

ESCOLA DE GUERRA NAVAL

CC (IM) CLAUDIO DE JESUS MONTEIRO DE BARROS

AUDITORIA CONTÍNUA:

Contribuições para a Auditoria de Acompanhamento do

Centro de Controle Interno da Marinha.

Rio de Janeiro

2020

CC (IM) CLAUDIO DE JESUS MONTEIRO DE BARROS

AUDITORIA CONTÍNUA:

Contribuições para a Auditoria de Acompanhamento do
Centro de Controle Interno da Marinha.

Dissertação apresentada à Escola de Guerra Naval, como requisito parcial para a conclusão do Curso de Estado-Maior para Oficiais Superiores.

Orientador: CMG (IM) Rodrigo Guimarães

Escola de Guerra Naval

Rio de Janeiro

2020

AGRADECIMENTOS

A Deus, pelo dom da vida, por ter me concedido saúde e força para superar as adversidades e por ter iluminado minha trajetória.

Aos meus pais Claudio e Sandra, pela base sólida formadora dos meus valores e pelo ombro amigo das horas difíceis. Obrigado pelo equilíbrio emocional compartilhado e amor dedicado. Minha gratidão eterna a vocês.

Aos meus irmãos Samuel e Fabio, pelas palavras de otimismo e apoio, que me encheram de entusiasmo para a produção dessa dissertação.

Aos meus filhos Claudio e Caio, pela compreensão nos momentos furtados do nosso convívio. Vocês me fazem entender o que é amor incondicional. Nós vencemos. Papai chegou. Amo vocês.

À Escola de Guerra Naval, por meio de sua direção, corpo docente e administração pelo cuidado dispensado ao longo de um ano tão cheio de desafios.

Ao Centro de Controle Interno da Marinha, por meio de sua direção, militares e servidores civis, pela grande contribuição ao entender a relevância dessa pesquisa e me apoiar no que foi necessário.

À turma C-EMOS 2020, pelo companheirismo diário, mesmo em momentos de ensino à distância. Juntos podemos superar quaisquer desafios que se apresentem.

Ao meu orientador CMG (IM) Rodrigo Cordeiro Guimarães e aos CMG (T) Henrique Mansur Anache, CF (IM) Sérgio Vieira Pires da Silva, CF (IM) Cícero Oliveira de Alencar e CF (RM1) Ohara Barbosa Nagashima, pelas precisas orientações, incentivos e, principalmente, conversas animadoras durante meus estudos.

Aos amigos da turma Almirante Maximiano, pela camaradagem e convivência harmoniosa. Os senhores são muito importantes em minhas conquistas profissionais.

Ao CT (T) André Augusto, pelo incansável apoio prestado. Que nossa amizade persista por muito tempo. Conte sempre comigo.

E enfim, a todos que direta ou indiretamente fizeram parte desse momento de descobertas e por terem se transformado em referências pessoais e profissionais que carregarei comigo por onde quer que eu vá.

“À medida que influenciam comportamentos e incentivos na vida real, as instituições forjam o sucesso ou fracasso dos países. O talento individual é importante em todos os níveis da sociedade, mas mesmo ele requer um arcabouço institucional para converter-se em força positiva.”

(ACEMOGLU; ROBINSON, 2012, p. 32)

RESUMO

O objetivo da pesquisa é evidenciar, por meio de estudo de caso, quais as diferenças nos resultados das Auditorias de Acompanhamento de pagamento de pessoal conduzidas pelo Centro de Controle Interno da Marinha (CCIMAR) em virtude do emprego da Auditoria Contínua com as Técnicas de Auditoria Auxiliada por Computadores (CAATT) na folha de pagamento do pessoal militar da Marinha do Brasil (MB). Usando o apoio dos conceitos de gestão, controle interno, auditoria interna, auditoria contínua e CAATT, foram comparados relatórios de Auditorias de Acompanhamento em cinco Organizações Militares (OM), em momentos distintos, antes e após o emprego da Auditoria Contínua pelo CCIMAR. Foram identificadas diversas contribuições trazidas pela nova sistemática, as quais foram confirmadas por meio de entrevista e questionário aplicados aos auditores do CCIMAR, das quais destacam-se completude na análise de dados, maior tempo para organização dos trabalhos dos auditores e melhores análises do ambiente e atividades de controle interno das OM auditadas. Ainda, verificou-se oportunidades de melhoria nos processos de Auditoria de Acompanhamento e de Auditoria Contínua.

Palavras-chave: Auditoria Contínua. Marinha do Brasil. Práticas de Auditoria. Controle Interno.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 -	Compilação dos resultados das perguntas n. 3, 4 e 5 do questionário do APÊNDICE B.....	67
Figura 2 -	Compilação dos resultados das perguntas n. 6, 7 e 8 do questionário do APÊNDICE B.....	68
Figura 3 -	Compilação dos resultados das perguntas n. 9, 10 e 11 do questionário do APÊNDICE B.....	69
Figura 4 -	Compilação dos resultados das perguntas n. 12, 13 e 15 do questionário do APÊNDICE B.....	70
Figura 5 -	Compilação dos resultados da pergunta n. 14 do questionário do APÊNDICE B.....	71
Figura 6 -	Valores pagos em 2018 (Orçamentos fiscal e da seguridade social - Lei nº 13.587/2018) vinculados ao Comando da Marinha.....	73
Figura 7 -	Valores pagos em 2019 (Orçamentos fiscal e da seguridade social - Lei nº 13.808/2019) vinculados ao Comando da Marinha.....	74
Figura 8 -	Organograma do Centro de Controle Interno da Marinha.....	75
Figura 9 -	Etapas do Processo de Auditoria.....	76
Quadro 1 -	Comparação das Auditorias.....	72

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AIG –	Auditoria Interna Governamental
CAATT –	<i>Computer-Assisted Audit Tools and Techniques</i>
CCIMAR –	Centro de Controle Interno da Marinha
CF –	Constituição Federal
CGU –	Controladoria-Geral da União
CISSET-MD –	Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa
COFAMAR –	Conselho Financeiro e Administrativo da Marinha
COSO –	<i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
DPMM –	Diretoria de Pessoal Militar da Marinha
INTOSAI –	<i>International Organization of Supreme Audit Institutions</i>
IQ-EX –	Informante Qualificado Extra-MB
IQ-MB –	Informante Qualificado da MB
IQ-P	Informante Qualificado Privilegiado
ISSAI –	<i>International Standards of Supreme Audit Institutions</i>
MAG –	Manual de Auditoria Governamental
MB –	Marinha do Brasil
NA –	Notas de Auditoria Contínua
OC –	Organização Centralizadora
OE –	Órgão de Execução do SISPAG
OM –	Organização Militar
OMC –	Organização Militar Centralizada
OP –	Órgão Pagador
PAA –	Plano Anual de Auditorias
PAINT –	Plano Anual de Auditoria Interna
PAPEM –	Pagadoria de Pessoal da Marinha
SGM –	Secretaria-Geral da Marinha
SIAPPES –	Sistema Automático de Pagamento de Pessoal
SISPAG –	Sistema de Pagamento
TCU –	Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	9
2	FUNDAMENTAÇÃO CONCEITUAL E TEÓRICA	15
2.1	Gestão, Controle e Administração Pública.....	15
2.2	Auditoria: principais conceitos.....	19
2.3	Auditoria Contínua: definições, técnicas e ferramentas.....	22
3	MARINHA DO BRASIL: PAGAMENTO DE PESSOAL MILITAR E AUDITORIA	28
3.1	Pagamento de pessoal militar na Marinha do Brasil.....	28
3.2	Auditoria na Marinha do Brasil.....	30
3.3	Auditoria de pagamento de pessoal militar na Marinha do Brasil.....	33
4	METODOLOGIA	37
4.1	Classificação, método e abordagem da pesquisa.....	37
4.2	Coleta e tratamento de dados.....	39
5	ESTUDO DE CASO: O CCIMAR E AS AUDITORIAS NO PAGAMENTO DO PESSOAL MILITAR DA MB	42
6	CONCLUSÃO	50
	REFERÊNCIAS	54
	APÊNDICES	61
	ANEXO	75

1 INTRODUÇÃO

Efetividade¹, transparência², qualidade³ e responsabilidade social⁴. Palavras que estão no dia a dia das entidades e que se empregadas com base em um planejamento tem a força de promover mudanças estruturais capazes de não só diferenciar, mas também de contribuir para a sobrevivência das organizações em tempos de competição exacerbada.

E a sobrevivência das organizações no longo prazo depende do grau de satisfação dos seus clientes. Particularmente, no setor público, a definição de cliente precisa ser ajustada. Favero (2010) classifica cada cidadão como cliente da empresa “Governo” e, no conjunto, essa massa exerce pressão suficiente para que a administração governamental se mova rumo à excelência, pois ao mesmo tempo em que são clientes, também são patrões.

O resultado dessa dualidade de funções do cidadão tem feito com que gestão seja uma temática de preocupação recorrente do setor público brasileiro. Para que a gestão possa alcançar os objetivos a que se propõe, ela precisa de recursos apropriados. Logo, ferramentas inicialmente desenvolvidas para as empresas, cujo foco majoritário está no lucro/retorno aos acionistas, têm sido adaptadas para que o aparato estatal possa acompanhar o nível de exigência da sociedade, promovendo seu bem-estar.

¹ Segundo o Tribunal de Contas da União (TCU), é a “relação entre os resultados alcançados e os objetivos que motivaram a atuação institucional, entre o impacto previsto e o impacto real de uma atividade”. (TCU, 2000, p. 15).

² Para Tristão (2002, p. 1), é a “democratização do acesso às informações, em contraposição ao sigilo das mesmas”.

³ Como conceito genérico, a presente pesquisa adota a perspectiva de Juran (1992, p. 9-10) ao relacionar qualidade com adequação ao uso, sendo uma conciliação das características do produto que atendam às necessidades dos clientes com a ausência de deficiências. Todavia, para o serviço público, mais precisa é a definição apresentada por Tironi *et al* (1991, p. 8): “é, antes de tudo, qualidade de um serviço sem distinção de ser prestado por instituição de caráter público ou privado; busca-se a otimização dos resultados pela aplicação de certa quantidade de recursos e esforços, incluída no resultado a ser otimizado, primordialmente a satisfação proporcionada ao consumidor, cliente ou usuário”.

⁴ Para Ashley *et al* (2005, p. 66-67), o conceito de responsabilidade social “atinge proporções que mesclam a ética nos negócios e a ética social. [...] Basicamente, consiste na explicitação de princípios e valores e na elaboração de indicadores que revelam o nível de relacionamento da empresa com seus públicos, levando em conta aspectos como a transparência na prestação de contas e de informação, a valorização dos interesses dos acionistas minoritários, o respeito à legislação e aos mecanismos de regulação setorial ou de mercado e, também, a capacidade de controle e diminuição de passivos ambientais, trabalhistas e mercadológicos”.

Nesse interim, para Ring e Perry (1985) há três principais motivos para a necessidade de adaptação das ferramentas empresariais para o setor público: a independência entre planejamento e execução, em especial entre os poderes; a volubilidade da política; e a resistência às mudanças, motivada principalmente pela cultura burocrática dos funcionários públicos. Mas há semelhanças entre os setores privado e público. Apenas para exemplificar, basta lembrar que as cinco primeiras palavras da introdução desta pesquisa são amplamente estudadas em ambos os setores.

Porém, a pressão exercida pela sociedade tem sido forte. O reaparelhamento estatal⁵, movimento iniciado na década de 1970, gradativamente mudou algumas concepções tradicionais. O viés da legalidade passou a ser acompanhado pela efetividade do desempenho. A responsabilização de gestores imprudentes, imperitos ou negligentes no trato dos recursos públicos também se tornou algo comum de se ver nas páginas dos jornais.

Nesse contexto de pressão social e de uso das melhores técnicas disponíveis (com as devidas adaptações), uma das funções do processo administrativo busca seu espaço indelével: o controle. Não se deve planejar sem um objetivo a ser alcançado, pois se a organização não sabe para onde deseja ir, todos os caminhos lhe servem. E após planejar, é preciso controlar, para que no mínimo haja uma comparação dos resultados alcançados com aqueles esperados. Da mesma forma, de nada adianta controlar o que não foi planejado. Assim, o controle interno faz parte das tarefas normais de qualquer administração (MEIRELLES, 2016; BOECHAT, 2018).

Logo, a ação de controlar gera a necessidade de se medir resultados. Para essa medição são necessários indicadores de desempenho, que devem ser elaborados pela própria organização. E testados. E corrigidos para serem reaplicados. Melhor ainda se essa medição ou

⁵ O *New Public Management* foi um processo de administração originado no final da década de 1970, na Inglaterra, no governo de Margaret Thatcher (1925-2013), devido à insatisfação da opinião pública inglesa com a qualidade dos serviços públicos (LYNN JR., 2005).

comparação puder ser feita por uma estrutura externa ao processo, mas ainda dentro da organização, que possa proceder uma avaliação imparcial, mas conheça intimamente as características do negócio. Assim surge a auditoria interna (TCU, 2000; LÉLIS, 2010).

Auditoria e controle caminham lado a lado. O controle é o ponto de referência para um trabalho de revisão. Portanto, não se deve confundir os dois conceitos. A auditoria busca garantir, com segurança razoável, a eficácia e a eficiência dos controles, por meio da supervisão, normatização, fiscalização e avaliação deles, e é o ponto mais alto do sistema de controle interno de uma organização (CREPALDI, 2011).

Interessante é que as novas formas de gestão passaram a exigir novas metodologias para controle e auditoria. A cobrança aos órgãos de auditoria e controle para que avaliassem a gestão das organizações de forma mais profunda e rotineira levou, inclusive, a mudanças na legislação, como por exemplo aquelas criadas em 2008, com o novo referencial⁶ do Tribunal de Contas da União (TCU) para a prestação de contas (TCU, 2008). Os anseios da sociedade precisam ser atendidos e o volume de informações solicitado pelo público em geral cresceu.

Para que as informações pudessem ser prestadas, os dados e as fontes desses dados precisavam ser trabalhados. Novas ferramentas foram disponibilizadas aos gestores e auditores. Assim, surgiram a Auditoria Contínua e as Ferramentas e Técnicas de Auditoria Auxiliada por Computadores⁷ (CAATT, do inglês *Computer-Assisted Audit Tools and Techniques*).

Rotineiramente, as Organizações Militares (OM) da Marinha do Brasil (MB) são auditadas pelo Centro de Controle Interno da Marinha (CCIMAR), conforme previsto nas normas da Secretaria-Geral da Marinha SGM-601⁸, a fim de que suas contas e seus processos

⁶ A Instrução Normativa n. 57/2008 do TCU estabeleceu substancial alteração na postura do TCU, que passou a priorizar conformidade e desempenho em suas avaliações e incluiu as Auditorias de Avaliação da Gestão.

⁷ A sigla vem do inglês e é conhecida como “*Computer Assisted Audit Tools and Techniques* (CAATT)” ou “*Computer Assisted Audit Techniques* (CAAT)”. Mas para alguns autores, há diferença entre os termos. O primeiro agrupa softwares utilizados para aprimorar a produtividade do auditor, softwares utilizados para extração e análise de dados e técnicas que agregam maior eficiência e eficácia aos procedimentos de auditoria. O segundo termo, “CAAT”, normalmente refere-se apenas às técnicas utilizadas. (ARRIAL, 2009). Para os fins desta pesquisa, adota-se CAATT.

⁸ A SGM-601 é a norma interna da Marinha do Brasil que trata de auditoria, análise e apresentação de contas.

sejam verificados quanto a diversos aspectos, em especial aqueles relacionados a legalidade, conformidade e desempenho.

Um dos principais processos/contas auditados é aquele que envolve a folha de pagamento de pessoal. O cuidado com a folha de pagamento de pessoal militar da MB reveste-se de especial importância, pelo volume financeiro envolvido e repercussão interna e externa em caso de impropriedades⁹ e irregularidades¹⁰.

Assim, na MB, o processo de adoção da Auditoria Contínua e das CAATT nas auditorias internas iniciou-se em 2016, como um projeto-piloto (ANACHE, 2017). Em consonância ao que foi apresentado, o presente trabalho foi buscar a formatação adotada pelo CCIMAR para auditar a folha de pagamento de pessoal militar da MB de forma contínua. O modelo escolhido foi desenvolvido pelo Departamento de Auditoria daquela unidade de controle interno e já possui três ciclos completos de avaliação (2017, 2018 e 2019).

Dessa maneira, o propósito da pesquisa é responder ao seguinte questionamento: quais as diferenças nos resultados das Auditorias de Acompanhamento de pagamento de pessoal em virtude do emprego da Auditoria Contínua com as CAATT na folha de pagamento do pessoal militar da MB? A suposição levantada é a de que houve uma melhoria na qualidade dos trabalhos, que pode ser medida pelas maiores quantidade, tipologia, variabilidade e profundidade das constatações, ao serem observados e comparados os relatórios das OM auditadas antes e depois do emprego da nova metodologia.

⁹ Segundo o TCU, são falhas de natureza formal de que não resulte dano ao erário, bem como aquela que tem o potencial para levar à inobservância dos princípios de administração pública, à infração de normas legais e regulamentares, à violação de cláusulas de convênios, contratos e outros ajustes, ao cometimento de abusos. Por exemplo, deficiências no controle interno (TCU, 2017).

¹⁰ Para o TCU, trata-se da omissão no dever de prestar contas; prática de ato de gestão ilegal, ilegítimo ou antieconômico, ou infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial; dano ao erário decorrente de ato de gestão ilegítimo ou antieconômico; desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos; descumprimento de determinação de que o responsável tenha tido ciência, feita em processo de tomada ou prestação de contas; violações aos princípios de administração pública (TCU, 2017).

Para atingir o propósito previsto, o trabalho se desenvolverá em seis capítulos. Após a introdução, serão apresentados, no segundo capítulo, os principais conceitos de gestão, controle interno, auditoria interna e a moderna metodologia da Auditoria Contínua e as CAATT. No capítulo seguinte, após tecer um panorama sobre a folha de pagamento de pessoal militar da MB e contextualizar a atividade de auditoria no CCIMAR, será descrita a técnica da Auditoria Contínua e das CAATT naquela unidade de controle interno.

No quarto capítulo, os aspectos metodológicos empregados na pesquisa receberão seu detalhamento. Na sequência, o capítulo cinco versa sobre o estudo de caso, no qual serão descritos e confrontados os relatórios de Auditoria de Acompanhamento do CCIMAR, antes e depois do emprego da Auditoria Contínua, permitindo identificar singularidades e similaridades, quantificando as evoluções, caso tenham ocorrido, com base em indicadores. Da comparação dos relatórios se construirá a análise, a qual tem a pretensão de responder à questão da pesquisa.

Ainda nesse capítulo, tem-se os resultados da pesquisa de campo, um diagnóstico apresentando o nível de conhecimento, percepção e satisfação dos atuais servidores e militares do CCIMAR a respeito da Auditoria Contínua. Foi realizada uma entrevista com o Encarregado da Divisão de Auditoria em Recursos Humanos daquela unidade de controle interno (APÊNDICE A). Também foi aplicado um questionário, detalhado no APÊNDICE B, em julho de 2020, cujo público alvo foi a equipe de auditores¹¹ do CCIMAR que trabalha com pagamento de pessoal e que à época possuía 14 componentes. Com isso, será apresentada uma informação geral da equipe, considerando a composição percentual das respostas, diagnosticando assim as possíveis contribuições da Auditoria Contínua, e robustecendo a análise comparativa dos relatórios (FIG. 1, 2, 3, 4 e 5. APÊNDICE C).

