função da contabilidade como instrumento de controle administrativo. Qualquer sistema, se não estiver apoiado em um eficiente controle interno, até certo ponto, estará fadado ao fracasso, uma vez que não é possível se confiar em informações originadas de seus relatórios.

Apesar de ser a contabilidade considerada uma ciência exata, antiga e moderna, nem todos os seus princípios são iguais e universalmente aceitos. Informações contábeis distorcidas podem levar a conclusões erradas e, muitas vezes, danosas para a empresa.

Na prática, pode-se constatar que, quando não existem procedimentos confiáveis de controle interno, são frequentes os erros involuntários e os desperdícios. Para controlar as operações de uma organização estrutural complexa, a administração necessita de relatórios e análises concisos e precisos,

que reflitam a situação real da empresa. É nesse mister, que a contabilidade atua fornecendo vários tipos de informações referentes, primordialmente, às atividades financeiras das entidades econômicas, de modo que quem se utiliza dessas informações seja capaz de tomar decisões sobre tais entidades. Tais informações variam muito, vão de simples negócios individuais, como a venda de um produto único, até empreendimentos de diferentes portes, empenhados em produção diversificada, incluindo entidades e programas governamentais, e empregam a linguagem contábil para transmitir os resultados de suas operações às partes interessadas.

Dentro do amplo campo da contabilidade, quando se considera a enorme diversidade das entidades econômicas, não se pode dissociar dessa ciência a vinculação e a dependência tanto do controle interno quanto da auditoria. As informações contábeis são normalmente utilizadas por usuários internos (administradores de empresas) e externos (credores), portanto, elas devem ser confiáveis e exatas; o seu exame deve ser atribuído a pessoas competentes que não as encarregadas de prepará-las. É para esse exame que se exige a presença da auditoria.

Nesse contexto, pode-se definir auditoria como sendo o estudo e avaliação sistemáticos de transações, procedimentos, operações e demonstrações financeiras resultantes. É bom frisar que sua finalidade básica é determinar o grau de observância dos critérios estabelecidos e emitir um parecer sobre o assunto. A pessoa designada para fazer a auditoria, sendo empregada da entidade, cujos procedimentos e registros estão sendo examinados, deve ser independente e ocupar posição no staff, além de reportar-se a alguém de nível elevado na hierarquia administrativa da empresa.

Merece destacar que a administração da empresa é a principal responsável pelo sistema contábil e pelos dados com base

nos quais são elaboradas as demonstrações financeiras. A auditoria, por meio do auditor, só pode ser responsabilizada pelo parecer a respeito da correção das demonstrações, o qual é expresso no relatório.

Não se pode deixar de acrescentar que as auditorias feitas por entidades governamentais variam muito; vão desde auditorias de finalidade única e específica (observância da lei), até as de escopo geral e amplo. As últimas destinadas a avaliar o desenvolvimento da administração, a consecução dos objetivos dos programas ou a eficiência com que se administram os recursos da empresa.

### SEÇÃO III - O CONTROLE EXTERNO E INTERNO

Antes de iniciar a análise do Controle Externo e Interno, parece importante uma reflexão sobre o que seja a "Administração Pública", da qual a MB é parte integrante. "A Administração Pública é o conjunto de atividades atinentes à gestão de bens e interesses qualificados da comunidade, nos âmbitos federal, estadual ou municipal, segundo os preceitos do direito e da moral, com o fim de realizar o bem comum".<sup>1</sup>

A Administração pública brasileira, na República, sempre esteve sujeita ao duplo controle financeiro: o interno, a cargo do Poder Executivo; e o externo, a cargo do Congresso Nacional, auxiliado pelo Tribunal de Contas da União (TCU).

O Controle Externo e o Tribunal de Contas da União (TCU) - Pela Constituição brasileira art. 70 e 71, a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta é exercida pelo Congresso Nacional mediante o chamado Controle

---

<sup>1</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. Pag. 52, 1966.



Externo, o qual será exercido com auxílio do Tribunal de Contas da União. Tal atribuição é exercida pelo TCU por meio de funções de auditoria e de julgamento das contas dos administradores e responsáveis. Além disso, aprecia também, anualmente, as contas que o Presidente da República presta ao Congresso Nacional, além de outras atribuições previstas no último artigo da Constituição antes mencionado.

Desse modo, o TCU tem a atribuição de controlar o desempenho e julgar da regularidade da atuação dos Ordenadores de Despesa federais, integrantes dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário.

A Lei Orgânica do TCU, Decreto-Lei nº 199, de 25 de fevereiro de 1967, dispõe em seu artigo 33 o seguinte:

"O Tribunal de Contas tem jurisdição própria e privativa sobre as pessoas e sobre as matérias sujeitas a sua competência, a qual abrange todo aquele que arrecadar ou gerir dinheiros, valores e bens da união ou pelos quais esta responde, ...."

Assim, as tomadas de contas feitas pelo TCU passam antes pelo crivo do Controle Interno, este a cargo do próprio Poder Executivo e devem conter expressa manifestação do Setor de Auditoria e da autoridade administrativa competente.

O TCU, apesar de ter atribuições bastante amplas, a sua atuação, em certos casos, pode sofrer restrições num ato administrativo que tenha a sua execução sustada pelo Tribunal em fase de alegada ilegalidade, pode ter a sua execução ordenada por decisão do Presidente da República, ad referendum do Congresso Nacional.

O Controle Interno no Governo Federal e na MB - O conceito de Controle Interno, compreendendo atividades de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria foi introduzido no Ser-

viço Público pela Reforma Administrativa de 1967. A partir daí, os Ministérios Militares e a Presidência da República valeram-se sempre dos órgãos próprios de suas respectivas estruturas organizacionais para cumprimento da legislação sobre matéria financeira, sem contudo, serem criados órgãos de Controle Interno.

Em dezembro de 1979, pelo Decreto nº 84.362, foi extinta a Inspeção-Geral de Finanças do Ministério da Fazenda e criada a Secretaria Central de Controle Interno na estrutura da Secretaria do Planejamento da Presidência da República, a qual passou a ser responsável não só pelos sistemas de controle (de administração financeira, contabilidade e auditoria), como pelos de julgamento e orçamentação.

De 1987 para cá, foram introduzidas alterações significativas na organização e operacionalidade desses sistemas, fruto de uma nova legislação adotada pelo Poder Executivo. Em princípios de 1986, pelo Decreto nº 92.452, foi extinta a Secretaria Central de Controle Interno (SECIN) e criada a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), marcando, assim, o início de grandes transformações nos sistemas antes mencionados. A STN substituiu a Secretaria Central de Controle Interno, subordinada ao Ministério da Fazenda. Com isso o Sistema de Auditoria foi levado a um escalão mais alto. Em fins de 1986, pelo Decreto nº 93.874, o Governo Federal estabeleceu que a realização da receita e da despesa da União seria feita por via bancária, observando-se o princípio de unidade de caixa. Esse Decreto tratou de forma abrangente de vários aspectos, inclusive os relacionados com as prestações e tomadas de contas, ambas de interesse das atividades de Auditoria.

No Ministério da Marinha, o Controle Interno apresenta-se assim estruturado:

Estado-Maior da Marinha - responsável pelo Sistema de

Planejamento, cabendo-lhe a Supervisão Geral do Plano Diretor, incluindo o acompanhamento e estabelecimento de prioridades.

Secretaria-Geral da Marinha - responsável pelos Sistemas de Administração Orçamentária, Financeira, Contabilidade e Auditoria.

A Administração Financeira, executada em parte pela Diretoria de Administração da Marinha (DAdM) e em parte pela Diretoria de Finanças da Marinha (DFM), compreende, de um lado, a elaboração de cronogramas de desembolso para o exercício, e de outro, o acompanhamento e fiscalização da execução da despesa prevista na programação financeira.

A Contabilidade, de competência exclusiva da DFM, Órgão Central de Contabilidade da MB, evidencia perante a Fazenda Nacional a situação daqueles que arrecadam receitas, efetuam despesas, administram ou guardam bens a ela pertencentes ou confiados.

A Auditoria, que nos interessa mais de perto, constituindo etapa superior e final do Controle Interno, cabe, com base, especialmente, nos registros contábeis e na documentação comprobatória das operações, examinar os atos da gestão, com o propósito de certificar a exatidão e a regularidade das contas e comprovar a eficiência na aplicação dos recursos públicos.

As atividades básicas relativas ao Controle Interno no âmbito da MB estão claramente explicitadas no Decreto nº 62.860/68 (Estrutura Básica da Organização do Ministério da Marinha), quando trata das atribuições do Ministro da Marinha, em seu inciso IV do artigo 11.

Em consonância com tais atribuições, a Política Básica da Marinha (PBM), aprovada pela Portaria Ministerial nº 0995, de 25 de novembro de 1988, em seus capítulos 3 - Objetivos e 4 - Diretrizes, orienta e define as atividades de Controle Interno e de Auditoria respectivamente.



Com base nesses documentos, a Secretaria-Geral da Marinha (SGM) estabelece os Objetivos Administrativos, entre os quais são destacados, a título de ilustração, apenas os seguintes:

- dar continuidade à programação e execução de auditorias, visando à obtenção de subsídios para o aperfeiçoamento do Controle Interno, de modo a facilitar a elaboração dos Processos de Tomada de Contas (PTC);

- avaliar, através das auditorias realizadas, a eficiência e a racionalidade da gestão (contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial), os métodos de trabalhos, os sistemas administrativos e de controle, bem como a prestação de contas, com vistas a alcançar a eficiência, eficácia e economia na utilização dos recursos disponíveis;

- definir os Programas de Auditoria Assistemática e Sistemática, em função do Plano Anual de Atividade de Auditoria (PAAA), e informar aos Órgãos Técnicos, Relatores, ODS e COMISUP das OM auditadas, o que for necessário;

- elaborar Manuais de Assessoramento abordando assuntos de interesse para todas as OM, com a finalidade de aperfeiçoar o Controle Interno e assegurar a eficácia para o Controle Externo;

- prosseguir na utilização do processamento eletrônico de dados como instrumento de trabalho de auditoria; e

- aumentar o intercâmbio com os diversos Órgãos de Controle Interno e Externo da área Federal, bem como organismos públicos e privados, visando a colher subsídios em proveito da MB.

