03

ESCOLA DE GUERRA NAVAL

Curso C-PEM/87

Partido -

Solução do P-III-4 (Mo) MONOGRAFIA

Apresentada por

RAUL MOREIRA DOS REIS

CAPITÃO-DE-MAR-E-GUERRA (IM)

NOME E POSTO

RIO DE JANEIRO

19 87

Reis, Raul Moreira dos.
O Sistema de Auditoria da Marinha. - Rio de Janeiro: EGN, 1981.
40 fl.
Bibliografia.
Monografia: C-PEM, 1987.
1. Sistema de Auditoria da Marinha. 2. Auditoria. I. Brasil. Escola de Guerra Naval. II. Título.

EXTRATO

As atividades de auditoria interna são examinadas sob os seus mais variados aspectos, com vistas, em última análise, à perfeita compreensão do lugar que lhes está reservado no campo da administração naval. Deixa-se evidente, sobretudo, a necessidade do adequado posicionamento do setor de auditoria na estrutura de uma organização, bem como do concurso de profissionais habilitados para o exercício de tais atividades.

Desenvolve-se, em seguida, um estudo da situação do Sistema de Auditoria da Marinha - o SAMA, especificamente - sendo identificadas as suas principais peculiaridades e deficiências.

É, por fim, sugerida a adoção de medidas que poderão fortalecer a posição do SAMA dentro da estrutura organizacional da Marinha, torná-lo mais atuante e proporcionar-lhe condições para que possa melhor desincumbir-se da sua missão.

OSTENSIVO

- O SISTEMA DE AUDITORIA DA MARINHA -

RAUL MOREIRA DOS REIS
Capitão-de-Mar-e-Guerra (IM)

MINISTÉRIO DA MARINHA
ESCOLA DE GUERRA NAVAL

- 1987 -

O SISTEMA DE AUDITORIA DA MARINHA

TÓPICOS A ABORDAR: Métodos e funções do sistema.

Importância do sistema como elemento de aprimoramento na administração das OM.

Sugestões para o seu aperfeiçoamento.

Necessidades e importância de um sistema de auditoria na MB.

Função do sistema.

Métodos empregados.

Sugestões para seu aperfeiçoamento ou sua extinção.

PROPOSIÇÃO: Analisar as funções de um sistema de auditoria e os métodos nele utilizados, com ênfase para as atividades de controle interno da competência do Sistema de Auditoria da Marinha. Identificar as ações que poderiam ser empreendidas para o aperfeiçoamento do Sistema de Auditoria da Marinha.

INTRODUÇÃO

A complexidade cada vez mais crescente do mundo dos negócios tem feito com que a atividade de auditoria - antes voltada, unicamente, para a fiscalização das contas da empresa - venha aumentando o seu raio de ação, tornando-se, hoje, um importante suporte na tomada das decisões mais significativas para a organização.

Posta a serviço da administração pública, a auditoria interna - etapa final do controle interno - vem, da mesma forma, demonstrando a sua extrema utilidade; no caso particular do Ministério da Marinha, o Serviço de Auditoria da Marinha (SAMA) já é visto como um valioso instrumento na avaliação de resultados e procedimentos. Daí o interesse que o assunto desperta para todos aqueles que, de alguma forma, participam da administração naval.

O presente trabalho se propõe a analisar os principais aspectos ligados às atividades de controle interno - com especial ênfase para a auditoria interna - de forma a possibilitar o perfeito entendimento da dinâmica do SAMA e dos problemas e dificuldades que vêm afetando o seu funcionamento como órgão executor das atividades de auditoria no Ministério da Marinha. Dessa forma, são definidos os diversos tipos de auditoria existentes, estudados os elementos básicos e objetivos do controle interno, levantadas as origens do controle da administração pública, apontados os princípios, funções, objetivos e métodos da auditoria interna, analisados os aspectos ligados ao posicionamento do setor de auditoria interna na estrutura da organização e as qualidades que devem ter os auditores internos, bem como identificadas as dificuldades que o SAMA vem enfrentando no exercício das suas funções.

Por fim, são sugeridas medidas destinadas a proporcionar

ao SAMA condições para que possa exercer, de maneira mais efetiva, as tarefas que lhe são atribuídas.

13

ÍNDICE

CAPÍTULO 1

A ATIVIDADE DE AUDITORIA

SEÇÃO I - CONCEITUAÇÃO

Visando administrar os negócios e tomar decisões acertadas, a alta cúpula de uma organização procura apoiar-se nas mais variadas informações geradas no âmbito dos seus diversos setores. A crescente complexidade das operações desenvolvidas e o conseqüente aumento da possibilidade de irregularidades e erros pessoais podem, no entanto, fazer com que tais informações deixem de retratar a real situação da empresa, daí resultando, certamente, decisões contrárias aos seus objetivos; assim, necessário se torna que a sistemática de controle nela existente seja revista e avaliada por alguém que tenha a sua independência preservada. Esse alguém é o auditor, o profissional que exerce a atividade de auditoria.

A palavra auditor foi, durante muito tempo, mero sinônimo de ouvidor - figura de magistrado cujas atribuições se assemelham às do atual juiz de direito - daí a denominação de auditoria às dependências da Justiça onde são, ainda hoje, julgados os crimes de natureza militar. Entretanto, por influência do termo inglês "audit" - que significa exame ou ajuste de contas - a palavra auditor evoluiu, enfim, para o seu atual significado.

Inicialmente, a auditoria não passava de uma simples conferência dos registros contábeis, com a única finalidade de se verificar a exatidão de tais registros. Com o passar do tempo, no entanto, o seu campo de atuação foi-se ampliando, passando a orientar, a interpretar e, até mesmo, a tentar prever fatos, com a finalidade precípua de fornecer à alta administração toda a gama de elementos destinada a facilitar a tomada de deci

são; a auditoria voltou-se, assim, para atividades típicas de assessoramento técnico e de natureza preventiva, sem descurar, no entanto, das suas clássicas atribuições de caráter repressivo. Tais atribuições e responsabilidades foram muito bem expressas pelo renomado professor Antonio Lopes de Sá ao definir a auditoria como sendo "a técnica contábil do exame sistemático dos registros patrimoniais, para verificar se se encontram dentro ou fora dos limites do fim aziendal, apresentando conclusões e críticas, mediante pesquisas, interpretações, orientações e pareceres, com o emprego, para tanto, de todos os meios necessários, visando, sempre, encontrar a verdade patrimonial[1]".

SEÇÃO II - A APLICAÇÃO DA CONTABILIDADE NA AUDITORIA

A contabilidade exerce um papel de fundamental importância no controle das atividades da organização, na medida em que se dedica ao registro dos atos e fatos ocorridos em todos os seus segmentos.

Por outro lado, a definição concebida pelo professor Lopes de Sá torna evidente a íntima dependência da auditoria em relação aos registros contábeis; com efeito, é valendo-se da análise destes que o auditor procura captar e interpretar os fenômenos que teriam afetado as situações patrimonial, econômica e financeira da organização, interpretações essas cuja validade vai depender, logicamente, da exatidão e fidedignidade de tais registros.

Em suma, se aos proprietários e sócios da empresa interessa receber informações precisas quanto à rentabilidade, segurança, evolução e perspectivas dos seus investimentos, não há

[1] SÁ, A. Lopes de. Curso de Auditoria. 5. ed. São Paulo, Atlas, 1978. v. 1, p. 15-75.

a menor dúvida de que a contabilidade constitui o elemento básico da auditoria.

SEÇÃO III - TIPOS DE AUDITORIA

Inúmeros são os tipos de auditoria existentes, variando segundo o prisma pelo qual a atividade é encarada. Vejamos os principais deles.

Auditorias sintética e analítica - São tidas como as classes fundamentais de auditoria.

A auditoria sintética - também denominada geral, ou financeira, ou, ainda, de balanço - cuida da análise do balanço da organização e demais peças que o acompanham; ela não se atém a exames detalhados dos registros contábeis, uma vez que visa, fundamentalmente, a comprovação da sua veracidade em termos globais.

A auditoria analítica - ou detalhada - consiste na verificação de todos os lançamentos contábeis e dos documentos que lhes deram origem, inclusive quanto à sua exatidão matemática. Seu custo é relativamente alto, daí o fato de que os resultados alcançados nem sempre sejam compensadores. É, porém, fora de dúvida que tal tipo de auditoria veda a possibilidade de omissões, ao passo que a sintética está, logicamente, sujeita a riscos; daí a necessidade de se implantar um eficiente sistema de controle interno, no qual o trabalho de um setor seja, sempre, confrontado com o de outros.

Auditorias contábil, operacional e de programas - A auditoria contábil é aquela que se preocupa com o fluxo de informações contábeis e financeiras, valendo-se, basicamente, de elementos da contabilidade analítica e, muito raro, da sintética.

A auditoria operacional é a que procura orientar a alta direção da empresa na busca de maior eficiência e da eficácia

das suas atividades, envolvendo, assim, as suas mais diferentes áreas - pessoal, produção, transportes, "marketing", etc - cujas minúcias não são analisadas pela auditoria puramente contábil. Convém salientar que, nas suas análises, a auditoria operacional apoia-se, basicamente, nos registros contábeis e outros dados de natureza financeira relativos às áreas auditadas.

A auditoria de programas consiste no acompanhamento físico e financeiro dos programas de trabalho e do orçamento da organização, bem como na avaliação dos resultados alcançados. Ela supre a deficiência da auditoria contábil que, atuando isoladamente, não permite que se verifique a concretização das metas visualizadas pelo administrador ao determinar a aplicação de recursos financeiros da empresa.