¹¹ O resultado de uma auditoria depende do time de auditores. A equipe é quem define como a auditoria será executada e como os resultados serão transcritos em relatório e levados à alta administração da entidade auditada. A escolha do líder da equipe e as competências dos membros são fundamentais para o êxito da auditoria (PICKETT, 2004).

Por fim, no sexto capítulo, serão apresentadas as conclusões, contendo o desfecho do estudo com base nos argumentos vistos nos capítulos anteriores. Adicionalmente, serão indicadas possíveis linhas de pesquisa futuras sobre o tema que não puderam ser aprofundadas, bem como implicações do estudo para a MB. Adiante, na fundamentação conceitual e teórica, serão apresentados os principais conceitos teóricos de interesse da pesquisa.

2 FUNDAMENTAÇÃO CONCEITUAL E TEÓRICA

Neste capítulo será apresentada a fundamentação teórica do presente trabalho, no qual serão tratadas as definições de gestão, controle e administração pública, para depois expor as de auditoria e as CAATT. O entendimento dos conceitos servirá para melhor compreender as comparações dos resultados das auditorias da folha de pagamento de pessoal da Marinha do Brasil, antes e após o emprego da referida ferramenta, buscando identificar as similaridades e singularidades desses resultados.

2.1 Gestão, Controle e Administração Pública

O mundo é volátil, incerto, complexo e ambíguo (VUCA). O conceito, surgido no *U.S. Army War College* nos anos 1990, buscou explicar um contexto global pós Guerra Fria (1947-1991) e ainda se encontra muito atual. As novas formas de interação social, o avanço tecnológico e a dependência desse avanço, as alterações nas noções de tempo, espaço e realidade são exemplos da constante resignificação de conceitos da sociedade (MACK; KHARE, 2016).

Nesse sentido, as reformulações das organizações também são esperadas. Em vasto espectro, a gestão, que é definida como um processo em que há uma conexão de recursos e atividade destinados à ação de gerir, também evoluiu, em especial na sua atuação mais voltada ao desempenho das organizações (CHIAVENATTO, 2014; MINTZBERG et al, 2007).

Assim, o início do referencial teórico da pesquisa em tela poderia trazer uma grande quantidade de definições oriundas de diversos autores acerca de administração, gestão, controle, auditoria ou desempenho, todas elas relevantes ao lembrar o quão amplo é o universo

de atividades administrativas que cercam o dia a dia de qualquer organização, não importa o setor, público ou privado.

Há passos tradicionais que são seguidos pelos processos de gestão. Tem-se que até o mais simples processo de gestão possui pelo menos as atividades de planejamento, execução e controle, mesmo que de forma implícita. Além dessas, o estabelecimento da missão, a busca pelo atingimento da visão de futuro e a implementação das estratégias de atuação são exemplos de propulsores que buscam fazer com que a organização alcance seus objetivos.

Contudo, essa pesquisa tem como campo de testes e atuação o setor público. Logo, de forma simples, porém objetiva, traz-se a presente discussão a Carta Magna brasileira de 1988, que em suas linhas possui trecho valioso para os fins desta pesquisa. É no seu artigo 70 que se observa as tarefas a serem exercidas pelo Congresso Nacional e pelo sistema de controle interno de cada poder.

O texto da Constituição Federal (CF) cita a fiscalização da União e dos órgãos das administrações pública direta e indireta, em suas diversas subdivisões: contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial. Em especial, essas avaliações devem contemplar dimensões afetas quanto à legalidade, legitimidade e economicidade. Por tudo isso, o texto é muito claro ao obrigar o controle daquilo que é considerado público (BRASIL, 1988).

Mas do que trata essa administração da coisa pública? Para Meirelles (2016), há três óticas para entendimento do que vem a ser Administração Pública: formal, material e operacional. Do ponto de vista operacional, que é aquele mais relevante para a presente pesquisa, a Administração Pública deve se preocupar com atividades que venham a contribuir para o benefício da sociedade como um todo, e isso exigirá processos sistematizados, técnicos, perenes e em conformidade com a legislação.

Entretanto, não é objetivo desta pesquisa aprofundar-se nas especificidades e definições da Administração Pública, embora seja fundamental o entendimento do conceito,

conforme definido por Meirelles (2016), pois nele fica claro que as organizações públicas possuem poder. Nesse sentido, Borenstein (2000) complementa que, em algumas situações, há grande diferença entre o que a sociedade almeja e o que as instituições públicas entregam. Como isso impacta diretamente na melhoria da qualidade de vida e no progresso da sociedade, é esperada uma reação, chamada pelo autor de “*countervailing power*”, fator importante para limitar o aumento do poder do ente público.

Ainda, o benefício da coletividade, citado por Meirelles (2016), tem sido uma das motivações para as mudanças de procedimentos na administração pública, em razão do cada vez maior controle social, que embora seja permanente e necessariamente contínuo, não é total. Por tudo isso, faz-se necessário definir controle. Para Campiglia e Campiglia (1993) controle está intimamente ligado com continuidade ou ainda perspectivas futuras pré-programadas, sendo um conjunto de tarefas e dados que são coletados e comparados com padrões previamente requeridos e visam a perenidade da entidade.

Dessa definição pode-se extrair que medição, comparação e correção do desempenho são tarefas inerentes ao controle. Padrões prévios indicam que há um planejamento, ou seja, uma fase da gestão que antecede a execução propriamente dita. E nesse planejamento, há parâmetros que se comparados com os resultados efetivamente alcançados podem indicar as causas dos desvios e as metodologias que devem ser adotadas para a correção do rumo.

No setor público, o conceito se mantém. Di Pietro (2014), em lição proeminente, destaca o objetivo do controle na Administração Pública, ressaltando que seus procedimentos devem voltar-se para atender os princípios previstos na lei brasileira, e traz em lista não exaustiva alguns expressamente citados no artigo 37, *caput*, da CF de 1988, quais sejam legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade. Nessa definição pode-se observar o poder de autotutela conferido à Administração Pública, que a orienta rever seus próprios atos

quando inoportunos, inconvenientes ou ilegais, pois os princípios supracitados lhe são impostos, buscando preservar a boa gestão da coisa pública.

Para a Carta Magna brasileira, os controles podem ser separados em controle externo e controle interno. Di Pietro (2014), em complemento, esclarece que a confiança do controle externo no setor público tem a responsabilidade de ser gerada pelo controle interno, uma vez que o trabalho diuturno de prevenção e orientação é de sua responsabilidade.

Para os fins a que se propõe esta pesquisa, o controle externo, aquele praticado pelo poder Legislativo, com o auxílio do TCU, ou ainda pelos cidadãos, explicitado no artigo 71 da Constituição Federal de 1988, não será estudado, uma vez que o trabalho trata de controle e auditoria internos. Por exemplo, o CCIMAR, OM do estudo de caso, é a unidade de Auditoria Interna Governamental (AIG) da Marinha do Brasil.

Resta então buscar uma definição para controle interno e tem-se aquela disseminada pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* – COSO, entidade sem fins lucrativos criada em 1985 nos EUA, que trata da melhoria das informações contábeis e financeiras e que tem por objetivo principal padronizar normas de controles internos das empresas a fim de prevenir e evitar fraudes em demonstrações financeiras (COSO, 2020).

Para o COSO, controle interno é

um processo implementado pelos conselhos de administração, gestão e outros funcionários de uma entidade, formulado para prover razoável confiabilidade na consecução dos objetivos desta entidade relativos às operações, relatórios e demonstrações financeiras e cumprimento de normas e regulamentos aplicáveis¹² (COSO, 2013, p.3, tradução nossa).

Logo, pela análise da definição apresentada pelo COSO, o processo de controle interno envolve ações que se relacionam na busca pela manutenção do patrimônio da entidade, no cumprimento da legislação e planos organizacionais e na asseguuração de uma razoável garantia dos atos e fatos que a entidade praticou, sendo patrocinado e praticado por toda a

¹² No original, em inglês: “Internal control is a process, effected by an entity’s board of directors, management, and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives relating to operations, reporting, and compliance”.

entidade. Ademais, ao citar o termo “razoável confiabilidade”, o COSO deixa claro que o controle interno não é infalível e uma vez atuante deve possuir constante monitoramento, com as alterações que se julgarem necessárias.

Acerca dessa preocupação diuturna, no setor público, o parágrafo 1º do artigo 74 da CF de 1988 traz um alerta aos gestores públicos que lidam com o controle interno, ao inserir a obrigação de dar ciência ao TCU sobre irregularidades ou ilegalidades que tenham conhecimento, sob pena de responder solidariamente. Reunindo tais conceitos, é possível afirmar que a preocupação com o controle interno no setor público deve ser de toda a organização, pois não há um só responsável pelo controle interno, pois cada um controla os processos de sua área de atuação. E assim, o alerta do artigo 74 da CF de 1988 vale para todo e qualquer agente público.

Especificamente no âmbito do Poder Executivo Federal, o controle interno está organizado e disciplinado pela Lei nº 10.180/2001. Já a Lei nº 8.443/1992, conhecida como lei orgânica do TCU, também traz regras a serem seguidas pela Administração Pública, contendo as finalidades do sistema de controle interno dos Poderes, que inclui, dentre outras, a comprovação da legalidade e a avaliação dos resultados da gestão, preocupando-se com o atingimento da eficiência e da eficácia (BRASIL, 1992, 2001). O ponto alto do controle interno é a auditoria interna, que será tratada mais detalhadamente na próxima seção.

2.2 Auditoria: principais conceitos

Em termos etimológicos a palavra “auditoria” vem do verbo latino *audire*, que significa “ouvir”. Segundo Araujo (1998), o primeiro registro do termo auditoria surgiu no século XIII, na Inglaterra de Eduardo I, que em 1285 disse que as contas examinadas pelo

auditor que não refletissem a realidade dos fatos seriam motivo de punição. Desde então o termo evoluiu e atualmente é muito mais que tratar informações verbais ou mesmo examinar para punir.

No capítulo anterior foi possível observar a complexidade da gestão e dos controles internos que cercam qualquer organização, e nesse contexto Crepaldi (2011) afirma que a auditoria é uma atividade de grande relevância, pois ela trata de prestação de contas, sistema de informações e medições de desempenho, verificando se determinada tarefa ou processo tem ocorrido em conformidade com o planejado, não olvidando-se do cumprimento da legislação e de outros procedimentos a que a organização esteja subordinada, efetuando críticas e emitindo opiniões. Logo, a ideia macro da auditoria é a de assegurar a confiabilidade das informações a serem prestadas ao público.

Assim como o controle, também há uma divisão do termo auditoria em externa (ou independente) e interna. Grosso modo, a principal diferença entre as duas está no sujeito que a realiza, ou seja, no relacionamento da auditoria com a administração da organização. Para os fins desta pesquisa, apenas a parte interna do termo será tratada.

Ainda, como este trabalho trata de setor público, a definição de auditoria trazida pela *International Organization of Supreme Audit Institutions* – INTOSAI¹³ (Organização Internacional de Instituições Superiores de Auditoria) é mais apropriada e encontra-se na norma ISSAI¹⁴ 100, que traz em seu conteúdo os princípios fundamentais aplicáveis aos trabalhos de auditoria no setor público, sem levar em consideração a situação auditada. Assim,

Em geral, a auditoria do setor público pode ser descrita como um processo sistemático de obter e avaliar objetivamente evidências para determinar se a informação ou as condições reais de um objeto estão de acordo com critérios estabelecidos. A auditoria do setor público é essencial, pois fornece aos órgãos legislativos e de controle, bem como aos responsáveis pela governança e ao público em geral, informações e avaliações independentes e objetivas sobre a administração e o desempenho de

¹³ Fundada em 1953, é uma organização autônoma, independente e não governamental, que trabalha no sentido de promover o intercâmbio de informações e de experiências sobre os principais desafios enfrentados pelas Entidades Fiscalizadoras Superiores no desempenho de suas funções (INTOSAI, 2020).

¹⁴ Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), desenvolvidas pela INTOSAI.

políticas, programas e operações governamentais. (INTOSAI, 2019, p. 10, tradução nossa¹⁵).

No Brasil, no contexto do controle interno governamental, a auditoria tem suas atividades desempenhadas pela Controladoria-Geral da União (CGU)¹⁶, em especial pela Secretaria Federal de Controle Interno, nos termos da Lei nº 13.844/2019 (BRASIL, 2019). Nesse contexto, a AIG foi definida pela Instrução Normativa nº 03/2017, da Secretaria Federal de Controle Interno, do então Ministério da Transparência, Fiscalização e CGU, como uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Como propósito da AIG, aquela instrução cita a busca pelo aumento e pela proteção do valor das instituições públicas, de forma organizacional, por meio da assessoria, avaliação e aconselhamento, levando em consideração análises dos riscos a que estão submetidas (CGU, 2017).

Tais definições confirmam o entendimento de que risco, controle interno, melhoria e desempenho são vocábulos intimamente ligados com a AIG. É interessante citar que no estudo conduzido por Gil, Arima e Nakamura (2013), foram identificadas quatro ferramentas de gestão consideradas essenciais para a manutenção das organizações: o controle interno, a gestão de riscos, os indicadores de desempenho e a auditoria interna.

Na auditoria interna tradicional as verificações são realizadas de forma retrospectiva e cíclica. Os testes são orientados por amostragem e normalmente incluem avaliações dos procedimentos, conciliações e verificação da conformidade das transações. Geralmente, muitos meses se passam entre a realização das transações e a chegada da equipe de auditores (SILVA, 2012).

¹⁵ No original, em inglês: “In general public-sector auditing can be described as a systematic process of objectively obtaining and evaluating evidence to determine whether information or actual conditions conform to established criteria. Public-sector auditing is essential in that it provides legislative and oversight bodies, those charged with governance and the general public with information and independent and objective assessments concerning the stewardship and performance of government policies, programmes or operations”.

¹⁶ A Controladoria-Geral da União (CGU) é o órgão de controle interno do Governo Federal responsável por realizar atividades relacionadas à defesa do patrimônio público e ao incremento da transparência da gestão, por meio de ações de auditoria pública, correição, prevenção e combate à corrupção e ouvidoria (CGU, 2020).

Todavia, essa abordagem restrita de avaliação e o tempo decorrido pode não oferecer à organização a resposta adequada, esperada na apresentação do trabalho do auditor. O desempenho das atividades e a conformidade dos processos tendem a ser afetados por muito tempo, antes da intervenção providencial. É nessa conjuntura que a Auditoria Contínua, a qual será apresentada na próxima seção, aparece como ferramenta útil na solução do problema do lapso temporal entre a ocorrência de disfunções e a chegada da equipe de auditoria.

2.3 Auditoria Contínua: definições, técnicas e ferramentas

A Auditoria Contínua surgiu como um método usado para realizar avaliações de controle e de riscos de forma automatizada, e com maior frequência. Os primeiros testes de controle automatizados surgiram nos anos 1960. Coderre (2005) trata essas tentativas como aquelas que permitiram o desenvolvimento dessa nova forma de auditar. Na década de 1980, as ferramentas e técnicas apoiadas por computadores começaram a entrar no universo da auditoria. O objetivo era a investigação de dados e a algumas análises pontuais (CHAN; CHIU; VASARHELYI, 2018).

A chegada do computador pessoal revolucionou a rotina organizacional. Em pouco tempo, todos os funcionários passariam a ter uma máquina em suas mesas e também em casa. A evolução dos softwares para produtividade empresarial ou doméstica foi consequência. Editores de texto e planilhas eletrônicas contendo dados numéricos melhoraram a qualidade da documentação e permitiram um maior rendimento do emprego do homem/hora. A auditoria interna também se aproveitou dessa melhoria, e passou a treinar as equipes em tecnologia da informação. Com a evolução da tecnologia, nos anos 1990 houve maior movimento para o uso de soluções informatizadas em apoio aos testes de eficácia dos controles internos. Inexistência

de controles e padrões de controle não atendidos ou com falhas na execução passaram a ser identificados pelas ferramentas de análise de dados (CODERRE, 2005).

A proliferação dos sistemas informatizados nas organizações, se por um lado facilitou o trabalho dos auditores ao permitir acesso mais simples a informações importantes, por outro trouxe o problema de se trabalhar com um número de transações e um volume de dados estupidamente maior, ficando praticamente impossível gerenciá-los e analisá-los sem o uso de ferramentas apoiadas por computadores (CANGEMI, 2015).

Além disso, a velha máxima de que tempo é recurso finito e não renovável também é válida na auditoria. O ritmo acelerado das transformações do mundo VUCA, que exige identificação e respostas imediatas a problemas e é fiscalizado pelo controle social cada vez mais atuante, estimula para que as equipes adotem novas metodologias para avaliação de dados. Mudanças nas legislações e o avanço dos softwares voltados para o trabalho dos auditores também colaboram nesse sentido.

Vasarhelyi (2016), em entrevista, cita que naquele ano apenas 15% das auditorias eram computadorizadas. Cita ainda que mesmo ministrando palestras sobre Auditoria Contínua desde 1989, apenas a partir de 2014 é que percebeu a adoção mais frequente da metodologia nas organizações. Segundo o pesquisador, há enorme pressão para o desenvolvimento de novas ferramentas e padrões facilitadores do trabalho. Porém, afirmou que naquela data não existia um país no mundo que fizesse Auditoria Contínua de suas contas.

Com a Auditoria Contínua, a equipe tem a capacidade de realizar avaliações quase em tempo real. As análises frequentes e automatizadas dos dados disponibilizados permitem o entendimento das disfunções de determinado processo, bem como seus pontos críticos de controle e o conjunto de regras e exceções. Os indicadores de desempenho, especialmente aqueles baseados em eficiência/eficácia, passam a ser alimentados e avaliados de forma rápida,

possibilitando a correção de rumos, pois mostram não somente as inconformidades, mas também tendências (CHAN; CHIU; VASARHELYI, 2018).

Chan e Vasarhelyi (2011) apresentaram as principais diferenças entre a metodologia de Auditoria Tradicional e a Auditoria Contínua (QUADRO 1, APÊNDICE D). Vasarhelyi, Alles e Kogan (2004) destacam que a adoção da Auditoria Contínua pelas organizações caminha em paralelo à automação dos seus processos de negócios, o que aumenta a necessidade para monitoramento dos riscos envolvidos.

Wenming (2007) classificou as abordagens de desenvolvimento da Auditoria Contínua em três modelos:

a) Módulo integrado de auditoria¹⁷: as funcionalidades de auditoria são embutidas nos próprios sistemas responsáveis pelo negócio;

b) Modelo baseado em agentes¹⁸: os agentes são programas independentes dos sistemas monitorados e são especializados em realizar diversos testes simultâneos nos bastidores da aplicação principal, se comunicando com várias ferramentas ao mesmo tempo, sem que isso implique em riscos aos sistemas monitorados. Tecnicamente, é a solução mais complexa;

c) Modelo orientado a dados¹⁹: é o modelo mais simples. Busca auditar as bases de dados que armazenam resultados. Permitem a consolidação de diferentes fontes e a realização de testes sem interferências com a rotina do negócio, com base em dados que foram replicados para o ambiente da auditoria, trabalhando de forma assíncrona aos sistemas/processos alvos.

