



**Enap** Escola Nacional de Administração Pública

HELOISE DE OLIVEIRA

**MELHORIAS NO PROCESSO DE ELABORAÇÃO E EMISSÃO DO  
RELATÓRIO DE AUDITORIA: UM ESTUDO DE CASO DO CENTRO DE  
CONTROLE INTERNO DA AERONÁUTICA**

**Brasília – DF**

**Março/2020**

HELOISE DE OLIVEIRA

**MELHORIAS NO PROCESSO DE ELABORAÇÃO E EMISSÃO DO RELATÓRIO  
DE AUDITORIA: UM ESTUDO DE CASO DO CENTRO DE CONTROLE INTERNO  
DA AERONÁUTICA**

Artigo apresentado ao curso de  
Especialização em Gestão Pública como  
requisito parcial para a obtenção do título de  
Especialista em Gestão Pública.

Aluno: Heloise de Oliveira

Orientador: Prof. Tiago Chaves Oliveira

Brasília – DF

Março/2020

## **MELHORIAS NO PROCESSO DE ELABORAÇÃO E EMISSÃO DO RELATÓRIO DE AUDITORIA: UM ESTUDO DE CASO DO CENTRO DE CONTROLE INTERNO DA AERONÁUTICA**

Heloise de Oliveira

Centro de Controle Interno da Aeronáutica - CENCIAR

Palavras-chave: Auditoria Interna. Tempestividade. Relatório.

O presente estudo tem como objetivo analisar a tempestividade dos relatórios de auditoria desenvolvidos pelo Centro de Controle Interno da Aeronáutica (CENCIAR) no período de 2013 a 2019. Para o período em análise, inicialmente observou-se que o referido órgão dispõe de 37 auditores que realizam, em média, por ano, 33 auditorias de conformidade, além de uma auditoria de contas e três operacionais. Quanto aos materiais e métodos, pautou-se pela agregação de método quantitativo realizado por meio de análise documental e avaliação qualitativa realizada por meio de entrevistas não estruturadas.

A análise dos resultados proporcionou observar que houve: (i) redução de dois terços do tempo médio de emissão do relatório final de auditoria; (ii) aumento na utilização, nessa função, de auditores menos experientes; (iii) redução do escopo de trabalho; (iv) a quantidade de apontamentos e observações associados as áreas auditadas aumentaram; (v) inexistência de formação de equipes de auditoria.

### **Abstract**

The present study aims to analyze the timeliness of the audit reports developed by the Aeronautics Internal Control Center (CENCIAR) from 2013 to 2019. For the period under review, it was initially observed that this body has 37 auditors who perform an average of 33 compliance audits per year, in addition to one accountability audit and three operational audits. Regarding the materials and methods, it was guided by the aggregation of quantitative method performed through document analysis and qualitative evaluation performed through unstructured interviews.

The analysis of the results allowed us to observe that there was: (i) a two-thirds reduction in the average time for issuing the final audit report; (ii) increase in the use of less experienced auditors in this function; (iii) reduction of the scope of work; (iv) the number of notes and observations associated with the audited areas increased; (v) lack of formation of audit teams.

Keywords: Internal Audit. Timeliness. Report.

## INTRODUÇÃO

A atividade de Auditoria vem se transformando ante as novas exigências do mercado, sendo objeto de estudos em função da necessidade de adaptação. Conforme PWC (2014), estudo que ouviu 1900 executivos de organizações, de 37 países, compreendendo diretores de auditoria interna, membros da alta administração e do conselho de administração – houve avanço nessa área, porém, “a capacidade da auditoria interna de desenvolver as habilidades corretas e atender às expectativas continua a ser desafiada” PWC (2014). Entre os desafios, estão: a maior qualidade nos serviços prestados, a transparência, o gerenciamento de riscos e a governança. Essas demandas forçaram os órgãos de controle a se adaptar e a alinhar os conceitos.