Auditoria de sistemas - É a que compreende o estudo e análise de um ambiente ou serviço de processamento de dados com vistas à identificação e avaliação dos possíveis riscos a que estão ou possam vir a estar submetidos, bem como à indicação das ações recomendadas - correções, medidas de segurança e de controle, etc - destinadas a reduzir a ocorrência de tais riscos. É, também, denominada auditoria de processamento de dados.

Auditorias sistemática, assistemática e especial - Adotadas no âmbito da administração naval, tais expressões têm os significados que se seguem.

A auditoria sistemática é desenvolvida em conjunto com a Diretoria de Finanças da Marinha - órgão responsável pela contabilidade analítica da MB - compreendendo o exame técnico-contábil da tomada de contas e o confronto dos documentos comprobatórios apresentados pelas OM gestoras. É realizada por imposição do artigo 81 do Decreto-lei nº 200/67, segundo o qual

"todo ordenador de despesa ficará sujeito à tomada de contas realizada pelo órgão de contabilidade e verificada pelo órgão de auditoria interna, antes de ser encaminhada ao Tribunal de Contas".

A auditoria assistemática é a realizada nas próprias OM, segundo uma programação prévia, consistindo no minucioso exame da execução financeira, orçamentária e contábil através da verificação da existência física dos bens e valores, bem como da constatação da plena observância dos dispositivos legais vigentes e da fiel execução dos Projetos pertinentes. Busca-se, com isso, retratar a situação real das OM, assessorá-las com vistas ao aperfeiçoamento dos seus mecanismos de controle interno e, desde que não evidenciado dolo ou má fé, apontar as correções e ajustes que devam ser efetuados ainda no decorrer do exercício em curso.

A auditoria especial tem, por sua vez, um objetivo específico, pois se propõe a realizar sindicâncias, diligências, levantamentos e exames, sejam destinados à confirmação de indícios de irregularidades, à orientação no preparo de normas e rotinas de serviço ou à execução de tarefas pertinentes ao sistema.

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

A auditoria interna é a realizada por elementos da própria organização, destinando-se à auxiliar a alta cúpula no desempenho das suas atribuições por meio de análises, apreciações e recomendações acerca das atividades e setores examinados. Ela constitui um sistema administrativo voltado para a

avaliação da eficiência e da eficácia do sistema de controle interno da organização.

Embora as auditorias externa e interna tenham o mesmo objetivo básico - a salvaguarda dos ativos da empresa - ambas têm características que as diferenciam, conforme o quadro que se segue.

AUDITORIA EXTERNA	AUDITORIA INTERNA
É exercida por pessoas estranhas à organização.	É exercida por funcionários da própria organização.
Reporta-se aos acionistas da empresa.	Reporta-se à alta cúpula da empresa.
Examina, tão somente, as demonstrações contábeis e financeiras da empresa. (3)	Examina, além dos registros contábeis da empresa, as operações e o desempenho de todos os seus setores.
Pela própria natureza das suas análises, não requer grande profundidade nos exames que realiza.	Seus exames são amplos e, não raro, minuciosos.

A auditoria interna será analisada, em detalhes, no Capítulo 3 deste trabalho.

CAPÍTULO 2

O CONTROLE INTERNO

SEÇÃO I - A ORGANIZAÇÃO E SEU CONTROLE INTERNO

Segundo R. K. Mautz, autor norte-americano, "o controle interno compreende o plano de organização e todas as medidas coordenadas e métodos aplicados numa empresa a fim de proteger seus bens, conferir a exatidão e a fidelidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e estimular a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas[1]".

Tal definição deixa claro que as atividades de controle interno não ficam restritas aos campos contábil e financeiro da organização, já que abrangem, também, num sentido mais amplo, ações de características puramente administrativas; é, porém, inegável que um mecanismo de controle interno que não se apoie num eficiente sistema contábil está fadado ao fracasso, pois as informações distorcidas que venham a ser por este produzidas levarão, certamente, a decisões erradas e lesivas aos interesses da organização.

Toda empresa possui o seu sistema de controle interno - uma combinação de controles contábeis e administrativos - cuja eficácia é função do grau de eficiência dos fluxos das operações e informações e do seu custo-benefício. O pleno conhecimento dos mecanismos do citado sistema - presentes em todos os setores da empresa - permite que, através da auditoria interna, sejam identificados os ciclos operacionais de maiores repercussões ou riscos dentro da atividade global da organização para, a partir daí, serem neles concentradas as atenções no decorrer dos levantamentos a serem feitos.

---

[1] MAUTZ, R. K. Princípios de Auditoria. 3. ed. São Paulo, Atlas, 1980. v.1, p. 13-30.

Cabe, aqui, definir os limites do relacionamento entre o controle interno e as auditorias externa e interna. A auditoria externa preocupa-se, fundamentalmente, com os controles contábeis, uma vez que estes exercem influência direta no grau de confiabilidade das demonstrações financeiras nas quais ela se baseia para emitir os seus pareceres; os controles administrativos não são alvo das atenções do auditor independente, salvo nos casos em que tais controles possam vir a ter considerável influência na fidelidade dos registros contábeis. A auditoria interna, por sua vez, tem as suas atenções voltadas para o sistema de controle interno como um todo, procurando, sempre, assegurar o desenvolvimento harmônico, seguro e adequado de todas as ações e a fazer chegar informações as mais precisas às pessoas que delas necessitam.

Convém salientar que, segundo a ótica dos auditores externos, a auditoria interna é parte integrante do sistema de controle interno da organização, ou, mais precisamente, constitui a etapa final do citado sistema.

SEÇÃO II - ELEMENTOS BÁSICOS E OBJETIVOS DO CONTROLE INTERNO

Para que um conjunto de planos, métodos e procedimentos constitua, de fato, um sistema de controle interno, é necessário que disponha dos seguintes elementos básicos, nos quais se baseia a auditoria interna para o desenvolvimento dos seus trabalhos:

a) planos de organização simples, objetivos e flexíveis, na medida em que definam, com exatidão, os limites de autoridade e responsabilidade, possibilitem delegações de competência, garantam a prática da fiscalização intercorrente e assegurem independência estrutural entre as funções ligadas à operação, custódia, contabilidade e auditoria interna;

b) regras que estabeleçam rotinas para aprovação de operações e transações, baseadas nos limites de autoridade e responsabilidade já mencionados;

c) plano de contas que discipline o registro dos atos e fatos havidos na empresa, de forma a assegurar o exercício de rigoroso controle sobre os seus ativo e passivo, a proteção do seu patrimônio e a confiabilidade dos registros contábeis;

d) critérios que definam a divisão, entre pessoas e setores independentes entre si, de funções e responsabilidades inerentes à execução das fases de uma operação, com vistas à garantia da integridade das autorizações, registros e custódias;

e) rotinas de verificação periódica, "in loco", dos ativos registrados; e

f) pessoal devidamente adestrado e motivado para a prática das tarefas que lhe forem atribuídas.

Assegurado o concurso desses elementos - uns voltados para o controle contábil, outros para o controle administrativo - o sistema de controle interno terá condições de alcançar os seus objetivos, que podem ser assim resumidos :

a) salvaguardar os interesses da empresa através de mecanismos que protejam o seu patrimônio contra quaisquer perdas e riscos decorrentes de erros, involuntários ou não;

b) assegurar a precisão e a conseqüente confiabilidade das informações e relatórios contábeis, financeiros e operacionais, fatores imprescindíveis para o gerenciamento dos negócios da organização;

c) garantir a fiel observância das diretrizes traçadas pela alta cúpula da empresa, de forma a fazer com que toda a sua estrutura caminhe na direção dos mesmos objetivos; e

d) buscar a eficiência operacional da empresa através do estabelecimento de custos padrões, de normas a serem seguidas pelos seus empregados (evitando-se, com isso, procedimentos in

devidos) e de uma adequada política de pessoal que envolva a seleção, o treinamento e a adoção de um justo plano de carreira.

SEÇÃO III - O CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A administração privada, visando obter o máximo de rendimento com o mínimo de esforços, procura racionalizar os seus serviços - eliminando fases e processos inúteis - e melhorar a produtividade e a qualidade do bem produzido, o que, em última análise, conduz à redução dos custos, à maior aceitação do produto e, enfim, à elevação dos lucros. Dentro desse contexto, o controle se dedica, prioritariamente, a análises de índices de produtividade e de rentabilidade do capital. A eficiência e a eficácia estão, assim, colocadas em primeiro plano.

Na administração pública, a evolução do controle passou por várias fases, a saber :

- inicialmente, era ele exercido pelo chefe supremo, em cujas mãos repousava todo o poder;

- com o Estado tornando-se cada vez mais complexo, foi necessária a instituição de certos mecanismos destinados a fiscalizar os arrecadadores de tributos, ao mesmo tempo que, valendo-se de elementos estranhos à própria administração, a sociedade procurava limitar o poder do dirigente máximo de impor a cobrança de tais tributos;

- o passo seguinte foi o exercício do controle sobre a aplicação dos recursos arrecadados, de modo a se assegurar da legalidade das operações realizadas, sem, no entanto, maiores preocupações com a conveniência e a oportunidade do empreendimento;

- atualmente, fiel à moderna concepção do controle, a administação pública procura utilizar processos típicos da empresa privada ao buscar atingir a eficácia mediante a adoção de

um sistema de controle interno que permita à chefia acompanhar de perto a execução dos planos de trabalho, independente do controle exercido por elementos que lhe são estranhos.