A Auditoria e o Controle Interno - Não se pode admitir a visão de controle apenas no campo financeiro. Esta se amplia, visando à sua verdadeira dimensão, no acompanhamento e execução dos programas de trabalho e na avaliação dos resultados

alcançados.

Nesse contexto, algumas distorções errôneas devem ser dirimidas. Assim, embora a atividade de auditoria possa ser empregada em múltiplos campos e aspectos da administração, tal fato não significa uma interferência nas áreas específicas de jurisdição, mas, tão somente, um valioso instrumento para assessorar as chefias, visando ao aumento da eficiência administrativa e ao aprimoramento dos controles internos existentes.

Devemos entender que, isoladamente, a auditoria contábil e financeira, sem outras constatações, não constitui elemento suficiente e comprobatório para permitir a constatação real da adequada propriedade do produto obtido das especificações determinadas pelo Planejamento Geral, e nem a identificação efetiva do resultado conseguido pelo administrador na aplicação dos recursos públicos. Isso, é claro, só pode ser conseguido através de auditorias de programas, isto é, no acompanhamento físico e financeiro dos programas de trabalho e do orçamento.

Apesar de caminharem juntas, não se pode confundir o que seja Auditoria e Controle Interno. Auditoria Interna equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação normalmente executado por um departamento especializado; ao passo que Controle Interno refere-se a procedimentos e normas adotadas como planos permanentes da empresa.

Para caracterizar melhor os conceitos, são apresentadas a seguir definições que foram selecionadas entre as várias existentes:

"Auditoria é o estudo e avaliação sistemáticos de transações, procedimentos, operações e demonstrações financeiras resultantes".

"Controle Interno é o plano de organização e todos os

métodos e medidas adotados na empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a exatidão e fidelidade dos dados contábeis, desenvolver a eficiência nas operações e estimular o surgimento das políticas administrativas prescritas".

Podemos, assim, definir o Controle Interno de uma OM, como sendo o estabelecimento de um sistema de controle exercido por servidores da própria OM, para dar suporte ao Ordenador de Despesas, em relação aos atos e fatos gerenciais de bens, serviços e valores, de modo a evitar ou dificultar a ocorrência de irregularidade, erros e omissões em relação às diferentes gestões da OM.

#### SEÇÃO IV - ATIVIDADES DE AUDITORIA E OS INTERESSES DA ALTA ADMINISTRAÇÃO NAVAL.

A Marinha, como instituição, deve e pode ser administrada dentro de uma configuração de empresa moderna. Como tal, a sua ação administrativa deverá sempre procurar a técnica, a eficácia, a produtividade (no que couber), a criatividade, a disciplina, e a luta constante contra o desperdício, entre outros pontos, que se constituem as exigências fundamentais da própria natureza da atividade empresarial. Para perseguir tais idéias, apresenta-se como instrumento valioso, além de outros, a auditoria que, se utilizada adequadamente pela alta Administração Naval, poderá fornecer informações capazes de compatibilizar e coordenar objetivamente a aplicação dos poucos recursos orçamentários disponíveis em vários projetos de seu interesse, em que pese às naturais dificuldades econômicas do País.

Como sabemos, a auditoria interna, pela sua própria natureza, preocupa-se inicialmente com a informação contábil. Esta informação, embora valiosa como acompanhamento da evolução patrimonial e do desempenho da MB (empresa), carece, às



vezes, da rapidez e da adequação suficientes para que sirva de suporte à decisão administrativa.

O que se observa é que a alta Administração Naval, como qualquer empresa, necessita, de fato, cada vez mais, de informações de "tempo real", hábeis a permitir-lhe a escolha das alternativas que melhor atendam aos interesses da MB.

Cabe à auditoria interna, em sua acepção mais moderna, o papel de diligenciar para que essas informações tenham a necessária adequação, para que a análise e a tomada de decisões se baseiem em dados suficientemente corretos, ainda, que esses dados sejam tempestivamente submetidos à apreciação de quem de direito.

Desse modo, pode-se inferir que, o fim, o objetivo do trabalho do auditor moderno na Marinha é fornecer à Administração Naval um auxílio de razoável qualidade, a partir das observações e verificações que realiza dos atos e fatos da vida do Ministério como instituição.

A moderna auditoria interna, do mesmo modo que a sua antepassada na Renascença, faz verificações, conferência e apreciações, e as relata à alta Administração. Atualmente, o auditor interno, ao desempenhar a sua função, vai mais além. Em primeiro lugar, ele reconhece que precisa criar, inovar, portanto, acrescentar algo novo. Com base nos fatos observados, é sua responsabilidade não apenas criticar a gestão e, eventualmente apontar discrepâncias, distorções, mas, também apresentar sugestões cuidadosamente desenvolvidas e bem embasadas, que permitam a alta Administração adotar medidas de real eficácia, seja do ponto de vista de correção de fatos passados, seja do ponto de vista do aprimoramento da eficiência - "proficiency" - empresarial. Sob o ponto de vista prático, direta ou indiretamente, qualquer medida tem um reflexo contábil, já que os registros contábeis constituem-se no

desaguadouro de tudo quanto ocorre na empresa. O importante a considerar é que as sugestões do auditor, normalmente, devem visar à eficiência, e não necessariamente apenas o seu reflexo contábil; este, inclusive, pode somente acontecer com relativo atraso.

Modernamente, parte substancial do esforço do auditor interno está dirigido para o que se poderia denominar "auditoria de decisão", aquela na qual o auditor exerce a sua crítica não sobre fatos acontecidos, passados, mas sim, *pari passu* ao desenvolvimento do próprio processo decisório, sobre atos que implicarão em fatos futuros. Vemos, assim, que o auditor interno torna-se um privilegiado interlocutor da alta Administração, um consultor, por excelência, para a empresa, um assessor - e este ponto é de fundamental importância - que, ao contrário dos "gerentes-técnicos", continuamente preocupados com prazos e metas, possa despender seu tempo no exame metódico, no estudo consciencioso dos mais altos e complexos problemas empresariais. Esse assessor, além de manipular os fatos que lhe são apresentados, utiliza, primordialmente, as verificações, conferências, apreciações e avaliações desenvolvidas ao longo de seus exames de auditoria e que lhe dão, em consequência, um extraordinário conhecimento das atividades da empresa. O grande mérito, o grande desafio da moderna auditoria interna consiste no exercício profissional de uma função que, partindo de uma base financeiro-contábil, deve abarcar todo o universo empresarial. Para isso, o auditor deve possuir um conhecimento generalizado de todas as áreas empresariais. Deve procurar conhecer bem a mutante conjuntura, para manter-se sintonizado com os objetivos da alta Administração.

Vale enfatizar que, se a auditoria interna, no passado, era classificada como ciência; hoje, é inegavelmente uma arte.

O auditor não deve avançar na tarefa do administrador que

é a de livremente tomar decisões e definir políticas, visando ao bom desempenho de sua atividade econômica. Cabe-lhe questionar - para auxiliar - o "como" executar determinadas atividades, auxiliando o administrador na verificação do "que" e do "como" realizado, fornecendo desta forma um indispensável "feed-back" à tomada de novas decisões.

Para bem desempenhar sua tarefa, dando uma contribuição responsável à empresa, o auditor interno precisa de liberdade para examinar e criar. É essa liberdade que vai permitir a completa tomada de consciência da realidade empresarial e, em consequência, os esforços exercitados é que permitirão o sucesso da missão do auditor junto à alta Administração.



## CAPÍTULO 2

### ANÁLISE DOS TRABALHOS DE AUDITORIA

Antes de comentar os diferentes tipos de auditoria e de enfocá-los, no âmbito da Administração Pública e, em particular, na MB, parece conveniente lembrar alguns conceitos sobre a atividade em estudo, até mesmo, a título de ilustração. Assim, são apresentadas algumas definições de estudiosos sobre Auditoria:

Em geral, Auditoria é definida como "estudo e avaliação sistemáticos de transações, procedimentos, operações e demonstrações financeiras resultantes". Consiste em determinar o grau de observância dos critérios estabelecidos e emitir um parecer sobre o assunto.

"Auditoria é o exame de demonstrações e registros administrativos". O auditor observa a exatidão, integridade e autenticidade de tais demonstrações, registros e documentos (Arthur Holmes, em Auditing, principles and procedures, edição 1954).

"Auditoria é a técnica contábil do exame sistemático dos registros patrimoniais, para verificar-se se encontram dentro ou fora dos limites do fim aziendal, apresentando conclusões e críticas, mediante pesquisas, interpretações, orientações e pareceres, com o emprego, para tanto, de todos os meios necessários". (Professor Arthur Lopes de Sá, em Curso de Auditoria, Editora Atlas, 1969).

Outros estudiosos acrescentam que a Auditoria tem como escopo as seguintes tarefas. (William H. Bell e Ralph S. Johns, em Intervención e Fiscalización de Contabilidades - Edição 1962):

- a verificação geral das contas para determinar a posição financeira da empresa, e bem assim, o resultado das operações e a probidade dos administradores, com o fim de comunicar aos

acionistas e a outros interessados os resultados desses exames;

- a verificação da prestação de conta de um patrimônio, e se os negócios foram convenientemente administrados;
- a verificação de lucros ou prejuízos;
- a verificação dos custos envolvidos; e
- a verificação de fraudes, suas dimensões e maneiras de evitá-las.

