

## **Auditoria Operacional na Marinha do Brasil: um Estudo da Aderência ao Arcabouço Legal através da Análise dos Relatórios de Auditores**

**Autoria:** Erivelton Araujo Graciliano, José Ricardo Maia de Siqueira

### **RESUMO**

A Auditoria Operacional difere-se da auditoria de conformidade (tradicional) por requerer procedimentos mais amplos, focar áreas mais específicas, adotar conhecimentos especializados e possuir maior flexibilidade na escolha de temas, objetos de auditoria, métodos de trabalho e forma de comunicar as suas conclusões. Ademais, a Auditoria Operacional objetiva avaliar os objetos de auditoria por meio da análise das seguintes dimensões de desempenho: economia, eficácia, eficiência e efetividade. A avaliação de desempenho operacional dos órgãos públicos permite um conhecimento mais apurado de suas necessidades, uma análise gerencial mais adequada pelos gestores e um controle público que atenda à legislação e aos verdadeiros anseios da sociedade. Considerando que a auditoria operacional é um tipo de fiscalização prevista na legislação brasileira; um tema discutido internacionalmente por organismos que regem normas sobre auditoria e controle governamental; um instrumento utilizado pelo Tribunal de Contas da União em franco crescimento; e uma ferramenta praticada pela Marinha do Brasil (MB); esta pesquisa fez-se oportuna para compor o modesto volume de estudos sobre auditoria na literatura acadêmica. Este artigo tem por objetivo analisar as auditorias operacionais realizadas pela MB à luz das normas adotadas pelo Tribunal de Contas da União, a partir dos relatórios de auditoria elaborados. O referencial teórico adotou pesquisas bibliográfica e documental, onde foram consideradas fontes primárias e secundárias sobre controle público externo e interno da administração pública federal e auditoria operacional. Para a resolução do problema, esta pesquisa, descritiva e exploratória, adotou o estudo de caso, tendo a Diretoria de Contas da Marinha (DCoM) como unidade de análise. Os dados coletados na DCoM, unidade responsável pela auditoria na MB, se restringiram às normas internas da Força e aos seus relatórios de auditorias operacionais realizadas nos anos de 2008 e 2009. A análise desses relatórios permitiu identificar semelhanças e diferenças de procedimentos, entre os órgãos de controle objetos da pesquisa, bem como levantar considerações em direção ao objetivo do estudo em questão. Concluiu-se que os órgãos de controle interno da administração pública podem ultrapassar os meandros da fiscalização de conformidade, adotando auditorias que buscam avaliar o desempenho dos órgãos públicos, e mantendo um contínuo controle de qualidade dessas auditorias por meio de capacitação profissional e melhoria dos métodos e relatórios utilizados.

## 1. INTRODUÇÃO

O termo auditoria operacional surgiu na década de 1940 no setor privado, e na década de 1970 no setor público (OLIVEIRA, 2000; ARAÚJO, 2008). Desde então, foi reconhecido na literatura que o auditor poderia tratar de assuntos de natureza operacional, além da matéria estritamente contábil. Atualmente, diversos autores – Thomas, Ward e Henke (1991), Arens e Loebbecke (1991), Sá (1998), Gil (2000), Boynton, Johnson e Kell (2002) e Araújo (2008), dentre outros – e organismos – INTOSAI (2001), GAO (2007), CFC (2007), OAG (2009) e TCU (2010a), como exemplos – buscam definir a auditoria com foco no desempenho, inserindo conceitos de medição como eficiência, eficácia, economicidade e efetividade.

Ao longo das décadas seguintes, a auditoria operacional teve uma evolução crescente em função das demandas gerenciais que surgiam. Assim, a busca da melhoria de processos, a repercussão dessa melhoria no lucro da empresa e a verificação da *accountability* dos gestores poderiam ser realizadas pelo auditor interno, o qual não mais se limitava a identificar a conformidade do controle interno.

Por consequência, e sob influência dos princípios da nova gestão pública (*new public management*), a Administração Pública passou a cogitar a possibilidade de ultrapassar os limites da conformidade das contas públicas, onde não se bastava mais identificar o cumprimento dos procedimentos, procurando identificar pontos de melhoria que pudessem reduzir o gasto público. No Brasil, por meio do artigo 70 da atual Constituição Federal, a auditoria operacional passou a ser prevista legalmente nos órgãos de auditoria governamental, os quais deverão realizar a fiscalização operacional da União e das entidades da administração direta e indireta, além da fiscalização contábil, financeira, orçamentária e patrimonial (BRASIL, 2009).

Na comparação com a Auditoria Contábil (de conformidade), a realização de uma Auditoria Operacional (ANOp) requer procedimentos mais amplos, e, no entanto, podem focar áreas mais específicas que necessitem de conhecimentos especializados e abordagem diferenciada. Devido à variedade e complexidade das questões tratadas, as ANOp possuem maior flexibilidade na escolha de temas, objetos de auditoria, métodos de trabalho e forma de comunicar as conclusões de auditoria (TCU, 2010a, p. 9).

A necessidade de utilizar instrumentos de metodologias diferenciadas requer a observação de normas específicas e qualificação dos auditores, além daquela exigida na auditoria contábil. Não é por acaso que o Tribunal de Contas da União (TCU) buscou aprimoramento do saber no exterior – Reino Unido – para absorver o *know-how* de quem já aplicava ANOp a mais tempo.

Considerando a relação da Diretoria de Contas da Marinha (DCoM) com o TCU, fruto das diligências, inspeções e auditorias realizadas por esta, entre as quais as auditorias de cunho operacional, supõe-se que as normas e trabalhos daquela Corte de Contas tenham servido como *benchmarking* para os trabalhos do órgão técnico da MB.

Entre 2008 e 2009 a DCoM efetuou três auditorias operacionais em Organizações Militares (OM) selecionadas. Logo, este trabalho buscou fazer um estudo dos relatórios de auditoria operacional elaborados pela DCoM, com o intuito de verificar semelhanças e diferenças entre a metodologia utilizada por aquela Diretoria e a metodologia normatizada pelo TCU.

Assim, o problema a ser pesquisado se faz presente por meio da seguinte questão: a partir dos relatórios de auditoria operacional elaborados pela Diretoria de Contas da Marinha, qual a semelhança e diferença dos procedimentos e métodos utilizados pela Marinha do Brasil com as normas adotadas pelo Tribunal de Contas da União?