No Brasil, o Tribunal de Contas da União (TCU), criado em 1890, foi o primeiro órgão de controle da administração pública, tendo-lhe sido atribuído o encargo de examinar as contas do Presidente da República antes de serem submetidas ao julgamento do Congresso Nacional. Na verdade, porém, pouco podia fazer o TCU, uma vez que o Poder Executivo não dispunha de um adequado plano contábil; tal deficiência só veio a ser suprida em 1922, com a instituição do Código de Contabilidade Pública da União.

Mas as responsabilidades crescentes que o Governo vinha assumindo por força do processo de desenvolvimento econômico e, em conseqüência, a necessidade, cada vez mais acentuada, de se exercer um controle efetivo sobre as finanças públicas fizeram com que o citado Código se tornasse, aos poucos, inadequado; além disso, não havia qualquer documento que, complementando o Orçamento da União, expressasse um plano de metas a ser executado. A Lei nº 4320, de 17 de março de 1964, veio sanar tais deficiências, constituindo-se no marco inicial da moderna administração financeira no serviço público brasileiro; dentre as várias inovações por ela introduzidas, três merecem especial destaque, a saber:

- o Orçamento da União conteria a discriminação da receita e da despesa, de forma a expressar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do Governo;

- a contabilidade evidenciaria os fatos ligados às administrações orçamentária, financeira, patrimonial e industrial; e

- o controle da execução orçamentária seria exercido pelos Poderes Executivo e Legislativo (este auxiliado pelo Tribu

nal de Contas da União) através das atividades de controles interno e externo, respectivamente.

O assunto voltou a ser tratado na Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967, na qual ficou estabelecido que:

- a fiscalização financeira e orçamentária da União seria exercida pelo Congresso Nacional através do controle externo e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo;

- o controle externo, exercido pelo Congresso Nacional com o auxílio do Tribunal de Contas da União, compreenderia a apreciação das contas do Presidente da República, o desempenho das funções de auditoria financeira e orçamentária abrangendo todas as unidades administrativas dos três Poderes da União e o julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis por bens e valores públicos; e

- o Poder Executivo operaria o Sistema de Controle Interno a fim de: "I - criar condições indispensáveis para assegurar eficácia ao controle externo e regularidade à realização da receita e da despesa; II - acompanhar a execução de programas de trabalho e a do orçamento; e III - avaliar os resultados alcançados pelos administradores e verificar a execução dos contratos".

Por sua vez, o Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, ao dispor sobre a organização da administração federal e estabelecer diretrizes para a Reforma Administrativa, deu especial ênfase ao papel do controle, definindo-o como um dos princípios fundamentais a serem observados no exercício das atividades daquela administração, ao lado do planejamento, da coordenação, da descentralização e da delegação de competência. Tal Decreto-lei previu, ainda:

- a elaboração, em cada ano, de um orçamento-programa destinado a definir, detalhadamente, a etapa do programa plurianual a ser realizada no exercício seguinte, servindo de roteiro

à execução coordenada do programa anual; instituía-se, dessa forma, na administração pública, um instrumento de fundamental importância para a execução do controle;

- o exercício do controle das atividades da administração federal em todos os níveis e órgãos, compreendendo, inclusive, o relativo à aplicação dos dinheiros públicos e à guarda dos bens e valores da União, a cargo dos Sistemas de Contabilidade e Auditoria;

- o exercício da supervisão ministerial através da orientação, coordenação e controle das atividades dos órgãos subordinados ou vinculados ao respectivo Ministério; e

- a criação, nos Ministérios Civis, de dois órgãos centrais - um de planejamento, coordenação e controle financeiro e outro de direção superior - destinados a apoiar o Ministro de Estado no exercício daquela supervisão, cabendo ao primeiro deles - a Secretaria-Geral - atuar como órgão setorial de planejamento e orçamento e ao segundo - a Inspetoria-Geral de Finanças - integrar, também como órgão setorial, os Sistemas de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria, superintendendo o exercício dessas atividades no âmbito do Ministério. Além disso, ficou estabelecido que a Secretaria-Geral do então Ministério do Planejamento e Coordenação Geral exerceria as atribuições de órgão central dos Sistemas de Planejamento e Orçamento, e a Inspetoria-Geral de Finanças do Ministério da Fazenda as de órgão central dos Sistemas de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria. No que diz respeito aos Ministérios Militares, nada se definiu quanto à criação daqueles órgãos centrais, salvo o contido no artigo 21, em seu parágrafo único (acrescentado pelo Decreto-lei nº 900, de 29/9/69), segundo o qual "no caso dos ministros militares, a supervisão ministerial terá, também, como objetivo colocar a administração dentro dos princípios gerais estabelecidos nesta lei, em

coerência com a destinação constitucional precípua das Forças Armadas, que constitui a atividade-fim dos respectivos Ministérios".

O Decreto nº 84362, de 31 de dezembro de 1979, introduziu algumas modificações na estrutura do controle interno da administração pública, além de estabelecer novos instrumentos de fiscalização e acompanhamento da despesa. Assim é que:

- as Inspetorias-Gerais de Finanças passaram a denominar-se Secretarias de Controle Interno (CISET), cabendo-lhes superintender, no âmbito do Ministério respectivo, como órgão setorial, as atividades relacionadas com os Sistemas de Administração Financeira e Contabilidade;

- as atividades de auditoria passaram a ser exercidas, em caráter exclusivo, pela Secretaria Central de Controle Interno, novo órgão central dos Sistemas de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria, diretamente subordinada ao Ministro-Chefe da então Secretaria de Planejamento da Presidência da República; e

- a execução da auditoria de programas foi, pela primeira vez, citada expressamente num texto legal, deixando claro o propósito de se lhe atribuir a importância de que se reveste no âmbito do controle interno.

O citado Decreto dispôs, ainda, que os Ministérios Militares cumpririam, no que coubesse, os preceitos nele estabelecidos através das unidades da sua própria estrutura.

O Decreto nº 85234, de 6 de outubro de 1980, ao aprovar o Regulamento dos órgãos central e setoriais dos Sistemas de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria, incluiu no rol dos órgãos setoriais as unidades dos Ministérios Militares cujas atribuições equivalessem às das Secretarias de Controle Interno dos Ministérios Civis.

As atividades de controle interno voltaram a sofrer radicais modificações com o advento do Decreto nº 92452, de 10 de março de 1986, a saber :

- foi extinta a Secretaria Central de Controle Interno e criada, em seu lugar, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), subordinada ao Ministro da Fazenda;

- ficou estabelecido que, como órgão central dos Sistemas de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria, a STN poderia vir a exercer atividades de auditoria, mas sem caráter de exclusividade, passando tal tarefa a ser executada, preferencialmente, pelas Secretarias de Controle Interno dos Ministérios Civis. A adoção dessas novas regras não implicou, dessa forma, em qualquer alteração de ordem prática nos Sistemas de Auditoria dos Ministérios Militares.

Por fim, o Decreto nº 93874, de 23 de dezembro de 1986, estabeleceu que:

- os Sistemas de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria passariam a compor o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo, juntamente com o Sistema de Programação Financeira; e

- integrariam o citado Sistema de Controle Interno a Secretaria do Tesouro Nacional, como órgão central, e as Secretarias de Controle Interno dos Ministérios Civis e unidades de competência equivalente, como órgãos setoriais.

Foram, assim, mostradas as origens do sistema de controle da administração pública brasileira e analisados os textos legais que nortearam, ao longo do tempo, as suas atividades. É evidente que o inter-relacionamento dos órgãos que o compõem deve ser estreito e permanente, para que os seus objetivos sejam plenamente atingidos.

CAPÍTULO 3

A AUDITORIA INTERNA

SEÇÃO I - PRINCÍPIOS DA AUDITORIA INTERNA

Para que a auditoria interna atinja, plenamente, os seus objetivos, necessário se torna que sejam observados dois princípios básicos: o da surpresa e o da repetibilidade.

O princípio da surpresa fundamenta-se em ações que asseguram a variabilidade da documentação e dos setores a serem auditados e a mutabilidade da época da sua realização. Evita-se, assim, que, sabedoras da incidência da realização rotineira das auditorias internas e da maneira com que venham sendo conduzidas, pessoas inescrupulosas procurem praticar atos lesivos aos interesses da organização e fiquem impunes.

O princípio da repetibilidade está ligado à periodicidade da execução das auditorias internas; logicamente, quanto maior a freqüência com que forem realizadas, menos significativos serão os reflexos decorrentes de omissões e erros acaso cometidos.

São evidentes os efeitos decorrentes da observância desses princípios; ignorá-los significa assumir riscos passíveis de acarretar consideráveis prejuízos à organização.

SEÇÃO II - FUNÇÕES E OBJETIVOS BÁSICOS DA AUDITORIA INTERNA

As funções básicas da auditoria interna são o assessoramento técnico, a função revisora e a função pericial.

O assessoramento técnico é a mais nobre função da auditoria interna. Para exercê-la, o auditor aplica os seus mais variados conhecimentos, de forma a apresentar ao administrador opções válidas para a tomada de decisão.

A função revisora é a voltada para a prova da correção dos registros contábeis e da validade dos documentos examinados. Em se tratando de órgão do serviço público, são, também, analisadas a legalidade e a procedência dos custos ou despesas.

A função pericial fundamenta-se na demonstração dos fatos constatados, visando dar conhecimento das conclusões do auditor às pessoas por elas interessadas.