## SEÇÃO I - TIPOS DE AUDITORIA

Os tipos de Auditoria existentes são vários. Cada tipo é diferenciado, segundo o ângulo pelo qual a atividade é encarada. Dos existentes, cabe explicitar os principais:

Auditorias Sintética e Analítica - São consideradas como as classes fundamentais de auditoria, segundo alguns autores.

A Auditoria Sintética - também chamada geral, ou financeira, ou, ainda, de balanço - preocupa-se da análise do balanço da organização e demais peças que o acompanham. Não se atém a exames detalhados dos registros contábeis, uma vez que visa, fundamentalmente, à comprovação de sua veracidade de maneira global. Está sujeita a riscos.

A Auditoria Analítica - ou detalhada - cuida da verificação de todos os lançamentos contábeis e dos documentos que lhes deram origem. Apresenta custo elevado; daí a razão de os resultados alcançados nem sempre serem compensadores. Esse tipo de auditoria veda a possibilidade de omissões. Disso decorre a necessidade de se implantar um eficiente sistema de controle interno, no qual o trabalho de um setor seja sempre confrontado com o de outros.

A auditoria, no âmbito da Administração Pública, pode ser

conceituada como o conjunto de técnicas e procedimentos aplicados ao exame dos sujeitos e objetos, tendo em vista determinadas finalidades, tais como: auditoria contábil; de programas; administrativa; e abrangente.<sup>2</sup>

A Auditoria Contábil - Fundamenta-se nos procedimentos expostos pela contabilidade analítica e na observância dos limites e diretrizes estabelecidas por legislação específica, compreendendo, entre outros, os seguintes aspectos:

- exame da prestação ou tomada de contas;
- exame da documentação instrutiva ou comprobatória dos atos e fatos contábeis/administrativos;
- análise das demonstrações financeiras e notas explicativas;
- verificação da existência física de bens e outros valores;
- verificação da eficiência dos sistemas de controle, administrativo e contábil; e
- análise dos contratos e convênios, quanto à legalidade ou aos padrões estabelecidos.

Auditoria de Programas - Objetiva acompanhar e fiscalizar a execução de projetos governamentais, bem como a aplicação de recursos descentralizados, compreendendo, entre outros, os seguintes pontos:

- análise da realização físico-financeira, em face dos objetivos e metas estabelecidos;
- avaliação dos resultados alcançados pelo gestor, inclusive, no que tange à eficiência gerencial;
- análise dos demonstrativos e dos relatórios de acom-

-----  
<sup>2</sup>  
Conceitos constantes da Instrução Normativa nº 19, de 30 de novembro de 1987, da Secretaria do Tesouro Nacional (STN).



panhamento produzidos com vistas à avaliação dos resultados alcançados;

- verificação da elegibilidade dos gastos realizados, sua contabilização e documentação instrutiva e comprobatória; e

- análise da adequação dos instrumentos de gestão (contratos, convênios, ajustes, etc...) para a consecução dos planos, programas, projetos e atividades desenvolvidas pelo gestor.

Auditoria Administrativa - Objetiva avaliar, em conjunto com outros órgãos especializados da Administração Pública Federal, a eficiência e a racionalidade da gestão, da organização dos métodos de trabalho e dos sistemas administrativos e de controle adotados.

Auditoria Abrangente - Objetiva avaliar se os recursos financeiros humanos e materiais estão sendo geridos com a devida eficiência, eficácia, economia e efetividade, bem como, se as relações de responsabilidade pela prestação de contas estão sendo satisfeitas.

Auditorias de Sistemas - também denominadas auditorias de processamento de dados - são aquelas que compreendem o estudo e análise de um ambiente ou serviço de processamento de dados, com vistas à identificação e avaliação dos possíveis riscos a que estão ou possam vir estar submetidos, bem como à indicação das ações recomendadas - correções, medidas de segurança (segurança física, segurança lógica e segurança das comunicações), e de controle, etc - destinadas a reduzir a ocorrência de tais riscos.

Auditorias Operacionais - são auditorias externas desenvolvidas, modernamente, por empresas de grande porte. São destinadas a analisar, com profundidade, todos os aspectos relacionados com a operacionalidade da empresa.

Auditorias Sistemática, Assistemática e Especial - As atividades de auditoria na Marinha se processam de três maneiras a seguir explicitadas.

A Auditoria Sistemática ou de Tomada de Contas é desenvolvida essencialmente junto ao órgão de contabilidade analítica (Diretoria de Finanças da Marinha, no caso da MB), e compreende o exame técnico-contábil da tomada de contas e o confronto da documentação comprobatória das operações realizadas pelas OM gestoras. Realiza-se, em decorrência do contido no Art. 81 do Decreto-Lei nº 200/67, que determina:

"Todo Ordenador de Despesa ficará sujeito à tomada de contas realizada pelo órgão de contabilidade e verificada pelo órgão de auditoria interna, antes de ser encaminhada ao Tribunal de Contas da União".

Pode-se afirmar que a atividade de Auditoria Sistemática, de forma abrangente e com extrema credibilidade, no Brasil, data de poucos anos.

A Auditoria Assistemática ou Programada tem caráter não periódico e visa ao exame físico de bens e valores e à fiscalização financeira, orçamentária e contábil, bem como ao fiel cumprimento das leis e regulamentos pertinentes, devendo considerar os custos dos serviços, evidenciados pelos resultados da gestão. É realizada nas próprias OM. Presta o indispensável assessoramento às OM para o aprimoramento do controle interno. Possibilita, em face do confronto com a documentação existente, ajustamentos ou correções que se tornarem necessários dentro do próprio exercício a que se referem as contas, desde que não tenha sido evidenciado dolo ou má fé. Verifica, ainda, a fiel observância dos planos, programas e projetos pertinentes, ficando definitivamente evidenciado o resultado real da gestão.

Para uma avaliação precisa da importância das atividades

resultantes da Auditoria Assistemática são discriminadas a seguir, com maior clareza, as suas principais finalidades:

- Assessorar as OM, em relação ao aprimoramento do seu controle interno;

- efetuar a verificação física dos bens e valores e a fiscalização financeira, orçamentária e contábil dos recursos aplicados;

- possibilitar os aspectos ou as correções necessárias, em face do confronto com a documentação existente, ainda, no próprio exercício financeiro, exceto nos casos de dolo ou má fé;

- examinar a execução dos projetos e contratos; e

- verificar o fiel cumprimento da legislação pertinente às diversas áreas de atuação do SAMA (Execução Financeira, Licitação, Pessoal Civil, Pessoal Militar, Material, Gestões Especiais, Projetos, Sistemas Operacionais, entre outras).

Essas Auditorias têm, ainda, como objetivos específicos com relação à fiscalização:

- servir de instrumento para o controle da execução orçamentária;

- examinar os atos da gestão, através de auditorias de tomada e prestações de contas; e

- orientar as atividades de controle interno das OM e Órgãos vinculados ao Ministério da Marinha.

Apresentam, também, objetivos bem nítidos em relação ao assessoramento:

- promover o desenvolvimento individual e profissional dos supervisionados e soluções para os problemas da OM;

- consolidar normas de auditoria; e

- contribuir para o aprimoramento dos Sistemas de Contabilidade e de Administração Financeira.

Auditoria Especial é de objetivo específico e compreende



diligências, sindicâncias, levantamento e verificação de índices ou comprovação de irregularidades, além de orientação de normas e rotinas de serviços e outras tarefas pertinentes ao sistema.

Auditorias Externa e Interna - A Auditoria externa, também chamada independente, é aquela exercida por profissionais estranhos à organização, com a finalidade precípua de assegurar aos investidores e acionistas a fidelidade das demonstrações contábeis que lhe são apresentadas.

Auditoria Interna é realizada por elementos da própria organização, destinando-se a auxiliar a alta cúpula no desempenho de suas atribuições por meio de análises, apreciações e recomendações acerca das atividades e setores examinados. Ela constitui um sistema administrativo voltado para a avaliação da eficiência e da eficácia do sistema de controle interno da organização.

Em que pese, ambas as auditorias terem o mesmo objetivo básico - a salvaguarda das atividades da empresa - elas têm características distintas, dentre outras, nos aspectos relacionados com as pessoas que as realizam, com o destino das informações obtidas, com os documentos examinados, e com a profundidade das análises efetuadas.

## SEÇÃO II - PRINCIPAIS TRABALHOS DESENVOLVIDOS NA MB

As atividades de auditoria desenvolvidas pela Marinha concentram-se, basicamente, nas Auditorias Sistemáticas periodicamente programadas sobre os processos de tomadas de contas das OM integrantes da Execução Financeira da MB. Também, a partir de 1979, são realizadas Auditorias Assistemáticas que são previamente programadas junto às OM. Ambas, inegavelmente, prestam o indispensável assessoramento às Unidades no aprimo-

ramento do controle interno. Embora de forma esporádica, são também realizadas Auditorias Especiais com objetivos bem específicos, conforme anteriormente discriminados. Nessas modalidades, depreende-se que as atividades na MB são desenvolvidas, praticamente, no campo da Auditoria Contábil.