De forma genérica, qualquer técnica ou programa de computador que possa melhorar o processo de auditoria é considerado uma CAATT. As CAATT servem para que a análise de dados seja simplificada ou automatizada, contribuindo com a eficiência e a eficácia

¹⁷ Original em inglês: Embedded Audit Module.

¹⁸ Original em inglês: Agent-based Continuous Online Auditing.

¹⁹ Original em inglês: Data-oriented Continuous Online Auditing.

da auditoria. O emprego dessas ferramentas e técnicas pode estar em todas as fases do trabalho: do planejamento à geração do relatório.

Tradicionalmente, as auditorias utilizam amostras de transações para efetuar seus testes. As CAATT automatizadas possibilitam avaliar todos os registros. A expansão das CAATT permitiu ampliar a mineração de dados²⁰ e a criação de métricas para análise de dados, além de tornar possível o emprego da Auditoria Contínua (CANGEMI, 2015).

Assim, a tecnologia é fundamental para a Auditoria Contínua. Sem as CAATT, a Auditoria Contínua seria apenas uma ideia muito boa, de difícil implementação. As grandes quantidades de dados e de transações que as entidades geram e armazenam tornam a identificação de impropriedades e irregularidades por meios tradicionais uma tarefa de complicada realização. Por isso, o investimento em sistemas de informação e análise de dados tem sido algo corriqueiro nas organizações, e também nas auditorias internas, preocupadas com a integridade e confiança das informações e a manutenção dos ativos.

Segundo Grand (2001), de forma genérica as CAATT podem ser classificadas nos seguintes grupos: papéis de trabalho eletrônicos; recuperação e análise de informações; detecção de fraude; segurança de rede; comércio eletrônico e segurança na internet; monitoramento contínuo; relatórios de auditoria; banco de dados do histórico de auditoria; treinamento baseado em computador; e rastreamento de tempo. Já Puttick, van Esch e Kana (2007) separam as CAATT em programas fechados, programas escritos para fins específicos, programas utilitários e programas de gerenciamento de sistemas.

O uso de software permite aos auditores encontrar falhas ou padrões inesperados analisando uma grande quantidade de dados e essa capacidade engrandece o trabalho da

²⁰ Mineração de dados, ou *data mining*, pode ser entendido como o processo de extração de informações, sem conhecimento prévio, de um grande banco de dados e seu uso para tomada de decisões. Define o processo automatizado de captura e análise de grandes conjuntos de dados para extrair um significado, sendo usado tanto para descrever características do passado como para prever tendências para o futuro (SFERRA e CORRÊA, 2003).

auditoria, ao permitir que sejam feitas comparações em tempos e base de dados diferentes, correlacionando comportamentos e identificando problemas recorrentes não resolvidos. Para Imoniana (2008) e Lyra (2008) há três classificações para os softwares utilizados nas auditorias: generalistas, especializados ou de utilidade geral.

Johnstone, Gramling e Rittenberg (2014), ao apresentar os softwares generalistas, cita as tarefas que eles podem executar, tais como analisar, simular e processar a amostragem escolhida, identificar duplicidades, fazer a estatística dos dados, examinar arquivos e criar relatórios específicos para o auditor. Possui como principais vantagens as facilidades de aprendizado e uso e a flexibilidade para ser aplicado em variadas tarefas. O software generalista é o mais utilizado.

Segundo Lyra (2008), as ferramentas especializadas são os softwares que executam tarefas especiais, previamente definidas pelo auditor, podendo ser desenvolvidos por empresa contratada, por especialistas de informática da organização auditada ou ainda pelo próprio profissional. A principal vantagem reside na personalização, que não é oferecida pelos softwares generalistas.

Já os softwares de utilidade geral são aqueles que surgem sem correlação com a auditoria e são utilizados pelo público em geral, executando funções de banco de dados, sorteio, processamento de textos e geração de relatórios. Suas principais vantagens são o acesso e o uso irrestrito na ausência de ferramentas apropriadas para auditoria. Como exemplos tem-se o Microsoft Excel e o Microsoft Access (IMONIANA, 2008; LYRA, 2008).

Bernardino, Pedrosa e Laureano (2018) citam os principais softwares utilizados para análise de dados: ACL (*Audit Command Language*), CaseWare IDEA (*Interactive Data Extraction & Analysis*), ActiveData, TeamMate Analytics e Picalo. O CCIMAR, por exemplo, utiliza o CaseWare IDEA na Auditoria Contínua do pagamento de pessoal. Esse assunto está inserido na temática que será mais bem detalhada no capítulo seguinte, no qual serão

apresentadas as linhas gerais do processo de pagamento de pessoal militar na MB; a metodologia utilizada pelo CCIMAR para realizar suas auditorias, inclusive a contínua; e a interação dessas duas tarefas: auditoria e pagamento na MB.

3 MARINHA DO BRASIL: PAGAMENTO DE PESSOAL MILITAR E AUDITORIA

Neste capítulo serão apresentadas as principais características do pagamento de pessoal militar na MB e como é o tratamento dado pela Força Armada para a atividade de auditoria. Ao final, será descrito o processo atual de auditoria na folha de pagamento de pessoal, a fim de que seja possível entender a dinâmica do estudo de caso, apresentado no capítulo cinco.

3.1 Pagamento de pessoal militar na Marinha do Brasil

Da administração de pessoal surge importante atividade que é o pagamento de pessoal. Barão Antoine-Henri Jomini (1779-1869) citou que uma das doze condições fundamentais para que um exército alcançasse a perfeição era um sistema de recompensas bem resolvido, adequado para estimular a competição (JOMINI, 2008).²¹

O pagamento de pessoal na MB encontra-se normatizado pelas normas da Secretaria-Geral da Marinha SGM-302, publicada em 2015. Para o pessoal militar da ativa e inativos, pensionistas de militares, pensionistas do Superior Tribunal Militar, civis quando no exterior e civis em situações especiais, o pagamento está apoiado no Sistema de Pagamento (SISPAG) (SGM, 2015).

Diversos órgãos da MB estão envolvidos no processo de pagamento de pessoal. Destes, destacam-se os Órgãos de Execução (OE) do SISPAG. Os OE estão subdivididos em Informantes Qualificados da MB (IQ-MB), Informantes Qualificados Extra-MB (IQ-EX), Informante Qualificado Privilegiado (IQ-P), Organizações Centralizadoras (OC), Organização Militar Centralizada (OMC) e Órgão Pagador (OP) (SGM, 2015).

²¹ Original publicado em francês, em 1838. A tradução para o inglês, de 1862, foi aquela utilizada para a edição restaurada de 2008, a qual foi consultada na pesquisa.

A Pagadoria de Pessoal da Marinha (PAPEM) é o IQ-P e o OP. Como OP, ela executa as principais tarefas do SISPAG, das quais são relevantes para esse trabalho o registro dos fatos pertinentes ao pagamento de pessoal e a elaboração e expedição de informações que apoiem as atividades de controle interno da MB (SGM, 2015).

O processo de pagamento no SISPAG é definido como

processo realizado desde a remessa das informações pelas OC e IQ (MB e EX) para o OP, até o crédito em conta corrente do pessoal que tem relação e vínculo de remuneração com a MB, recolhimento de tributos, repasse de consignações, de aluguéis residenciais, de benefício-família e de pensão alimentícia. (SGM, 2015, p. 2-1).

É esse o processo que será auditado pelo CCIMAR, e que será mais bem detalhado adiante (ver 3.3). Ademais, o SISPAG possui diversas tarefas, das quais destacam-se para os fins deste trabalho: o reconhecimento, a homologação e o registro dos direitos remuneratórios e compromissos pecuniários, autorizados e compulsórios; e a produção das informações referentes ao pagamento de pessoal necessárias às atividades de controle interno da MB (SGM, 2015).

Para que o processamento do pagamento ocorra conforme previsto na legislação brasileira, há rotinas operacionais que são sustentadas por atividades homologatórias, administrativas gerenciais e administrativas operacionais. As atividades administrativas operacionais (ou de execução) são aquelas julgadas mais importantes para os fins desta pesquisa e subdividem-se em cadastramento, cálculo da folha de pagamento, pagamento e prestação de informações (SGM, 2015).

A PAPEM processa o pagamento de 200.000 pessoas, aproximadamente. Para isso, possui três Departamentos ligados à atividade-fim: Departamento de Sistemas de Pagamento, Departamento de Finanças e Departamento de Consignações. E desde 2015 possui uma Assessoria de Controle Financeiro, intimamente ligada com controle interno (FERREIRA; VASCONCELLOS, 2017).

É importante destacar que a PAPEM não é a OM responsável pela atividade de controle interno da Marinha, a qual está a cargo do CCIMAR. Todavia, sua contribuição no controle sobre o banco de dados do SISPAG facilita o trabalho do controle interno de cada OC e do próprio CCIMAR, auxiliando nas conferências previstas na legislação e normas internas em vigor. Logo, chega o momento de abordar as tarefas do CCIMAR, apresentadas na seção a seguir.

3.2 Auditoria na Marinha do Brasil

Na MB, a atividade de auditoria está regulamentada pelas normas da Secretaria-Geral da Marinha SGM-601. A SGM-601 consolida diversas informações relacionadas com as atividades de auditoria, análise e apresentação de contas contidas na legislação vigente e nas instruções normativas do TCU, bem como em portarias e decisões normativas da CGU e da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa (CISSET-MD). Ademais, as demandas de informações da MB notadamente são oriundas dos órgãos supracitados (SGM, 2014).

O CCIMAR é a unidade da MB responsável pelas tarefas relacionadas à auditoria. A missão do CCIMAR, prevista em seu regulamento, consiste em assessorar o Comandante da Marinha e executar as atividades de AIG, a fim de aprimorar o controle interno, preservar e agregar valor à gestão da MB. Da estrutura administrativa do CCIMAR, detalhada no organograma da FIG. 8, para os fins desta pesquisa destaca-se o Departamento de Auditoria Interna (CCIMAR-10), elemento responsável por organizar e realizar trabalhos de AIG nas OM, autarquias e empresas públicas vinculadas à MB (BRASIL, 2020b).

Anualmente, o CCIMAR elabora o Plano Anual de Auditorias (PAA), que após manifestação da SGM, é aprovado pelo Comandante da Marinha. Logo após ser aprovado, o

PAA é encaminhado para a Secretaria Federal de Controle Interno, unidade subordinada à CGU (SGM, 2014). Porém, a nomenclatura atual adotada pelo CCIMAR para esse documento é Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT), em conformidade com a Instrução Normativa nº 09/2018, da Secretaria Federal de Controle Interno, e é a que será adotada neste trabalho (CGU, 2018).

São seis tipos de auditoria realizadas pelo CCIMAR, de forma integrada com outras OM: Auditoria de Acompanhamento; Auditoria Especial; Auditoria Operacional; Auditoria dos Atos de Gestão de Pessoal; Auditoria de Conformidade Documental; e Auditoria de Avaliação da Gestão (SGM, 2014). De todas essas, aquela que interessa para os fins desta pesquisa é a Auditoria de Acompanhamento.

Sendo assim, a Auditoria de Acompanhamento caracteriza-se por ser o instrumento de fiscalização, realizado ao longo do processo de gestão, utilizado para a verificação da legalidade e da legitimidade dos atos de gestão praticados pelos agentes responsáveis²² pela administração de valores e bens da MB ou a ela confiados. Nesse tipo de trabalho, a OM é visitada pela equipe de auditores do CCIMAR. Os aspectos contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial são avaliados e analisados, e o futuro relatório busca evidenciar aspectos positivos e apontar possíveis inconsistências, orientando a unidade auditada (SGM, 2014). No âmbito do CCIMAR, a realização das auditorias de acompanhamento tem seus conceitos e práticas apresentados pelo Manual de Auditoria Governamental (MAG), publicação interna que instrumentaliza a execução das tarefas, orientando os trabalhos a serem conduzidos pelas equipes designadas (CCIMAR, 2017).

Porém, o crescimento das demandas da sociedade (ver 2.1) trouxe ao CCIMAR a necessidade de realizar mais auditorias, de forma mais frequente e com resultados mais rápidos. Todavia, o cenário daquela OM não era favorável: falta de pessoal para compor mais equipes e

²² Todas as ações que envolvem o pagamento de um servidor, desde a informação das alterações a serem comandadas no SISPAG até a sua comprovação envolvem agentes responsáveis (SGM, 2015).

recursos financeiros insuficientes para deslocamentos no território nacional e no exterior. É assim que a Auditoria Contínua foi adotada como solução, em complemento às auditorias tradicionais (ANACHE, 2017; CCIMAR, 2016).

O projeto piloto da Auditoria Contínua de 2016 apontou para as áreas de pagamento de pessoal e execução orçamentária e financeira de algumas OM. Trilhas de auditoria²³ foram desenvolvidas pelos próprios profissionais do CCIMAR e cruzando-se informações de diversos sistemas, com o apoio de softwares de análise de dados, os resultados começaram a surgir. Como os testes foram considerados satisfatórios, a Auditoria Contínua foi incluída no PAINT de 2017 (ANACHE, 2017; CCIMAR, 2016).

Desde então, o CCIMAR emprega a Auditoria Contínua em suas atividades. No entendimento da unidade, trata-se de um processo que utiliza bases de dados informatizadas e técnicas apoiadas na gestão de riscos e controles internos, para coleta de evidências (CCIMAR, 2019a). Todavia, percebe-se que a norma SGM-601 ainda hoje não trata da Auditoria Contínua.

Ciente dessa realidade, a MB publicou em 2019, por meio do Boletim de Ordens e Notícias nº 407, uma nota do CCIMAR, apresentando a Auditoria Contínua, esclarecendo seus benefícios, como a redução no tempo e no custo das auditorias, e orientado, de forma sucinta, as OM nos procedimentos a serem adotados ao serem confrontadas com apontamentos originados do emprego dessa (nova) metodologia. Ademais, o referido boletim também trouxe a informação de que a próxima revisão da SGM-601 contemplaria a Auditoria Contínua (BRASIL, 2019a). Adicionalmente, é importante citar que o endereço eletrônico da MB na internet também apresenta a Auditoria Contínua²⁴ para o público extra-MB.

²³ Para Mendes, Caldas e Sales (2014, p. 5): “as trilhas de auditoria são situações que empiricamente o auditor conhece como atípicas ou indicadoras de irregularidade. Tais situações não representam necessariamente que existe fraude ou erro, mas normalmente merecem uma maior atenção por parte do auditor”.

²⁴ <https://www.marinha.mil.br/auditorias> (BRASIL, 2020).

Além disso, a adoção da Auditoria Contínua atendeu a diversos pontos preconizados pela CGU, em Manual de Orientações Técnicas (BRASIL, 2017). A objetividade dos trabalhos e a confiabilidade nos dados coletados foram ampliadas, por se tratar de metodologia que utiliza informações extraídas diretamente dos bancos de dados, reduzindo o potencial de influência das avaliações subjetivas do auditor e a imprecisão do relatório, ao apresentar evidências explícitas. As funções orientadora e preventiva dos trabalhos da unidade de AIG também ficam evidenciadas, uma vez que há maior verificação dos registros das bases de dados, por meio da aplicação de trilhas, em intervalos de tempo muito menores, se comparados com as auditorias tradicionais.

Por fim, na pesquisa documental foi verificado que a versão do MAG em vigor não contemplou a implementação da Auditoria Contínua. Em complemento, em 2019, o CCIMAR mapeou 22 macroprocessos, incluindo os macroprocessos finalísticos²⁵ da Auditoria Contínua e da Auditoria de Acompanhamento (CCIMAR, 2019b). Com base nesses dois documentos produzidos pelo CCIMAR, MAG e Mapeamento de Processos, na seção a seguir será procedida a descrição do processo de auditoria do pagamento de pessoal militar na MB.

3.3 Auditoria de pagamento de pessoal militar na Marinha do Brasil

Um dos fatores que influencia nas áreas cobertas pela auditoria é o interesse da alta administração pelos benefícios oriundos dos resultados dos trabalhos da auditoria interna. Uma sequência de eventos precisa ser seguida, normalmente apoiada por ferramentas e contendo procedimentos padronizados, de acordo com o tipo de trabalho que será realizado. Três etapas

²⁵ Os processos finalísticos têm por função o cumprimento da missão organizacional do CCIMAR.

agrupam essa sequência: planejamento, serviço de campo e o reporte e acompanhamento, conforme exposto na FIG. 9 (LÉLIS, 2010).

No âmbito do CCIMAR, o PAINT, dentre outras informações, correlaciona o tipo de auditoria, o período de realização, a OM a ser auditada e as áreas da gestão a serem apreciadas. Em termos técnicos, os trabalhos são orientados pelo MAG, o qual apresenta os principais requisitos quanto ao propósito das auditorias, autoridade e responsabilidade dos auditores, documentos que devem compor os trabalhos e fontes de informações que podem ser utilizadas pelas equipes (CCIMAR, 2017).

Até 2016, para auditar a folha de pagamento de pessoal, o CCIMAR conduzia diversas Auditorias de Acompanhamento, visitando as OC, OMC e OP. Além disso, Auditorias de Conformidade Documental eram realizadas, e consistiam na apreciação a distância (realizada no próprio CCIMAR com documentos enviados pelas OM) e de forma simplificada dos processos de prestação de contas das OC e OMC em sua forma completa, complementada por exames pontuais em informações extraídas dos sistemas informatizados. (SGM, 2014).

Com a adoção da Auditoria Contínua e a falta de um sistema único de gestão de pessoal, que incluísse dados de pagamento, houve a necessidade de o CCIMAR firmar parcerias com diversas OM da MB. Para os fins desta pesquisa, destacam-se a PAPEM que, na qualidade de OP, disponibilizou as bases de dados da folha de pagamento do pessoal, e a Diretoria de Pessoal Militar da Marinha (DPMM), que disponibilizou as bases de dados do pessoal. (ANACHE, 2017). Os cruzamentos dos dados dessas duas bases possibilitaram a identificação de oportunidades de melhorias.

Em termos tecnológicos, o CCIMAR optou pelo modelo orientado a dados, conforme classificação descrita por Wenming (2007). Com dados em condições de serem trabalhados, foi utilizado o software *CaseWare IDEA* para análise, um software generalista segundo a classificação de Imoniana (2008) e Lyra (2008) e amplamente utilizado, observando-

se o emprego das cerca de 130 trilhas de auditoria, criadas no próprio CCIMAR, para pagamento de pessoal. O valor dessa ferramenta foi cerca de R\$ 3.000,00, para cada licença adquirida (ANACHE, 2017).

Em termos financeiros, a folha de pagamento de pessoal corresponde a cerca de 65% das despesas anuais da MB nos orçamentos fiscal e de segurança social (SENADO FEDERAL, 2020). Em 2018, o montante foi de R\$ 19 bilhões e em 2019, tem-se R\$ 21,7 bilhões (FIG. 6 e 7, APÊNDICE E). Tais dados referem-se às despesas pagas. É inevitável não pensar na comparação desses valores (por exemplo, R\$ 21,7 bilhões) com o custo da licença do software IDEA (R\$ 3 mil).

Ademais, em termos legais, as despesas com pagamento de pessoal e encargos são consideradas obrigatórias de caráter continuado. Elas são consequências constitucionais ou da legislação que cria benefícios, independentemente da existência de fonte de recursos para atendê-los, tem prioridade em relação às demais despesas, tanto no momento de elaboração do orçamento, quanto na sua execução, e não sofrem a prática de contingenciamento²⁶ (BRASIL, 2000; GIACOMONI, 2012).