Tais funções se desdobram em objetivos básicos que permitem que se faça chegar até a alta cúpula da organização preciosas análises, apreciações, comentários e recomendações acerca das atividades examinadas. Esses objetivos podem ser assim resumidos:

a) avaliar e, se necessário, revisar os controles contábeis, financeiros, orçamentários e operativos, de forma a torná-los mais eficazes e amoldados às necessidades da organização;

b) determinar a extensão dos controles destinados à proteção dos ativos da organização, de forma a mantê-los a salvo de quaisquer perdas;

c) avaliar a confiabilidade dos registros contábeis e outros de qualquer natureza gerados na empresa;

d) verificar até que ponto estão sendo cumpridos os planos e normas vigentes na organização; e

e) avaliar os resultados alcançados por cada setor na execução das tarefas que lhe são afetas, bem como pela organização como um todo.

SEÇÃO III - MÉTODOS UTILIZADOS PELA AUDITORIA INTERNA

A técnica de auditoria interna desenvolve-se através da aplicação de dois métodos : o retrospectivo e o analítico.

O método retrospectivo limita-se à verificação de fatos

já ocorridos, valendo-se do exame dos registros contábeis existentes. A prática desse método é tanto mais produtiva quanto maior for a eficácia da estrutura de controle em funcionamento, daí a necessidade da execução de planos de auditoria que, além de adaptados à própria dinâmica da empresa, sejam compatíveis com os planos de contas por ela utilizados.

O método analítico é aquele que, mediante pesquisas, estudos e avaliação de fatos passados, permite que se chegue a conclusões acerca da situação patrimonial da empresa, orientando-a com vistas à consecução dos seus objetivos. A análise constitui o instrumento através do qual a auditoria exerce o seu nobre papel de assessoria, sendo, portanto, o método mais utilizado pelo auditor na condução dos seus trabalhos.

Tanto no método retrospectivo como no analítico, a profundidade e a amplitude dos exames a serem feitos são determinadas pelo auditor em função de inúmeros fatores - abrangência e grau de precisão dos trabalhos, nível de eficiência do sistema de controle adotado na organização, etc - uma vez que, na grande maioria dos casos, torna-se impraticável o exame detalhado de todos os fatos e, em consequência, inevitável a utilização da técnica da amostragem.

SEÇÃO IV - O POSICIONAMENTO DO SETOR DE AUDITORIA INTERNA

Conforme já foi visto, o assessoramento técnico é a mais nobre função da auditoria. No caso particular da auditoria interna, tal função assume um significado todo especial em face da influência que exerce na tomada de decisão por parte da alta cúpula da empresa; visto por esse prisma, o setor de auditoria interna é, muito mais, um órgão de assessoria do que de linha.

Em sendo um órgão de assessoria, o setor de auditoria in

terna não exerce qualquer autoridade sobre os demais setores da organização, mas, por outro lado, deve ter ampla liberdade para revisar e avaliar os planos, procedimentos e registros de todos eles; em outras palavras, o auditor interno deve ter preservada a sua total independência em relação a qualquer setor que venha a examinar, a fim de que possa emitir julgamentos imparciais e objetivos, condição essencial para que a auditoria interna alcance, plenamente, o seu propósito. É necessário, portanto, que o setor por ela responsável tenha um "status" elevado dentro da estrutura organizacional da empresa, ou, em outras palavras, fique diretamente subordinado à alta cúpula da organização.

Além da independência em relação aos demais setores da empresa, outras vantagens são asseguradas ao setor de auditoria interna em virtude da citada subordinação, tais como:

a) maior colaboração daqueles setores no decorrer dos exames a que forem submetidos;

b) maior objetividade do trabalho do auditor interno em decorrência da sua postura independente, o que lhe permite emitir julgamentos isentos de quaisquer influências externas; e

c) atribuição de maior importância aos pareceres e relatórios relativos às auditorias realizadas, principalmente no que diz respeito à pronta adoção das medidas neles recomendadas.

Um significativo exemplo da procedência desse vínculo de subordinação ocorreu em novembro último, quando a Secretaria de Controle de Empresas Estatais (SEST) determinou que o setor de auditoria interna daquelas empresas ficasse sob a subordinação direta dos seus respectivos presidentes.

SEÇÃO V - OS ATRIBUTOS DO AUDITOR INTERNO

A auditoria interna é uma técnica, e como tal deve ser exercida; para tanto, são exigidos daqueles que a praticam uma

vasta formação profissional, um profundo conhecimento de todos os setores da organização e qualidades pessoais que lhes serão extremamente úteis no decurso de todo o seu trabalho.

No Brasil, a atividade profissional do auditor não está, ainda, regulamentada por lei. Há, sim, uma resolução do Conselho Federal de Contabilidade que atribui a prática da auditoria - seja interna ou externa - ao pessoal diplomado em contabilidade. A auditoria vem sendo, de algum tempo para cá, uma cadeira ministrada regularmente no Curso de Ciências Contábeis, por requerer técnicas e procedimentos específicos necessários ao desenvolvimento das suas atividades. Logicamente, o grau de conhecimentos de que necessita o auditor quanto aos princípios e técnicas contábeis varia de acordo com a natureza e a profundidade do trabalho a ser executado; assim, por exemplo, a realização de minuciosa auditoria num setor da organização em que predominem atividades contábeis exigirá que o auditor seja profundo conhecedor daquela matéria.

Mas os conhecimentos técnicos dos auditores internos não devem ficar limitados ao campo da contabilidade; dependendo da natureza da atividade afeta ao setor a ser auditado, necessário se torna que tenham, também, noções básicas de administração, organização e métodos, matemática financeira, direitos comercial, fiscal, administrativo e tributário, processamento de dados, enfim, uma imensa gama de conhecimentos.

O auditor deve, também, conhecer todos os meandros da organização, especialmente no que diz respeito às responsabilidades que cabem a cada um de seus setores e aos elementos integrantes do seu sistema de controle interno. Isto lhe dará condições para identificar os chamados pontos críticos - aqueles cujas atividades têm maior influência na consecução dos objetivos da empresa ou dão margem a maior incidência de erros, co

mo já foi dito - e dedicar a eles especial atenção.

O auditor deve, ainda, ser dotado de qualidades pessoais imprescindíveis ao exercício da sua profissão, tais como bom senso, tato, perspicácia, agilidade mental, perseverança, discrição e caráter ilibado.

Como se vê, a complexidade das tarefas atribuídas ao auditor requer uma considerável capacidade de adaptação para que ele possa assimilar, rapidamente, os aspectos teóricos e práticos inerentes aos setores a serem auditados. É necessário que ele esteja, sempre, determinado a conduzir, com firmeza, todas as atribuições que lhe forem confiadas.

O desempenho da função de auditor interno exige, enfim, certas qualidades e um padrão rígido de comportamento. O auditor deve conduzir-se de tal forma que sua integridade moral nunca venha a ser posta em dúvida. À administração da empresa interessa que a auditoria interna seja encarada como sendo sua lídima representante, educando e sensibilizando todos os servidores para que trilhem os caminhos que levem à consecução dos objetivos da empresa.

SEÇÃO VI - O SISTEMA DE AUDITORIA INTERNA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Conforme foi visto no Capítulo 2, Seção III, deste trabalho, o Sistema de Auditoria Interna da administração pública é assim constituído:

- órgão central: a Secretaria do Tesouro Nacional (STN);
- órgãos setoriais: Secretarias de Controle Interno dos Ministérios Civis (CISET) e unidades de competência equivalente.

No Decreto nº 93.874, de 23 de dezembro de 1986, estão definidas todas as atribuições desses órgãos, inclusive as relacionadas, especificamente, com o Sistema de Auditoria. São

elas:

a) do órgão central:

- estabelecer normas, orientar, acompanhar e avaliar as atividades de auditoria;

- coordenar as ações dos órgãos setoriais, orientando-os quanto à realização de auditorias e à execução do controle financeiro;

- manter atualizado o Plano de Contas Único da União e fixar diretrizes para o registro dos atos e fatos das gestões orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos e entidades da administração federal;

- exercer, em caráter exclusivo, atividades de auditoria previstas em acordos com organismos internacionais e as determinadas pelo Presidente da República;

- programar e coordenar a realização de auditorias que envolvam mais de um órgão setorial; e

- cadastrar e emitir certificado de registro de entidades e empresas privadas de auditoria que possam vir a prestar serviços a órgãos da administração federal.

b) dos órgãos setoriais:

- baixar normas, orientar, coordenar, acompanhar e avaliar as atividades das unidades de auditoria interna das entidades vinculadas ao respectivo Ministério;

- exercer atividades de auditoria contábil e de programas junto aos órgãos das administrações direta e indireta vinculados ao mesmo Ministério, bem como às contas dos beneficiários de transferências de recursos do Orçamento da União;

- emitir Certificados relativos às auditorias realizadas nas contas dos responsáveis pela aplicação, utilização ou guarda de bens e valores públicos;

- acompanhar e avaliar as auditorias realizadas por entidades e empresas privadas cujos serviços tenham sido contrata

dos, mediante autorização, por órgãos vinculados ao respectivo Ministério;

- organizar e manter atualizado o cadastro dos responsáveis por bens e valores públicos, bem como dos órgãos a serem auditados, para que possa prestar ao órgão central do Sistema e ao Tribunal de Contas da União as informações que venham a se tornar necessárias.