Nesse contexto, adequando-se às demandas atuais e às recomendações do Tribunal de Contas da União, contidas no Acórdão nº 1704/2009 – TCU – Plenário, pelo Decreto nº 7.809, de 20 de setembro de 2012, foi criado o Centro de Controle Interno da Aeronáutica (CENCIAR). A nova organização foi estruturada com o pessoal e as instalações da Subsecretaria de Auditoria (SUAD), extinta em seguida e subordinada à então Secretaria de Economia e Finanças (SEFA). Atuando como terceira linha de defesa, compete ao CENCIAR avaliar a operacionalização dos controles internos da gestão, buscando ações para melhorar as operações e enfrentar os riscos, tendo em vista o cumprimento da missão e o alcance dos objetivos do Comando da Aeronáutica (COMAER).

Para realizar as atividades de auditoria interna, o CENCIAR, como Unidade Setorial da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa (CISSET-MD)<sup>1</sup>, dispõe de 37 auditores, atuando nas áreas de Direção e Controle, de Licitações e Contratos, de Finanças e Pessoal e de Bens Patrimoniais. São realizadas, anualmente, em média, 33 auditorias de avaliação da gestão, uma auditoria de contas e três operacionais. Eventualmente, são realizadas auditorias operacionais em objetos específicos, em atendimento às demandas externas oriundas do Tribunal de Contas da União (TCU) e dos órgãos de defesa do Patrimônio Público.

Os auditores realizam os trabalhos de auditoria e as atividades administrativas concomitantes de gestão do CENCIAR – planejamento estratégico e orçamentário, administração de pessoal, apoio de TI, emissão de normas, capacitação de pessoas, dentre outras.

---

<sup>1</sup>Conforme o disposto nas seguintes normas: § 4º, § 2º e inciso II do Art. 22, da Lei no 10.180, de 6 de fevereiro de 2001; e inciso III do Art. 8º, do Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000.

O processo de auditoria do CENCIAR possui um papel fundamental na melhoria da gestão no COMAER. Por essa razão, e também em decorrência da própria evolução da atividade de auditoria, nos últimos anos, esse processo passou por uma constante transformação. Dentre os aspectos a serem aperfeiçoados, destaca-se a tempestividade. Essa constatação decorre da percepção não apenas por parte desta pesquisadora, como também das Unidades auditadas<sup>2</sup>.

Este estudo pretende responder a seguinte pergunta: É possível melhorar a tempestividade dos relatórios de auditoria produzidos pelo Centro de Controle Interno da Aeronáutica (CENCIAR)? Estudo de caso.

Assim, o presente artigo analisa a atual metodologia de gestão com base nas seguintes questões secundárias:

- a) Existem indicadores que auxiliam a análise do Processo de elaboração do relatório?
- b) Que variáveis influenciam a tempestividade da emissão do relatório de auditoria e entrega ao auditado?

Pretende-se, portanto, refletir sobre a tempestividade da emissão dos relatórios de auditoria pelo CENCIAR, pontuando os fatores que influenciam no tempo de entrega dos relatórios e indicar possíveis melhorias para que o relatório chegue ao auditado com a celeridade devida a fim possibilitar a implementação das ações corretivas recomendadas, as quais, por muitas vezes, evitarão a ocorrência de dano ao Erário.

Para isso, será apresentada uma evolução histórica do processo em apreço e uma análise do cenário atual, de modo a identificar possíveis óbices que impeçam a emissão dos relatórios de auditoria com a celeridade desejada, primando pelo princípio da oportunidade. A partir da revisão histórica, pode-se compreender a importância da implantação de políticas de melhoria contínua dos processos, no apoio à gestão do COMAER.

Nesse diapasão, serão também propostos mecanismos de aperfeiçoamento do processo, sob a ótica da melhoria contínua, abarcando também o aprimoramento do sistema informatizado atualmente e utilizado como ferramenta nas auditorias.