Em termos de esforço na condução do processo, atualmente, a folha de pagamento de pessoal da MB contempla cerca de 200.000 beneficiários, constituídos por militares da ativa, militares inativos e pensionistas militares, movimentando mensalmente aproximados 1,6 bilhão de reais e envolvendo cerca de 440 OM, no Brasil e no exterior²⁷. Todas as OM da MB elaboram mensalmente documentos para que a PAPEM possa cumprir suas tarefas como OP (SGM, 2015).

Assim, numa análise sumária das cifras envolvidas e motivos supracitados, auditar o processo de pagamento de pessoal é uma tarefa de grande preocupação para a MB, face o

²⁶ É o bloqueio das dotações orçamentárias, feito pelo Poder Executivo, com objetivo de equilibrar a execução das despesas e a disponibilidade efetiva de recursos. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/glossario-legislativo/contingenciamento>>. Acesso em: 06 jul. 2020.

²⁷ Dados obtidos no SISPAG, relativos ao mês de junho de 2020.

volume de recursos e a quantidade de OM envolvidas e de agentes responsáveis, bem como o alcance que impropriedades ou irregularidades administrativas podem resultar. Por exemplo, o Exército Brasileiro sofreu com problemas relacionados a desvios em pagamento de pessoal. Oliveira (2016) cita diversos ataques à integridade das informações processadas pelo Sistema Automático de Pagamento de Pessoal (SIAPPES)²⁸, que culminaram com a decisão de substituí-lo.

Assim, a MB, por meio do CCIMAR, tem buscado intensificar a realização de suas auditorias. Isso também significa atender os anseios da sociedade, previsto na visão de futuro da Força²⁹. Logo, o PAINT 2017 incluiu a Auditoria Contínua, porém de forma limitada na área de pagamento de pessoal, ao incluir somente 106 OC (CCIMAR, 2016). No primeiro ano de uso da ferramenta, o processo ainda não estava totalmente compreendido pelos auditores, as trilhas estavam sendo criadas e aprimoradas e a coordenação com os trabalhos tradicionais encontrou algumas dificuldades, que logo seriam superadas (ANACHE, 2017). A nova sistemática ganhou desenvoltura e experiência para ser aplicada em 2018.

Os relatórios de Auditoria de Acompanhamento continuaram a ser enviados para as OM, agora com os efeitos da Auditoria Contínua. No capítulo seguinte, será apresentada a metodologia da pesquisa, contendo as iniciativas adotadas para responder a pergunta formulada na introdução, acerca da comparabilidade de momentos, ou seja, o antes e o depois do emprego da Auditoria Contínua pelo CCIMAR como metodologia.

²⁸ O SIAPPES compreende o conjunto de normas e rotinas estabelecidas para a codificação da legislação econômica e financeira em vigor, de forma a permitir a geração automática de vantagens pecuniárias, a realização de cálculos, a efetivação de saques e descontos comandados pelas UG e a impressão de folhas de pagamentos e relatórios diversos, através do processamento automático de dados (OLIVEIRA, 2016).

²⁹ A visão de futuro da MB é ser uma Força moderna, aprestada e motivada, com alto grau de independência tecnológica, de dimensão compatível com a estatura político-estratégica do Brasil no cenário internacional, capaz de contribuir para a defesa da Pátria e salvaguarda dos interesses nacionais, no mar e em águas interiores, em sintonia com os anseios da sociedade (BRASIL, 2020a).

4 METODOLOGIA

Há uma grande quantidade de assuntos a serem estudados para que se possa chegar a uma conclusão sobre a problemática apresentada. Este capítulo tem como o objetivo apresentar os aspectos metodológicos da pesquisa, buscando-se evidenciar: classificação, método e abordagem; universo de análise e a amostra; a contextualização do processo estudado e os procedimentos de coleta e análise de dados.

4.1 Classificação, método e abordagem da pesquisa

Esta pesquisa adotou a classificação proposta por Vergara (2009), na qual as pesquisas recebem taxonomia quanto aos fins e quanto aos meios de investigação. Quanto aos fins, a pesquisa é descritiva, pois objetiva identificar e analisar as diferenças trazidas pela Auditoria Contínua no processo de Auditoria de Acompanhamento no CCIMAR. Também é exploratória, pois é realizada em área na qual há pouco conhecimento acumulado, tendo inclusive recebido premiação em 2017, em concurso que promove a inovação no setor público (ANACHE, 2017).

Quanto aos meios, é bibliográfica, documental, de campo e traz consigo um estudo de caso como estratégia de pesquisa. É bibliográfica, pois o referencial teórico é de conhecimento público, composto por livros, dissertações e artigos, apresentado no capítulo dois. É documental, uma vez que foi baseada na análise de publicações e documentos elaborados por organizações públicas nacionais e internacionais que são consideradas referências na temática, como: instruções normativas do TCU e da CGU, diretrizes e normas da INTOSAI e do COSO. Adicionalmente, as informações constantes em portarias, normas,

relatórios e outros documentos internos do CCIMAR, OM estudada, foram cruciais para a conclusão da pesquisa. A pesquisa é de campo, pois dados primários foram coletados no CCIMAR.

Em paralelo, trata-se de um estudo de caso, porque identifica e analisa diferenças em processo de auditoria já implementado no CCIMAR, tratando-se de investigação empírica e de objeto normalmente inacessível ao público em geral, conforme tratado por Yin (2001). Ainda, essa estratégia foi escolhida pois o estudo de caso “permite uma investigação para se preservar as características holísticas e significativas dos eventos da vida real — tais como ciclos de vida individuais, processos organizacionais e administrativos” (YIN, 2001, p. 21).

A fim de delimitar a pesquisa e conseguir alcançar os objetivos propostos, a abordagem teórica do estudo buscou ter a profundidade necessária para estar amparada conceitualmente. Da investigação das definições de gestão, de controle e auditoria internos, de Auditoria Contínua e das CAATT foram retirados elementos que orientaram a realização da análise comparativa dos relatórios elaborados pelo CCIMAR. Consequentemente, não foram abordados controle externo, outros tipos de auditorias e o uso das CAATT no setor privado e em outros órgãos públicos, embora exista semelhança nos enfoques.

O método escolhido para estudo apresenta limitações. Primeiramente, o pesquisador é militar da MB e utilizou sua experiência e o conhecimento do tema em tela para coletar aspectos julgados relevantes. Adicionalmente, é esperada subjetividade na interpretação da conclusão da pesquisa pelo público da MB, pois a Auditoria Contínua é recente na instituição e não se encontra totalmente compreendida por seus colaboradores. Por fim, a seleção dos auditores na entrevista e no questionário aplicados não foi aleatória (ver 4.2). Logo, alguns resultados obtidos neste trabalho podem estar associados à composição da amostra, e não podem ser prontamente generalizados à OM.

O universo estará limitado aos relatórios de auditoria de acompanhamento da folha de pagamento de pessoal da MB elaborados pelo CCIMAR e às Notas de Auditoria Contínua (NA) de pagamento de pessoal, sem entrar em detalhes da metodologia adotada em cada época de elaboração dos relatórios, dividindo-os em antes e após o uso da Auditoria Contínua como ferramenta empregada pelo CCIMAR. Para a amostra não probabilística foram escolhidas as mesmas OM em dois momentos distintos, antes e após a adoção da nova sistemática, a fim de permitir uma melhor análise comparativa dos relatórios. Ademais, foram excluídas OM situadas no exterior. Os sujeitos da pesquisa serão os auditores do CCIMAR, componentes de equipes que lidam com a folha de pagamento de pessoal.

4.2 Coleta e tratamento de dados

Ao se empregar o estudo de caso, o pesquisador busca observar diretamente os eventos que estuda e para isso também pode entrevistar pessoas envolvidas, como técnica para a coleta de evidências. Utilizar diversas fontes de evidências permite o desenvolvimento de linhas convergentes de investigação, tornando a conclusão do estudo de caso muito mais convincente e acurada. Todavia, torna-se extremamente difícil obter informações de todos os elementos, seja pela acessibilidade, quantidade ou mesmo limitações temporais (YIN, 2001; VERGARA, 2009).

Assim, para responder à questão proposta neste trabalho, as seguintes iniciativas foram adotadas na coleta de dados, ocorrida de março a julho de 2020:

a) pesquisa bibliográfica sobre gestão, indicadores, controles internos, auditoria interna, Auditoria Contínua e CAATT, a fim de possibilitar ao leitor a compreensão dos conceitos cruciais na percepção das práticas adotadas atualmente pelo CCIMAR;

b) coleta de documentação: foram realizadas pesquisas em documentos internos do CCIMAR, tais como Regulamento Interno, Regimento Interno, Ordens Internas, PAINT, portarias, manuais e relatórios de auditoria, com o objetivo de contextualizar a OM estudada e identificar as práticas implementadas, de forma a particularizar as tarefas atualmente exercidas;

c) entrevista com o Encarregado da Divisão de Auditoria em Recursos Humanos do CCIMAR, Oficial Intermediário, pós-graduado e com reconhecida experiência em auditoria, com o objetivo de identificar os procedimentos, princípios, aderência e oportunidades de melhoria para a Auditoria Contínua na MB (APÊNDICE A), uma vez que a revisão bibliográfica e documental e a comparação dos relatórios suscitaram a necessidade de esclarecimentos;

d) questionário: foi aplicado um questionário, contendo 15 questões, para os 14 auditores internos do CCIMAR que lidam com pagamento de pessoal, buscando-se identificar a percepção deles quanto as práticas de Auditoria Contínua atualmente adotadas e as oportunidades de melhorias (APÊNDICE B). A identificação não foi obrigatória, visando obter maior isonomia no preenchimento. O questionário aplicado, enviado por correio eletrônico, teve o cuidado de verificar o público a que se destina, considerando-se o sigilo das respostas e foi estruturado de forma que fosse possível perceber um encadeamento das questões, facilitando a lógica para os auditores. Para algumas perguntas foi escolhido o método da escala Likert³⁰, constituída de cinco pontos, aumentando a possibilidade de precisão na emissão de opinião pelos respondentes, por conter opção neutra (CARVALHO, 2019). Para outras questões, mais

³⁰ A escala Likert, criada por Rensis Likert, “é uma escala usada para é identificar a atitude das pessoas (entrevistados) em relação aos objetos de estímulo fornecidos, perguntando-lhes até que ponto eles concordam ou discordam deles” (CARVALHO, 2019).

objetivas, foi escolhida a resposta binária completa (sim ou não). Exceto por três perguntas, duas destinadas a coletar o tempo de experiência dos auditores e uma que possibilitava citar outra opinião que não as já disponíveis no questionário, as demais perguntas eram fechadas, impossibilitando ao auditor complementar sua opinião ou explicar algum ponto de dúvida, exigindo apenas uma resposta. Um resumo dos resultados, referente às respostas dos auditores, foi compilado no APÊNDICE C. Ademais, esse diagnóstico se propôs a confirmar as diferenças percebidas, oriundas da análise dos relatórios e da revisão bibliográfica e documental, entre o antes e o depois do emprego da Auditoria Contínua nas auditorias de pagamento de pessoal, no CCIMAR.

No próximo capítulo encontra-se o estudo de caso, comparando-se os resultados das auditorias na folha de pagamento de pessoal antes e após a implementação da Auditoria Contínua, bem como as principais observações coletadas nos questionários e na entrevista realizados e a análise dessa comparação.

5 ESTUDO DE CASO: O CCIMAR E AS AUDITORIAS NO PAGAMENTO DO PESSOAL MILITAR DA MB.

Após ser incluída no PAINTE, uma Auditoria de Acompanhamento começa a ser planejada. No CCIMAR, seguindo o rito previsto no MAG, seis etapas são encadeadas: providências administrativas preliminares; fase de levantamento preliminar; fase de planejamento; fase de execução; fase de elaboração do relatório; e registro, autuação e arquivamento (CCIMAR, 2017).

Em se tratando de auditoria de pagamento de pessoal, na fase de levantamento preliminar o auditor de recursos humanos designado separa as fichas financeiras no SISPAG, identifica alterações de pagamento e verifica as ordens de serviço no Portal de Ordens de Serviço do CCIMAR³¹. Além disso, é necessário verificar se há pendências oriundas de auditorias anteriores, não sanadas pela OM a ser auditada.

A fase de planejamento é considerada a fase mais importante da Auditoria de Acompanhamento. É nesta fase que o objetivo e o escopo da auditoria são delimitados. Custos, prazos e a estratégia a ser adotada também são identificados e definidos pela equipe de auditoria. Ainda, ao final desta fase o auditor deve possuir uma visão geral da unidade auditada. A meta estabelecida pelo CCIMAR é que o relatório final de uma Auditoria de Acompanhamento seja encaminhado para a OM auditada em até 120 dias após o último dia da fase de execução da auditoria (CCIMAR, 2017).

Desde sua implementação, a Auditoria Contínua é considerada pelo PAINTE como uma forma de execução da Auditoria de Acompanhamento. Ela possui dez etapas: planejamento da Auditoria Contínua; coleta das bases de dados; importação das bases de dados; execução da

³¹ Permite o cadastro e consulta, por meio eletrônico, das ordens de serviço relativas a direitos pecuniários, emitidas pelas OM da MB, sendo acessado por meio da página do CCIMAR, na Intranet, endereço eletrônico (<http://www.ccimar.mb>), opção “Portal de OS” (SGM, 2015).

Auditoria Contínua (trilhas); análise dos resultados das trilhas; emissão de NA com indícios de impropriedades/irregularidades; respostas das NA pelas OM; monitoramento das respostas; consolidação dos resultados em relatório a ser encaminhado para o Conselho Financeiro e Administrativo da Marinha (COFAMAR)³²; e início de um novo período (CCIMAR, 2019b). Porém, considerando que o COFAMAR se reúne ordinariamente a cada 90 dias, o maior número de etapas não significa que a Auditoria Contínua seja mais lenta que a Auditoria de Acompanhamento.

No PAINT 2018, as Auditorias de Acompanhamento foram planejadas considerando o universo auditável de 406 OM da MB. Dessas OM, 11 possuíam processos elegíveis para serem auditadas em pagamento de pessoal, incluindo uma OM sediada no exterior. Já no PAINT 2019, a análise considerou o universo de 404 OM. Dessas, seis poderiam ser auditadas em pagamento de pessoal, incluindo uma OM sediada no exterior (CCIMAR, 2018, 2019). A fim de preservar a identidade das organizações e, conseqüentemente, dos agentes responsáveis, este trabalho não as identificará individualmente.

Para a Auditoria Contínua, ambos os PAINT (2017 a 2019) previram a realização dos trabalhos de auditoria da folha de pagamento de pessoal militar da seguinte forma: mensalmente, verificar a ocorrência de pagamentos em duplicidade; trimestralmente, proceder a análise dos pagamentos a veteranos e pensionistas; e semestralmente, realizar a análise dos pagamentos do pessoal ativo (CCIMAR, 2016, 2018, 2019).

Dessa forma, passa-se a discorrer sobre os resultados das auditorias e a comparação entre os relatórios. Como o propósito do trabalho é identificar as diferenças nos resultados das auditorias de acompanhamento de pagamento de pessoal em virtude do emprego da auditoria contínua com as CAATT na folha de pagamento do pessoal militar da MB, foram analisados

³² Órgão colegiado que provê assessoramento direto ao Comandante da Marinha, nos assuntos administrativo-financeiros, exercendo o mais elevado nível de controle da execução orçamentária e físico-financeira da Marinha (BRASIL, 2005).

os relatórios das Auditoria de Acompanhamento de 2016 a 2019, que foram concluídas pelo CCIMAR e que continham a área de pagamento de pessoal. Além desses relatórios, foram separados e coletados aqueles em que as OM haviam sido auditadas em momento anterior à implementação da Auditoria Contínua no CCIMAR, a fim de serem analisados, permitindo a comparação dos resultados. Foram excluídas as OM sediadas no exterior. Nesse contexto, restaram relatórios de cinco OM, doravante nomeadas de ALFA a ECHO.

A OM ALFA foi auditada em 2010 e em 2018. Em 2010, a equipe de auditoria identificou seis constatações relacionadas ao pagamento do pessoal militar, das quais quatro estavam relacionadas com controles internos e duas com a conformidade de legislação e normas a que a unidade estava sujeita. A folha de pagamento em 2010, no momento de auditoria, possuía 784 militares. Em 2018, foram apontadas na OM ALFA a ocorrência de 20 constatações, das quais nove estavam relacionadas com os controles internos e 11 com a conformidade. Ademais, a folha de pagamento no momento da auditoria possuía 769 militares.

A OM BRAVO foi auditada em 2015 e em 2018. Em 2015, foram identificadas 12 discrepâncias, das quais quatro eram relacionadas com deficiências de controles internos e oito com a conformidade. O efetivo da folha de pagamento não foi apresentado no relatório de auditoria. Em 2018, tem-se a ocorrência de 26 constatações, das quais 11 relacionadas com controles internos e 15 relacionadas com os exames de conformidade. A folha de pagamento em 2018, no momento da auditoria, possuía 3.981 militares.

A OM CHARLIE foi auditada em 2012 e 2016. Em 2012, foram identificadas sete constatações, todas relacionadas com controles internos. A auditoria realizada em 2016 revestiu-se de especial significado, pois foi uma das primeiras que empregou a ferramenta *CaseWare IDEA* em apoio aos auditores, ainda no âmbito do projeto piloto, embora tenha sido concebida no PAINT 2016 sem a utilização do software supracitado. E uma vez que os resultados foram significativos e culminaram para que a nova metodologia fosse adotada nos

anos subsequentes, essa auditoria também foi incluída na análise do estudo de caso. Assim, em 2016, foram identificadas na OM CHARLIE 16 constatações, todas relacionadas com o exame da conformidade. Em ambas as auditorias, não houve detalhamento sobre o quantitativo de militares na folha de pagamento auditada.

A OM DELTA foi auditada em 2010 e 2018. Em 2010, foram identificadas 11 constatações, das quais cinco relacionadas com controles internos e seis com o exame da conformidade. O quantitativo da folha de pagamento à época da auditoria era de 2.967 militares. Em 2018, com o emprego da Auditoria Contínua, foram detectadas 29 constatações, sendo 12 oriundas dos exames de controles e internos e 17 dos exames de conformidade. No relatório elaborado pela equipe de auditoria não houve detalhamento do quantitativo de militares da OC.

A OM ECHO foi auditada em 2009 e 2019. Em 2009, foram identificadas 14 constatações, das quais cinco constatações tratavam de controles internos e nove constatações eram relacionadas ao exame da conformidade. À época da Auditoria, a OC tinha sob seu controle, na área de pagamento de pessoal, o total de 1.746 militares. Em 2019 foram identificadas 24 constatações, das quais 10 constatações tratavam de controles internos e 14 constatações eram relacionadas ao exame da conformidade. O quantitativo da folha de pagamento à época da auditoria era de 2.009 militares.

Em 2017, a Auditoria Contínua na folha de pagamento de pessoal emitiu 362 NA para 72 OM diferentes, com possíveis 20.432 disfunções detectadas nas trilhas de auditoria. Em 2018, foram emitidas 509 NA, com 21.069 possíveis disfunções identificadas, espalhadas por 98 OM diferentes. Já em 2019, 125 OM diferentes receberam as 1.384 NA emitidas pelo CCIMAR, com 66.167 possíveis disfunções. Individualmente, a OM ALFA recebeu três NA em 2017, duas em 2018 e 14 em 2019. A OM BRAVO recebeu 14 NA em 2017, 18 em 2018 e 43 em 2019. Para a OM CHARLIE, o CCIMAR encaminhou 19 NA em 2017, sete em 2018 e

26 em 2019. A OM DELTA foi flagrada em disfunções por meio de 16 NA em 2017, nove em 2018 e 39 em 2019. E a OM ECHO recebeu 13 NA em 2017, três em 2018 e 34 em 2019.