O Decreto nº 93872/86, ora vigente, atualizou e consolidou, em seu Capítulo VI, a legislação que rege as atividades de auditoria no serviço público, cujas principais disposições podem ser assim resumidas:

- a auditoria deve ser realizada de maneira objetiva e calcada numa programação racional, para que se possa constatar a exatidão e regularidade das contas, verificar a fiel observância de acordos administrativos e a probidade na guarda, administração e aplicação de dinheiros públicos, valores e outros bens da União;

- o custo das atividades e projetos executados deve ser convenientemente analisado, bem como confrontados o programa de trabalho previsto e os objetivos alcançados em termos de realização de obras e de prestação de serviços;

- os elementos básicos na execução da auditoria são o sistema contábil, a documentação comprobatória das operações realizadas e a verificação física dos bens adquiridos ou produzidos e dos valores em depósito;

- as tomadas de contas devem ser submetidas a exame de auditoria por parte do órgão setorial do respectivo Ministério; e

- em face do exame de auditoria, o órgão setorial de controle interno deve emitir parecer sobre a eficiência e a eficácia da gestão auditada, a economia na utilização dos recursos

públicos e, se for o caso, as irregularidades constatadas, submetendo a prestação de contas à apreciação do Ministro de Estado que, após pronunciar-se a respeito, encaminha o processo ao TCU, para as providências cabíveis. Em caso de irregularidades, o Ministro de Estado, sem prejuízo do encaminhamento do processo ao TCU, deve determinar a adoção das medidas que julgar convenientes de forma a resguardar o interesse da coletividade e a probidade na aplicação dos recursos públicos, e, após, dar ciência dessas medidas ao TCU.

É dentro de todo esse contexto que se insere o Sistema de Auditoria da Marinha, que será a seguir analisado.

CAPÍTULO 4

O SISTEMA DE AUDITORIA DA MARINHA

SEÇÃO I - ANTECEDENTES

Já em 1952 - antes, portanto, da sistematização das atividades de auditoria no âmbito da administração pública - a Marinha procurava praticá-las, se bem que empiricamente, através da atuação da Inspetoria-Geral da Marinha (IGM) - órgão diretamente subordinado ao Estado-Maior da Armada e chefiado por um Almirante-de-Esquadra ou Vice-Almirante do Corpo da Armada - a quem cabia, basicamente, "inspecionar periodicamente todos os navios e órgãos da MB, fiscalizar o cumprimento das leis, regulamentos e instruções em vigor e elaborar relatórios e recomendações referentes às inspeções, investigações, estudos e fiscalizações que realizar[1]". Tal órgão foi, no entanto, desativado em 26 de abril de 1966, não tendo sido declarados no Aviso competente os motivos que teriam levado o Ministro da Marinha a tomar essa decisão.

Dois detalhes devem ser objeto de análise: a atribuição da chefia da IGM até mesmo a um Almirante-de-Esquadra e a subordinação direta do órgão ao Estado-Maior da Armada. Parece evidente que ambos estariam ligados à necessidade de proporcionar à IGM condições que lhe assegurassem a independência imprescindível ao fiel cumprimento da sua missão. Afinal, naquela época o EMA era o órgão responsável pelo Comando Militar da Marinha e Assessor Militar do Ministro, enquanto que a SGM exercia o papel bem menos relevante de Assessor Administrativo

---

1 BRASIL. Ministério da Marinha. Gabinete do Ministro da Marinha. Aviso nº 2797 de 31 de dezembro de 1959 ao Estado-Maior da Armada. Aprovação do Regimento Interno para a Inspetoria-Geral da Marinha. Publicado no Bol. do MM nº 2/60.

do titular da Pasta.

Com o passar do tempo, a administração naval sentiu a necessidade de ser a estrutura orgânica do Ministério ajustada de modo a permitir a efetiva observância das normas de controle consubstanciadas no Decreto-lei nº 200/67; assim, em abril de 1974, o Ministro da Marinha propôs a criação de uma OM que, sob a subordinação direta da Secretaria-Geral da Marinha - órgão superintendente dos Sistemas de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria do Ministério da Marinha, conforme o disposto no artigo 25, parágrafo primeiro, do Decreto nº 62860/68 - passasse a operar, de maneira mais eficiente, o Sistema de Auditoria Interna no âmbito daquele Ministério, executando, coordenando e orientando os assuntos relativos à auditoria, tarefas essas que vinham sendo executadas, sem a desejada amplitude e profundidade, pelo Departamento de Contabilidade e Auditoria da então Diretoria de Intendência da Marinha. Criou-se, dessa forma, o Serviço de Auditoria da Marinha (SAMA), em 10 de maio de 1974.

SEÇÃO II - AS ATRIBUIÇÕES DO SAMA

Com vistas à consecução do seu propósito - contribuir para o aprimoramento do controle interno do Ministério da Marinha - o SAMA tem as seguintes atribuições, definidas no artigo 3º do seu Regulamento:

> "I - coordenar e orientar os assuntos de auditoria do Ministério da Marinha;
> II - executar as atividades de auditoria do Ministério da Marinha, de acordo com a legislação em vigor;
> III - assessorar os órgãos auditados em assuntos pertinentes à sua esfera de atuação; e
> IV - elaborar relatórios e exarar os Certificados de Auditoria relativos aos processos de tomada de contas, para posterior remessa ao Tribunal de Contas da União[2]".

---

[2] Portaria nº 0736 de 8 de maio de 1984. Aprova o Regulamento do Serviço de Auditoria da Marinha.

Nos idos de 1983, ao tecer comentários a respeito do assunto em artigo publicado na Revista Marítima Brasileira, o então Diretor do Serviço de Auditoria da Marinha afirmava que "nos novos Regulamento e Regimento, em cumprimento à explícita diretriz recebida da Secretaria-Geral da Marinha, em consonância com o Decreto nº 84362/79, que dispõe sobre o controle interno no serviço público, foi dado destaque à auditoria de programas, ora já implantada, em paralelo à auditoria contábil[3]". Tal destaque, no entanto, não se vê no texto do Regulamento, já que é por demais genérica a menção de que as atividades de auditoria devam ser executadas de acordo com a legislação em vigor. Tudo leva a crer que a conveniência de se evitar uma possível superposição com atribuições dos Relatores de Planos Básicos definidas na Sistemática do Plano Diretor - zelar pela adequada execução do Plano de Ação - tenha levado as autoridades navais a não definir, explicitamente, a auditoria de programas como uma das tarefas do SAMA. É, porém, indiscutível que ela se insere na sua área de competência; e, para executá-la, o SAMA recebe cópia do Plano de Ação Físico relativo a todos os Planos Básicos e Projetos - documento que espelha o detalhamento da realização física dos Projetos do Plano de Ação, identificando as condições de execução de cada parcela e permitindo o seu acompanhamento - conforme consta da ADMINISMARINST nº 228402 e das próprias instruções que vêm acompanhando todos os Planos de Ação. Só não o faz porque carece de recursos humanos adequados e suficientes, o mesmo ocorrendo com relação às auditorias operacional e de sistemas.

Cabe lembrar que a diversificação dos tipos de auditorias

---

3 SOUZA, Waldemar da Cunha e. A Auditoria na Marinha. Revista Marítima Brasileira, Rio de Janeiro, 103(1/3):59-68, jan./mar. 1983.

a serem executadas pelo SAMA de modo a satisfazer todas as necessidades da Marinha se insere no contexto da Diretriz OM 1 da Política Básica da Marinha que, em sua alínea g, preconiza a dinamização das atividades de auditoria desenvolvidas na MB através de um controle efetivo dos atos e gastos administrativos[4].

SEÇÃO III - OS CERTIFICADOS DE AUDITORIA

As auditorias sistemáticas, assistemáticas e especiais levadas a efeito pelo SAMA são efetuadas segundo as normas que regem a auditoria contábil, visando, em linhas gerais, a verificação da eficiência e da exatidão dos registros contábeis, financeiros e orçamentários, o exame da regularidade da realização da receita e da despesa e a preservação da probidade na guarda e aplicação de dinheiros, valores e outros bens da União ou a ela confiados. A etapa final de todo o trabalho realizado consiste na emissão do Certificado de Auditoria, documento no qual o SAMA emite, em termos conclusivos, seu parecer sobre a situação de regularidade ou não das contas examinadas. Tal Certificado pode ser Pleno, Restritivo ou de Irregularidade, dependendo, logicamente, das conclusões a que se tenha chegado quanto àquela situação; assim, o Certificado é:

- Pleno, quando se constata que o procedimento do agente responsável tenha sido absolutamente regular e que os registros contábeis estejam de acordo com as normas vigentes;

- Restritivo, quando se verifica que a ação do agente responsável tenha gerado omissões, impropriedades na escrituração ou quaisquer outras falhas independentes da sua vontade, e

---

[4] Portaria nº 0032 de 8 de janeiro de 1987. Aprova a Política Básica da Marinha. Reservado.

que, por motivos relevantes, não tenham sido sanadas em tempo hábil; ou

- de Irregularidade, no caso de se constatar falta, apropriação ou desvio de bens, ou qualquer outra impropriedade no procedimento do responsável que resulte em prejuízo à Fazenda Nacional ou que torne insuficiente a simples ressalva nos registros contábeis apresentados, sendo passível o seu enquadramento em crime de responsabilidade.

Até bem pouco tempo, somente a própria OM tomava conhecimento do resultado da auditoria a que se submetera, nos casos de Certificados Pleno ou Restritivo. Hoje, o seu Comando Superior já recebe cópia desses documentos, ficando a seu critério intervir, ou não, no sentido de que as medidas recomendadas pelo SAMA sejam efetivamente adotadas.

Visando assegurar a observância das suas recomendações, o SAMA vem, de uns tempos para cá, alertando a OM para o fato de que a emissão de Certificado Pleno relativo à próxima auditoria a que ela se submeter ficará condicionada à adoção de todas as providências que lhe estejam sendo recomendadas. No entanto, uma medida mais efetiva seria o SAMA passar a encaminhar o original de todos os Certificados ao Comando Superior da OM auditada, não só porque tal procedimento estaria coerente com as normas que regem a atividade de auditoria - segundo as quais o órgão de auditoria deve reportar-se à cúpula da organização a que está integrado - como também levaria o Comando Superior a interferir na questão, determinando à OM subordinada que adote as medidas julgadas necessárias pelo SAMA.