Pelas informações obtidas de Relatórios, além das auditorias sistemáticas em processos de tomadas de conta organizados pela DFM, muitas outras são realizadas pelo Serviço de Auditoria da Marinha em convênios e gestões especiais. Levando em conta os dados fornecidos pelo Relatório Anual do Serviço de Auditoria da Marinha, relativo a 1988, além das auditorias sistemáticas, foram realizadas verificações em convênios e gestões especiais a saber: Caixa de Construção de Casas para o Pessoal do Ministério da Marinha (CCCPMM); Diretoria de Finanças da Marinha (DFM-Sistema); Serviço de Reembolsáveis da Marinha; Fundo Naval; EMGEPRON; Fundo de Desenvolvimento de Ensino Profissional Marítimo; além de convênios da FINEP com o IPqM; da SUDEP com o IPqM e do FUNDEM com o IEAPM. São também auditados os processos de tomadas de contas relativos à Comissão Naval Brasileira em Washington (CNBW) e Comissão Naval Brasileira na Europa (CBNE).

Assim, em decorrência das auditorias sistemáticas ou das assistemáticas realizadas pelo SAMA, uma série imensa de recomendações tem sido feita às OM, visando ao cumprimento e ao bom andamento do serviço; disso resultando, sem sombra de dúvida, significativa economia de gastos e maior segurança para os administradores.

Com a força de trabalho disponível, o SAMA, até 1987, levava um espaço de tempo considerável, cerca de 40 meses, aproximadamente, para realizar uma auditoria assistemática completa, examinando todas as áreas de seu interesse. A partir daí, para minimizar os problemas que poderiam surgir junto às

OM, em face de irregularidades ou impropriedades praticadas por agentes responsáveis, sem aumentar consideravelmente o número de auditores, o SAMA iniciou um processo novo que consiste em dividir as OM em três grandes grupos a saber: OM críticas para o SAMA; OM consideradas normais; e OM com menor importância. O primeiro grupo inclui as grandes OM, como o AMRJ, O Comando do 1º Distrito naval, as Bases Navais, o Depósito de Subsistência da Marinha no Rio de Janeiro e outras; o segundo grupo inclui as OM de porte médio; e o terceiro considera as pequenas OM que têm reduzido movimento e, portanto, podem ser auditadas a cada 40 meses sem maiores problemas.

Além da iniciativa antes explicitada, o SAMA, fora de qualquer programação, vem incluindo em seus programas de auditorias assistemáticas, várias organizações, por solicitação direta de seus Diretores e/ou Comandantes.

Paralelamente a essas iniciativas, o SAMA tem dinamizado, consideravelmente, todas as suas atividades, e está estimulando auditorias simultâneas nas OM, como forma de agilizar as suas ações.

Na realização das Auditorias Sistemáticas e Assistemáticas, são utilizados os Processos de Tomadas de Contas (PTC) que são anuais, organizados pela Diretoria de Finanças da Marinha (DFM) e, que se relacionam com todos aqueles que movimentam recursos da União, empenharam despesas, ordenaram ou efetuaram pagamentos, utilizaram, arrecadaram ou guardaram dinheiro público, valor ou estoques.

Após examinar minuciosamente os PTC, os quais são constituídos de vários documentos, o SAMA anexa ao processo um Relatório e um Certificado de Auditoria, relatando a situação das contas dos responsáveis, para julgamento do Tribunal de Contas de União (TCU).



Cabe esclarecer que o SAMA só examina os documentos que constituem o PTC, uma vez que a documentação comprobatória e as licitações realizadas já foram analisadas, por amostragem, diretamente nas OM, ou pela Divisão de Auditoria Sistemática, através da documentação enviada pela DFM.

É oportuno enfatizar que, apesar das formalidades seguidas e dos cuidados tomados pelo SAMA em todos os trabalhos de auditoria desenvolvidos na MB, ele não tem autoridade legal para mandar corrigir falhas por ventura detectadas. Limita-se, apenas, a constatar, se determinada norma foi ou não cumprida. Em seguida, relata ao Ordenador de Despesa e ao Comandante Superior as constatações observadas. No entanto, uma vez alertada a OM para a necessidade de correção das falhas detectadas, o SAMA poderá condicionar a emissão do Certificado de Auditoria Pleno ao atendimento da exigência apontada. Este é o único instrumento de que dispõe para exercer suas atribuições em defesa do Erário.

Outro inconveniente nos trabalhos de auditoria realizados pelo SAMA é que as falhas e omissões mais comuns encontradas nas comprovações das OM da MB, no exame de auditoria sistemática, em sua totalidade, não têm condições de serem sanadas, pois, elas ocorreram no exercício anterior. Com isso, só poderão normalmente ser evitadas no exercício seguinte. Muitas vezes, por desconhecimento, o administrador volta repeti-las. Assim, torna-se indispensável um assessoramento, através do qual será mostrada a falha ignorada, o modo como corrigi-la e, ao mesmo tempo, proporcionada oportunidade para elucidação de dúvidas. Isso, na verdade, só pode ser conseguido através da auditoria assistemática, que possibilita a correção de erros e omissões, bem como os ajustamentos necessários dentro do próprio exercício. Essa é então a principal finalidade da auditoria assistemática, levando-se em conta que um dos objetivos

básicos da Auditoria é: "prestar assessoramento aos órgãos auditados, visando uma maior eficiência do controle interno"; e uma das finalidades do SAMA é: "assessorar e orientar as OM da Marinha quanto aos assuntos referentes à Auditoria".

### SEÇÃO III - PRINCIPAIS TRABALHOS A SEREM DESENVOLVIDOS NA MB

Não se pode deixar de reconhecer que o Serviço de Auditoria da Marinha (SAMA), como Órgão do Controle Interno, vem cumprindo a missão para a qual foi criado. Inegavelmente, o SAMA ensejou condições consideradas indispensáveis para assegurar a eficácia do Controle Externo e a regularidade da receita e da despesa, no exame minucioso de inúmeros processos de tomada de contas e na emissão dos correspondentes pareceres de auditoria. No entanto, com relação à avaliação dos resultados alcançados pelos administradores, no âmbito da MB, nenhuma atribuição lhe foi dada nesse sentido. Parece razoável admitir-se que, pouco adianta, em termos de desenvolvimento das atividades da MB, verificar se o administrador cumpriu a legislação a que está sujeito se, concomitantemente, não forem verificados, também, os resultados efetivamente alcançados.

Independentemente de ser mandatária a necessidade da avaliação dos resultados alcançados, parece aceitável que se o SAMA realizasse tal atribuição, teria ele uma dimensão maior no assessoramento aos altos escalões da Administração Naval.

Nesse contexto, não se constitui novidade a idéia de que o SAMA deva desenvolver, no menor espaço de tempo possível e, em larga escala, a auditoria "in loco", para que possa cada vez mais conhecer os órgãos da MB e acompanhar "pari passu" a execução financeira e orçamentária da MB.

Além das atividades rotineiras já explicitadas na seção anterior deste trabalho, o SAMA vem adotando medidas que entendemos devam ser intensificadas e que estão ligadas à

realização das seguintes atividades:

Auditorias Abrangentes, estimulando as inspeções simultâneas;

Auditorias de Programas, em que se procede ao acompanhamento físico e financeiro dos Projetos;

Auditorias Administrativas, que visam ao exame da economicidade, eficiência e eficácia; e

Auditorias de Sistemas.

Não se trata propriamente de descrever os trabalhos a serem desenvolvidos pelo SAMA com relação aos campos das auditorias antes discriminadas. Na verdade, em sua totalidade, tais atividades já são executadas, embora de forma incipiente. Há necessidade, no entanto, de analisar alguns desses tópicos, dando-lhes o grau de importância, que eles realmente merecem.

Quanto às auditorias de programas, que se baseiam: no acompanhamento físico e financeiro dos programas de trabalho e do orçamento; na identificação do resultado segundo o Projeto de Investimento e Projeto de Atividade Não Padronizado considerado relevante para a MB<sup>3</sup>; na adequada propriedade do produto parcial ou final obtido em face de especificação determinada; na avaliação dos resultados pelos administradores; na execução dos contratos, convênios e outros acordos bilaterais; e na fluidez da receita e da despesa, pode-se afirmar que, pelos dados disponíveis pesquisados, essas auditorias quase não têm sido realizadas. Caso fossem desenvolvidos trabalhos mais frequentes e profundos pelo SAMA nessa direção, os resultados das avaliações dos grandes projetos da MB, mormente os de investimentos, apresentados em reuniões do Conselho Financeiro e Administrativo da Marinha (COFAMAR), poderiam se

-----  
<sup>3</sup>  
Classificação de Projetos instituída, no âmbito da MB, para fim de acompanhamento físico-financeiro-ADMINISMARINST nº 2201, de 21/03/88.



constituir elementos valiosos para as tomadas de decisão no alto escalão da MB.

Por outro lado, o SAMA, só há bem pouco tempo, iniciou trabalhos voltados para as auditorias de sistemas. Tais auditorias são de real importância para a MB, haja vista que, praticamente, todas as atividades de apoio estão alicerçadas em sistemas de processamentos de dados. Para criar condições favoráveis nesse campo, o SAMA foi buscar auxílio de especialistas em análise de sistemas lotados na Diretoria de Informática da Marinha (DInfM).

Segundo estudiosos do assunto, a atuação adequada da auditoria na área de informática requer treinamento especializado e tempo de manutenção dos profissionais nesta nova fronteira. Constitui-se em mera ilusão o sentimento daqueles que consideram o conhecimento de técnicas de programação e/ou análise de sistemas requisito suficiente para a atuação do auditor; não basta contratar um profissional da área de informática ou dar treinamento equivalente aos auditores para formar uma equipe de auditoria de sistemas eficaz. Daí, pode-se inferir que a melhor maneira de auditar sistemas é ter uma equipe de auditores internos especializada em processamento de dados.