Efetuada uma análise dos números coletados nas auditorias de acompanhamento, pode-se identificar alguns padrões. Em todas as Auditorias de Acompanhamento ocorridas após a implementação da Auditoria Contínua houve um aumento no número de constatações. Antes da metodologia Auditoria Contínua com uso da CAATT (*CaseWare IDEA*) ser implementada, os relatórios somados apontaram 50 constatações, ao passo que após seu uso, foram 115 apontamentos feitos pelos auditores. As OM auditadas são tradicionais na MB, todas criadas a mais de 20 anos e com estruturas bem definidas e assim, as diferenças dos quantitativos de pessoal da folha de pagamento foram pequenas e não justificam os aumentos do número de constatações. Na OM ALFA, por exemplo, esse quantitativo até reduziu.

Qualitativamente, as constatações de controle interno aumentaram 68% e as constatações relacionadas com os exames de conformidade aumentaram 192%. Percebe-se que com o uso da CAATT (*CaseWare IDEA*), a busca por evidências foi simplificada, tanto na fase de planejamento quanto na fase execução da auditoria, uma vez que a ferramenta analisa todo o banco de dados, explicando maior quantidade das constatações relacionadas à conformidade. Em paralelo, com mais tempo disponível, os auditores puderam se debruçar em temas relacionados aos processos de gerenciamento das folhas de pagamento. Assim, as análises do ambiente e das atividades de controle interno durante as auditorias puderam ser mais aprofundadas, explicando o aumento da quantidade deste tipo de constatações. Isso tudo ocorre em um contexto do mundo VUCA, com alterações e exigências sociais cada dia mais intensas.

O intervalo de tempo entre a realização das auditorias não apresentou correlação com a quantidade das constatações. A OM ECHO levou onze anos para receber uma nova equipe de auditores e teve um incremento de constatações (10) menor que a OM BRAVO (14

constatações), que foi assessorada por duas auditorias em apenas quatro anos. Tal fato reforça o entendimento de que a mudança da sistemática foi fator mais importante.

O planejamento anual das auditorias também foi influenciado. Foi possível observar que os PAINT 2018 e 2019 incluíram Auditorias de Acompanhamento em OM que receberam quantitativo elevado de NA no ano imediatamente anterior, se comparadas com outras OM. Esse fato leva ao entendimento de que a Auditoria Contínua não surgiu com objetivo de substituir a Auditoria de Acompanhamento tradicional e sim para complementá-la. Os problemas com a conformidade normalmente ocorrem por falhas de controles internos, despertando os auditores para aprofundarem seus exames em determinada questão, que é mais bem avaliada com a visita em campo da equipe, ou seja, numa Auditoria de Acompanhamento.

Numericamente, os relatórios sugerem a validade dessa suposição, pois o crescimento do quantitativo de constatações relacionadas ao controle interno foi acompanhado pelo crescimento do quantitativo de constatações de conformidade em 80% dos casos analisados nessa pesquisa. Apenas a OM CHARLIE não obedeceu a essa correlação, algo justificável, pois deve-se lembrar que a auditoria de 2016 naquela OM ocorreu ainda sob regramentos do projeto piloto, testando a ferramenta *CaseWare IDEA*. Ao se comparar os relatórios (2012 e 2016) é possível afirmar que as duas auditorias se complementaram, uma vez que no relatório de 2012 não houve constatações de conformidade.

Ao se observar os quantitativos das NA encaminhadas para as OM selecionadas pode-se observar uma redução de 2017 para 2018, seguida por um aumento em 2019. Os quantitativos em 2017 traduzem o impacto inicial da adoção da Auditoria Contínua com o software *IDEA*, ou seja, efeito da surpresa em todas as OM. Em 2018, houve uma redução, possivelmente pela melhoria nos controles internos das OM nas temáticas das trilhas de auditoria do CCIMAR. O crescimento em 2019 deve-se ao acréscimo de trilhas de auditoria, maior maturidade dos auditores, novas bases de dados e a automatização de procedimentos no

âmbito da Divisão de Auditoria em Recursos Humanos do CCIMAR, conforme relatado na entrevista com o encarregado da divisão.

Aliás, o uso da Auditoria Contínua trouxe outro benefício de difícil mensuração na análise dos relatórios, mas evidenciado pelos auditores, tendo, possivelmente, também influencia na queda da quantidade das NA emitidas em 2018. É o chamado efeito panóptico³³ sobre os agentes responsáveis pelas contas de gestão (CCIMAR, 2019b). Outra informação coletada na pesquisa é que caso surjam eventuais dificuldades ao longo do ano para a realização de determinadas Auditoria de Acompanhamento, a Auditoria Contínua pode subsidiar com dados que indicam qual OM encontra-se com problemas mais graves em seus controles internos que sugiram visita mais urgente da equipe de auditores. Ou seja, ela contribui para a priorização dos trabalhos dos auditores.

Em complemento a análise dos relatórios, as informações sobre as práticas de auditoria interna no pagamento de pessoal no CCIMAR foram obtidas com as respostas da entrevista conduzida com o Encarregado da Divisão de Auditoria de Recursos Humanos do CCIMAR (APÊNDICE A). Tal entrevista permitiu confirmar os resultados obtidos na comparação dos relatórios. Para o entrevistado, a Auditoria Contínua trouxe diversos benefícios, principalmente relacionados com maior tempo disponível para análise do ambiente de controle interno e com a organização dos processos da OM auditada, deixando as avaliações das Auditorias de Acompanhamento mais completas. Ainda, o entrevistado identificou oportunidades de melhoria na Auditoria de Acompanhamento, das quais se destacam a implementação (ou aquisição) de um sistema de auditoria para controlar todo o trabalho, desde a fase de planejamento até a fase de monitoramento das recomendações, o desenvolvimento de indicadores de desempenho e a implementação da auditoria baseada em riscos.

³³ Baseado na teoria do Panoptismo de Michel Foucault (1926-1984) que, em linhas gerais, consiste no poder de impor comportamentos a toda uma população, com base na ideia de que está sendo vigiada, sem que se tenha certeza dessa vigilância (FOUCAULT, 1999).

Quanto ao questionário aplicado aos auditores, houve 12 respondentes, dos quais há auditores com mais de dez anos de experiência. As respostas, compiladas no APÊNDICE C, evidenciaram que embora houvesse um amplo desconhecimento da Auditoria Contínua, pois apenas um auditor conhecia a técnica de forma antecipada, seu emprego foi rapidamente assimilado e seus benefícios nas Auditorias de Acompanhamento foram percebidos. Para 92% dos respondentes, a qualidade do trabalho final de Auditoria de Acompanhamento melhorou após a implementação da Auditoria Contínua. Para 100% dos auditores inquiridos, o trabalho do auditor foi facilitado após a implementação da Auditoria Contínua, bem como todos consideram que o seu emprego promoveu melhorias nos processos e agregou valor à organização auditada.

Para 75% dos auditores, a principal melhoria está relacionada ou com a utilização de toda a base de dados para coleta de evidências ou com o uso melhor do tempo durante os trabalhos de campo da auditoria, permitindo avaliações mais profundas nos controles internos da organização auditada. Por outro lado, para a maioria dos auditores respondentes (60%), o prazo decorrido entre o término do trabalho de auditoria de acompanhamento e a emissão do relatório ainda é insatisfatório, embora para 67% dos auditores esse prazo tenha melhorado com a adoção da Auditoria Contínua.

É importante citar que todas essas evoluções ocorrem em um cenário de restrições orçamentárias e reduzido quantitativo de auditores disponível, que aliás foram motivos para implementação da Auditoria Contínua pelo CCIMAR, conforme citado por Anache (2017), o que torna a sistemática ainda mais exitosa. O aumento da qualidade e da profundidade das constatações relacionadas ao controle interno e a identificação de mais casos concretos, ligados à conformidade, demonstram a contribuição positiva da Auditoria Contínua no CCIMAR. Nesse contexto, no próximo capítulo será apresentada a conclusão da pesquisa, bem como sugestões para próximos trabalhos relacionados ao tema.

6 CONCLUSÃO

No Governo Federal brasileiro tem-se a Lei nº 10.180/2001, que trata do Controle Interno do Poder Executivo Federal, dentre outros assuntos. Especificamente quanto ao controle interno, a norma legal supracitada traz suas competências, voltadas para que o processo de gestão possa ser efetivo. Há um conjunto de ações que quando trabalhadas aspira otimizar os processos orçamentários e financeiros, orientando-os para o alcance dos anseios da população.

Porém, além do viés legal, há o controle social, cada dia mais exigente e consciente de seus direitos. E a partir da década de 1970 diversas iniciativas foram adotadas para tentar aproximar o modelo estatal brasileiro de um modelo gerencial, que conseguisse dar ao setor público a capacidade de responder aos problemas econômicos e sociais e, em particular, introduzir maior eficiência e eficácia no seu funcionamento. A qualidade dos serviços prestados e o desempenho das organizações passaram a ser variáveis importantes na equação da governabilidade.

Conscientes dessas evoluções, a MB, nesse estudo representada pelo CCIMAR, buscou fortalecer o controle interno de suas OM, por meio de variadas novas ferramentas e metodologias. Porém, é importante lembrar que controle inclui comparação de resultados alcançados com resultados previstos e envolve coleta e análise de dados para verificação dos motivos de desvios e implementação de formas de correção.

Nesse contexto, o controle interno da MB foi formatado de modo que pudesse atingir uma boa relação custo-benefício, com pessoal qualificado, descentralizando responsabilidades, instruindo formalmente as ações a serem empreendidas e cumprindo o seu papel de elemento zelador da instituição. E assim, a auditoria interna, que surge como ponto máximo de um sistema de controle interno bem estruturado, é fundamental para examinar e

certificar se os controles internos são seguidos e se mostram-se adequados ao cumprimento da missão institucional da MB.

Por oportuno, foi possível identificar no referencial teórico que acompanha esta pesquisa que a adoção de melhores práticas de auditoria tem a finalidade de garantir que os órgãos públicos atuem sempre em conformidade com o interesse público. O primeiro movimento para a realização de uma auditoria é a seleção do objeto a ser auditado, tendo em vista a variada gama de possibilidades dentro de determinado assunto. O tempo disponível para realizar a auditoria também precisa ser considerado, pois várias áreas da gestão precisam ser auditadas. E os recursos são finitos, tanto em termos de pessoal especializado para auditar, quanto em disponibilidade orçamentária para a condução dos trabalhos.

A Auditoria Contínua trouxe visão inovadora, ao possibilitar testes contínuos em todo universo de dados, em contraponto a metodologia tradicional de testes periódicos em amostragens limitadas. Permitiu otimizar o emprego de pessoal, tempo e orçamento. Ademais, trouxe a reboque a possibilidade de notificação oportuna de lacunas e fraquezas, contribuindo com a rapidez das correções e o monitoramento dos casos. O CCIMAR, em ação empreendedora, adotou a Auditoria Contínua com o uso de CAATT, na qual o software *CaseWare IDEA* foi o escolhido para auxiliar na condução dos trabalhos que envolvem o pagamento de pessoal, área temática deste trabalho.

Na presente pesquisa, por meio de estudo de caso que envolveu as auditorias no processo de pagamento de pessoal militar, foi possível identificar diversas evoluções com o emprego da Auditoria Contínua pelo CCIMAR. Dentre essas evoluções, destaca-se o aumento do número de constatações nas Auditorias de Acompanhamento, bem como a variabilidade de situações inadequadas identificadas e a profundidade das análises conduzidas pelos auditores. As respostas dos questionários submetidos aos auditores do CCIMAR evidenciaram a melhoria na qualidade dos trabalhos, não só nos mecanismos facilitadores da condução da auditoria para

os próprios auditores, mas também na percepção deles sobre o produto (relatório de auditoria) entregue à OM auditada.

O controle interno dos processos de pagamento de pessoal também foi impactado, uma vez que os auditores dispuseram de mais tempo para fazer avaliações mais aprofundadas. O uso do IDEA, a disponibilização das bases de dados pela PAPEM e pela DPMM e o constante desenvolvimento de trilhas pelos auditores do CCIMAR permitiu efetuar testes na base de dados do pagamento de pessoal de forma mais completa. Foi possível evidenciar impropriedades que antes levariam semanas de trabalho e sempre sujeitas ao risco de estarem fora da amostragem representativa selecionada pelos auditores. Comparando-se os relatórios antes e após a implementação da Auditoria Contínua, verificou-se que as Auditorias de Acompanhamento ficaram mais fidedignas e que as constatações passaram a incluir casos concretos mais robustos, menos sujeitos a erros de julgamento dos auditores, ou que parecessem simples revisões de relatórios anteriores e avaliações pontuais.

Por fim, com a Auditoria Contínua, a elaboração do PAINT e a priorização das auditorias lá programadas foram facilitadas. Auditorias em processos específicos puderam ser programadas no PAINT. Nesse contexto, diante das análises realizadas, concluo que a questão levantada no início da pesquisa, qual seja: “quais as principais diferenças nos resultados das Auditorias de Acompanhamento de pagamento de pessoal em virtude do emprego da Auditoria Contínua com as CAATT na folha de pagamento do pessoal militar da MB?” foi respondida e os objetivos previstos foram alcançados. A suposição levantada foi confirmada, pois pelo estudo de caso foi possível observar a melhoria na qualidade das Auditorias de Acompanhamento, em aderência aos mais recentes conceitos relacionados ao controle interno e auditoria.

A cada ano, novos relatórios de auditoria e fontes de consulta são produzidos e disponibilizados. Logo, não cabe dar o assunto por esgotado. Assim, sugere-se que em trabalhos

futuros sejam elaborados indicadores de desempenho para a Auditoria Contínua e para a Auditoria de Acompanhamento. Sugere-se ainda que sejam ampliados estudos que busquem a adequação das normas SGM-601 e SGM-302 e as normas internas do CCIMAR, em especial o MAG, com a nova metodologia da Auditoria Contínua.

Outra sugestão é no sentido de que se estudem possibilidades ou se já existem experiências de sucesso com implementação das CAATT como ferramenta de controle interno nas OM da MB, a fim de verificar se há melhoria nesses controles e, conseqüentemente, na gestão pública. Estudos comparativos no âmbito das demais Forças Armadas também são sugeridos. Um estudo que verifique a possibilidade de efetuar premiações dos melhores desempenhos nas auditorias de acompanhamento é outra sugestão que pode motivar uma saudável competição entre as OM.

Por fim, a MB dispõe de uma grande quantidade de dados armazenada, de diversas naturezas e em diferentes bases. O cruzamento dos dados disponíveis nessas bases, com o emprego de CAATT, pode auxiliar na sua busca por uma gestão cada vez mais voltada para o atendimento das exigências sociais e, também, de sua visão de futuro.

REFERÊNCIAS

ACEMOGLU, Daron; ROBINSON, James A. *Por que as nações fracassam: as origens do poder, da prosperidade e da pobreza*. Tradução de Cristiana Serra. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. 401 p. Título original: *Why nations fail: the origins of power, prosperity and poverty*.

ANACHE, Henrique Mansur. Auditoria Contínua: Experiência do Centro de Controle Interno da Marinha. In: CONCURSO INOVAÇÃO NO SETOR PÚBLICO, 22., 2017, Brasília. *Ações premiadas...* Brasília: Escola Nacional de Administração Pública (ENAP), p. 129-138. Disponível em: <<http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/4140>>. Acesso em: 20 jun. 2020.

ARAÚJO, Francisco José de. J. Auditoria Interna: O que e para quê. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Ano XXVII, n. 114. p. 29-31, nov/dez, 1998. Disponível em: <<http://icex.sites.uff.br/wp-content/uploads/sites/269/2020/01/1-Auditoria-Interna-O-Que-para-Quê.pdf>>. Acesso em: 18 jun. 2020.

ARRIAL, Christian Ternes. *Ferramentas computacionais aplicadas aos trabalhos de auditoria interna*. 2009. 78 f. Monografia (Especialização em Auditoria Interna e Controle Governamental) – Escola da AGU, da Advocacia-Geral da União, Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento (Cefor), da Câmara dos Deputados, Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), da Controladoria Geral da União e Instituto Serzedello Corrêa (ISC), do Tribunal de Contas da União, Brasília, 2009. Disponível em: <<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/42000>>. Acesso em: 31 mar. 2020.

ASHLEY, Patrícia Almeida *et al* (Coord.). *Ética e Responsabilidade Social nos Negócios*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. 300 p.

BERNARDINO, Dília; PEDROSA, Isabel; LAUREANO, Raul Manuel Silva. Métodos analíticos para auditoria e detecção de anomalias/fraude. In: IBERIAN CONFERENCE ON INFORMATION SYSTEMS AND TECHNOLOGIES (CISTI), 13. 2018, Caceres, Espanha: IEEE. Anais..., ISCTE - Instituto Universitário de Lisboa. Portugal, 06 p., 2018. Disponível em: <<https://repositorio.iscte-iul.pt/handle/10071/16248>>. Acesso em: 20 jun. 2020.

BOECHAT, Stephan Righi. *Orçamento por resultados e direito financeiro*. Coordenação de José Mauricio Conti. São Paulo: Blucher Open Access, 2018. 224 p. (Série Direito Financeiro). Disponível em: <<https://openaccess.blucher.com.br/article-list/9788580393392-401/list#articles>>. Acesso em: 06 abr. 2020.

BORENSTEIN, Carlos Raul. Regulação em setores de infra-estrutura: a sociedade no controle externo das organizações. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 34, n. 5, p. 47-59, jan. 2000. ISSN 1982-3134. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6305>>. Acesso em: 15 abr. 2020.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil, 1988. Brasília: Senado Federal, Centro Gráfico, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 30 mar. 2020.

_____. Lei n. 8.443, de 16 de julho de 1992. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8443.htm>. Acesso em: 15 jun. 2020.

_____. Lei Complementar n. 101, de 4 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: 03 jun. 2020.

_____. Lei n. 10.180, de 6 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LEIS_2001/L10180.htm>. Acesso em: 15 jun. 2020.

_____. Decreto n. 5.417, de 13 de abril de 2005. Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções Gratificadas do Comando da Marinha, do Ministério da Defesa, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Decreto/D5417.htm>. Acesso em: 15 jun. 2020.

_____. Lei n. 13.844, de 18 de junho de 2019. Estabelece a organização básica dos órgãos da Presidência da República e dos Ministérios e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2019/Lei/L13844.htm>. Acesso em: 15 jun. 2020.

_____. Comando da Marinha. Boletim de Ordens e Notícias nº 407. Brasília, DF, 2019a.

_____. _____. *Auditorias*. 2020. Disponível em: <<https://www.marinha.mil.br/auditorias>>. Acesso em: 06 jul. 2020.

_____. _____. *Missão e Visão de Futuro*. 2020. Disponível em: <<https://www.marinha.mil.br/content/missao-e-visao-de-futuro-da-marinha>>. Acesso em: 12 jul. 2020a.

_____. _____. Portaria n. 188/MB, de 1º de julho de 2020. Aprova o Regulamento do Centro de Controle Interno da Marinha. Brasília, DF, 2020b.