Além da importância do tema quando aplicado no setor público, cabe o destaque da pesquisa de Oliveira e Carvalho (2008) que procurou quantificar o número de trabalhos sobre auditoria, por meio da análise da produção científica sobre auditoria em periódicos, anais,

dissertações e teses dos programas de mestrado e doutorado em Ciências Contábeis, a partir de levantamento efetuado nos Cadernos de Indicadores da CAPES (Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior), referentes ao triênio 2004-2006. O resultado da pesquisa indica que o tema ainda é pouco pesquisado, na medida em que, nesse período, não houve nenhuma publicação sobre auditoria em periódicos internacionais e, em nível nacional, somente 2,8% dos trabalhos analisados abordaram o tema auditoria.

Tendo em vista o problema de pesquisa acima elencado, este estudo tem como objetivo analisar as auditorias operacionais realizadas pela Marinha do Brasil à luz das normas adotadas pelo Tribunal de Contas da União, a partir dos relatórios de auditoria elaborados.

## 2. REVISÃO DE LITERATURA

### 2.1 Controles Externo e Interno

Controle é uma função administrativa alocada nos diversos níveis de comando de uma organização que tem a preocupação de manter os processos dentro dos limites traçados no planejamento para obter os resultados esperados (GUERRA, 2005, p. 90). Tanto para o setor público quanto para o privado, o controle é um dos princípios básicos da administração.

Enquanto que nas entidades privadas o controle é imposto pela alta administração, nas entidades públicas o controle é exercido por imposições legais. Para Meirelles (1989, p. 564), o interesse público impõe a verificação da eficiência do serviço ou a utilidade do ato administrativo, em razão da Administração Pública ter que atuar, em todas as suas manifestações, segundo as normas pertinentes a cada ato e de acordo com a finalidade e o interesse coletivo na sua realização.

Os órgãos de controle externo, denominados de Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), são organizações, na maioria das vezes vinculadas ao Poder Legislativo dos diferentes países, que têm por atribuição auxiliar o Parlamento no controle da administração pública. Exercem suas atribuições de controle adotando, basicamente, dois modelos distintos: Tribunal de Contas, predominante em países latinos (ex.: França, Itália, Espanha, Portugal e Brasil); e Controladoria, encontrado nos países Anglo-Saxões e na maior parte da América Latina (FREITAS e GUIMARÃES, 2005).

A história do controle no Brasil remonta ao período colonial, quando foram criadas em 1680 as Juntas das Fazendas das Capitânicas e a Junta da Fazenda do Rio de Janeiro, jurisdicionadas a Portugal. Porém, a ideia de criação de um Tribunal de Contas no Brasil surgiu em 1826, por meio de um projeto de lei ao Senado do Império (TCU, 2009). Em 1890, por meio de iniciativa do então Ministro da Fazenda Rui Barbosa, o Decreto nº 966-A criou o Tribunal de Contas da União, norteado pelos princípios da autonomia, fiscalização, julgamento, vigilância e energia, sendo instituído definitivamente na Carta Magna de 1891 (TCU, 2009).

Impulsionado pelas doutrinas reformistas e, em consonância com a tendência internacional, o TCU passou a praticar auditorias do tipo operacional na década de 80, voltadas para a verificação dos princípios da economia, eficiência e eficácia das ações desenvolvidas pela administração pública. Em 1998, o TCU deu início ao Projeto de Desenvolvimento de Técnicas de Auditoria de Natureza Operacional, implementado ao amparo de um acordo de cooperação técnica celebrado com o governo do Reino Unido, berço do novo gerencialismo público (TCU, 1998).

O termo “controle interno” normalmente é associado por profissionais ou acadêmicos à controladoria, que se vale da auditoria em suas atividades. Assim, Crepaldi (2000, p. 106) entende que o sucesso do auditor depende do domínio da dinâmica e sensibilidade que se tem dos controles internos da entidade auditada.

Quanto melhores e mais eficientes os controles internos implantados na empresa auditada, mais segurança adquire o auditor com relação aos exames que está procedendo. Essa eficiência é também fator de economia do tempo a ser empregado pelo auditor no seu trabalho e, conseqüentemente, barateamento do custo da auditoria (FRANCO e MARRA, 1991, p. 208).

O controle interno é um importante aliado na gestão dos órgãos públicos, devendo-se, para isso, agregar uma visão macro do sistema, afastando uma visão restritiva voltada somente para aspectos contábeis e administrativos.

O sistema de controle interno do Poder Executivo Federal, disciplinado pela Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, visa a avaliar a ação governamental e a gestão dos administradores públicos federais, por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, e a apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional (SFC, 2001).

O órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal é a Controladoria-Geral da União (CGU), cabendo à Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), órgão subordinado, o desempenho das funções de fiscalização e auditoria de competência da CGU. Os órgãos setoriais são as Secretarias de Controle Interno que integram as estruturas dos Ministérios da Defesa, das Relações Exteriores, da Advocacia-Geral da União e da Casa Civil. As unidades setoriais da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa (CISSET-MD) são as unidades de controle interno dos Comandos Militares (SGM, 2007).

Dentre os tipos de auditoria previstos no Manual de Controle Interno da SFC, tem-se a Auditoria Operacional, cuja finalidade é emitir uma opinião sobre a gestão quanto aos aspectos da eficiência, eficácia e economicidade, procurando auxiliar a administração na gerência e nos resultados, por meio de recomendações, que visem aprimorar os procedimentos, melhorar os controles e aumentar a responsabilidade gerencial (SFC, 2001).

## 2.2 Auditoria Operacional

A origem latina do termo auditoria, que vem de *audire* (ouvir), foi ampliado pelos ingleses como *auditing* para denominar a tecnologia contábil da revisão. O termo é genérico, indicando fiscalização de atividades em que serão apontados erros ou acertos em referência a uma norma, lei ou processo operacional (PEREZ JUNIOR *et al*, 2007, p. 23).

A auditoria operacional inicia o seu processo de sistematização como ramo da auditoria na área governamental a partir da década de 70, quando em 1971 a INTOSAI aprovou o conceito de “auditoria integral” com as seguintes responsabilidades: contábil, administrativa e programática (ARAÚJO, 2008, p. 45). Segundo Araújo (2008, p. 46), para o cumprimento das responsabilidades administrativas e programáticas torna-se necessária a realização de auditoria operacional, pois elas “abrangem questões de economicidade e eficiência na aplicação dos recursos públicos, bem como procuram verificar se os programas governamentais estão atingindo os resultados propostos”.