Numa análise documental, observou-se nos relatórios da auditoria de avaliação de gestão<sup>3</sup>, realizadas entre 2013 e 2019, a quantidade de auditorias e o tempo gasto para a entregados relatórios finais. Ou seja, o tempo despendido para o término das atividades em campo até o envio do relatório para o auditado.

---

<sup>2</sup>Percepção empírica obtida por meio de conversas com as unidades auditadas.

<sup>3</sup> Este estudo não contemplou as auditorias especiais, as operacionais e as de monitoramento.

Os dados coletados mostram um decurso de tempo de até 20 meses, entre o término dos trabalhos em campo e a emissão dos relatórios de auditoria. Esse fato, não raro, implica em perda de importantes oportunidades para melhoria da gestão. Em muitos casos, a celeridade na implementação de medidas decorrentes de achados de auditoria é fator primordial não apenas para mitigar os riscos, mas também para corrigir, de forma eficaz, procedimentos que podem até mesmo gerar dano ao Erário.

A partir das reflexões propostas, é possível pontuar mudanças no processo de elaboração e emissão do relatório de auditoria. Sendo, portanto, investigada a possibilidade de aplicação de novos procedimentos baseados na cadeia de valor do Comando da Aeronáutica e do CENCIAR, os quais poderão ser sintetizados em prioridades e metas de efetividade. A busca pela eficiência, eficácia e efetividade do processo justifica, assim, a relevância deste estudo que discute a celeridade no processo e a ampliação da aderência às necessidades daquele Centro.

## **1 CENCIAR**

A Portaria nº 409/GM3, de 9 de junho de 1999, institui o Sistema de Controle Interno do Ministério da Aeronáutica (SISCONI), compreendendo as atividades de Auditoria, Fiscalização, Avaliação de Gestão, Administração Financeira e Contabilidade, e tendo como órgão central a Secretaria de Economia e Finanças da Aeronáutica (SEFA), que passou a integrar o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo, como órgão setorial, atendendo ao disposto na legislação vigente à época. Os Serviços Regionais de Economia e Finanças (SEREF), componentes da estrutura dos Comandos Aéreos Regionais (COMAR), integravam o SISCONI na qualidade de órgãos regionais de controle interno.

O Acórdão nº 1074/2009 – TCU – Plenário, Sessão Ordinária de 20/05/2009, recomendou aos Comandantes da Marinha, do Exército e da Aeronáutica que as unidades de controle interno lhes ficassem diretamente subordinadas.

A Portaria nº 283/GC3, de 26 de fevereiro de 2013, definiu o CENCIAR como o Órgão Central do SISCONI, e os Serviços Regionais de Economia e Finanças (SEREF) como elos regionais de Controle Interno.