Nesse contexto, parece válido considerar que, para o SAMA desenvolver seus trabalhos, na área de análise de sistemas, deverá criar em sua própria estrutura uma equipe específica voltada para a auditoria de sistemas. Outros aspectos relacionados a esse tipo de auditoria são analisados posteriormente na parte referente às Principais Dificuldades do SAMA (Seção II do Capítulo 3) do presente trabalho.

Na verdade, analisando-se as atividades de auditoria em relação ao tempo, pode-se constatar que elas são desenvolvidas a priori, concomitantemente, e a posteriori. No momento, na MB, praticamente, nada se faz a priori, pouca coisa é feita em

concomitância, sendo desenvolvida uma forte ação somente a posteriori. O ideal seria que todas as atividades de auditoria fossem desenvolvidas prévia e concomitantemente, o que não ocorre.

Sob outro enfoque, se analisarmos a auditoria no espaço, poderemos ter a sua atuação em quatro níveis: o de Execução (OM); Orientação Técnica (Diretorias Especializadas); Orientação Setorial (Diretorias Gerais); e Ministro da Marinha. É evidente, neste caso, a atuação acentuada da auditoria a nível de execução, e praticamente nada a nível de MM.

Sem mencionar fatos ocorridos, convém ressaltar que é de extrema necessidade a inclusão de pessoas com conhecimentos de auditoria em Grupos de Trabalho, Comissões ou Órgãos Colegiados que estudam ou que venham a estudar, na MB, temas relacionados com a Administração Financeira, Contabilidade, Orçamentos e Auditoria propriamente dita.

Seria conveniente, também, a utilização, no futuro, de "pacotes de auditoria" que, permitam a realização de auditoria sem o comparecimento do auditor. Tais pacotes são específicos para cada área a ser auditada e serão muito úteis para eventuais auditorias que poderão ser desenvolvidas no Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) implantado pelo Governo Federal.

## CAPÍTULO 3

### CAMPO DE ATUAÇÃO DA AUDITORIA NA MB

#### SEÇÃO I - O SERVIÇO DE AUDITORIA

De uma maneira geral, dentro do campo de atuação da auditoria existem dois grandes ramos que estão igualmente divididos em atividades bem distintas a saber:

- auditoria desenvolvida na iniciativa privada em decorrência de dispositivos legais contidos na Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas). Aqui, a auditoria interna é desenvolvida por funcionários contratados pela Administração para esse fim. A auditoria externa é exercida por auditores independentes ou empresas de auditoria registradas na Comissão de Valores Mobiliários; e

- auditoria levada a efeito na área governamental advinda de exigências do Decreto-Lei nº 200/67 (Reforma Administrativa) e na Constituição Federal. Neste caso, a auditoria interna está sob a responsabilidade do Poder Executivo, cuja execução cabe a cada Ministério, civil ou militar, que dispõe de um Departamento ou setor de auditoria específico. Já a auditoria externa está sob a responsabilidade do Congresso Nacional, auxiliado pelo Tribunal de Contas da União (TCU).

Nesse contexto, o Serviço de Auditoria da Marinha (SAMA) foi criado pelo Decreto nº 74.044, de maio de 1974. A sua existência está, portanto, intimamente ligada a uma exigência constitucional.

Sua missão está assim definida:

- coordenar e orientar os assuntos de auditoria do Ministério da Marinha;
- executar as atividades de auditoria do Ministério da Marinha, de acordo com o previsto na legislação em vigor;



- assessorar os órgãos auditados, em assuntos pertinentes à sua esfera de atuação; e

- elaborar Relatórios e exarar Certidões de Auditoria, relativos aos Processos de Tomada de Contas, para posterior remessa ao Tribunal de Contas da União, a fim de contribuir para o aprimoramento do Controle Interno do Ministério da Marinha.

Para o desempenho das atribuições previstas para o SAMA, era preciso que a Marinha dispusesse de uma estrutura sistêmica que incluísse as atividades de auditoria, considerada como última fase do Controle Interno. Assim, o SAMA está inserido em um conjunto constituído de órgãos, processos e recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros, interligados e interdependentes, estruturados com a finalidade de assessorar a eficácia dos controles internos e externos, a regularidade da realização da receita e da despesa e o devido suporte ao exercício pleno da supervisão ministerial.

O sistema de Auditoria da Marinha (SAudM) tem a sua estrutura e compreende os seguintes órgãos:

- a) o Estado-Maior da Armada (EMA) com a Supervisão Geral;
- b) a Secretaria-Geral da Marinha (SGM) com a Supervisão Técnica e Gerencial e atribuições do Órgão Central; e
- c) o SAMA, a quem cabe a Direção Técnica e Gerencial, bem como a Execução do Sistema.

Cabe ressaltar, que em caráter de excepcionalidade e, devidamente autorizada pela SGM, a atribuição de execução de auditorias externas poderá ser delegada a empresas privadas cadastradas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), sob o acompanhamento e fiscalização do SAMA.

Num sentido bem amplo, a auditoria atua nos campos:

- a) do sistema contábil;
- b) da documentação comprobatória;

c) do inventário físico dos bens adquiridos e dos valores em depósitos; e

d) dos sistemas orçamentário, financeiro e operativo.

Dentro do Sistema de Controle Interno, a auditoria visa a alcançar, basicamente, os seguintes objetivos:

- averiguar a execução dos contratos, o surgimento e a extinção de direitos e obrigações, quanto à observância das disposições legais;

- observar a probidade na guarda e aplicação de dinheiro, valores e outros bens da União ou a ela confiados;

- verificar a eficiência e exatidão dos Contratos contábeis, orçamentários e operativos, examinando, ainda, se o registro da execução dos programas obedece às disposições legais e às normas de contabilidade estabelecidas para o Serviço Público Federal;

- examinar as Tomadas de Contas dos Ordenadores de Despesas, agentes recebedores, tesoureiros ou pagadores e responsáveis por estoques;

- prestar assessoramento aos órgãos auditados, visando à eficiência dos contratos internos, de modo a se obter a racionalização progressiva dos projetos em execução;

- criar condições indispensáveis para assegurar a eficácia do controle externo; e

- relatar e certificar os processos de tomada de contas, antes de serem eles submetidos ao Ministro de Estado, para envio ao Tribunal de Contas da União (TCU).

## SEÇÃO II - PRINCIPAIS DIFICULDADES

As dificuldades sempre estão presentes em todas as atividades normais da MB; na auditoria, isso não se constitui exceção. Pela natureza das atribuições afetas ao SAMA, constata-se que ele não tem poder de coerção, portanto, não atua com

firmeza sobre as OM para a correção de irregularidades detectadas.

Para o melhor desempenho de suas atividades, o SAMA está sempre se preocupando com o aprimoramento da capacitação técnica do pessoal civil e militar da Marinha, envolvido nos trabalhos a ele afetos.

Cabe ressaltar que, até bem pouco tempo, o desempenho de tarefas de auditorias somente podia ser cometido, em face de dispositivo legal, a contadores devidamente registrados no Conselho Regional de Contabilidade, sendo exigidas, ainda, especialização, conduta ilibada e experiência. No momento, isso não vem sendo exigido, já se encontrando em plena atividade de auditoria, profissionais de categorias diversas a de contador, com razoável desempenho.

Para contornar as dificuldades com relação a pessoal, foi criado o Curso Especial de Auditoria de Finanças, em fins de 1981, destinado à preparação de oficiais e funcionários civis de nível superior e, mais recentemente o Curso Expedito de Auditoria e Finanças destinado a praças e funcionários de nível médio. Ambos os cursos conduzidos pelo Centro de Instrução e Adestramento Almirante Newton Braga (CIANB), contribuíram significativamente para alcançar aquele objetivo. Alguns problemas surgiram com esses cursos (não preenchimento das vagas e falta de conhecimentos de contabilidade), que poderão facilmente ser superados.

Mais recentemente, com a criação dos cargos de Analistas e Técnicos de Finanças e Controle, diretamente subordinados ao Ministério da Fazenda, cargos esses ocupados com a transformação de funcionários do controle interno de outros Ministérios, inclusive os dos Militares, ocorreu uma sensível melhora nos salários desses servidores.

No âmbito do SAMA, tal transposição foi estudada com a



finalidade de se levar ao conhecimento da Alta Administração Naval as preocupações detectadas, pois a centralização dos auditores em um só Ministério parece dar uma transparência indesejável a determinados programas em execução na MB.

Outra área em que o SAMA necessita aprofundar um pouco mais a sua atuação é a relativa à auditoria de sistemas, principalmente os computarizados. No momento, o que se faz é validar resultados e não processos, o que é totalmente insuficiente para a garantia dos dados processados. Os altos investimentos feitos na área do Processamento Eletrônico de Dados (PED) e a importância que a informação vem merecendo no processo de tomada de decisão justificam o emprego desse tipo de auditoria com maior intensidade.

Para alcançar esse objetivo, o SAMA precisa dispor de recursos humanos com conhecimentos suficientes de PED na auditoria interna, perfeitamente treinados para atuar no âmbito de sistemas computarizados. Em outras palavras, o SAMA necessita dispor de profissional apto a exercer a função de "Auditor de Sistemas".

Os sistemas de informações mecanizados exigem o estabelecimento de controles destinados a proteger os bens da União e assegurar uma boa aplicação dos recursos. Estes controles devem ser definidos através de um conjunto de medidas que visam a dar aos sistemas a confiança de que estão funcionando como previstos.

Ao desenvolver um sistema, o analista de processamento de dados preocupa-se em projetar os requisitos operacionais da aplicação sob análise. O auditor, por seu turno, tem como preocupação principal a avaliação da correção dos resultados do sistema, visualizando com o "sentimento do auditor" as possibilidades de deficiência de controle.

Assim, a união de analista e auditor, no desenvolvimento

de sistemas, levará, sem dúvida, a uma diminuição de problemas futuros.