A Constituição de 1988 inovou quando inseriu a fiscalização operacional dentre os demais tipos impostos aos controles externo e interno da União. Santos (1992, *apud* OLIVEIRA, 2000, p.46) comenta que “a ênfase à fiscalização operacional, como também a exigência da implantação de um sistema de controle interno em cada Poder, são duas grandes novidades que nos trazem os artigos 70 e 74 da Constituição Federal”.

A auditoria operacional passou de uma situação implícita no Decreto nº 93.874, de 23 de dezembro de 1986, ao tratar da contabilidade e da auditoria como instrumentos essenciais ao controle interno, para um instrumento de efetivo cumprimento dos preceitos constitucionais, a ser aplicado nos dois tipos de abrangência do controle público.

Embora as designações da auditoria operacional variem de acordo com os países, o que se pode depreender da descrição de cada um dos termos diferentes é que eles convergem

para pontos em comum, em menor ou maior grau: avaliação da *accountability* dos órgãos auditados, melhoria dos controles internos e avaliação de eficácia, eficiência e economicidade dos recursos públicos empregados. Nesse ponto, o TCU ainda acrescenta a efetividade como uma quarta dimensão de avaliação de desempenho.

Para o TCU, a efetividade é a relação entre os resultados de uma intervenção ou programa, em termos de efeitos sobre a população-alvo (impactos observados), e os objetivos pretendidos (impactos esperados), traduzidos pelos objetivos finalísticos da intervenção, enquanto que a eficácia é definida como o grau de alcance das metas programadas (bens e serviços) em um determinado período de tempo, independentemente dos custos implicados (TCU, 2010a).

O Manual de Auditoria Operacional do TCU tem o objetivo de definir princípios e padrões que orientem a realização e o controle de qualidade das auditorias operacionais a cargo das unidades técnicas do Tribunal (TCU, 2010a). Os passos principais para a realização da ANOp engloba a seleção do órgão ou programa a ser auditado, o planejamento e execução da auditoria, a elaboração do relatório e o monitoramento do cumprimento das deliberações do TCU.

O processo de seleção do objeto da auditoria é o primeiro estágio do ciclo de auditoria operacional, fazendo-se necessário devido aos recursos limitados frente ao amplo campo de atuação do controle externo. O planejamento de auditoria visa delimitar o objetivo e o escopo da auditoria, definir a estratégia metodológica a ser adotada e estimar os recursos, os custos e o prazo necessários a sua realização. A etapa de execução da auditoria operacional consiste em obter as evidências suficientes para respaldar os achados e as conclusões da auditoria, significando a realização das seguintes atividades: desenvolvimento dos trabalhos de campo; análise dos dados coletados; elaboração da matriz de achados; e validação da matriz de achados. A elaboração da Matriz de Achados consiste no preenchimento de uma planilha estruturada com os principais elementos que constituirão os capítulos centrais do relatório de auditoria (TCU, 2010a).

O Tribunal de Contas da União (TCU, 2000a; TCU, 2000b; TCU, 2001a; TCU, 2001b; TCU, 2003a; TCU, 2003b) indica uma série de ferramentas que podem ser utilizadas durante o processo de auditoria. Dentre elas, podem ser destacados a Análise SWOT, o Mapa de Produtos, o Diagrama de Verificação de Risco e o Mapa de Processos, explanados a seguir:

- **Análise SWOT** (*Strengths, Weaknesses, Opportunities and Threats*) – técnica que permite à equipe de auditoria identificar os problemas e as respectivas ações a serem implementadas para corrigi-los, a partir da análise das forças e fraquezas do ambiente interno do objeto da auditoria e das oportunidades e ameaças do ambiente externo, buscando um novo equilíbrio entre essas variáveis (TCU, 2003b, p. 8);
- **Mapa de Produtos** – técnica utilizada para a obtenção de indicadores de desempenho. Um mapa de produtos possui três componentes básicos – insumos, produtos intermediários e produtos finais – e se assemelha a uma linha de produção ou de montagem, onde o importante é o produto gerado em cada fase, em vez do processo (ou atividade) que gerou o produto (TCU, 2000b, p. 17);
- **Diagrama de Verificação de Risco** – ferramenta de diagnóstico que permite às equipes de auditoria identificar riscos que irão afetar o desempenho do programa ou projeto, auxiliar na formulação do problema de auditoria, identificar áreas de risco do programa ou projeto que poderão ser investigadas com profundidade e sistematizar e estruturar informações relevantes sobre o ambiente de análise (TCU, 2003b, p. 14); e
- **Mapa de Processos** – técnica que representa graficamente as operações sob análise, evidenciando a sequência de atividades, os agentes envolvidos, os prazos e o fluxo de documentos em uma organização ou área (TCU, 2003a, p. 1).

Após a execução da auditoria, e com base na matriz de achados, elabora-se um relatório para comunicar formalmente o objetivo e as questões de auditoria, a metodologia usada, os achados e as conclusões da auditoria operacional – no entanto, uma versão preliminar deverá ser disponibilizada ao órgão auditado para que este possa apor os comentários sobre as recomendações apresentadas pela equipe de auditoria.

O cumprimento das recomendações e determinações da auditoria operacional será observado pelo órgão fiscalizador nos prazos sugeridos pelos gestores responsáveis pelas ações.

Atualmente o TCU possui duas Normas que orientam a elaboração de relatório de ANOp: Roteiro para Elaboração de Relatórios de Auditoria de Natureza Operacional e Manual de Auditoria Operacional (TCU, 2010b, 2010a).

Quanto à forma de apresentação das informações, destacam-se para os objetivos desse trabalho:

- Os relatórios de auditoria têm como um de seus objetivos levar ao conhecimento de terceiros o projeto de auditoria proposto, no caso do planejamento, e os achados de auditoria, no caso do relatório de execução;
- No caso de se utilizar siglas para designar órgãos ou programas, estas devem estar descritas na lista de siglas;
- Para que o relatório não fique muito longo, os relatos não precisam incluir todas as situações encontradas, cujo registro fica preservado nos papéis de trabalho, devendo-se dar maior importância aos pontos centrais da argumentação;
- As frases devem ser curtas, de modo que não fique obscurecido o seu sentido global;
- Os parágrafos devem ser numerados para facilitar as referências posteriores;
- O uso de diagramas, fotografias, gráficos, mapas e tabelas deve observar a identificação sequencial (figura “n”, tabela “n”), título e nota de rodapé e inclusão obrigatória da fonte;
- Ao se fazer uso de fotografias, deve-se apor nota explicativa ou caixa de texto que explique o seu conteúdo; e
- Nas auditorias operacionais, as equipes precisam buscar grande quantidade de informações sobre o assunto abordado em razão do necessário aprofundamento nos diversos temas envolvidos, tornando obrigatórias as pesquisas bibliográficas, as consultas via internet e a leitura de periódicos e trabalhos acadêmicos. Ao se utilizar destas informações nos relatórios, é importante que se observe a proteção da propriedade intelectual dos autores (TCU, 2010b).