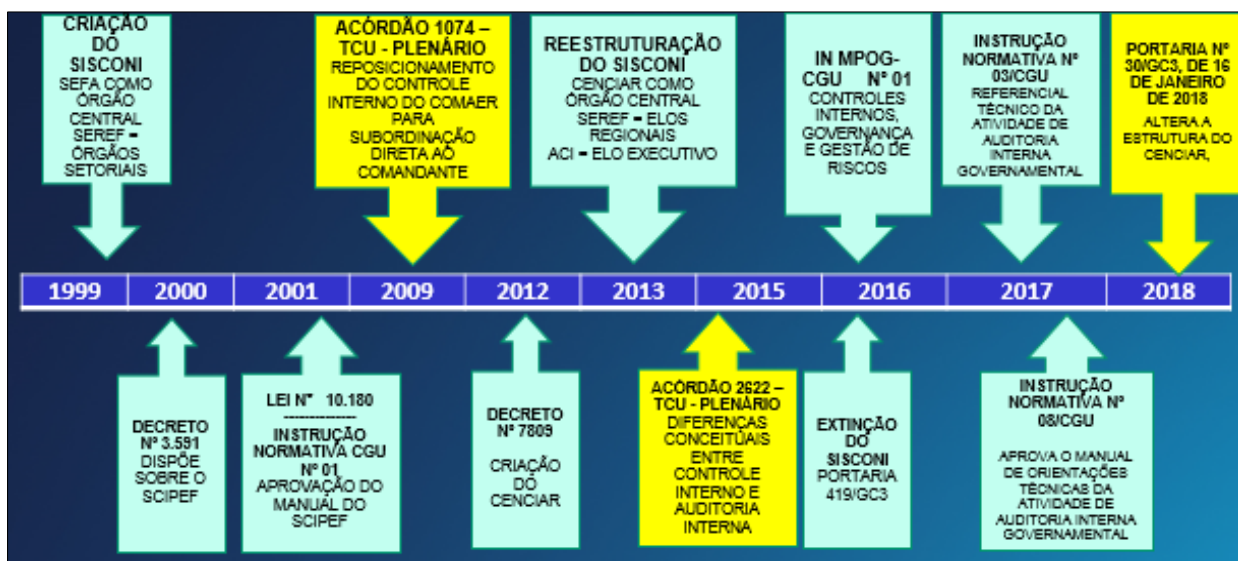
O Acórdão nº 2622/2015 – TCU – Plenário, Sessão Ordinária de 21/10/2015, recomendou à Controladoria-Geral da União (CGU) que continuasse a orientar as organizações sob sua esfera de atuação para que observassem as diferenças conceituais entre controle interno e auditoria interna, de forma a não atribuir atividades de cogestão à unidade de auditoria interna; avaliassem

a necessidade de segregar as atribuições e competências das secretarias de controle interno (ou equivalentes), de forma que a mesma unidade organizacional não possuísse concomitantemente atribuições e competências relativas a atividades de controle interno e a atividades de auditoria interna; e que avaliassem a conveniência e oportunidade de propor revisão dos marcos normativos e manuais de procedimentos que tratam de controle interno e auditoria interna de forma a adequá-los às boas práticas sobre o tema.

Em decorrência desse Acórdão, o CENCIAR propôs e o Comandante da Aeronáutica editou a Portaria nº 349/GC3, de 4 de abril de 2016, aprovando NSCA 174-2 – Normas da Auditoria Interna publicada no BCA nº 58, de 6 de abril de 2016.

A Portaria nº 419/GC3, de 18 de abril de 2016, publicada no BCA nº 68, de 20 de abril de 2016, revogou a Portaria nº 283/GC3, de 26 de fevereiro de 2013, extinguindo o SISCONI.

Figura 1 - Cronologia histórica do CENCIAR



Fonte: Documento interno do CENCIAR<sup>4</sup>, 2017.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Na construção do presente trabalho, para elucidação das variáveis apontadas, foram analisadas literaturas que versam sobre melhorias de processo de auditoria, as Instruções Normativas da CGU e os Normativos Internos do Centro.

<sup>4</sup>A imagem foi adaptada da apresentação em *Power Point* feita aos novos oficiais do CENCIAR, sendo um documento interno de caráter reservado.

“Um dos objetivos da prática administrativa da gestão por processos é assegurar a melhoria contínua do desempenho da organização, por meio da elevação dos níveis de qualidade de seus processos de negócios” (DE SORDI, 2005, p. 6).

Segundo entendimento de Gasparine (2015, p. 21), “a ausência da celeridade, fere um dos princípios constitucionais da administração pública, implicando para a administração ausência efetiva para o processo administrativo”. O princípio da celeridade processual foi positivado no inciso LXXVIII do Art. 5º, da Constituição Federal, e determina que os processos devem se desenvolver em tempo razoável, de modo a garantir a utilidade do resultado alcançado ao final da demanda (BRASIL, 2004).

Sendo assim, “o princípio da eficiência impõe à Administração Pública direta e indireta a obrigação de realizar suas atribuições com rapidez, perfeição e rendimento, além, por certo, de observar outras regras, a exemplo do princípio da legalidade” (GASPARINI, 2005, p. 21).