_____. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Brasília: CGU, 2017. 149 p. Disponível em: <<https://www.gov.br/cgu/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/auditoria-e-fiscalizacao/arquivos/manual-de-orientacoes-tecnicas-1.pdf/view>>. Acesso em: 30 abr. 2020.

CAMPIGLIA, Américo Oswaldo; CAMPIGLIA, Oswaldo Roberto P. *Controles de gestão: controladoria financeira das empresas*. São Paulo: Atlas, 1993. 463 p.

CANGEMI, Michael P. *Ficando um Passo a Frente: O Uso da Tecnologia por Parte da Auditoria Interna*. Global Internal Audit Common Body of Knowledge (CBOOK). The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF), 2015. Disponível em: <<https://na.theiia.org/iiarf/Public%20Documents/Staying-a-Step-Ahead-Portuguese.pdf>>. Acesso em: 18 jun. 2020.

CARVALHO, Henrique. *O que é a Escala Likert e como aplica-lá*. 2019. Disponível em: <https://vidadeproduto.com.br/escala-likert/#Escala_Likert_Par>. Acesso em: 10 jun. 2020.

CENTRO DE CONTROLE INTERNO DA MARINHA - CCIMAR. *Plano Anual de Auditorias para o Ano de 2017*, de 08 de dezembro de 2016. Rio de Janeiro, 2016.

_____. *Manual de Auditoria Governamental (MAG)*. Ordem Interna n. 10-01, de 10 de março de 2017. Rio de Janeiro, 2017.

_____. *Plano de Auditoria Interna (PAINT-2018)*. Rio de Janeiro, jan. 2018.

_____. *Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT-2019)*. Rio de Janeiro, jan. 2019.

_____. *Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT - 2018)*. Rio de Janeiro, mar. 2019a.

_____. *Mapeamento e Modelagem de Processos*. Rio de Janeiro, set. 2019b. 115 p.

_____. *Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT - 2019)*. Rio de Janeiro, mar. 2020.

CHAN, David Y.; CHIU, Victoria; VASARHELYI, Miklos A. Introduction. In: _____. *Continuous Auditing: Theory and Application*. Bingley, UK: Emerald Publishing, 2018. p. 1-6.

CHAN, David Y.; VASARHELYI, Miklos A. Innovation and practice of continuous auditing. *International Journal of Accounting Information Systems*, Elsevier, vol. 12, p. 152-160, 2011. Disponível em: <<https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S1467089511000029>>. Acesso em: 02 jun. 2020

CHIAVENATO, Idalberto. *Introdução à Teoria Geral da Administração*. 9. ed. São Paulo: Manole, 2014. 678 p.

CODERRE, David. *Continuous Auditing: Implications for Assurance, Monitoring and Risk Assessment*. Global Technology Audit Guide (GTAG). Florida, USA: The Institute of Internal Auditor - IIA, 2005. Disponível em: <https://chapters.theiia.org/montreal/ChapterDocuments/GTAG%203%20-%20Continuous%20Auditing%20Implications%20for%20Assurance_%20Monitoring_%20and%20Risk%20Assessment.pdf>. Acesso em: 15 abr. 2020.

CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO - CGU. Secretaria Federal de Controle Interno. Instrução Normativa n. 3, de 09 de junho de 2017. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Brasília, DF: CGU, 2017. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/33409/11/Instrucao_Normativa_CGU_3_2017.pdf>. Acesso em: 17 jun. 2020.

_____. Instrução Normativa n. 9, de 09 de outubro de 2018. Dispõe sobre o Plano Anual de Auditoria Interna - PAINT e sobre o Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna - RAINIT das Unidades de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 11 out. 2018. Seção 1. p. 72-73. Disponível em: <<http://www.in.gov.br>>. Acesso em: 17 jun. 2020.

_____. *Institucional*. 2020. Disponível em: <<https://www.gov.br/cgu/pt-br/aceso-a-informacao/institucional>>. Acesso em: 13 jun. 2020.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION - COSO. *Executive Summary*. 2013. 10 p. Disponível em: <<https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf>>. Acesso em: 12 jun. 2020.

_____. About us. 2020. Disponível em: <<https://www.coso.org/Pages/aboutus.aspx>>. Acesso em: 11 jun. 2020.

CREPALDI, Silvio Aparecido. *Auditoria Contábil: teoria e prática*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011. 768 p.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2014. 966 p.

FAVERO, Claudio Gil. *Avaliação de programas públicos: Sistema de avaliação do Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização aplicado à Marinha do Brasil: o caso do Programa Netuno*. 2010. 239 p. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) - Fundação Getúlio Vargas / Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Rio de Janeiro, 2010. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/6544>>. Acesso em: 30 mar. 2020.

FERREIRA, Artur Olavo; VASCONCELLOS, Marcio Pinheiro de. Controle Interno na Administração Pública: O Caso da Assessoria de Controle Financeiro da Pagadoria de Pessoal da Marinha. *Revista PAGMAR*, Rio de Janeiro, v. 5, n. 5, p. 15 - 23, jan./dez. 2017. Disponível em: <<https://www.repositorio.mar.mil.br/handle/ripcmb/26811>>. Acesso em 10 jun. 2020.

FOUCAULT, Michel. *Vigiar e punir: nascimento da prisão*. Tradução de Raquel Ramalhete. 20. ed. Petrópolis: Vozes, 1999. 262 p. Título original: Surveiller et punir.

FRANÇA, Júnia Lessa; VASCONCELLOS, Ana Cristina de. *Manual para Normalização de Publicações Técnico-Científica*. 8. ed. Belo Horizonte: UFMG, 2007. 255 p. (Coleção Aprender).

GIACOMONI, James. *Orçamento público*. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2012. 374 p.

GIL, Antonio Loureiro; ARIMA, Carlos Hideo; NAKAMURA, Wilson Toshiro. *Gestão: controle interno, risco e auditoria*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. 160 p.

GRAND, Charles Le. Use of Computer-Assisted Audit Tools and Techniques (CAATTs). *Internal Auditor Magazine*, v. 4, out. 2001. The Institute of Internal Auditors. Disponível em: <<https://ininet.org/use-of-computer-assisted-audit-tools-and-techniques-caatts-par.html>>. Acesso em: 27 jun. 2020.

IMONIANA, Joshua Onome. *Auditoria de Sistemas de Informação*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008. 208 p.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS - INTOSAI. *Fundamental Principles of Public-Sector Auditing* (ISSAI 100), 2019, 29 p. Disponível em: <<https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-100-Fundamental-Principles-of-Public-Sector-Auditing.pdf>>. Acesso em: 17 jun. 2020.

_____. *About us*. 2020. Disponível em: <<https://www.intosai.org/about-us>>. Acesso em: 17 jun. 2020.

JOHNSTONE, Karla M.; GRAMLING, Audrey A.; RITTENBERG, Larry E. *Auditing: a risk-based approach to conducting a quality audit*. 9. ed. South-Western: Cengage Learning, 2014. 874 p.

JOMINI, Baron Antoine Henri de. *The Art of War: Restored Edition*. Legacy Books Press Classics. Kingston, Ontario, Canadá, 2008. 330 p. Disponível em: <<http://www.legacybookspress.com/Books/Jomini.pdf>>. Acesso em: 27 jun. 2020.

JURAN, Joseph Moses. *A qualidade desde o projeto: novos passos para o planejamento da qualidade em produtos e serviços*. Tradução: Nivaldo Montingelli Jr. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 1992. 551p. (Coleção Novos Umbrais). Título original: Juran on quality by design.

LÉLIS, Débora Lage Martins. *Percepção de auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna em uma empresa do setor energético*. 2010. 182 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Contabilidade e Controladoria, Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal de Minas Gerais, 2010. Disponível em: <<https://cepcon.face.ufmg.br/cursos/mestrado/dissertacoes/category/43-2010.html?download=192>>. Acesso em: 02 jul. 2020.

LYNN JR., Laurence E. Public management: a concise history of the field. In: FERLIE, Ewan; LYNN JR., Laurence E.; POLLITT, Christopher. (Ed.). *The Oxford Handbook of Public Management*. Oxford: Oxford University Press, 2005, p. 27-50.

LYRA, Maurício Rocha. *Segurança e Auditoria em Sistemas de Informação*. Rio de Janeiro: Ciência Moderna, 2008. 253 p.

MACK, Oliver; KHARE, Anshuman. Perspectives on a VUCA World. In: MACK, Oliver *et al* (editores). *Managing in a VUCA World*. Springer, 2016. p. 3-19.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro: atualizada até a Emenda Constitucional 90, de 15.9.2015*. 42. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. 968 p.

MENDES, Gilson Libório de Oliveira; CALDAS, Olavo Venturim, SALES, Leonardo Jorge. A auditoria contínua aplicada à geração de indicadores de desempenho da gestão: a experiência da Controladoria-Geral da União do Brasil. In: CONGRESO INTERNACIONAL DEL CLAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA. 19. 11 a 14 nov. 2014, Quito, Equador. Disponível em: <<https://cladista.clad.org/bitstream/handle/123456789/7740/0077414.pdf>>. Acesso em: 27 jun. 2020.

MINTZBERG, Henry *et al.* *O Processo da estratégia: conceitos, contextos e casos selecionados*. Tradução de Luciana de Oliveira da Rocha. Dados eletrônicos. Porto Alegre: Artmed. 4. ed. 2007. 496 p. Título original: *The Strategy Process: Concepts, Contexts, Cases*.

OLIVEIRA, Júlio César Tenório de. *Eficiência do novo Sistema de Pagamento de Pessoal do Exército Brasileiro: percepção do usuário*. 2016. 136 p. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) - Escola de Economia e Gestão, Universidade do Minho, Braga, 2016. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/1822/42912>>. Acesso em: 20 jun. 2020.

PICKETT, K.H. SPENCER. *The Internal Auditor At Work: A Practical Guide to Everyday Challenges*. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, 2004. 304 p.

PUTTICK, George; VAN ESCH, Sandy; KANA, Suresh. *The Principles and Practice of Auditing*. 9. ed. Cape Town, South Africa: Juta & Co Ltd, 2009. 1008 p.

RING, Peter Smith; PERRY, James L. Strategic management in public and private organisations: implications of distinctive context and constraints. *The Academy of Management Review*. v. 10, n. 2, p. 276-286, abr. 1985. Disponível em: <<https://www.jstor.org/stable/257969>>. Acesso em 07 abr. 2020.

SECRETARIA-GERAL DA MARINHA - SGM. *SGM-601: Normas sobre Auditoria, Análise e Apresentação de Contas na Marinha*. 5 rev. Brasília, DF, 2014.

_____. *SGM-302: Normas sobre Pagamento de Pessoal na MB*. 5 rev. Brasília, DF, 2015.

SENADO FEDERAL. *Portal SIGA BRASIL*. 2020. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/orcamento/sigabrasil>>. Acesso em: 06 jul. 2020.

SFERRA, Heloísa Helena; CORRÊA, Ângela M. C. Jorge. Conceitos e aplicações de data mining. *Revista de ciência & tecnologia*, v. 11, p. 19-34, 2003. Disponível em: <<https://www.sindipetroprsc.org.br/uploads/campanha/20091218130501.pdf>>. Acesso em: 26 jun. 2020.

SILVA, Washington Lopes da. *Auditoria contínua de dados como instrumento de automação do controle empresarial*. 2012. 155 p. Tese (Doutorado em Sistemas Digitais) - Escola Politécnica, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em: <<https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/3/3141/tde-04072013-165931>>. Acesso em: 20 abr. 2020.

TIRONI, Luis Fernando *et al.* *Crêterios para geração de indicadores de qualidade e produtividade no serviço público*. Brasília: IPEA, 1991. 15p. (Texto para discussão, 238). Disponível em: <<http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/1701>>. Acesso em: 30 mar. 2020.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU. *Técnicas de Auditoria: Indicadores de Desempenho e Mapa de Produtos*. Brasília: TCU, Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000. 32 p. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/tecnica-de-auditoria-indicadores-de-desempenho-e-mapa-de-produtos.htm>>. Acesso em: 06 abr. 2020.

_____. Instrução Normativa n. 57, de 27 de agosto de 2008. Estabelece normas de organização e apresentação dos relatórios de gestão e dos processos de contas da administração pública federal. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 29 ago. 2008. Seção 1. p. 130-131. Disponível em: <<http://www.in.gov.br>>. Acesso em: 04 abr. 2020.

_____. Portaria Segecex n. 27, de 24 de outubro de 2017. Atualiza o documento “Glossário de Termos do Controle Externo”. Brasília, DF: TCU, 2017. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A25EC59C0F015F58F31F6504A6>>. Acesso em: 10 abr. 2020.

TRISTÃO, Gilberto. Transparência na administração pública. In: CONGRESO INTERNACIONAL DEL CLAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, 7., 2002, Lisboa, Portugal. Anais..., 8-11 de outubro, 2002. Disponível em: <<https://cladista.clad.org/bitstream/handle/123456789/2230/0043714.pdf>>. Acesso em: 30 mar. 2020.

VASARHELYI, Miklos A. Nunca subestime a dificuldade de mudar o mundo. *Jornal O Globo*, 18 nov. 2016. Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/sociedade/conte-algo-que-nao-sei/miklos-vasarhelyi-professor-pesquisador-nunca-subestime-dificuldade-de-mudar-mundo-20480036>>. Acesso em: 24 jun. 2020.

VASARHELYI, Miklos A.; ALLES, Michael G.; KOGAN, Alexander. Principles of Analytic Monitoring for Continuous Assurance. *Journal of emerging technologies in Accounting*, v. 1, p. 1-21, 2004. Disponível em: <<https://pdfs.semanticscholar.org/e9f2/83f52aea0626fcb67d93bc4584832a0b1fb6.pdf>>. Acesso em: 02 jun. 2020.

VERGARA, Sylvia Constant. *Projetos e relatórios de pesquisa em Administração*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2009. 94 p.

WENMING, Zhu. Continuous online auditing in the government sector. *Internal Auditor Magazine*, jun. 2007. The Institute of Internal Auditors. Disponível em: <<https://iaonline.theiia.org/continuous-online-auditing-in-the-government-sector>>. Acesso em: 25 jun. 2020.

YIN, Robert K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. Tradução de Daniel Grassi. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001. 205 p.

APÊNDICES

APÊNDICE A - Entrevista

ESCOLA DE GUERRA NAVAL Curso de Estado-Maior para Oficiais Superiores - CEMOS/2020

Esta entrevista visa pesquisar subsídios para o trabalho acadêmico da disciplina III-C-6 - Dissertação, a ser apresentado à Escola de Guerra Naval, pelo Oficial-Aluno CC (IM) CLAUDIO DE JESUS MONTEIRO DE BARROS, como requisito parcial para a conclusão do Curso de Estado-Maior para Oficiais Superiores.

Organização Militar: CENTRO DE CONTROLE INTERNO DA MARINHA

Nome/Posto do entrevistado: CT (T) ANDRE Luiz Rodrigues Augusto

Função exercida: Encarregado da Divisão de Auditoria em Recursos Humanos do CCIMAR.

Data da resposta: 06 jul. 2020

Pergunta n. 1 - De acordo com o conhecimento e as experiências do entrevistado, quais são as principais vantagens do uso da Auditoria Contínua (AC) para o processo de Auditoria de Acompanhamento (AA)?

Resposta:

A AC consiste em uma técnica de auditoria que realiza testes utilizando bases de dados informatizadas, mediante ferramentas de extração, análise e mineração de dados, com base na avaliação de riscos e controles internos.

Seu processo compreende as funções do processo de auditoria periódica, usando um sistema de supervisão de transações, com software que monitora continuamente as transações e compara as suas características com os resultados esperados.

Com a implementação da AC, os trabalhos de AA ficaram mais voltados para análise do ambiente de controle interno uma vez que os trabalhos de conformidade são analisados, periodicamente, nas trilhas de Auditoria, por meio da AC.

O tempo despendido anteriormente na AA para analisar conformidade, é utilizado para testes de controle e acompanhamento do processo no seu dia-a-dia (*workflow* do processo) e também para outros testes de auditoria como por exemplo: confirmação externa.

Pergunta n. 2 - De acordo com o conhecimento e as experiências do entrevistado, quais os motivos para o crescimento da quantidade de notas de Auditoria Contínua emitidas em 2019, se comparadas com 2018?

Resposta:

Os principais motivos foram:

- Automatização de tarefas no software IDEA, gerando as exceções de forma mais rápida para análise dos auditores, antes da comunicação às OM;
- Acesso a outras bases de dados como por exemplo DPMM (BDPES) e convênios com outros órgãos externos (SICOPREV – Previdência do Rio de Janeiro);

- Menor quantidade de auditorias de acompanhamento no ano de 2019, aumentando assim, o foco nos trabalhos de AC. O mesmo auditor realiza as duas auditorias, simultaneamente (AC e AA); e
- Maior maturidade (experiência adquirida), em termos técnicos, dos auditores lotados na Divisão de Auditoria em Recursos Humanos.

Pergunta n. 3 - Há indicadores de desempenho instituídos para verificar os resultados da utilização da Auditoria Contínua nas Auditorias de Acompanhamento? Caso afirmativo, cite-os e quais dados foram coletados a partir de 2017?

Resposta:

Não existem indicadores de desempenho.

Pergunta n. 4 - De acordo com o conhecimento e as experiências do entrevistado, quais são as oportunidades de melhoria no processo de Auditoria de Acompanhamento?

Resposta:

a) Oportunidades de melhoria na AA:

- Implementação (ou aquisição) de um sistema de auditoria para controlar todo o trabalho de AA, desde a fase de planejamento até a fase de monitoramento das recomendações da auditoria realizada (follow-up).
- Desenvolvimento de indicadores de desempenho da AA;
- Implementação da auditoria baseada em Riscos;
- Atualização o Manual de Auditoria do CCIMAR (MAG);
- Padronização da metodologia dos trabalhos (matriz, programa, plano de testes e documentação do papel de trabalho);
- Implementação do PGMQ (Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade) nos trabalhos da Auditoria;
- Seguir a padronização sugerida pelo IPPF (Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna). As Normas têm como foco os Princípios e fornecem uma estrutura para a realização e promoção da auditoria interna. As Normas são requisitos obrigatórios para prática profissional de auditoria interna; e
- Participar do QUALITY ASSESSMENT – QA do IIA (Instituto de Auditores Internos). O QA trata-se de uma avaliação do comprometimento da Atividade de Auditoria Interna em melhorar sua qualidade, desempenho, profissionalismo e uso das “melhores práticas”, assim como a sua conformidade com as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna, Definição da Auditoria Interna e Código de Ética constantes do IPPF.

b) Principais dificuldades enfrentadas:

- Falta de pessoal para a ampliação do número de auditorias executadas anualmente;
- Dependência de mão de obra de pessoal que exerce Tarefa por Tempo Certo (TTC);
- Falta de sistema/ ferramenta para a gestão do processo de auditoria; e
- Insuficiência de recursos para custeio de auditorias fora da sede e/ou treinamentos.

Pergunta n. 5 - De acordo com o conhecimento e as experiências do entrevistado, quais são as oportunidades de melhoria no processo de Auditoria Contínua?