A Ordem Interna nº 10-03A da DCoM, que apresenta convergência com as normatizações emanadas do TCU, apresenta um modelo de relatório de auditoria a ser utilizado. Postula tal norma que se apresente a seguinte formatação de capítulos: apresentação, metodologia utilizada, recursos orçamentários geridos pela OM, aspectos positivos, índice indicativo do grau de risco das constatações, constatações e considerações finais (DCOM, 2005).

### 3. METODOLOGIA

Para a classificação da pesquisa utilizada, foi adotada a taxonomia sugerida por Gil (1996, p.45), no que tange à classificação ao objetivo proposto e aos procedimentos técnicos utilizados.

Quanto ao objetivo proposto, as pesquisas descritiva e exploratória se mostraram mais adequadas por possibilitarem o estudo das características, o esclarecimento dos objetos em pauta e a explicitação do problema de pesquisa; enquanto que, em relação aos procedimentos de investigação, as pesquisas documental, bibliográfica e de estudo de caso possibilitaram o

levantamento de dados mais compatíveis com o referencial teórico e a organização pública analisada.

De acordo com o documento Avaliações de Estudo de Caso do GAO (1990, p. 68), o estudo de caso é um método de aprendizagem sobre um caso complexo, baseado em uma ampla compreensão desse caso obtido pela extensa descrição e análise de caso tomado como um todo e em seu contexto. Yin (2010) atribui a preferência do uso do método de estudo de caso nas seguintes situações:

- a) Quando as questões de pesquisa lidam com vínculos operacionais que necessitam ser traçados ao longo do tempo, mais do que as meras frequências ou incidências; e
- b) No exame dos eventos contemporâneos, mas quando os comportamentos relevantes não podem ser manipulados.

Não obstante, para estabelecer a qualidade de uma pesquisa empírica, principalmente quando se utiliza um estudo de caso, que por vezes é alvo do preconceito de falta de rigor da pesquisa, Yin (2010, p. 63) estabelece quatro testes para julgamento dessa qualidade: validade do constructo e confiabilidade na coleta de dados, validade interna para a análise de dados e validade externa para o projeto de pesquisa. Neste estudo, com exceção do teste de validade interna que não se aplica às pesquisas descritivas e exploratórias (YIN, 2010), os seguintes testes foram aplicados:

- a) Validade do constructo – uso da documentação e registros em arquivo como fontes de evidência para investigação e revisão do relatório de estudo de caso;
- b) Confiabilidade – uso de um protocolo e de uma base de dados do estudo de caso; e
- c) Validade externa – generalização além do estudo de caso imediato.

Na validade do constructo foram utilizados as normas internas e os relatórios de auditoria operacional (Relatório nº 01 e 02/2008 e 1/2009) da DCoM, os dados organizacionais da MB e a revisão da literatura, dos dados coletados e da análise na elaboração do relatório, por meio de contribuições de professores e de entrevistas não estruturadas na DCoM e em OM auditadas.

Para o teste de confiabilidade, o protocolo de estudo de caso envolveu a leitura da principal literatura sobre auditoria operacional e gestão pública, autorização da MB para acessar os relatórios de auditoria, anonimato dos entrevistados por somente envolverem esclarecimentos de informações já contempladas em normas internas da MB e formatação prévia da estrutura do relatório de estudo.

O critério de validade externa prevê a generalização analítica do estudo sobre um tema que é comum em órgãos governamentais, internos ou externos à MB. Por meio da replicação de resultados, a teoria poderia ser testada em outras auditorias operacionais realizadas, haja vista os erros e acertos que pode haver na elaboração de relatórios de auditoria.

## 4. ANÁLISE DOS CASOS

### 4.1 Sistema de Controle Interno da Marinha do Brasil

A estrutura administrativa da Marinha do Brasil (MB), voltada para o controle interno, atende às demandas da Controladoria-Geral da União, do Tribunal de Contas da União e da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa. Para a execução de suas tarefas, o Sistema de Controle Interno da Marinha do Brasil (SCIMB) está organizado de acordo com a seguinte estrutura, sob a ótica do controle interno:

- a) Conselho Financeiro e Administrativo da Marinha (COFAMAR) - possui o propósito de assessorar o Comandante da Marinha nos assuntos administrativos e financeiros da MB, exercendo o mais elevado nível de controle da execução físico-financeira do Plano de Ação (PA);

- b) Secretaria-Geral da Marinha (SGM) - Órgão Central do sistema que supervisiona as atividades de planejamento orçamentário, de programação e execução financeira, orçamentária e patrimonial e de controle interno;
- c) Diretoria de Administração da Marinha (DAdM) - exerce as atividades de programação orçamentária;
- d) Diretoria de Finanças da Marinha (DFM) - executa as atividades de programação financeira e contabilidade, evidenciando a situação da execução financeira, orçamentária e patrimonial; e
- e) Diretoria de Contas da Marinha - desempenha as atividades de unidade setorial de Controle Interno do Ministério da Defesa - Auditoria, Prestação e Tomada de Contas (SGM, 2007).

O Comandante da Marinha preside o COFAMAR e tem como assessor direto a DCoM nos assuntos relacionados à Auditoria, Análise e Tomada de Contas.

A missão da DCoM é conduzir a execução do Controle Interno, visando regular a efetiva utilização dos recursos públicos. A auditoria, objeto desse estudo, é um instrumento de fiscalização utilizado para examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis pela aplicação de recursos públicos, quanto aos aspectos contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial, por meio de: verificações de transações, procedimentos, operações e demonstrações financeiras pertinentes apresentadas pelos setores de contabilidade; e procedimentos e controles operacionais e administrativos (SGM, 2007).