Cabe ressaltar que, nos sistemas de informações, a fraude pode assumir aspectos de uma tecnologia bastante avançada e sofisticada, envolvendo a produção até de complexos "software", tornando-se sempre crescente e atuando com características próprias.

Para auditar sistemas, a preocupação deve ser verificar e revisar os processos (Auditoria Intra-Sistemas) ou verificar a eficiência e eficácia dos métodos operacionais do Centro de Processamento de Dados (CPD) (Auditoria Extra-Sistemas).

Desse modo, é necessário que a auditoria esteja presente nos desenvolvimentos de sistemas e nos meios computacionais, obtendo relatórios de exceção de situações pouco comuns, e auditando os procedimentos de manipulação de dados e/ou relatórios, bem como rotinas dos CPD.

Trata-se de uma tarefa que requer consideráveis recursos e, portanto, terá que ser implantada gradativamente, objetivando utilizar analistas de sistemas e auditores.

Um outro aspecto que pode ser apontado como dificuldade prende-se ao fato de que o controle exercido, através das prestações de contas e auditorias sistemáticas e/ou assistemáticas, é um controle a posteriori, de análise dos documentos, para a verificação de sua conformidade com a legislação pertinente. Os resultados seriam muito mais valiosos, se tal controle fosse prévio e/ou concomitante.

## CAPÍTULO 4

### UMA VISÃO PARA O FUTURO

Inegavelmente, as atribuições do SAMA não podem ficar restritas às auditorias conhecidas como Sistemáticas, Assistêmáticas e Especiais. O SAMA deve avançar muito mais, desenvolvendo, como já enfatizado anteriormente, a auditoria "in loco". Com isso, haverá naturalmente uma maior presença do SAMA nas OM.

Além disso, devem ser intensificadas as realizações de Auditorias Abrangentes, Auditorias de Programas e Auditorias Administrativas, todas já explicitadas no capítulo 2 do presente trabalho.

Para isso, há necessidade que novas atribuições sejam dadas ao SAMA para que este possa desenvolver, juntamente com os exames contábeis dos Processos de Tomada de Conta (PTC) e dos Processos de Prestação de Conta (PPC), os trabalhos de auditoria mais abrangentes, especialmente os realizados "in loco", que por certo serão solicitados pelos Órgãos de Direção Setorial.

Nos dias atuais, não se pode admitir como satisfatório o controle exclusivamente jurídico-contábil. Há necessidade que esse conhecimento corresponda a uma realidade física, pois, se isso não ocorre, o controle exercitado será sempre parcial e seus resultados não espelharão toda a verdade financeira e patrimonial.

Em decorrência do que foi antes exposto, parece válido defender a necessidade de se examinarem os documentos, os planos de trabalho e as especificações técnicas em contraste com a execução física, o que redundará em um novo controle efetivamente importante, eficiente e eficaz, capaz de conduzir à adoção do menor custo possível e à possibilidade de



avaliação dos resultados. Desse modo, poderá ser constatado pelo SAMA, que os recursos disponíveis serão realmente bem aplicados, em observância ao Plano de Ação da MB por exemplo.

Em uma análise mais rigorosa, não basta saber que os recursos foram aplicados de acordo com a lei e que os registros contábeis refletem os fenômenos da gestão. É absolutamente necessário saber se, além das observações legais e contábeis, os gastos foram realizados de acordo com os planos e programas da MB e se estes, ao serem estabelecidos, observaram os aspectos de oportunidade e objetividade em proveito da MB. O controle deve, pois, identificar Como, Quando, Quanto, Porque e Onde foram aplicados os recursos e quais os resultados alcançados. Para tanto, o SAMA deve intensificar os trabalhos de auditoria "in loco", e orientar a sua ação para a operacionalidade da MB, para que os processos submetidos ao seu exame representem a realidade dentro da Administração Naval.

Sob todos os aspectos, pode-se defender a total conveniência da ampliação do campo de atuação da auditoria da MB. As suas atividades rotineiras devem ser ampliadas, com ênfase no campo de auditoria de sistemas.

É preciso que, ao se desejar o atingimento dos propósitos básicos da auditoria, sejam revistos alguns pontos que poderiam também ser incrementados no desenvolvimento de suas atividades.

Não seria muito difícil, por exemplo, a utilização, durante as auditorias, de conhecimentos de Organização e Métodos (O&M), para identificar possíveis falhas na estrutura organizacional das OM. Do mesmo modo, poderiam ser implementados procedimentos que fossem capazes de indicar o desempenho (rendimento) das OM auditadas, em relação à atividade-fim. Tal prática poderia ser aplicada, com maior objetividade, às OM

voltadas para o apoio (Bases, Arsenal, Centro de Reparos, Estação Naval, etc).

Parece conveniente a idéia de que, durante as auditorias, seja realizada a análise dos problemas com base nas dificuldades próprias e naturais das OM, e da legislação atualizada pelo SAMA (Instruções Técnicas, Normas da STN, até mesmo Decretos e Leis), a fim de que, os problemas uma vez identificados sejam levados aos Órgãos Normativos (DAdM), DFM, etc).

Cômo iniciativa julgada de grande utilidade é a distribuição de Manuais de Orientação feita recentemente, abrangendo todas as áreas de interesse das OM e do SAMA.

Além das medidas a serem implementadas, que visam à ampliação do campo da Auditoria na MB, é indispensável que as suas atividades sejam cada vez mais aprimoradas em futuro próximo. Isso exige que, as informações obtidas sejam utilizadas racionalmente, e em benefício não só do Controle Interno, mas de toda a Instituição (Ministério da Marinha), contribuindo assim, para a tomada de decisão no nível mais elevado.

## CAPÍTULO 5

### A AUDITORIA NAS TOMADAS DE DECISÃO

As decisões nas empresas modernas, normalmente, não devem ser tomadas sem análise, avaliações e apreciações prévias por parte do setor de Auditoria da Instituição. Daí, é comum, nos dias atuais, tal atividade estar posicionada em nível de assessoramento de alto escalão e inteiramente, independente dos demais componentes de estrutura organizacional da empresa.

Para poder apontar possíveis sugestões de contribuição da Auditoria nas tomadas de decisão da MB, é necessário, antes de tudo, alinhar, mais uma vez, alguns pontos que caracterizam o auditor moderno. Em seguida, após considerar os traços gerais que norteiam a auditoria na MB, é que poderão ser apresentadas algumas das sugestões estudadas.

Sabemos que, modernamente, a informação constitui-se a matéria-prima para as decisões. Estas são, cada vez mais acertadas, se as informações fornecidas forem fidedignas e rápidas. Na empresa de nossos dias, a auditoria fundamenta-se, portanto, como não poderia deixar de ser, na informação contábil. Os registros representam o desaguadouro natural de tudo o que ocorre na empresa. O auditor interno, hoje, está voltado totalmente para o se poderia denominar "auditoria de decisão". Nesta, ele (auditor) exerce a sua crítica não só sobre os fatos passados, mas sobretudo no desenvolvimento do próprio processo decisório sobre atos que implicarão em fatos futuros. Assim, o auditor interno torna-se um interlocutor da alta Administração. Além disso, utiliza-se, primordialmente, das análises, avaliações e apreciações desenvolvidas ao longo de seus exames de auditoria, o que lhe dão um perfeito conhecimento das atividades da empresa. Sem dúvida, o grande desafio da moderna auditoria interna, é que partindo de uma base



financeiro-contábil, ela deve abarcar todo o universo empresarial.

Por outro lado, em que pese o reconhecimento dos valiosos serviços prestados à MB pelo SAMA, no aprimoramento do seu controle interno, não se pode deixar de afirmar que o tipo de informação obtido nas auditorias realizadas parece não ser adequado, no momento, para a sua utilização na fase de tomada de decisão pelo Ministro da Marinha nem pelo Almirantado.

-- Na realidade, no entendimento do autor deste trabalho, a auditoria na MB, nos dias atuais, deveria trilhar com maior intensidade os passos da empresa moderna. Ela deveria atuar mais efetivamente, utilizando, com maior objetividade, as informações fornecidas pelos vários sistemas já implantados. Poderia, talvez, até relegar a segundo plano, a preocupação em verificar se a legislação foi aplicada ou não. Deveria verificar, por exemplo, se os recursos utilizados em um dado setor, em um projeto específico, foram corretamente aplicados, levando em conta, o custo do investimento e sua utilidade para a MB.

Ao visualizar possíveis sugestões para que a auditoria, na MB, possa ser utilizada como fonte de informações úteis na tomada de decisão, não se pode deixar de ressaltar a necessidade de serem alterados os princípios básicos que norteiam as nossas preocupações com as auditorias atualmente desenvolvidas. Tais auditorias deveriam ser implementadas com novas características, procurando seguir os traços gerais discriminados, anteriormente, para a auditoria na empresa moderna. Ao mesmo tempo, haveria necessidade de se alterar o nível do SAMA. Tal alteração serviria para, além de posicionar melhor aquele órgão, dar-lhe normas específicas de atuação junto às OM a serem auditadas. Parece aceitável, sob o aspecto enfocado, o deslocamento das atribuições do SAMA para um órgão de

assessoria direta do Ministro da Marinha, podendo continuar com estrutura de OM (com Diretor etc).