## 2.1 PROCESSO DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

O Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, aprovado pela Instrução Normativa SFC n. 3, de 9 de junho de 2017, definiu novos parâmetros para a atividade, convergindo para os padrões e as boas práticas internacionais.

Alinhado ao Referencial Técnico o CENCIAR pela Instrução do Comando da Aeronáutica (ICA) 174-5<sup>5</sup>, de 2019 (BRASIL, 2019<sup>6</sup>), padroniza os termos e os procedimentos inerentes à auditoria interna.

Vale ressaltar que quando se fala de planejamento dos trabalhos de auditoria em campo, quanto maior o escopo (profundidade e amplitude para alcançar o objetivo do trabalho), maior o tempo que será gasto na avaliação da unidade, o que também influi na quantidade de auditores a ser designada.

Para a realização do planejamento dos trabalhos deve-se, primeiro, definir o planejamento anual de auditoria.

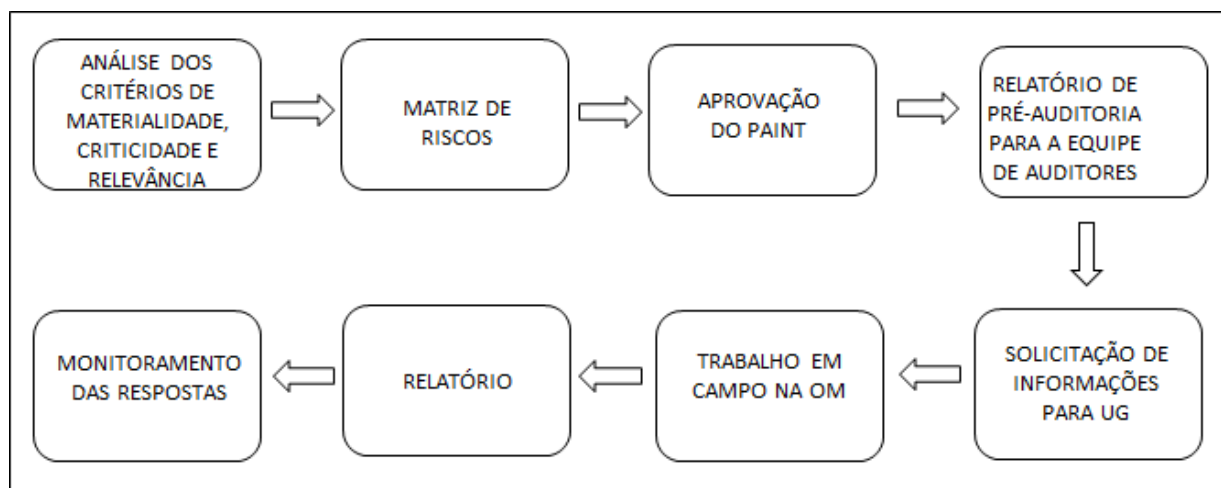
---

<sup>5</sup>A ICA é documento de instrução interna, que normatiza procedimentos para os militares da Força Aérea. Na norma ICA174-5/2019 encontra-se o processo de Auditoria Interna mapeado.

<sup>6</sup>BRASIL. Ministério da Defesa. Comando da Aeronáutica. Centro de Controle Interno da Aeronáutica. *Padrões de Auditoria Interna*. (ICA 174-5) 2019. (Documento de uso interno)



Figura 2 - Sequência da auditoria



Fonte: Documento interno do CENCIAR, adaptação do autor.

Nota: PAINT – Plano Anual de Auditoria Interna; UG - Unidades Gestora; OM - Organização Militar

Conforme a figura 2, a análise dos critérios de materialidade, criticidade e relevância é a fase inicial do planejamento de auditoria, momento em que são escolhidas as Unidades Gestoras que serão auditadas. Após essa análise, é elaborada a “matriz de risco”, também chamada de matriz de impacto. Essa matriz vai identificar os riscos na Unidade Gestora a ser auditada, determinando os pontos frágeis e funcionando como “ferramenta auxiliar ao planejamento de auditorias e fiscalizações” (BRASIL, 2019c, p. 18).