#### **4.2 Diretoria de Contas da Marinha**

A Diretoria de Contas da Marinha tem a atribuição de relacionar-se com os Órgãos de Controle Interno do Poder Executivo Federal (Setorial de Controle Interno do Ministério da Defesa e Controladoria-Geral da União) e com o Órgão Executor do Controle Externo da República, o Tribunal de Contas da União. Nos anos de 2008 e 2009, três Auditorias Operacionais foram realizadas em cinco organizações militares, previamente selecionadas:

- a) Sistema de abastecimento de uniformes na Marinha: Centro de Controle de Inventário da Marinha, Centro de Obtenção da Marinha no Rio de Janeiro e Depósito de Fardamento da Marinha no Rio de Janeiro;
- b) Hospital Naval Marcílio Dias; e
- c) Capitania dos Portos do Rio de Janeiro.

Essas Auditorias Operacionais tiveram um foco no exame dos aspectos organizacional, operacional e gerencial, a fim de propor medidas que incrementassem a eficácia, eficiência, efetividade e economicidade nas atividades das OM auditadas.

Nas três seções seguintes serão descritos os aspectos principais dessas três auditorias, tendo em vista o foco deste trabalho.

#### **4.3 Auditoria Operacional no Sistema de Abastecimento de Uniformes na Marinha**

##### **4.3.1 Breve Descrição da Auditoria**

A Auditoria Operacional no Sistema de abastecimento de uniformes foi realizada por um auditor, em um período de 150 dias. A metodologia utilizada envolveu entrevistas e elaboração de Diagrama de Verificação de Riscos e Mapa de Produtos, além da utilização de indicadores de desempenho e técnicas de observação e verificação de documentos e sistemas de informática corporativos.

O Sistema de abastecimento de uniformes da Marinha, ou Sistema de Fardamento, trata-se de um subsistema do Sistema de Abastecimento da Marinha, este definido como o conjunto constituído de órgãos, processos e recursos de qualquer natureza, interligados e interdependentes, estruturado com a finalidade de promover, manter e controlar o provimento

do material necessário à manutenção das Forças e demais Órgãos Navais em condição de plena eficiência (SGM, 2009).

O Sistema de Fardamento da Marinha envolve organizações militares responsáveis pela normatização, determinação de necessidades e controle de inventário, obtenção, estoque e distribuição aos usuários dos itens adquiridos. Dentre as principais organizações do sistema podem ser destacadas:

- Centro de Controle de Inventário da Marinha (CCIM) – controla os níveis de estoque, resultando em ações de reabastecimento, redistribuição e destinação de excessos;
- Centro de Obtenção da Marinha (COMRJ) – com base nas informações resultantes do CCIM, executa as etapas da procura, mediante a pesquisa, identificação e seleção das fontes de obtenção de uniformes, da aquisição (encomenda) mediante a compra do material ou contratação de serviços e do acompanhamento quanto aos prazos e condições de entrega dos itens; e
- Depósito de Fardamento da Marinha no Rio de Janeiro (DepFMRJ) – executa o estoque e a distribuição de uniformes, diretamente ou por meio dos Postos de Distribuição de Uniformes (PDU) e dos Postos de Encomenda de Uniformes (PEU), os quais são estruturas menores do que o Depósito, disponibilizadas em organizações militares que possuem maior demanda de uniformes (SGM, 2009).

O trabalho da Auditoria Operacional envolveu estas três organizações, tendo em vista o foco estar adstrito às atividades operacionais de determinação de necessidades, controle de inventário, obtenção, destinação de excessos, controle de estoque e fornecimento.

O planejamento da auditoria foi realizado pelo auditor na própria estrutura da DCoM, e a execução mesclou trabalhos internos e visitas às organizações em estudo. O uso da ferramenta “Mapa de Produtos” possibilitou: uma visão mais clara sobre os objetivos da atividade auditada; a evidência das relações de dependência existentes entre os diversos produtos e setores envolvidos; a identificação dos produtos-chave; e a orientação para construção de indicadores de desempenho.

O “Diagrama de Verificação de Riscos” foi útil para tornar transparentes os riscos que podem afetar o desempenho da atividade de abastecimento de fardamento, identificar áreas de risco da atividade a serem investigadas com profundidade e, conseqüentemente, auxiliar na formulação do problema de auditoria.

O problema de auditoria foi definido como a possibilidade da atual sistemática de abastecimento de uniformes não atender a contento às necessidades da Marinha, sob a ótica da eficiência, eficácia e economicidade. Para a análise do problema apresentado e determinação das linhas de ação a serem tomadas, foram formuladas três questões de auditoria para esclarecer se: os recursos disponibilizados foram suficientes para atender à demanda nas diversas modalidades de fornecimento; os itens de fardamento são entregues pelos fornecedores no prazo previsto; e a forma do processo de aprovação dos documentos de baixa do estoque.

Para a análise das questões de auditoria, foram fiscalizadas as atividades do CCIM, do COMRJ e do DepFMRJ. O término da auditoria resultou na emissão do Relatório de Auditoria Operacional nº 01/2008.

#### **4.3.2 Análise da Auditoria**

A estruturação do Relatório nº 01/2008 se baseou no Modelo de Relatório de Auditoria previsto na Ordem Interna nº 10-03A, ordem interna da DCoM que trata de Auditorias de Acompanhamento, Operacional e Especial (DCOM, 2005).

No último capítulo do relatório, o auditor solicita às organizações auditadas a elaboração de um plano de ação (modelo anexo ao relatório), contendo o cronograma das

regularizações por parte dos responsáveis de cada constatação na Organização Militar (OM). Ainda, é solicitada a informação de ações implementadas/comentários das constatações indicadas no relatório.

As três questões de auditoria resultaram no levantamento de trinta constatações e quarenta e uma recomendações no corpo do relatório, ao passo que na parte de considerações finais foram elencadas somente dez constatações e 27 contribuições (recomendações) da auditoria.

A auditoria operacional realizada no Sistema de Fardamento da Marinha foi a primeira a ser realizada pela DCoM. Nesse contexto, o *know how* se ateve à experiência da Diretoria nas auditorias de acompanhamento (conformidade) realizadas anualmente e aos cursos de auditoria operacional e de Auditoria Governamental (especialização), realizados pelo auditor envolvido.