Cabe, aqui, uma indagação: os fatos que acabamos de comentar não estariam diretamente relacionados com o posicionamento do SAMA dentro da estrutura administrativa do Ministério da Marinha? É desse assunto que passaremos a tratar.

SEÇÃO IV - A SUBORDINAÇÃO DO SAMA

Conforme já foi visto, a subordinação do SAMA à Secretaria-Geral da Marinha decorreu do fato de ser ela o órgão que, nos termos do Decreto nº 62860/68, superintende os Sistemas de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria da Marinha. Há, porém, outros aspectos que devem ser aqui considerados, a saber:

a) concentrar num único órgão a tarefa de superintender os três Sistemas acima mencionados não deve ser considerada uma norma ditada pela lógica administrativa; caso contrário, não se teria alterado em dezembro de 1979, pelo Decreto nº 84362/79, uma norma estabelecida doze anos atrás (Decreto nº 61386/67), ao se excluir o Sistema de Auditoria da área de competência das Secretarias de Controle Interno dos Ministérios Civis - nelas mantendo, apenas, os Sistemas de Administração Financeira e de Contabilidade - e concentrá-lo, em caráter de exclusividade, na então Secretaria Central de Controle Interno (atual Secretaria do Tesouro Nacional). Tal alteração visou, sem dúvida, situar a auditoria no plano mais elevado do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo;

b) é válido supor que a atribuição, à Secretaria-Geral da Marinha, da tarefa de superintender o Sistema de Auditoria, juntamente com os de Administração Financeira e Contabilidade, se deva ao fato de, à época do advento do Decreto nº 62860/68, as atividades de auditoria estarem afetas à então Diretoria de Intendência da Marinha, subordinada àquele ODS;

c) como se sabe, a auditoria interna requer independência em relação aos setores que examina e tem como função primordial prestar assessoramento à alta cúpula da organização visando auxiliá-la na tomada de decisão; daí a conveniência de se subordinar o setor de auditoria interna aos níveis mais elevados

da organização;

d) segue-se a transcrição de dispositivos do Decreto-lei nº 200/67 que evidenciam o lugar de destaque ocupado pelo EMA e por seu titular dentro da estrutura orgânica do Ministério:

> "Art. 14 - O Estado-Maior da Armada (EMA) assessora o Ministro da Marinha no exercício do Comando Superior da Marinha e na Direção-Geral do Ministério da Marinha.
>
> Art. 15 - O Chefe do Estado-Maior da Armada (CEMA) é um Almirante-de-Esquadra do Corpo da Armada que, uma vez investido no cargo, passa a ter precedência funcional sobre os demais Oficiais do mesmo posto.
>
> §1º - .....
>
> §2º - O CEMA é o substituto eventual do Ministro da Marinha.
>
> §3º - .....
>
> §4º - O CEMA efetuará a supervisão de todo o sistema operativo e administrativo, verificando a observância da Doutrina da Marinha e das normas de administração geral[5]";

e) a subordinação do SAMA ao Gabinete do Ministro da Marinha - sendo este um órgão de assessoria conforme definido nos artigos 57 do Decreto-lei nº 200/67 e 2º do Decreto nº 62860/68 - proporcionaria, sem dúvida, a elevação do grau de independência daquela OM se comparado com o de que ora desfruta; mas ele se elevaria ainda mais se o SAMA passasse a subordinar-se ao EMA já que, além de ser, também, um órgão de assessoria da Alta Administração Naval, é chefiado por uma autoridade que tem precedência funcional sobre os demais Oficiais do mesmo posto e supervisiona todo o sistema operativo e administrativo da Marinha; esse poder de supervisão do Chefe do Estado-Maior da Armada permitiria ao SAMA, como seu subordinado, executar auditorias de programas sem que se pudesse sequer aventar a hipótese de estar ele invadindo a área de competência dos Relatores de Planos Básicos;

f) adotada a solução de se subordinar o SAMA ao Estado-Maior da Armada, o Sistema de Controle Interno da Marinha pas

---

[5] Decreto nº 62860 de 18 de junho de 1968. Diário Oficial. Brasília, 20 jun. 1968. Estabelece a estrutura básica da organização do Ministério da Marinha.

saria a operar da seguinte forma:.

- o controle do passado, isto é, a avaliação de resultados, a cargo do Serviço de Auditoria da Marinha;

- o controle do presente, ou seja, o acompanhamento da execução daquilo que está programado, a ser executado pelos Relatores de Planos Básicos mediante o gerenciamento dos Projetos pertinentes; e

- o controle do futuro, isto é, o planejamento das ações, a ser executado pelo EMA e pela SGM no que diz respeito às programações orçamentária e financeira, respectivamente.

Contrapondo-se às vantagens decorrentes da subordinação do SAMA ao Estado-Maior da Armada, poder-se-ia valer do argumento, até certo ponto válido, de nunca ter havido qualquer problema decorrente do seu atual posicionamento na estrutura organizacional do Ministério. É, porém, sintomático o fato de o Regulamento do SAMA não dar o devido destaque à realização da auditoria de programas, ao contrário do que idealizara o então Diretor daquele Serviço "em cumprimento à explícita diretriz recebida da Secretaria-Geral da Marinha", conforme já foi visto, o que, por si só, comprova a conveniência de se deslocar o SAMA para a área da Direção-Geral do Ministério, evitando-se, dessa forma, que se venha a arguir a sua competência para a execução de auditorias, quaisquer que sejam elas.

6

SEÇÃO V - OS RECURSOS HUMANOS DO SAMA

O quadro a seguir retrata a situação atual do SAMA em termos de pessoal diretamente envolvido nas atividades de auditoria.

POSTO/CATEGORIA FUNCIONAL	LOTAÇÃO	EFETIVO
Oficial General	1	1
Oficial Superior	9	3
Oficial Intermediário	0	1
Oficial Subalterno	1	1
Pessoal civil:		
- Contador	10	3
- Técnico em Contabilidade	9	0
- Pessoal da Atividade Especial de Controle Interno	94	16
- Administrador	0	1
- Assistente Jurídico	0	2
- Economista	0	1
- Agente Administrativo	0	1

Os dados contidos nesse quadro deixam evidente a grande carência de pessoal - civis, principalmente - habilitado para a prática da auditoria nos seus diversos níveis. Convém salientar que a quantidade de servidores civis componentes da equipe de auditores do SAMA é bem maior do que a de militares, ao contrário do que ocorre no Exército e na FAB cujas equipes são compostas, quase que exclusivamente, por Coronéis e Tenentes-Coronéis. A grande vantagem da opção da Marinha é permitir que a equipe de técnicos acumule experiência ao longo dos anos, o que, certamente, não ocorreria se os seus auditores fossem militares, por estarem estes sujeitos a movimentações relativamente freqüentes. Por outro lado, o SAMA não tem conseguido manter intacta a citada equipe em virtude da baixa remuneração proporcionada aos seus componentes se comparada com a oferecida pelo setor privado e órgãos da administração indireta.

Com vistas à arregimentação de pessoal para a prática da

atividade de auditoria, criou-se, em janeiro de 1982, o Curso Especial de Auditoria e Finanças (CESPAFI) que "tem por propósito preparar Oficiais e civis assemelhados para atividades de auditoria contábil e de programas na MB e visa, fundamentalmente, o desenvolvimento dos seguintes aspectos: a) proporcionar uma reciclagem dos conhecimentos de contabilidade e administração financeira; e b) proporcionar conhecimentos de auditoria aplicáveis às áreas de Contabilidade e Finanças da MB[6]", sendo os seguintes os requisitos a serem preenchidos pelo candidato à matrícula: a) ser Oficial do CIM, QC-IM, QOAA ou civil assemelhado a Oficial cuja atividade seja ligada à área de controle interno; b) ter condições de carreira que o habilitem a exercer funções onde possa aplicar os novos conhecimentos por um período mínimo de dois anos, imediatamente após terminado o curso; e c) em se tratando de Oficial do QC-IM, QOAA ou civil assemelhado, ser graduado em Ciências Contábeis, Econômicas, Administrativas ou Jurídicas, em Escola oficialmente reconhecida. Tal curso, ministrado, desde 1982, no Centro de Instrução e Adestramento "Almirante Newton Braga", tem concorrido para a melhoria do controle interno no âmbito da Marinha, por proporcionar ao pessoal a reciclagem dos seus conhecimentos técnico-profissionais e o estudo de assuntos que dizem respeito, especificamente, ao funcionamento da máquina burocrática da Marinha. Entretanto, a quantidade reduzida de integrantes das cinco turmas já formadas - certamente, não por falta de voluntários mas sim porque as OM estariam negando-se a permitir que o seu pessoal curse ao saberem que se verão privadas, em definitivo, do seu concurso - foi insuficiente para que o SAMA pudesse dispor, hoje, de um número razoável de auditores, situa

---

6 Portaria nº [illegible]02 de 22 de janeiro de 1982. Cria o Curso Especial de Auditoria e Finanças (CESPAFI).

ção essa que tende a se agravar, haja visto que o CESPAFI não será ministrado no corrente ano por falta de "quorum" adequado. Restariam, assim, duas alternativas: a primeira, a contratação, pelo regime de CLT, de pessoal já qualificado para a prática da auditoria, solução essa inviável - a curto prazo, pelo menos - por exigir a alocação de recursos financeiros adicionais; a segunda, a designação compulsória, pela Diretoria de Pessoal Civil da Marinha, de pessoal para cursar o CESPAFI, desde que preencha os requisitos exigidos, sejam técnico-profissionais, sejam inerentes à própria personalidade do indivíduo. É de se notar que o SAMA não vem cumprindo a exigência legal de se atribuir as tarefas de auditoria única e exclusivamente ao pessoal graduado em Ciências Contábeis e, como tal, registrado no Conselho Regional de Contabilidade, sendo, contudo, satisfatório o desempenho daqueles que não preenchem os citados requisitos.