A terceira etapa é a confecção e a aprovação do Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT), documento que “reflete todas as atividades de auditoria e de fiscalização planejadas para determinado exercício” (BRASIL, 2019c, p. 26). O plano reúne a matriz e documentos como portarias e ofícios para composição das equipes e ações de planejamento para a execução da auditoria.

Inicia-se, então, a confecção do Relatório de Pré-auditoria para a Equipe de Auditores. Nessa etapa, solicitam-se à Unidade Gestora, através de ofícios, informações relativas à unidade a ser auditada a fim de “adiantar a análise dos documentos e subsidiar o planejamento da auditoria” (BRASIL, 2019c, p. 30). São informações relacionadas a dados institucionais, contábeis, patrimoniais, de estoque, relatórios de servidores e outros. Segundo os Padrões de Auditoria Interna, aqui se realiza um “levantamento de informações gerenciais, por amostragem, que apresenta os dados mais relevantes da execução financeira, orçamentária e patrimonial, que serve de subsídios para os auditores elaborarem seus planos de trabalho” (BRASIL, 2019c, p. 19).

As informações que não forem possíveis reunir anteriormente serão recolhidas pelo auditor durante os trabalhos em campo, realizado presencialmente na Organização Militar auditada.

A fase de Comunicação é marcada pela elaboração do relatório da auditoria, redigido “com base nos papéis de trabalho utilizados, obtidos e desenvolvidos nas fases de planejamento e de execução” (BRASIL, 2019c, p. 16).

A despeito de não ser a mais longa do processo, observa-se que a fase de Comunicação é a que mais concorre para a delonga do tempo. Essa fase depende da participação efetiva dos auditores. A ICA 174-6<sup>7</sup> determina o prazo máximo de sessenta dias para a conclusão de todas as atividades. O relatório é finalizado no momento em que o dirigente máximo do CENCIAR edita a Portaria de homologação. Para chegar a esse momento, o relatório é revisado pelo coordenador e pelo supervisor; e, no caso de serem detectados erros, é reenviado para edição.

A fase de Comunicação será objeto de estudo neste trabalho. A proposta é investigar que fatores interferem na tempestividade de entrega do relatório ao auditado, refletindo sobre que possíveis ações poderiam contribuir para a melhoria das atividades de auditoria interna do CENCIAR, tornando-a mais eficiente, mais eficaz e mais efetiva.

Última etapa do processo de auditoria interna, o Monitoramento consiste na verificação do cumprimento das recomendações e dos resultados delas advindos, pela análise das providências adotadas e a avaliação de seus efeitos. O principal objetivo do monitoramento é aumentar a probabilidade de resolução dos problemas identificados durante a auditoria, seja pela implementação das recomendações, juntamente com outras medidas de iniciativa do gestor.

## 2.2 VARIÁVEIS QUE PODEM INFLUENCIAR A TEMPESTIVIDADE DA CONCLUSÃO E ENTREGA DO RELATÓRIO DE AUDITORIA

---

<sup>7</sup> BRASIL. Ministério da Defesa. Comando da Aeronáutica. Centro de Controle Interno da Aeronáutica. *Elaboração e Edição de Relatório..* (ICA 174-6) 2019. (Documento de uso interno)

De forma a contextualizar o presente artigo, foram identificados alguns autores que apresentam argumentos acerca das variáveis que podem influenciara tempestividade do relatório de auditoria.

Em seu estudo, Knechele Payne (2001) usaram um banco de dados contendo 226 trabalhos de auditoria de uma empresa internacional de contabilidade pública. Os autores examinaram três fatores de empresas de auditoria não investigados anteriormente e que potencialmente influenciam o atraso do relatório de auditoria e são controláveis pelo auditor: (1) esforço incremental de auditoria (por exemplo, horas); (2) a alocação de recursos do esforço da equipe de auditoria medida pela classificação (parceiro, gerente ou pessoal); (3) a prestação de serviços não-auditados. Os resultados indicam que o esforço incremental de auditoria, a presença de questões fiscais controversas e a utilização de pessoal de auditoria menos experiente estão positivamente correlacionados com o atraso do relatório de auditoria.