Percebe-se que a equipe de auditoria se resumiu a somente um auditor da DCoM. Haja vista a importância e a quantidade da atividade sistemática de fardamento, acredita-se que uma equipe de auditores maior reduziria o tempo gasto na realização dos trabalhos, bem como aumentaria o poder de constatações auferidas por auditores com experiência diferente. Esses auditores poderiam ser solicitados de outras OM, caso a Diretoria não tivesse pessoal suficiente ou habilitado.

A metodologia utilizada na Auditoria Operacional da DCoM está em consonância com as técnicas utilizadas pelo TCU, especialmente quanto ao Mapa de Produtos e ao Diagrama de Verificação de Riscos, os quais facilitaram na identificação das atividades relevantes, os responsáveis envolvidos e os riscos atinentes ao Sistema de Fardamento da Marinha.

O número de páginas do relatório encontra-se dentro do limite recomendado pelo Manual de ANOp do TCU. Entretanto, a inclusão das sugestões de auditoria no corpo do texto, e não somente na parte final, tornou extenso o volume do relatório, o que dificulta uma consulta rápida e sucinta das observações apontadas pelo auditor. Ademais, a parte de Considerações Finais não relacionou todas as recomendações feitas ao longo do relatório, sintetizando as principais recomendações às OM auditadas; e, mesmo no caso de considerações de menor relevância, estas somente são identificadas numa leitura integral do relatório. Pelo teor do relatório, acredita-se que uma quantidade menor de páginas, fruto de uma seleção das constatações relevantes e aposição dos detalhes em anexos ao relatório, poderiam tornar mais fácil a consulta do relatório.

Faz-se necessário acrescentar que não consta no relatório um espaço reservado para lista de siglas ou glossário, naturalmente porque o público-alvo já está familiarizado com as principais siglas. Entretanto, considerando um tipo de auditoria que pode ser utilizada para o conhecimento de outros *stakeholders* inicialmente não apontados, a significativa quantidade de siglas abordadas dificultaria uma leitura mais rápida do relatório, até mesmo de outros auditores em auditorias futuras.

O exame da organização e processos das OM auditadas foi realizado conforme a observação, as entrevistas e a verificação de documentos e sistemas de informática corporativos, com o auxílio dos próprios agentes das OM envolvidas. As observações/sugestões apontadas pelo auditor ensejaram algumas alterações de procedimentos a serem adotadas pelas OM auditadas; logo, houve um avanço de medidas em que possibilitasse a eficácia no atendimento da demanda por uniformes na Marinha, a eficiência nos recursos empregados no estoque e distribuição dos itens de fardamento e a economicidade na obtenção desses itens.

No entanto, há que ressaltar que a auditoria operacional encontra-se em fase de monitoramento, cujo acompanhamento *in loco* somente ocorreu recentemente, no último quadrimestre de 2010. Portanto, só agora as ações programadas no plano de ação

encaminhado pelas OM auditadas estão sendo efetivamente verificadas para que se certifique o cumprimento das recomendações apontadas no relatório de auditoria.

#### **4.4 Auditoria Operacional no Hospital Naval Marcílio Dias**

##### **4.4.1. Breve Descrição da Auditoria**

A Auditoria Operacional no Hospital Naval Marcílio Dias (HNMD) foi realizada por três auditores, em um período de 185 dias. A metodologia utilizada envolveu entrevistas, Diagrama de Verificação de Riscos e Mapa de Produtos, além da utilização de indicadores de desempenho e técnicas de observação, *benchmarking* e de verificação de documentos e sistemas de informática corporativos.

O Hospital Naval Marcílio Dias é um dos mais avançados Complexos Hospitalares do Brasil, sendo referência nacional em tratamento de nível terciário a seus usuários. É composto por uma unidade de internação com 532 leitos, 82 consultórios e 41 Clínicas/Serviços, contribuindo para a eficácia do Sistema de Saúde da Marinha (HNMD, 2010).

O problema de auditoria foi definido como: a possibilidade de a atual gestão de material não estar atendendo a contento às necessidades da demanda interna do HNMD, sob a ótica da eficiência e da eficácia; e a possibilidade das aquisições de equipamentos efetuadas para atender ao Projeto de Reparelhamento não estarem atendendo à demanda existente, e se há carência nos atendimentos, por deficiência dos equipamentos ou por necessidade de pessoal qualificado para utilizá-los.

##### **4.4.2. Análise da Auditoria**

A estruturação do Relatório nº 02/2008 de 46 páginas (não inclusos os dez anexos) se baseou no Modelo de Relatório de Auditoria previsto na Ordem Interna nº 10-03A (DCOM, 2005).

No último capítulo do relatório, os auditores solicitam ao HNMD a elaboração de um plano de ação (modelo anexo ao relatório), contendo o cronograma das regularizações por parte dos responsáveis de cada constatação na OM. Ainda, é solicitada a informação de ações implementadas/comentários das constatações indicadas no relatório.

A auditoria operacional realizada no HNMD teve como suporte técnico a experiência na Auditoria Operacional nº 01/2008 (Sistema de Abastecimento de Uniformes na Marinha), a experiência nas auditorias de acompanhamento (conformidade) realizadas anualmente e os cursos de especialização em Auditoria Operacional e em Auditoria Governamental, realizados por dois auditores da equipe.

Nesta auditoria operacional, a quantidade de auditores na equipe foi maior em relação à Auditoria Operacional nº 01/2008, demonstrando uma composição melhor à anterior. A metodologia utilizada manteve-se em consonância com as técnicas utilizadas pelo TCU, especialmente o Mapa de Produtos e o Diagrama de Verificação de Riscos, os quais facilitaram na identificação das atividades relevantes, dos responsáveis envolvidos e dos riscos atinentes ao HNMD.

Embora o número de páginas do relatório encontre-se dentro do limite recomendado pelo Manual de ANOp do TCU, a leitura mostrou-se difícil de ser feita, em parte porque o tópico de Considerações Finais não relacionou todos os comentários feitos ao longo do relatório, o que, mesmo no caso de consideração de menor relevância, somente estão disponíveis numa leitura integral do relatório.

Percebe-se uma evolução sobre a Auditoria Operacional nº 1/2008, no que tange à composição da equipe de auditoria. No entanto, o relatório continua extenso e tecnicista, necessitando de uma lista de siglas e/ou glossário.