Outras sugestões que merecem reflexões e estudos podem ser alinhadas a seguir e implementadas, em princípio, com a atual estrutura do SAMA, com ligeiras modificações:

a) as informações atuais fornecidas pelos sistemas computarizados já existentes poderiam ser avaliadas sob outros aspectos (montante aplicado, finalidade para a MB etc), além dos analisados durante as auditorias rotineiras. Para isso, haveria necessidade que tais informações fossem rápidas e fidedignas, além de adequadas ao momento e à conjuntura da Marinha;

b) a participação mais efetiva e ágil das atividades de Auditoria, no acompanhamento físico-financeiro do Plano de Ação, poderia contribuir, significativamente, para a correção de desvios na execução de projetos e, com isso, auxiliar o Ministro da Marinha na tomada de decisão, a nível de Conselho Financeiro e Administrativo da Marinha (COFAMAR);

c) a integração de todas as informações financeiro-contábeis de interesse da Alta Administração Naval, em um único órgão de planejamento de alto nível da MB (EMA, SGM), capaz de analisá-las com profundidade, inclusive, procurando detectar reflexos sobre o desenvolvimento de fatos futuros dentro da Instituição (Ministério da Marinha);

d) a análise prévia dos aspectos relacionados com a economicidade, desperdícios e reais vantagens para a MB, por parte do órgão de Auditoria, para todos os negócios que envolvam valores significativos. Tal procedimento contribuirá para uma adequada tomada de decisão, no mais alto nível da MB;

e

e) a participação mais atuante e abrangente da auditoria em todos os investimentos da MB, inclusive verificando, a

priori, as condições dos estaleiros e das prestadoras de serviços. Idêntica verificação deve ser feita nas prováveis transferências de recursos da MB para outros Órgãos Federais e Estaduais, decorrentes de assinatura de convênios.



## CAPÍTULO 6

### CONCLUSÕES

Inegavelmente, a Auditoria é um instrumento útil para a Administração. A análise da evolução das atividades de auditoria, no decorrer dos anos, permite considerá-la como uma técnica bastante avançada que visa, sobretudo, ao aprimoramento do desempenho da empresa, sem se descuidar da descoberta de possíveis fraudes ou de irregularidades.

É bom frisar que o propósito da auditoria moderna é aperfeiçoar os sistemas administrativos das empresas, e de assegurar aos acionistas principalmente, que as demonstrações financeiras apresentam, de fato, a realidade.

Além disso, cabe ressaltar que o campo da auditoria é bastante amplo, o que permite aos profissionais de todas as áreas, a utilização de suas técnicas que, ao longo dos séculos, foram se aperfeiçoando.

É dentro de uma moldura moderna, no campo da administração científica, que vamos colocar as atividades de auditoria da MB, motivação maior e preocupação constante do autor do presente trabalho, desde o início da pesquisa até o completo desenvolvimento do tema em estudo.

É forçoso reconhecer que as atividades de auditoria desenvolvidas pelo SAMA estão voltadas, basicamente, para o assessoramento e fiscalização. Por outro lado, é notório o desempenho daquele órgão em busca do aprimoramento do controle interno, no âmbito da MB. É de fundamental importância, também, o seu trabalho junto aos responsáveis pelos bens, valores e dinheiros, principalmente, os Ordenadores de Despesa. Em síntese, a auditoria pode ser considerada como instrumento próprio da MB, que tem a finalidade principal de tranquilizar a Administração Naval quanto à higidez, propriedade e exatidão

de contas da Marinha, na fase de apresentação destas ao TCU, ou ao Congresso Nacional. Além dos fatores favoráveis (mudanças ocorridas na legislação do controle interno e ampliação de sua área de jurisdição), o SAMA vem atuando dentro de uma verdadeira revolução na condução de todas as suas sistemáticas de trabalho; daí ter aumentado substancialmente o número de tarefas em desenvolvimento. Assim, é que aquela OM, através de um Programa de Atividades Especiais, vem propugnando por uma maior racionalização de procedimentos, simplificação e funcionalidade de suas operações. Daí, no meu entender, parece perfeitamente factível o aumento do campo de atuação da auditoria, que agora deve ser voltada para o assessoramento do alto escalão da Marinha, contribuindo, dessa forma, para a tomada de decisões.

Apesar de os aspectos antes abordados serem todos favoráveis as atividades desenvolvidas pelo SAMA, não podemos fugir da realidade. A auditoria na MB pode perfeitamente tomar outra direção. Esta em busca de uma nova filosofia que é, paralelamente, às atuais tarefas de assessorar e fiscalizar, contribuir com informações valiosas para a tomada de decisão de Alta Administração Naval

Os aspectos analisados no desenvolvimento do tema levam-nos a afirmar que, a auditoria atualmente exercida na MB não corresponde àquela desempenhada no nível de assessoramento adotado pelas grandes empresas. Pode-se até admitir que ela esteja atuando com bastante ímpeto e em diversas frentes. No entanto, parece que continua arraigada e limitada aos fortes instrumentos que regulam o controle interno (Instruções Normativas da STN), esquecendo-se, quase sempre, da principal tarefa que seria, nos dias atuais, de contribuir com seus relatórios para a tomada de decisão, no mais alto nível do Ministério da Marinha.

Por último, é bastante oportuna a afirmação feita pelo Secretário-Geral da Marinha, Almirante-de-Esquadra Henrique Octávio Aché Pillar, em conferência realizada na EGN, em 1988: "O atual estágio em que se encontra a auditoria na Marinha está consolidado. De agora em diante faz-se mister que o SAMA se prepare para atingir uma segunda etapa, qual seja, a de realizar uma auditoria mais ampla e abrangente, de modo que, paralelamente ao aspecto legal, os relatórios das auditorias espelhem, também, dados úteis para instruir a Alta Administração Naval em suas decisões".



## RELAÇÃO DE ENTREVISTAS REALIZADAS

1. CA (IM) JOFFRE GONÇALVES DE MAGALHÃES, Diretor do Serviço de Auditoria da Marinha, no Rio de Janeiro, em 27 de junho e 12 de julho de 1989.
2. CF (IM) SÉRGIO VALENTE DA SILVA, Chefe do Departamento Operacional de Auditoria da Marinha, no Rio de Janeiro, em 27 de junho de 1989.

## BIBLIOGRAFIA

1. ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. Auditoria - Um Curso Moderno e Completo. Rio de Janeiro, Ed. Saraiva, 1984. 2V.
2. AMENDOEIRA, Antônio Carlos. O perfil do auditor. Informativo CIANB, Rio de Janeiro, 02:9-12, nov. 1986.
3. ATTIE, William. Auditoria interna. São Paulo, Atlas, 1987.
4. BITTAR, Roberto. Auditoria de Sistemas: importância em uma sociedade informatizada / Apresentada ao 10º Congresso Brasileiro de Auditoria Interna, Curitiba, em 11/88.
5. BRAGA, Yoney. A origem, função, Corpo e Serviço da Intendência da Marinha com perspectivas. Revista Marítima Brasileira, Rio de Janeiro, 100 (7/9):45-73, jul.7 set. 1980.
6. BRANDÃO, Alonso Caldas. Contabilidade Pública. Rio de Janeiro, MABRI, 1968. 2V. 7. ed. rev.
7. BRASIL. Constituição. Constituição da República Federativa do Brasil de 5 de outubro de 1988.
8. Escola de Guerra Naval. EGN-215A - Guia para elaboração de teses e monografias. Rio de Janeiro, 1981.
9. ----. FI-219 - Guia para elaboração de referências bibliográficas. Rio de Janeiro, 1981.
10. ----. Escola de Guerra Naval. FI-220-A. Organização da Marinha do Brasil. Rio de Janeiro, 1987. Confidencial.
11. BRASIL. Leis, decretos, etc. Decreto nº 49.872 de 11 de janeiro de 1961. Diário Oficial, Brasília, 10 de fev. 1961. Aprova o Regulamento para a Inspeção-Geral da Marinha.
12. ----. Decreto nº 63 de 19 de outubro de 1961. Diário Oficial, Brasília, 20 out. 1961. Altera a redação dos Incisos I, II e III do art.6º do Regulamento para a Inspeção-Geral da Marinha, aprovado pelo Decreto nº 49.872 de 11 de janeiro de 1961 e alterado pelo Decreto nº 50.862 de 27 de junho de 1961.
13. ----. Decreto-Lei nº 199 de 25 de fevereiro de 1967. Diário Oficial, Brasília, 27 fev. 1967. Suplemento. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências
14. ----. Decreto nº 61.386 de 19 de setembro de 1967. Diário Oficial, Brasília, 20 set. 1967. Dispõe sobre a implantação dos Sistemas de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria; instala as Inspetorias-Gerais de Finanças, fixa suas estrutura e atribuições e dá outras providências.
15. ----. Decreto nº 62.860 de 18 de junho de 1968. Diário Oficial, Brasília, 20 jun. 1968. Estabelece a estrutura básica da organização do Ministério da Marinha.