SEÇÃO VI - A FREQÜÊNCIA E O SIGILO DAS AUDITORIAS ASSISTEMÁTICAS

Se, por um lado, as auditorias sistemáticas são efetuadas sem qualquer solução de continuidade - até mesmo por uma exigência legal - possibilitando o encaminhamento regular, a cada ano, de cerca de 190 Processos de Tomada de Contas (PTC) ao Tribunal de Contas da União, as auditorias assistemáticas não vêm sendo realizadas com a freqüência desejável em razão da falta de pessoal.

Os elementos de que dispõe o SAMA permitem a realização, em cada OM, de auditorias assistemáticas a longos intervalos de quarenta meses, em média. Visando minimizar os possíveis efeitos dessa indesejável situação - já que ela pode encorajar a prática de irregularidades - o SAMA procurou estabelecer alguns indicadores capazes de expressar o grau de atenção que

deve dedicar às unidades gestoras e compatibilizá-lo com a sua própria capacidade operacional, daí resultando, recentemente, a seguinte classificação:

a) OM críticas - são as que devem ser auditadas a cada dois anos, no máximo, estando entre elas grandes OM tais como o AMRJ, o Comando do 1º DN, a Base Naval do Rio de Janeiro e outras;

b) OM normais - são as de porte médio, que podem, por isso, ser auditadas a intervalos de três a quatro anos; e

c) OM de menor importância - são as de pequeno porte e que, por terem reduzido movimento financeiro, podem, sem maiores problemas, ser auditadas a cada cinco anos.

O estabelecimento do critério acima exposto - cujas regras não foram, ainda, postas em prática - é, sem dúvida, uma solução paliativa para os problemas decorrentes da inobservância, pelo SAMA, do princípio da repetibilidade. Essa situação mais se agrava na medida em que o SAMA é chamado a realizar auditorias especiais e, por solicitação das próprias OM, auditorias assistemáticas. No entanto, não se vislumbram outras medidas que poderiam ser adotadas para se obter, a curto prazo, um aumento da freqüência das auditorais assistemáticas.

Outro fato que merece ser comentado diz respeito à não observância, também, do princípio da surpresa, já que o SAMA vem dando conhecimento às OM, com antecedência que varia entre dez e trinta dias, da realização de auditorias assistemáticas a que irão submeter-se. Embora seja forçoso reconhecer que devam ocorrer problemas caso as OM não sejam previamente cientificadas da execução da citada auditoria, é inegável que a manutenção do sigilo levará a resultados bem mais expressivos. Assim, seria o caso de o SAMA passar a se relacionar com o Comando Superior da OM para o acerto de quaisquer detalhes - datas, por

exemplo - alertando-o, sempre, quanto à necessidade de se manter segredo em relação ao assunto tratado.

CAPÍTULO 5

CONCLUSÕES

A auditoria, como sistema independente, deve atuar como um dispositivo de fiscalização e assessoramento da administração. Com ações que ultrapassam os limites dos exames formal e legal e dos assuntos ligados às áreas contábil, financeira e orçamentária, tal sistema atua de forma a atingir três grandes metas, a saber:

- Orientar a fim de que os atos e fatos administrativos estejam absolutamente corretos em sua forma, essência e finalidade, visando, sempre, a eficácia dos serviços;

- Corrigir, mediante uma ação de autoridade, com base em análise profunda das falhas e omissões, identificando as razões do erro cometido e extraindo, daí, a verdade, seja no sentido técnico em relação ao erro ou no sentido moral e ético em relação à falsidade; e

- Dissuadir a prática de qualquer ação contrária aos superiores propósitos da organização, mantendo-se presente em todas as áreas, de forma a evitar que ocorram deslizes que ultrapassem os limites da correção e da ética.

É inegável que o SAMA, como órgão de execução do Sistema de Auditoria da Marinha, vem atingindo tais metas, não obstante as inúmeras dificuldades com que se vem defrontando; as solicitações feitas pelas próprias OM para que se submetam a auditorias assistemáticas - como fez, recentemente, o AMRJ - são o maior testemunho dos significativos resultados alcançados pelo SAMA ao longo de tão poucos anos de existência. É certo, também, que providências podem ser tomadas para que o SAMA amplie o seu campo de atuação, tenha a sua posição fortalecida como órgão assessor e fiscalizador a serviço da Alta Administração da Marinha e veja atenuadas, ou até mesmo sanadas, as suas di

ficuldades, providências essas que são a seguir enunciadas:

a) inclusão, nos futuros Programas de Auditoria do SAMA, das auditorias de programas - conforme preconizado pelo Decreto nº 84362/79, ratificado, recentemente, pelo de nº 93874/86 - e, desde que as disponibilidades de pessoal permitam, das auditorias operacional e de sistemas;

b) envio do original do Certificado de Auditoria ao Comando Superior da OM auditada, envolvendo-o, de qualquer forma, na solução dos problemas acaso levantados; (10)

c) passagem da subordinação do SAMA para o Estado-Maior da Armada, alterando-se, em conseqüência, toda a legislação pertinente de forma a transferir da SGM para o EMA a tarefa de superintender as atividades de auditoria no âmbito da MB; (11)

d) gestões junto à Diretoria do Pessoal Civil da Marinha visando a designação compulsória, por absoluta necessidade de serviço, de servidores para o Curso Especial de Auditoria e Finanças (CESPAFI) - desde, é claro, que satisfaçam os requisitos exigidos - independente de autorização das OM onde estiverem servindo;

e) imediata adoção do critério recentemente estabelecido pelo SAMA com vistas à racionalização da prática das auditorias assistemáticas, visando, principalmente, o aumento da freqüência dessas auditorias nas OM consideradas críticas; e

f) adoção de medidas que visem a observância do princípio da surpresa, um dos que regem a atividade de auditoria interna; o SAMA poderia, por exemplo, passar a se entender com o Comando Superior da OM a ser auditada para o acerto de detalhes relacionados com a realização da auditoria assistemática a que ela irá submeter-se, nunca deixando de alertá-lo quanto à necessidade da manutenção de sigilo a respeito do assunto. (12)

No encerramento do presente trabalho, vale recordar as palavras proferidas pelo saudoso Almirante-de-Esquadra Newton

Braga de Faria, então Secretário-Geral da Marinha, ao final da conferência que proferiu nesta Escola nos idos de 1980:

> "O auditor, mesmo o externo independente, não é essencialmente um pesquisador de falhas, um perquiridor de irregularidades.
>
> Se é auditor interno, sua função mais nobre é de assessorar, sem deixar de ser, também, a de apontar. Se é auditor interno no campo público, sua atitude fundamental é de orientar, extraindo da execução das auditorias dados capazes de indicar pontos que mereçam a atenção do administrador.
>
> O que se busca na tarefa revisora não é a incriminação, mas o conhecimento dos caminhos certos perante as finalidades.
>
> E a imagem do auditor deve ser a mais colaboradora possível. Para isto, estamos com as portas, a mente e os braços abertos[1]".

---

[1] FARIA, Newton Braga de. A atuação da Secretaria-Geral da Marinha. Rio de Janeiro, EGN, 1980. Conferência proferida na EGN em 3 jul. 1980.

RELAÇÃO DE ENTREVISTAS REALIZADAS

1. CMG (IM) EDISON JOSÉ RIBEIRO, Chefe de Gabinete da Secretaria-Geral da Marinha, no Rio de Janeiro em 17 de junho de 1987.
2. CF (IM) SÉRGIO VALENTE DA SILVA, Chefe do Departamento Operacional de Auditoria do Serviço de Auditoria da Marinha, no Rio de Janeiro em 9 de junho de 1987.

BIBLIOGRAFIA

1. AMENDOEIRA, Antônio Carlos. O perfil do auditor. Informativo CIANB, Rio de Janeiro, 02(02):9-12, nov. 1986.

2. ARANDA, José Calvente. A atuação da Secretaria-Geral da Marinha. Rio de Janeiro, EGN, 1982. Conferência proferida na EGN em 30 set. 1982.

3. ATTIE, William. Auditoria interna. São Paulo, Atlas, 1987.

4. BRAGA, Yoney. A origem, função, Corpo e Serviço da Intendência da Marinha com perspectivas. Revista Marítima Brasileira, Rio de Janeiro, 100(7/9):45-73, jul./set. 1980.

5. BRASIL. Constituição. Constituição da República Federativa do Brasil de 24 de janeiro de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, e as alterações feitas pelas Emendas Constitucionais de nºs 2 a 12, de 17 de outubro de 1978.

6. ____. Escola de Guerra Naval. FI-220. Organização da Marinha do Brasil. Rio de Janeiro, 1981. Confidencial.

7. ____. Leis, decretos, etc. Decreto nº 49.872 de 11 de janeiro de 1961. Diário Oficial, Brasília, 10 fev. 1961. Aprova o Regulamento para a Inspetoria-Geral da Marinha.

8. ____. Decreto nº 63 de 19 de outubro de 1961. Diário Oficial, Brasília, 20 out. 1961. Altera a redação dos Incisos I, II e III do art. 6º do Regulamento para a Inspetoria-Geral da Marinha, aprovado pelo Decreto nº 49.872 de 11 de janeiro de 1961 e alterado pelo Decreto nº 50.862 de 27 de junho de 1961.