Os exames conduzidos na auditoria, decorrentes de um trabalho de pouco mais de seis meses, sendo três dedicados ao trabalho de campo, tiveram como objetivo aferir a eficácia e a

eficiência da gestão de material no HNMD, de forma a garantir a efetividade do atendimento aos usuários do Sistema de Saúde da Marinha. As observações/sugestões apontadas pela equipe de auditoria ensejaram algumas alterações de procedimentos a serem adotados pelo HNMD; dessa forma, percebe-se que as ações do trabalho de auditoria operacional permitiram o traço de caminhos para a eficácia e a eficiência da gestão de material, que repercuta na melhoria dos atendimentos aos usuários e no uso dos recursos públicos.

No entanto, assim como comentado na auditoria anterior, essa auditoria também se encontra em fase de monitoramento, cuja efetividade das ações do plano de ação somente será atestada quando da verificação *in loco*.

#### **4.5 Auditoria Operacional na Capitania dos Portos do Rio de Janeiro**

##### **4.5.1. Breve Descrição da Auditoria**

A Auditoria Operacional na Capitania dos Portos do Rio de Janeiro (CPRJ) foi realizada por dois auditores, em um período de 145 dias. A metodologia utilizada envolveu entrevistas, Diagrama de Verificação de Riscos, análise SWOT e Mapa de Produtos, além da utilização de indicadores de desempenho e técnicas de observação e de verificação de documentos e sistemas de informática corporativos.

O planejamento da auditoria foi realizado pela equipe de auditoria na própria estrutura da DCoM, utilizando nessa fase a metodologia Matriz de Planejamento para esquematizar as informações sobre o problema de auditoria. A execução mesclou trabalhos internos e visitas à organização em estudo.

O uso da ferramenta “Mapa de Produtos” foi útil para apresentar os objetivos das atividades auditadas, evidenciar as relações de dependência existentes entre os diversos produtos e setores envolvidos, identificar os produtos-chave e orientar a construção de indicadores de desempenho.

A análise SWOT foi utilizada para, mediante a realização de um diagnóstico estratégico, identificar, juntamente com os envolvidos no objeto da auditoria, as capacidades internas e as possibilidades externas. Nesta análise, a consulta ao planejamento estratégico da CPRJ foi útil para o conhecimento dos ambientes interno e externo.

O “Diagrama de Verificação de Riscos” foi útil para tornar transparentes os riscos que podem afetar o desempenho das áreas auditadas, identificar as áreas de risco da atividade a serem investigadas com profundidade e, conseqüentemente, auxiliar na formulação do problema de auditoria.

##### **4.5.2. Análise da Auditoria**

A estruturação do Relatório nº 01/2009 se baseou no Modelo de Relatório de Auditoria previsto na Ordem Interna nº 10-03A (DCOM, 2005).

A auditoria operacional realizada na CPRJ teve como suporte técnico a experiência nas Auditorias Operacionais nº 01 e 02/2008, a experiência nas auditorias de acompanhamento (conformidade) realizadas anualmente e os cursos de especialização em Auditoria Operacional e em Auditoria Governamental realizados pelos auditores.

Nesta auditoria operacional, a quantidade de auditores na equipe foi maior em relação à Auditoria Operacional nº 01/2008, mas menor em relação à segunda auditoria, sendo representada por um coordenador e um auditor. A metodologia utilizada manteve-se em consonância com as técnicas utilizadas pelo TCU, especialmente o Mapa de Produtos e o Diagrama de Verificação de Riscos, os quais facilitaram na identificação das atividades relevantes, os responsáveis envolvidos e os riscos atinentes ao CPRJ. Destaque deve ser dado ao uso da análise SWOT para definição dos ambientes internos e externos da Capitania.

O número de páginas (42 laudas) do relatório permanece dentro da quantidade recomendada pelo TCU, porém a sua leitura é dificultada em parte pela ausência de uma lista de siglas e/ou glossário.

Não diferentemente, a parte de Considerações Finais não relacionou todos os comentários feitos ao longo do relatório, o que, mesmo no caso de consideração de menor relevância, somente estão disponíveis numa leitura integral do relatório. Além disso, não constam no corpo do relatório as observações/sugestões dos gestores, as quais seriam úteis para a revisão das constatações apontadas pela equipe de auditoria.

Percebe-se uma evolução da Auditoria Operacional nº 1/2009 em relação às anteriores, no que tange à utilização da análise SWOT e à inserção de fotografias no relatório. As ilustrações possibilitam uma “visualização” dos fatos pelo leitor do relatório.

Os exames conduzidos pela equipe de auditoria tiveram como objetivo avaliar a eficácia, eficiência e efetividade das atividades de inspeção naval desenvolvidas pela CPRJ, e verificar se elas estão contribuindo para melhorar a segurança da navegação aquaviária. Os trabalhos ensejaram a criação de indicadores mais efetivos para base de dados e mensuração dos serviços da CPRJ, implantação de procedimentos operacionais e administrativos e confirmação da necessidade de investimentos pontuais. Dessa forma, percebe-se que as ações do trabalho de auditoria permitiram o traço de caminhos para a melhoria operacional da CPRJ, dentro do objetivo traçado pela equipe de auditoria.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Considerando a crescente adoção da auditoria operacional como fiscalização no controle externo da Administração Pública federal, e a iniciativa da Marinha do Brasil na implementação desse tipo de auditoria, este trabalho teve como objetivo geral comparar as auditorias operacionais realizadas pela Diretoria de Contas da Marinha com as normas adotadas pelo Tribunal de Contas da União, a partir dos relatórios de auditoria elaborados.

Utilizar a metodologia do TCU como *benchmarking* foi oportuno em razão do conhecimento acumulado por aquela Corte de Contas ao longo das últimas duas décadas, e a MB, assim como os demais órgãos e entidades da administração pública, ser objeto de auditorias operacionais do TCU.

Os relatórios analisados – nº 01 e 02/2008 e 1/2009, no Sistema de abastecimento de uniformes na Marinha (CCIM, COMRJ e DepFMRJ), HNMD e CPRJ, respectivamente – guardam requisitos de elaboração em consonância com os requisitos previstos pelo TCU: Clareza, Convicção, Concisão, Exatidão, Relevância, Objetividade e Completude. Dessa forma, constatou-se que os relatórios de auditoria operacional elaborados pela DCoM cumprem a sua finalidade de comunicar o objetivo e as questões de auditoria, a metodologia usada, os achados e as conclusões da auditoria operacional.