Resposta:

- Implementação (ou aquisição) de um sistema de auditoria para controle da AC;
- Documentação/ atualização do Inventário de Trilhas;

- Implementação das Trilhas de Auditoria de forma automatizada, com a utilização de novas ferramentas de análise de dados como por exemplo *Python* e *R*;
- Realizar novos convênios para acesso às bases de dados de outros órgãos (federais, estaduais e municipais);
- Ampliação das trilhas de auditoria (desenvolvimento de novas trilhas);
- Desenvolvimento de inteligência artificial (IA) e análise de tendências na AC; e
- Aumento da eficácia das ações de acompanhamento e controle da gestão, pela emissão de alertas decorrentes de análises de comportamentos distantes do padrão de normalidade quando do uso da IA.

APÊNDICE B - Questionário

ESCOLA DE GUERRA NAVAL Curso de Estado-Maior para Oficiais Superiores - CEMOS/2020

Este questionário visa pesquisar subsídios para o trabalho acadêmico da disciplina III-C-6 - Dissertação, a ser apresentado à Escola de Guerra Naval, pelo Oficial-Aluno CC (IM) CLAUDIO DE JESUS MONTEIRO DE BARROS, como requisito parcial para a conclusão do Curso de Estado-Maior para Oficiais Superiores.

Organização Militar: CENTRO DE CONTROLE INTERNO DA MARINHA

Temática: Percepção dos auditores sobre as práticas de Auditoria Contínua implementadas na Divisão de Auditoria de Recursos Humanos.

Observação: Não é necessário se identificar.

Perfil dos Auditores

1) Há quanto tempo o Sr. trabalha no CCIMAR?

R: _____

2) Há quanto tempo o Sr. atua na função de Auditor?

R: _____

3) Qual o seu nível de escolaridade?

() Médio

() Superior

() Pós-Graduado

Proficiência e Zelo Profissional

4) O Sr. conhecia a Auditoria Contínua antes da implementação da ferramenta no CCIMAR em 2016 ou de embarcar na OM?

() Sim

() Não

5) O Sr. considera seu nível de conhecimento satisfatório e compatível com as habilidades e competências necessárias ao desempenho de suas responsabilidades individuais como auditor.

() Concordo totalmente

() Concordo Parcialmente

() Discordo Parcialmente

() Discordo Totalmente

() Não sei responder

6) O treinamento oferecido pela Organização permite que o Sr. possa aperfeiçoar seu conhecimento, habilidades e outras competências.

- Concordo totalmente
- Concordo Parcialmente
- Discordo Parcialmente
- Discordo Totalmente
- Não sei responder

Qualidade da Auditoria

7) O Sr. considera que o prazo decorrido entre o término do trabalho de campo da Auditoria de Acompanhamento e a emissão do relatório é satisfatório.

- Sim
- Não

8) O Sr. considera que o prazo decorrido entre o término do trabalho de campo da Auditoria de Acompanhamento e a emissão do relatório melhorou com a implementação da Auditoria Contínua.

- Sim
- Não

9) O Sr. considera que a qualidade do trabalho final de auditoria de acompanhamento realizada melhorou após a implementação da Auditoria Contínua.

- Sim
- Não

10) O Sr. considera que o trabalho do auditor na auditoria de acompanhamento foi facilitado após a implementação da Auditoria Contínua.

- Sim
- Não

11) O Sr. considera que as expectativas da organização auditada são atendidas pela auditoria de acompanhamento.

- Concordo totalmente
- Concordo Parcialmente
- Discordo Parcialmente
- Discordo Totalmente
- Não sei responder

12) O Sr. considera que o emprego da Auditoria Contínua promove melhorias nos processos e agrega valor à organização auditada.

- Sim
- Não

13) O Sr. considera que os auditados acreditam que os auditores possuem conhecimento suficiente do processo para auditá-los.

- Concordo totalmente
- Concordo Parcialmente
- Discordo Parcialmente
- Discordo Totalmente
- Não sei responder

14) A principal melhoria trazida com o emprego da Auditoria Contínua foi (escolha apenas uma):

- otimização do tempo disponibilizado para preparação do trabalho de auditoria.
- utilização de toda a base de dados para coleta de evidências.
- elaboração do relatório de forma mais rápida.
- monitoramento da auditoria anterior.
- uso melhor do tempo durante os trabalhos de campo da auditoria, permitindo avaliações mais profundas nos controles internos da organização auditada.
- não houve melhoria.
- outra. Cite: _____

15) O Sr. considera que o acesso a sistemas corporativos e recursos materiais oferecidos são satisfatórios para a realização de um bom trabalho de auditoria.

- Concordo totalmente
- Concordo Parcialmente
- Discordo Parcialmente
- Discordo Totalmente
- Não sei responder

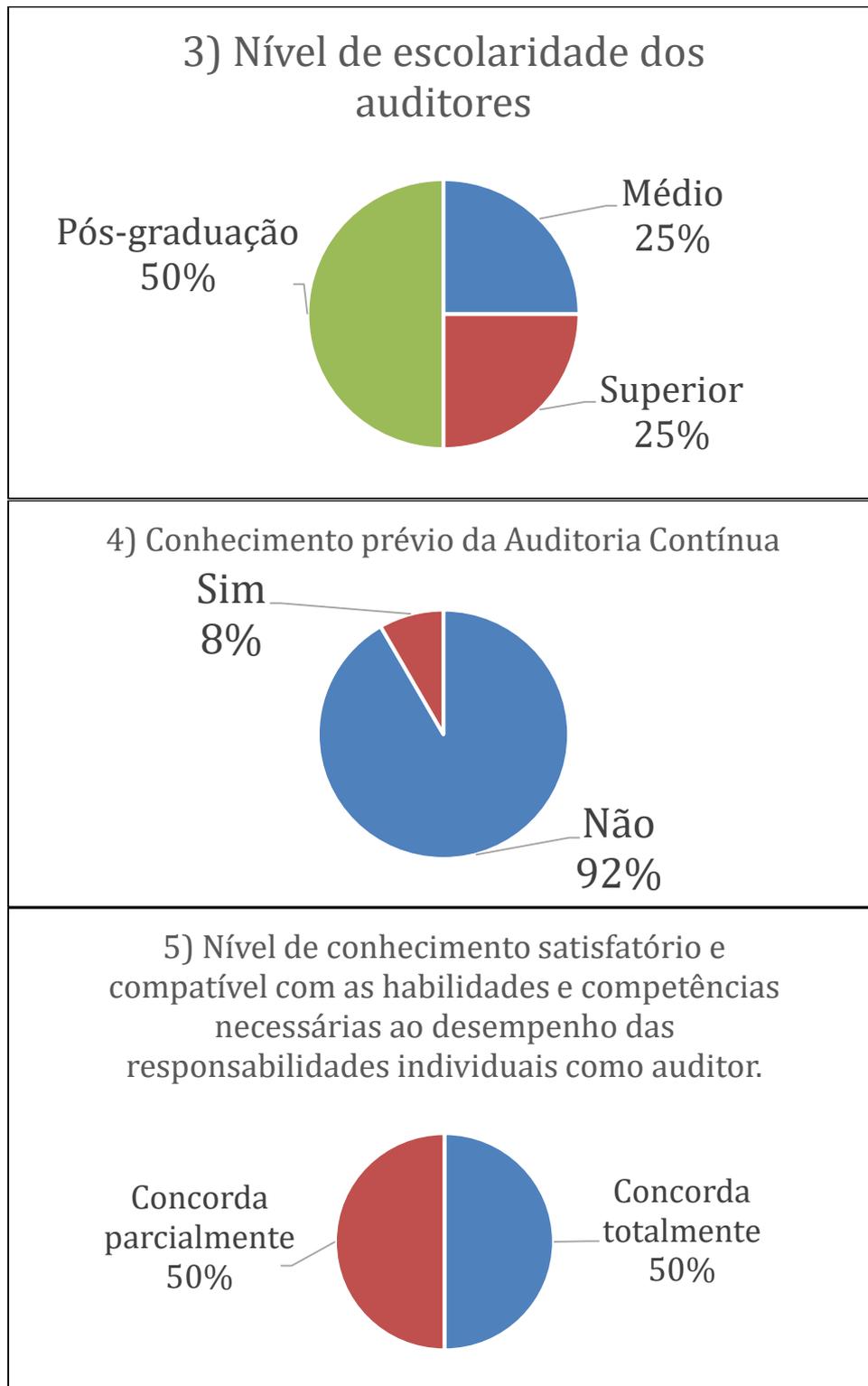
APÊNDICE C - Consolidação das respostas dos questionários

FIGURA 1 – Compilação dos resultados das perguntas n. 3, 4 e 5 do questionário do APÊNDICE B.

Fonte: elaborado pelo autor.

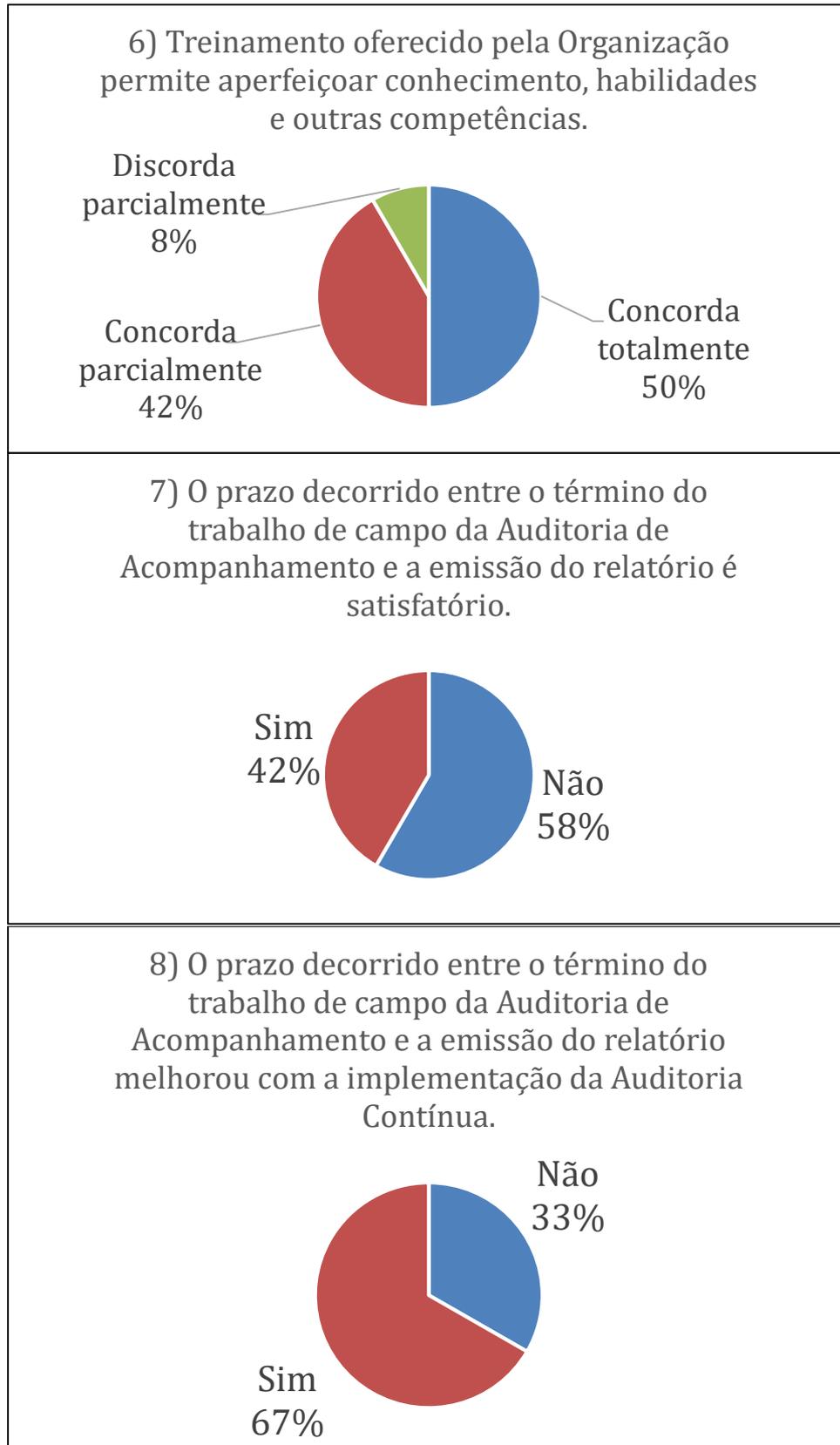


FIGURA 2 – Compilação dos resultados das perguntas n. 6, 7 e 8 do questionário do APÊNDICE B.

Fonte: elaborado pelo autor.

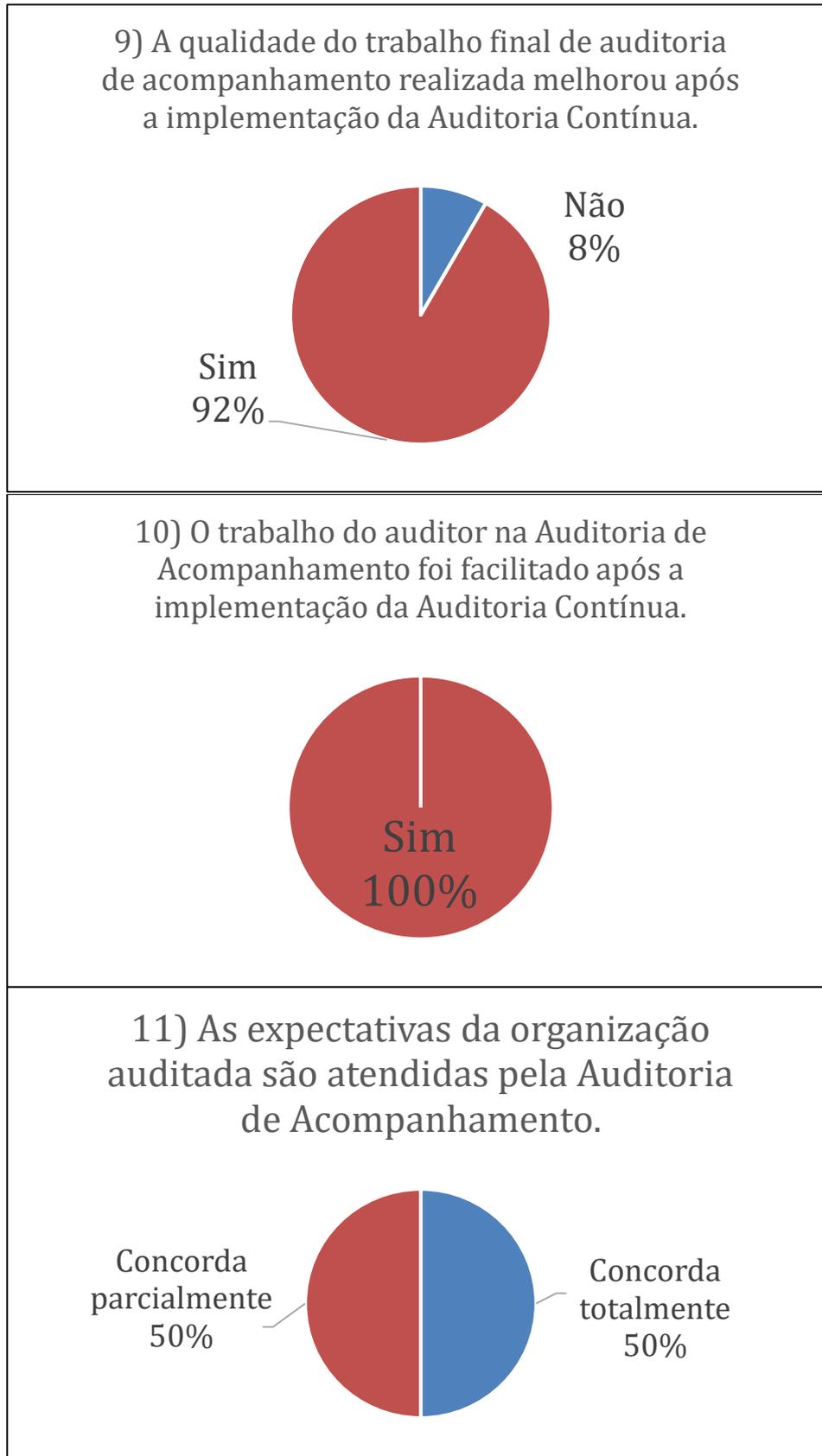


FIGURA 3 – Compilação dos resultados das perguntas n. 9, 10 e 11 do questionário do APÊNDICE B.

Fonte: elaborado pelo autor.

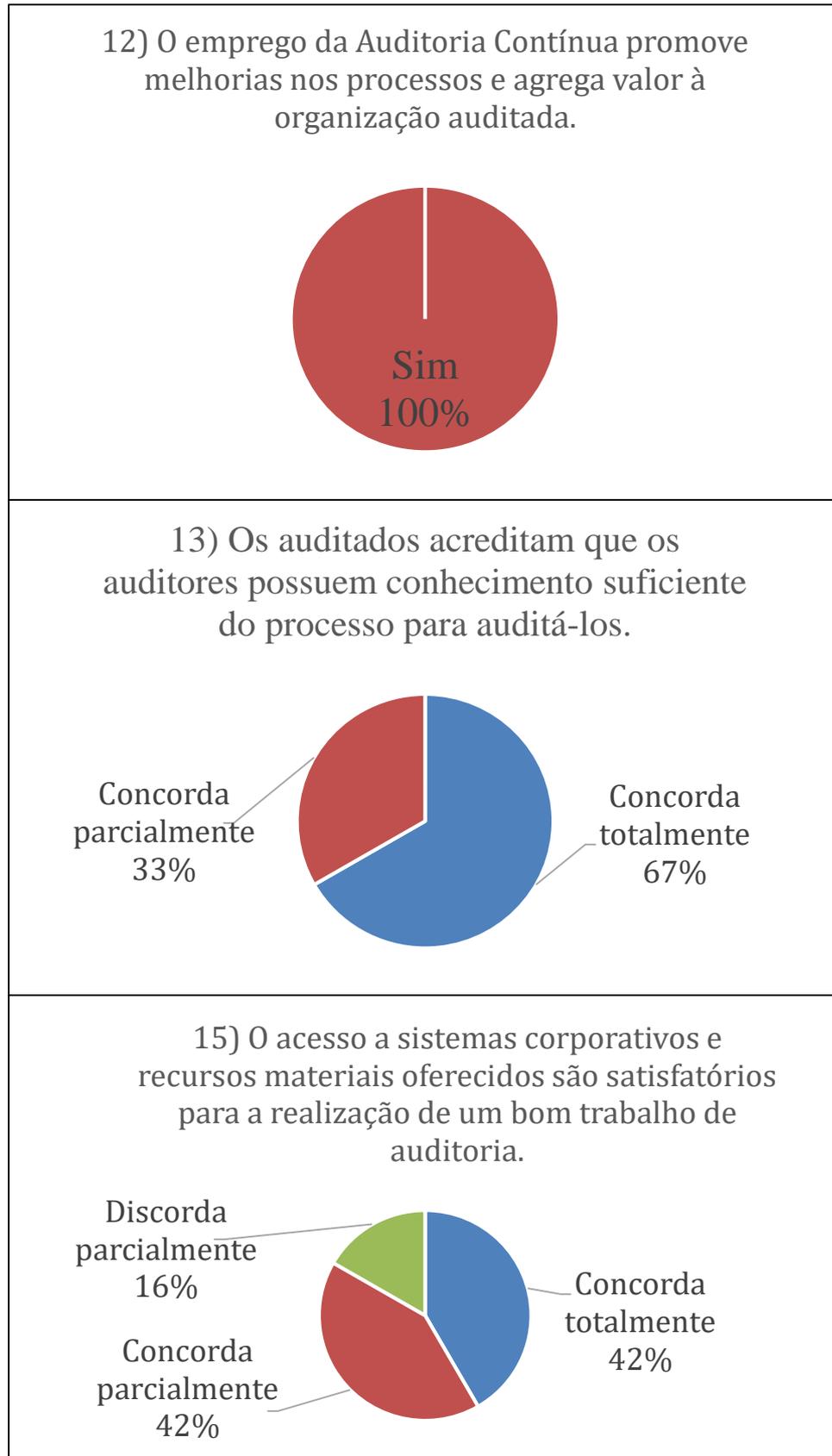


FIGURA 4 – Compilação dos resultados das perguntas n. 12, 13 e 15 do questionário do APÊNDICE B.