9. ____. Decreto nº 61.386 de 19 de setembro de 1967. Diário Oficial, Brasília, 20 set. 1967. Dispõe sobre a implantação dos Sistemas de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria; instala as Inspetorias-Gerais de Finanças, fixa suas estrutura e atribuições e dá outras providências.

10. ____. Decreto nº 62.860 de 18 de junho de 1968. Diário Oficial, Brasília, 20 jun. 1968. Estabelece a estrutura básica da organização do Ministério da Marinha.

11. ____. Decreto nº 67.090 de 20 de agosto de 1970. Diário Oficial, Brasília, 21 ago. 1970. Estabelece normas de controle interno, fixa procedimentos de auditoria para o Serviço Público Federal e dá outras providências.

12. ____. Decreto nº 74.044 de 10 de maio de 1974. Diário Oficial, Brasília, 13 mai. 1974. Cria o Serviço de Auditoria da Marinha e dá outras providências.

13. ____. Decreto nº 75.138 de 23 de dezembro de 1974. Diário Oficial, Brasília, 24 dez. 1974. Altera a redação do art. 1º do Decreto nº 74.044 de 10 de maio de 1974 que criou o Serviço de Auditoria da Marinha.

14. BRASIL. Leis, decretos, etc. Decreto nº 84.362 de 31 de dezembro de 1979. Diário Oficial, Brasília, 31 dez. 1979. Dispõe sobre a estrutura de controle interno aplicável a recursos de qualquer natureza, estabelece novos instrumentos de fiscalização e acompanhamento da despesa pública e dá outras providências.

15. ____. Decreto nº 85.234 de 6 de outubro de 1980. Diário Oficial, Brasília, 8 out. 1980. Aprova o Regulamento do Órgão Central e dos Órgãos Setoriais dos Sistemas de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria e dá outras providências.

16. ____. Decreto nº 92.452 de 10 de março de 1986. Diário Oficial, Brasília, 11 mar. 1986. Seção I, p. 3634-5. Cria, no Ministério da Fazenda, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), extingue a Secretaria Central de Controle Interno (SECIN) e dá outras providências.

17. ____. Decreto nº 93.872 de 23 de dezembro de 1986. Diário Oficial, Brasília, 24 dez. 1986. Seção I, p.19738-48. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências.

18. ____. Decreto nº 93.874 de 23 de dezembro de 1986. Diário Oficial, Brasília, 24 dez. 1986. Seção I, p.19751-4. Dispõe sobre os Sistemas de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria, e de Programação Financeira, organiza o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo e dá outras providências.

19. ____. Decreto-lei nº 200 de 25 de fevereiro de 1967. Diário Oficial, Brasília, 27 fev. 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências.

20. ____. Decreto-lei nº 900 de 29 de setembro de 1969. Diário Oficial, Brasília, 30 set. 1969. Altera disposições do Decreto-lei nº 200 de 25 de fevereiro de 1967 e dá outras providências.

21. ____. Lei nº 1658 de 4 de agosto de 1952. Diário Oficial, Rio de Janeiro, 8 ago. 1952. Dá nova organização administrativa ao Ministério da Marinha.

22. ____. Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964. Diário Oficial, Brasília, 23 mar. 1964. Estatui normas de Direito Financeiro para elaboração e controle dos Orçamentos e Balanços da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal.

Acrescentar as leis 6.223/75 e 6.525/78

23. ____. Ministério da Fazenda. Inspetoria-Geral de Finanças. Portaria nº 34 de 11 de maio de 1976. Manual de Auditoria.

24. ____. Ministério da Marinha. Diretoria de Administração da Marinha. ADMINISMARINST nº 228402. Acompanhamento Físico-Financeiro do Plano de Ação. Rio de Janeiro, 1984.

25. ____. Plano de Ação para 1987. Parte 1 - Informações Gerais. Rio de Janeiro, 10 dez. 1986.

26. BRASIL. Ministério da Marinha. Gabinete do Ministro da Marinha. Aviso nº 2797 de 31 de dezembro de 1959 ao Estado-Maior da Armada. Aprovação do Regimento Interno para a Inspetoria-Geral da Marinha. Publicado no Bol. do M.M. nº 2/60.

27. ____. Aviso nº 0744 de 26 de abril de 1966 ao Estado-Maior da Armada. Desativação da Inspetoria-Geral da Marinha. Publicado no Bol. do M.M. nº 18/66.

28. ____. Exposição de Motivos nº 0075 de 29 de abril de 1974. Submete à apreciação da Presidência da República a criação do Serviço de Auditoria da Marinha (SAMA).

29. ____. Portaria nº 0002 de 22 de janeiro de 1982. Cria o Curso Especial de Auditoria e Finanças CESPAFI).

30. ____. Portaria nº 0736 de 8 de maio de 1984. Aprova o Regulamento do Serviço de Auditoria da Marinha.

31. ____. Portaria nº 0776 de 14 de maio de 1984. Aprova a Sistemática do Plano Diretor.

32. ____. Portaria nº 1030 de 25 de junho de 1984. Aprova o Regulamento da Secretaria-Geral da Marinha.

33. ____. Portaria nº 0032 de 8 de janeiro de 1987. Aprova a Política Básica da Marinha. Reservado.

34. ____. Secretaria de Planejamento da Presidência da República. Secretaria de Controle de Empresas Estatais. Instrução SEST nº 02 de 5 de novembro de 1986. Expede instruções sobre a auditoria interna nas entidades de que trata o art. 1º do Decreto nº 93.216/86, e dá outras providências. Brasília, D. F., 1986.

35. FARIA, Newton Braga de. A atuação da Secretaria-Geral da Marinha. Rio de Janeiro, EGN, 1980. Conferência proferida na EGN em 3 jul. 1980.

36. GILSON, Iberê. A auditoria: técnica a serviço do controle. Revista do Serviço Público, Brasília, 105(1):26-30, jan./abr. 1970.

37. INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, Rio de Janeiro. Cadernos de Auditoria. Rio de Janeiro.

38. JULIEN, Carlos Alberto de Almeida. Serviço de Auditoria da Marinha. Rio de Janeiro, EGN, 1979. Palestra proferida na EGN em 3 jul. 1979.

39. MACIEL, Walter Faria. A atuação da Secretaria-Geral da Marinha. Rio de Janeiro, EGN, 1986. Conferência proferida na EGN em 2 out. 1986.

40. MAUTZ, R. K. Princípios de auditoria. 3. ed. São Paulo, Atlas, 1980. v.1, p. 13-30.

41. OLIVEIRA, Roberto Osório. A Auditoria na Marinha. Rio de Janeiro, EGN, 1987. Palestra proferida na EGN em 14 mai. 1987.

42. PEREIRA, Raimundo Geraldo Aguiar. O Sistema de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria Federal. Rio de Janeiro, EGN, 1979. Conferência proferida na EGN em 25 jun. 1979.

43. REZENDE, Ney Riopardense. A implantação da atividade de auditoria no Ministério do Exército. Rio de Janeiro, ESG, 1971. Monografia apresentada no CEMCFA.

44. SÁ, A. Lopes de. Auditoria básica. Rio de Janeiro, Tecnoprint, 1981. p. 17-41.

45. ____. Curso de auditoria. 5. ed. São Paulo, Atlas, 1978. v.1, p. 15-75.

46. ____. Dicionário de Contabilidade. 6. ed. São Paulo, Atlas, 1977. 3v.

47. SARAMAGO, Eldyr Damazio. A implantação da atividade de auditoria no Ministério da Marinha. Rio de Janeiro, ESG, 1971. Monografia apresentada no CEMCFA.

48. SILVA, Lino Martins da. Auditoria no serviço público (uma análise crítica). Informativo CIANB, Rio de Janeiro, 01 (01):29-31, nov. 1985.

49. SKINNER & ANDERSON. Auditoria analítica. Rio de Janeiro, Livros Técnicos e Científicos, 1981.

50. SOUZA, Waldemar da Cunha e. A auditoria na Marinha. Revista Marítima Brasileira, Rio de Janeiro, 103(1/3):59-68, jan./mar. 1983.

51. UHL, Franz. Auditoria interna. 2. ed. São Paulo, Atlas, 1982. p. 15-31.

Reis, Raul Moreira dos

O Sistema de Auditoria da Marinha

3-B-33

DEVOLVER NOME LEIT. (1145/88)

25 [illegible]	
18	— a cc Lucio
17 JUN 88	— TAVARES
14 MAR 89	H Medeiros CMG MONICK
24 MAR 89	RENOV. SEM APRES.
18 ABR 89	renovado " "
4 MAI 89	renovado "
21 JUN 89	renovado "
27 MAR 90	CMG(IM) PAULO L. POPPE
21 MAR 90	renovado
29 MAR 90	RENOVADO S./APRES.
17 [illegible] 90	renovado
1 MAI 90	RENOVADO S/APRES.

RETIRADO EM	NOME DO LEITOR
6 JUN 93	Renovado
30 JUN 93	Gis LINA PIRES
17 JUL 90	renovado
17 JUL 90	renovado
19 JUL 91	CC(IM) MUNIZ VITÓ
24 MAR 88	CMG(IM) MIRANDA
15 ABR 1993	CMG(IM) JAPHE
27 AGO 1993	CF(IM) TENNYSON
06 SET 1994	CC(IM) COUTINHO
17 OUT 1995	CC(IM) GUEDES
29 MAR 1997	ECHEVERRIA
15 ABR 2004	CC(IM) GUIMARÃES
06/8/08	CC(EX) XIMENES