No entanto, também foram constatadas algumas diferenças pontuais que permitiram levantar considerações quanto à forma de apresentação: os relatórios podem ser mais concisos, de modo a facilitar a leitura e a consulta às recomendações da equipe de auditoria; necessita-se da participação dos gestores envolvidos, por meio das considerações sobre os achados e as recomendações apontadas na auditoria; e cabe uma melhor distribuição das seções do relatório, apondo-se uma lista de siglas e/ou glossário e número de parágrafos.

Não obstante, a análise dos relatórios e normas da MB permitiram outras considerações: a necessidade de elaboração de uma norma específica para tratar da auditoria operacional, o que facilitaria a padronização de procedimentos e o registro do conhecimento; e uma maior quantidade de auditores para composição das equipes de auditoria, de modo a otimizar as atividades auditoriais e a análise dos achados.

O que se pode depreender da comparação dos procedimentos do TCU e da DCoM permite concluir que a Marinha do Brasil utilizou-se de uma fiscalização que vai ao encontro

da nova postura do controle público, onde transcende-se o conceito de fiscalização tradicional, focado apenas no exame da legalidade e da legitimidade, para um conceito mais moderno e abrangente de aferição do desempenho da gestão pública. Essa aferição de desempenho consiste na avaliação operacional dos órgãos e programas, com a verificação da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade dos atos e fatos da administração pública.

## REFERÊNCIAS

- ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos Araújo. **Introdução à Auditoria Operacional**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2008.
- ARENS, Alvin A.; LOEBBECKE, James K. *Auditing, an integrated approach*. 5 th ed. New Jersey (EUA): Prentice Hall, Inc., 1991.
- BOYNTON, William; JOHNSON, Raymond; KELL, Walter. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em <[www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)>. Acesso em 24/06/2009.
- CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Manual de Auditoria dos Sistemas CFC/CRCs**. Brasília-DF, 2007.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil: Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 2000.
- DCOM. DIRETORIA DE CONTAS DA MARINHA. **Ordem Interna nº 10-03A – Auditorias de Acompanhamento, Operacional e Especial**. Rio de Janeiro, 2005.
- FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1991.
- FREITAS, Carlos Alberto Sampaio de; GUIMARÃES, Tomas de Aquino. Isomorfismo, Institucionalização e Legitimidade: a Atividade de Auditoria Operacional no Tribunal de Contas da União. In: XXIX Encontro da ANPAD, 2005, Brasília. **Anais...**, XXIX EnANPAD, 2005.
- GAO. *United States Government Accountability Office. Case study evaluations*. Washington, 1990.
- GAO. *United States Government Accountability Office. Government Auditing Standards. Comptroller General of the United States*. 2007.
- GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar Projetos de Pesquisa**. 3.ed. São Paulo: Editora Atlas, 1996.
- GIL, Antonio de Loureiro. **Auditoria Operacional e de Gestão**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- GUERRA, Evandro Martins. **Os Controles Externo e Interno da Administração Pública**. Belo Horizonte: Fórum, 2005.
- HNMD. HOSPITAL NAVAL MARCÍLIO DIAS. **Histórico do HNMD**. Disponível em <[www.mar.mil.br/hnmd/lcaracteristica.htm](http://www.mar.mil.br/hnmd/lcaracteristica.htm)>. Acesso em 24/04/2010.
- INTOSAI. *International Organization of Supreme Audit Institutions. Código de Ética y Normas de Auditoría*. XVII INCOSAI. Seul, 2001.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 14. ed. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 1989.
- OAG. *Office of the Auditor General of Canada. Performance Audit Manual*. Disponível em <[www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/meth\\_lp\\_e\\_29337.html](http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/meth_lp_e_29337.html)>. Acesso em 15/07/2009.
- OLIVEIRA, Luiz Carlos da Silva. **Auditoria Operacional da Eficácia: sua implementação no Controle Interno do Poder Executivo Federal**. 2000. 141 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2000.
- OLIVEIRA, Robson Ramos; CARVALHO, Vânia Silva de. A Produção Científica sobre Auditoria: um Estudo Bibliométrico a partir do Caderno de Indicadores da CAPES no Período

- de 2004 a 2006. **Revista Pensar Contábil**. Rio de Janeiro: Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro, v. 10, p. 12-21, nº 42, out./dez. 2008.
- PEREZ JUNIOR, José Hernandez; CARVALHO, José Carlos Oliveira de; FERNANDES, Antonio Miguel; RANHA, Antônio. **Auditoria das demonstrações contábeis**. Rio de Janeiro: Editoria FGV, 2007.
- SÁ, Antonio Lopes de. **Curso de Auditoria**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- SFC. SECRETARIA FEDERAL DE CONTROLE INTERNO. **Instrução Normativa nº 01, de 6 de abril de 2001**. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Brasília, DF, 2001.
- SGM. SECRETARIA-GERAL DA MARINHA. **SGM-201 – Normas para Execução do Abastecimento**. Brasília, DF, 2009.
- SGM. SECRETARIA-GERAL DA MARINHA. **SGM-601 – Normas sobre Auditoria e Análise, Tomada e Prestação de Contas da Marinha**. Brasília, DF, 2007.
- TCU. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Conheça o TCU**. Disponível em <www.tcu.gov.br>. Acesso em 01/07/2009.
- TCU. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Manual de Auditoria de Desempenho**. Brasília: TCU, Secretaria de Auditoria e Inspeções, 1998.
- TCU. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Manual de Auditoria Operacional**. Brasília: TCU, Secretaria-Geral de Controle Externo, 2010a.
- TCU. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Mapa de Processos**. Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo, 2003a.
- TCU. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **PORTARIA-TCU Nº 165, DE 8 DE JULHO DE 2004**. Aprova o Roteiro para Elaboração de Relatórios de Auditoria de Natureza Operacional. Disponível em <www.tcu.gov.br>. Acesso em 19/04/2010b.
- TCU. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Stakeholder**. Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo, 2001a.
- TCU. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Técnicas de Auditoria: análise RECI**. Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo, 2001b.
- TCU. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Técnicas de Auditoria: análise SWOT e verificação de risco**. Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo, 2003b.
- TCU. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Técnicas de Auditoria: Benchmarking**. Brasília: TCU, Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000a.
- TCU. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Técnicas de Auditoria: Indicadores de desempenho e Mapa de Produtos**. Brasília: TCU, Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000b.
- THOMAS, C. William; WARD, Bart. H.; HENKE, Emerson O. **Auditing: theory and practice**. 3 rd. ed. Boston (EUA), PWS-KENT Publishing Company, 1991.
- YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.