16. BRASIL. Decreto no 67090 de 20 de agosto de 1970. Diário Oficial, Brasília, 21 ago. 1970. Estabelece normas de controle interno, fixa procedimentos de auditoria para o Serviço Público Federal e dá outras providências.
17. ----. Decreto no 74.044 de 10 de maio de 1974. Diário Oficial, Brasília, 13 mai. 1974. Cria o Serviço de Auditoria da Marinha e dá outras providências.
18. ----. Decreto no 75.138 de 23 de dezembro de 1974. Diário Oficial, Brasília, 24 dez. 1974. Altera a redação do art.1º do Decreto no 74.044 de 10 de maio de 1974 que criou o Serviço de Auditoria da Marinha.
19. ----. Decreto no 84.362 de 31 de dezembro de 1979. Diário Oficial, Brasília, 31 dez. 1979. Dispõe sobre a estrutura de controle interno aplicável a recursos de qualquer natureza, estabelece novos instrumentos de fiscalização e acompanhamento da despesa pública e dá outras providências.
20. ----. Decreto no 85.234 de 6 de outubro de 1980. Diário Oficial, Brasília, 8 de out. 1980. Aprova o Regulamento do Órgão Central e dos Órgãos Setoriais dos Sistemas de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria e dá outras providências.
21. ----. Decreto no 92.452 de 10 de março de 1986. Diário Oficial, Brasília, 11 de mar. 1986. Seção I, p. 3634-5 Cria, no Ministério da Fazenda, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), extingue a Secretaria Central de Controle Interno (SECIN) e dá outras providências.
22. ----. Decreto no 93.872 de 23 de dezembro de 1986. Diário Oficial, Brasília, 24 dez. 1986. Seção I, p. 19738-48. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências.
23. ----. Decreto no 93.874 de 23 de dezembro de 1986. Diário Oficial, Brasília, 24 de dez. 1986. Seção I, p. 19751-4 Dispõe sobre os Sistemas de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria, e de Programação Financeira, organiza o Controle Interno do Poder Executivo e dá outras providências.
24. ----. Decreto-lei no 200 de 25 de fevereiro de 1967. Diário Oficial, Brasília, 27 fev. 1967. p. 2276. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências.
25. ----. Decreto-lei no 900 de 29 de setembro de 1969. Diário Oficial, Brasília, 30 set. 1969. Altera disposições do Decreto-lei no 200 de 25 de fevereiro de 1967 e dá outras providências.
26. ----. Lei no 1658 de 4 de agosto de 1952. Diário Oficial, Rio de Janeiro, 8 ago. 1952. Dá nova organização administrativa ao Ministério da Marinha.



27. BRASIL. Lei no 4320 de 17 de março de 1964. Diário Oficial, Brasília, 23 mar. 1964. Seção I, pt. I, p.2745. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração de Controle de Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.
28. ----. Lei no 6404 de 15 de dezembro de 1976. Diário Oficial, Brasília, 17 dez. 1976. Suplemento. Dispõe sobre as sociedades por ações.
29. ----. Ministério da Fazenda. Inspetoria-Geral de Finanças. Portaria no 34 de 11 de maio de 1976. Manual de Auditoria.
30. ----. Ministério da Marinha. Diretoria de Administração da Marinha. ADMINISMARINST no 22-01, de 21 março de 1988. Acompanhamento Físico-Financeiro do Plano de Ação. Rio de Janeiro, 1988.
31. ----. Ministério da Marinha. Gabinete do Ministro da Marinha. Aviso no 2797 de 31 de dezembro de 1959 ao Estado-Maior da Armada. Aprovação do Regimento Interno para a Inspetoria-Geral da Marinha. Publicado no Bol. do M.M. no 2760.
32. ----. Aviso no 0744 de 26 de abril de 1966 ao Estado-Maior da Armada. Desativação da Inspetoria-Geral da Marinha. Publicado no Bol. do M.M. no 18766.
33. ----. Exposição do Motivos no 0075 de 29 de abril de 1974. Submete à apreciação da Presidência da República a criação do Serviço de Auditoria da Marinha (SAMA).
34. ----. Portaria no 0002 de 22 de janeiro de 1982. Cria o Curso Especial de Auditoria e Finanças (CESPAFI).
35. ----. Portaria no 0736 de 8 de maio de 1984. Aprova o Regulamento do Serviço de Auditoria da Marinha.
36. ----. Portaria no 0776 de 14 de maio de 1984. Aprova a Sistemática do Plano Diretor.
37. ----. Portaria no 0995 de 25 de novembro de 1988. Aprova a Política Básica da Marinha. Reservado.
38. ----. Secretaria do Planejamento da Presidência da República. Secretaria de Controle das Empresas Estatais. Instrução SEST no 02 de 5 de novembro de 1986. Expede instruções sobre auditoria interna nas entidades de que trata o Art. 1º do Decreto no 93.216/86, e dá outras providências. Brasília, D.F., 1986.
39. GILSON, Iberê. A auditoria: técnica a serviço do controle. Revista do Serviço Público, Brasília, 105(1):26-30, jan./abr. 1970.
40. GOMES, Gabriel Marinho Furtado. A alta administração e a auditoria interna / Apresentado ao 1º Simpósio Brasileiro de Auditoria Interna, Belo Horizonte, em 05/82.
41. INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, Rio de Janeiro. Cadernos da Auditoria. Rio de Janeiro.

42. JULIEN, Carlos Alberto de Almeida. Serviço de Auditoria da Marinha. Rio de Janeiro, EGN, 1979. Palestra proferida na EGN em 3 jul. 1979.
43. MAGALHÃES, Joffre Gonçalves de. A Auditoria na Marinha. Rio de Janeiro, EGN, 1988. Palestra proferida na EGN em 20 de maio de 1988.
44. MAGALHÃES, Joffre Gonçalves de. A Auditoria na Marinha. Rio de Janeiro, EGN 1989. Palestra proferida na EGN em 02 de junho de 1989.
45. MAUTZ, Robert Kuhn. Princípios de Auditoria. São Paulo, Ed. Atlas, 1975. 2v.
46. OLIVEIRA, Roberto Osório de. A Auditoria na Marinha. Rio de Janeiro, EGN, 1987. Palestra proferida na EGN em 14 mai. 1987.
47. OLIVEIRA, Roberto Osório de. O Serviço de Auditoria no Governo Federal e na MB. Revista Marítima Brasileira. Rio de Janeiro, 108 (7/9):57-66, jul/set; (10/12): 92-105, out/dez. 1988.
48. PARENTE, Fernando Antônio Frota. Auditoria de Sistemas Automatizados. Rio de Janeiro, PUC, 1978. Dissertação apresentada no Curso de Pós-Graduação de Informática.
49. PEREIRA, Raimundo Geraldo Aguiar. O Sistema de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria Federal. Rio de Janeiro, EGN, 1979. Conferência proferida na EGN em 25 jun. 1979.
50. REIS, Raul Moreira dos. O Sistema de auditoria da Marinha. Rio de Janeiro, EGN, 1981. Monografia apresentada no C-PEM, 1987.
51. REZENDE, Ney Riopardense. A implantação da atividade de auditoria no Ministério do Exército. Rio de Janeiro, ESG, 1971. Monografia apresentada no CEMCFA.
52. SA, A. Lopes de. Auditoria básica. Rio de Janeiro, Tecnoprint, 1981. p. 17-41.
53. ----. Curso de Auditoria. 5. ed. São Paulo, Atlas, 1978. v.1, p. 15-75.
54. ----. Dicionário de Contabilidade. 6. ed. São Paulo, Atlas, 1977. 3v.
55. SARAMAGO, Eldyr Damazio. A implantação da atividade de auditoria no Ministério da Marinha. Rio de Janeiro, ESG, 1971. Monografia apresentada no CEMCFA.
56. SILVA, Lino Martins da. Auditoria no serviço público (uma análise crítica). Informativo CIANB, Rio de Janeiro, 01 (01): 29-31, nov. 1985.
57. SKINNER & ANDERSON. Auditoria analítica. Rio de Janeiro, Livros Técnicos e Científicos, 1981.



58. SOUZA, Waldemar da Cunha e. A auditoria na Marinha. Revista Marítima Brasileira, Rio de Janeiro, 103 (1/3):59-68, jan./mar. 1983.
59. UHL, FRANZ. Auditoria interna. 2. ed. São Paulo, Atlas, 1982. p. 15-31.
60. VIEIRA, José Augusto. Modelo de Programa de Auditoria para Avaliação de Sistemas de Informação de Finanças da Marinha. Rio de Janeiro, IME, 1981. Dissertação apresentada no Curso de Pós-Graduação de Informática.





| ESTE LIVRO DEVE SER DEVOLVIDO NA ÚLTIMA DATA CARIMBADA |             |  |  |
|--------------------------------------------------------|-------------|--|--|
| 22 JUN 91                                              | 16 ABR 2002 |  |  |
| 30 JUN 91                                              | 15 ABR 2004 |  |  |
| 07 JUL                                                 |             |  |  |
| 07 JUL 91                                              |             |  |  |
| 23 JUL 91                                              |             |  |  |
| 24 JUL 88                                              |             |  |  |
| 15 ABR 1993                                            |             |  |  |
| 27 AGO 1993                                            |             |  |  |
| 27 SET 1994                                            |             |  |  |
| 07 OUT 1995                                            |             |  |  |
| 29 MAR 1997                                            |             |  |  |
| 04 SET 1998                                            |             |  |  |
| 12 APO 2000                                            |             |  |  |
| 16 ABR 2002                                            |             |  |  |



00051820002075

A Auditoria como instrumento uti  
5-C-71

**MINISTÉRIO DA MARINHA**  
**ESCOLA DE GUERRA NAVAL**  
**Biblioteca**

N.Cham. 5-C-71

Autor: Mollick, Hildebrando

Título: A auditoria como instrumento útil para a



86331

78983

Ex.1

Mollick, Hildebrando

A auditoria como instrumento u  
til para a administração

5-C-71

DEVOLVER NOME LEIT. (2075/90)

22 JUN 90

Ms LINA PIRES

30 JUN 90

Renovado e apresent.

17 JUL 90

renovado

17 JUL 90

renovado

23 JUL 91

CCMIBOMFIM 34

24 MAR 88

CMG(IM) MIRANDA ~~etc~~

15 ABR 1003

CMG(IM) JURE

27 AUG 1993

CF(IM) TENNYSON

27 SET 1996

CF(IM) MURKES

17 OUT 1995

CC(IM) GUEDES

29 MAR 1997

LEZHEVERRTA

DEVOLVER EM

NOME DO LEITOR

4 SET 1998

M. C. C. T. L. V. N. I. T. A.

19 ABR 2000 CC (T) VAMBERTO

16 ABR 2002 CC (T) BONGARTHER

15 ABR 2004 CC (T) BONGARTHER