Fonte: elaborado pelo autor.

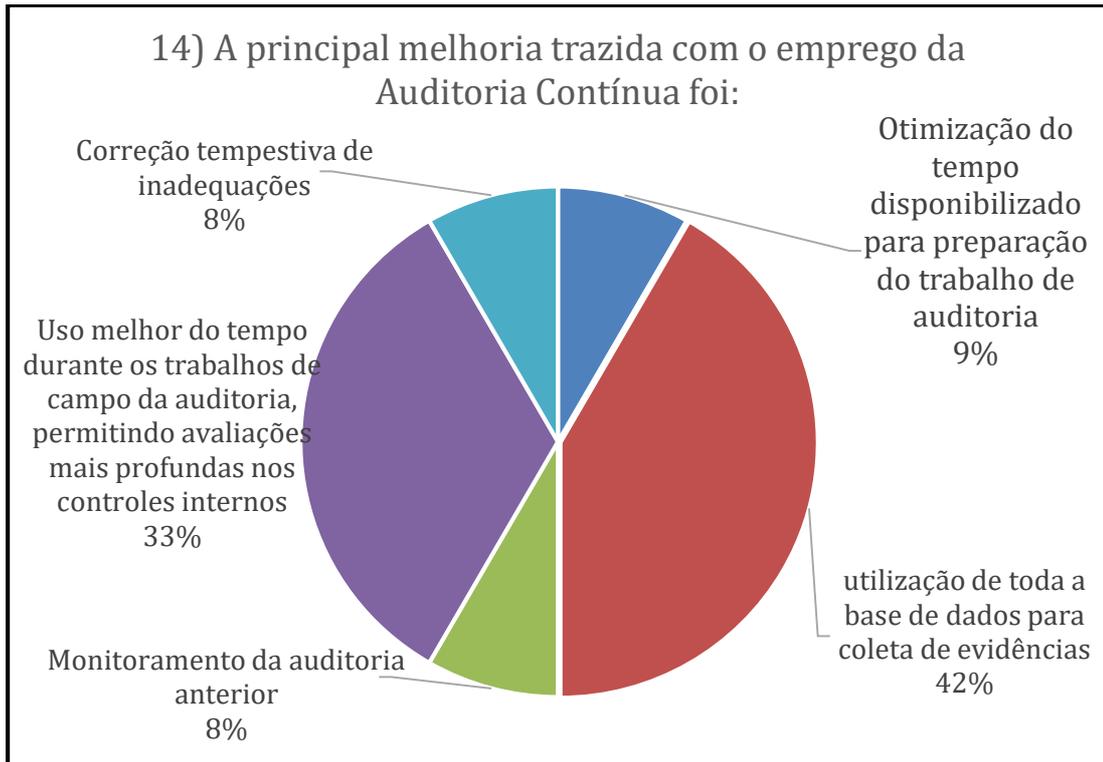


FIGURA 5 – Compilação dos resultados da pergunta n. 14 do questionário do APÊNDICE B.

Fonte: elaborado pelo autor.

APÊNDICE D – Comparação das Auditorias

QUADRO 1

Auditoria Tradicional x Auditoria Contínua

Dimensão	Auditoria Tradicional	Auditoria Contínua
Frequência	Periódica	Contínua ou mais frequente
Abordagem	Reativa	Proativa
Procedimentos	Manuais	Automatizados
Trabalho e papel dos auditores	<ul style="list-style-type: none"> ✓ A maior parte do trabalho realizado consiste em procedimentos de auditoria intensivos em trabalho e tempo. ✓ Papéis independentes dos auditores internos e externos. 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ A maior parte do trabalho realizado consiste em lidar com exceções e procedimentos de auditoria que exijam julgamento humano. ✓ A função do auditor externo passa a ser a de certificador do sistema de auditoria contínua.
Natureza, momento e extensão	<ul style="list-style-type: none"> ✓ A testagem ocorre em procedimentos de revisão analítica e testes de detalhes substantivos (natureza) ✓ Testes de controles e testes detalhados ocorrem independentemente (momento) ✓ Amostragem (extensão) 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Testes no monitoramento de controles contínuos e na asseguaração dos dados contínua (natureza) ✓ Testes de controles e testes detalhados ocorrem simultaneamente (momento) ✓ População total é considerada (extensão)
Testes	Realizados pelo homem	Modelagem e análise de dados são usadas em monitoramentos e verificações.
Relatórios	Periódicos	Contínuos ou mais frequentes

Fonte: CHAN; VASARHELYI, 2011.

Nota: o quadro foi elaborado pelo autor, a partir da compilação de dados da Fonte.

APÊNDICE E - Composição por objeto de gasto (Grupo de Natureza de Despesa³⁴)

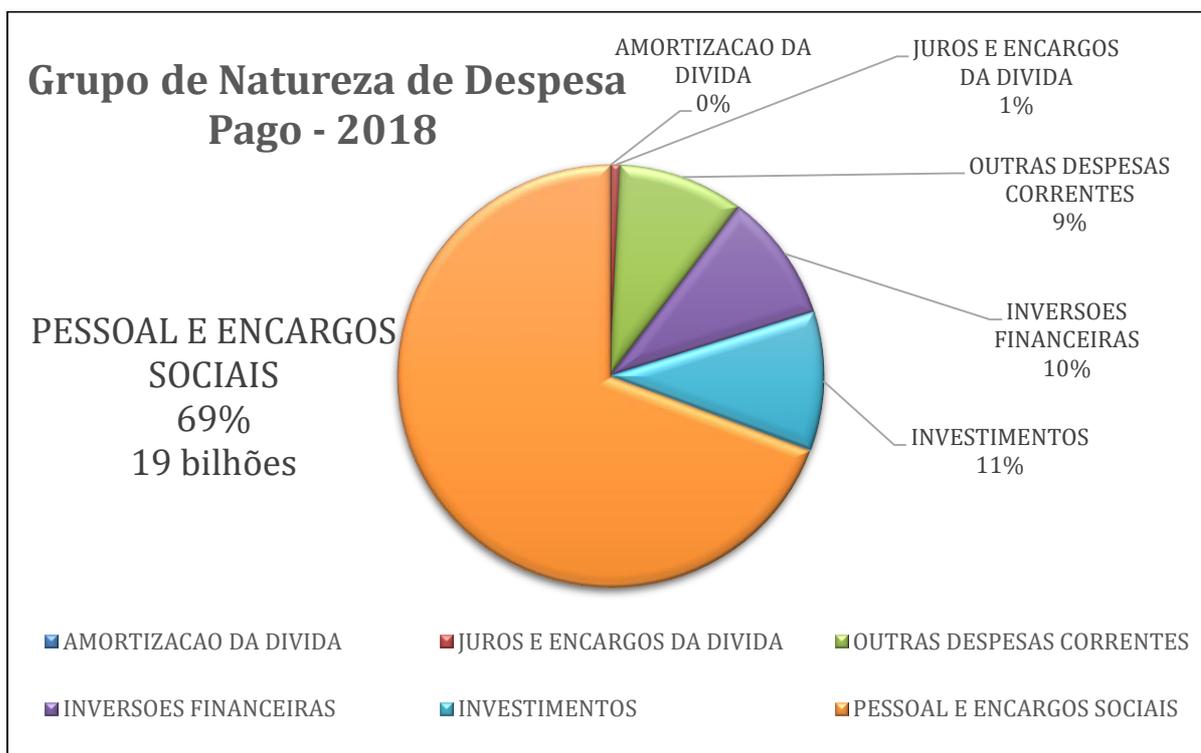


FIGURA 6 – Valores pagos em 2018 (Orçamentos fiscal e da seguridade social - Lei nº 13.587/2018) vinculados ao Comando da Marinha.

Fonte: elaborado pelo autor³⁵.

³⁴ Classificação da despesa agregando elementos de despesa com as mesmas características quanto ao objeto de gasto, conforme discriminado a seguir: 1 - Pessoal e Encargos Sociais; 2 - Juros e Encargos da Dívida; 3 - Outras Despesas Correntes; 4 - Investimentos; 5 - Inversões Financeiras; 6 - Amortização da Dívida; e 9 - Reserva de Contingência. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/orcamento/glossario/grupo-de-natureza-da-despesa>>. Acesso em: 20 jun. 2020.

³⁵ Para a elaboração das FIG. 6 e 7 foi utilizado o “Painel Cidadão” do SIGA BRASIL, ferramenta de acompanhamento orçamentário do Senado Federal, com dados disponíveis em: <<https://www12.senado.leg.br/orcamento/sigabrasil>>. Acesso em: 06 jul. 2020.

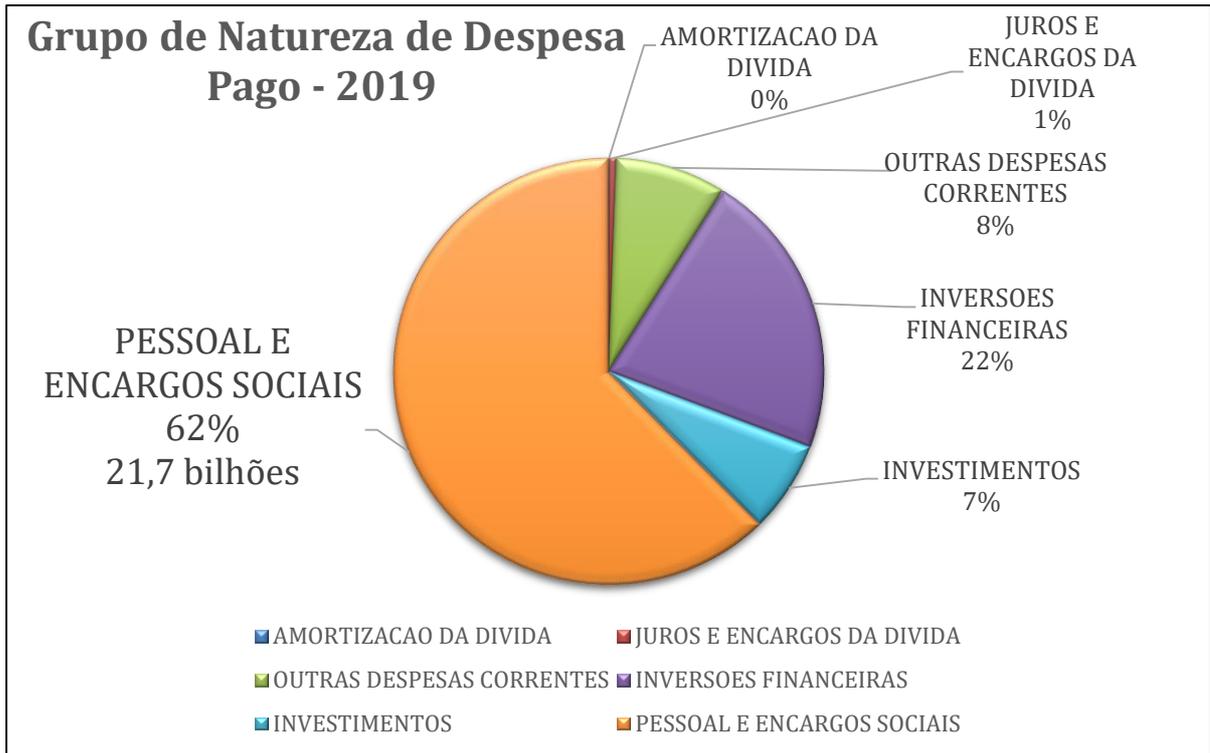


FIGURA 7 – Valores pagos em 2019 (Orçamentos fiscal e da seguridade social - Lei nº 13.808/2019) vinculados ao Comando da Marinha.

Fonte: elaborado pelo autor.

ANEXO

ILUSTRAÇÕES

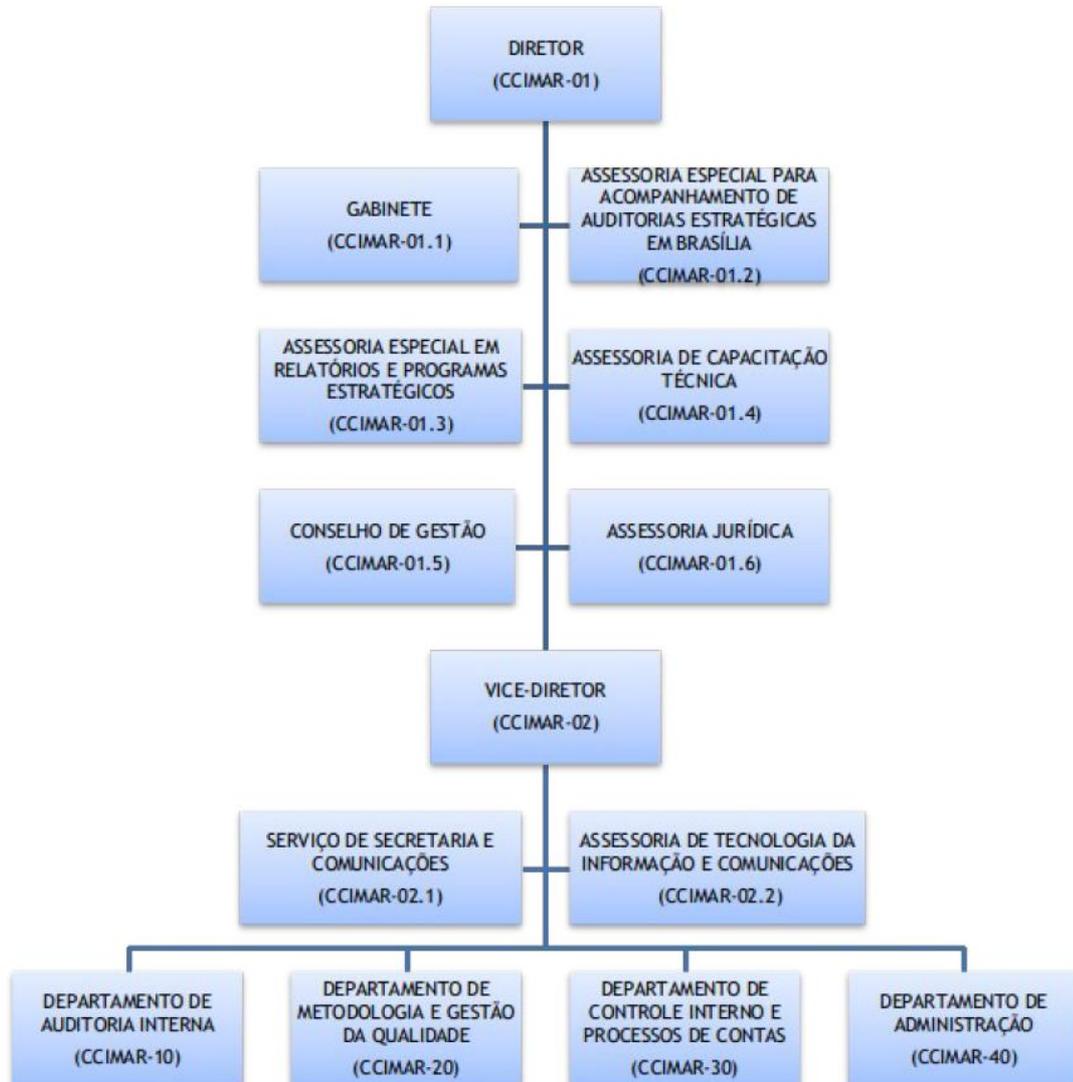


FIGURA 8 - Organograma do Centro de Controle Interno da Marinha.
Fonte: BRASIL, 2020b.

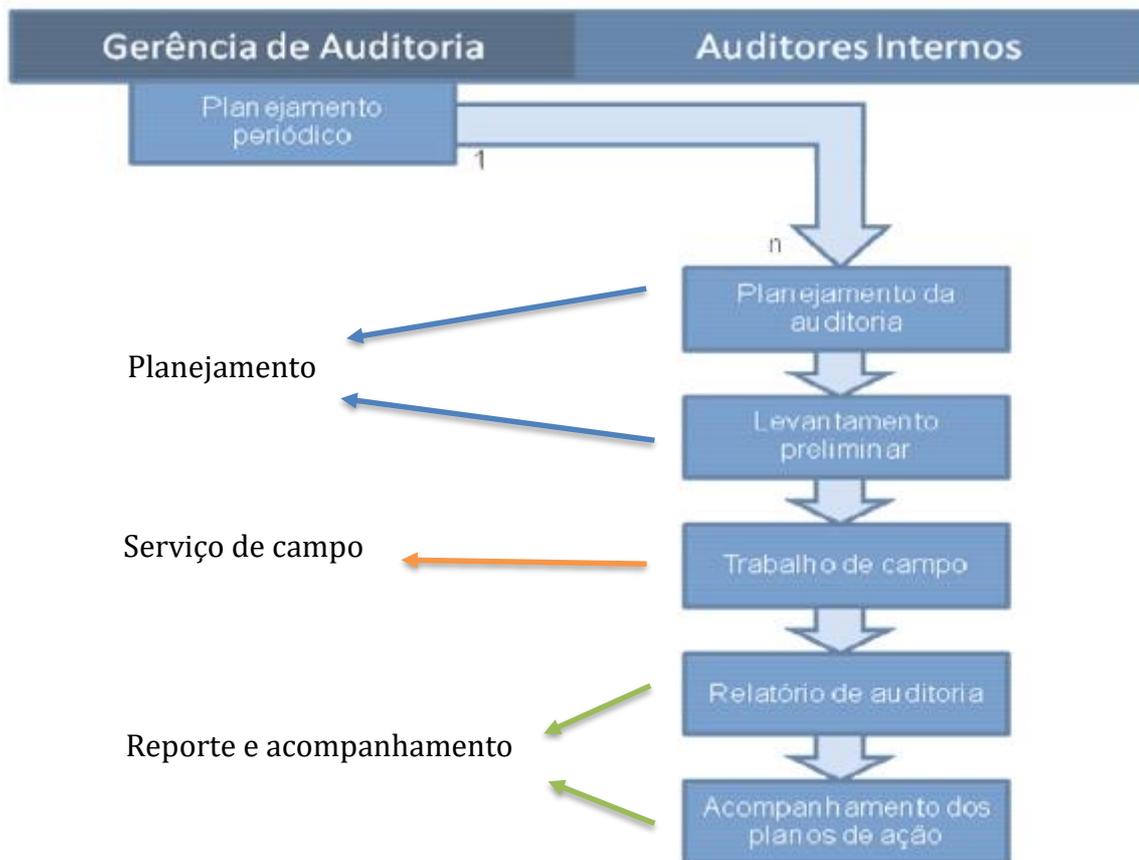


FIGURA 9 - Etapas do Processo de Auditoria.
Fonte: Adaptado de Lélis (2010, p.33).