Em outra pesquisa, Bamber E.; Bamber, L. e Schoderbek (1993) investigam quais os fatores que determinam o período de tempo necessário para que os auditores externos concluam suas auditorias. Esse período de tempo, denominado como o atraso do relatório de auditoria, é definido como o número de dias entre o final do ano fiscal do cliente e a data do relatório de auditoria. O modelo desenvolvido neste estudo torna em hipótese uma função de (1) a quantidade de trabalho de auditoria necessário (que, por sua vez, é uma função de risco de negócios do auditor, complexidade de auditoria e outros fatores relacionados ao trabalho); (2) incentivos para gastar mais recursos, a fim de fornecer um relatório de auditoria mais oportuno; (3) o grau em que o auditor emprega uma abordagem de auditoria estruturada. Os autores concluem que os atrasos comprometem o ideal de igualdade de acesso à informação entre os investidores.

Leventis; Weetman e Caramanis (2005) examinam o atraso dos relatórios de auditoria das empresas listadas na Bolsa de Valores de Atenas no momento de sua transição de um mercado emergente para um mercado de capitais recém-desenvolvido. Os pesquisadores comprovam que existe uma associação estatisticamente significativa entre o atraso do relatório de auditoria e o tipo de auditor, as taxas de auditoria, o número de observações no relatório de auditoria, a presença de itens extraordinários e uma expressão de incerteza no relatório de auditoria.

Ashton, Graul e Newton (1989) realizaram um estudo em que se verificou o atraso de auditoria e a pontualidade dos relatórios corporativos. Para isso, testaram um modelo descritivo de atraso de auditoria em uma amostra de 465 empresas listadas na Bolsa de Valores de Toronto de 1977 a 1982. Apesar de ser baixa a proporção de variabilidade no atraso de auditoria explicada pelas variáveis, o estudo apresenta algumas variáveis consistentemente associadas ao atraso de

auditoria: tamanho da empresa auditada, classificação da indústria, existência de itens extraordinários e sinal de lucro líquido.

Quadro1 – Síntese dos estudos internacionais.

<b>Autores</b>	<b>Ano</b>	<b>Principais conclusões</b>
Ashton; Graul e Newton	1989	Dados descritivos são apresentados para variáveis consistentemente associadas ao atraso de auditoria durante o período de seis anos.
Bamber, E. M.; Bamber, L. S. e Schoderbek	1993	Quantidade de trabalho de auditoria necessário (que, por sua vez, é uma função de risco de negócios auditor, complexidade de auditoria e outros fatores relacionados ao trabalho), (2) incentivos para gastar mais recursos, a fim de fornecer um relatório de auditoria mais oportuno e (3) o grau em que o auditor emprega uma abordagem de auditoria estruturada. Concluem que os atrasos comprometem o ideal de igualdade de acesso à informação entre os investidores.
Sundem <i>et al.</i>	1996	Esforço incremental de auditoria, a presença de questões fiscais controversas e a utilização de pessoal de auditoria menos experiente estão positivamente correlacionados com o atraso do relatório de auditoria.
Leventis; Weetman e Caramanis	2005	Sugerem que o atraso do relatório de auditoria é reduzido, tendo em vista uma empresa de auditoria internacional ou pagando uma taxa de auditoria <i>premium</i> , mas é estendido por aspectos de notícias potencialmente ruins.

Fonte: Elaboração própria

### **3 METODOLOGIA**

Metodologicamente, a primeira parte deste estudo foi realizada com base em uma pesquisa bibliográfica. Para isso, utilizaram-se artigos científicos encontrados na internet a partir de buscas em sites com os seguintes termos: auditoria, tempo de relatório, evidências. Durante as buscas, verificou-se certa dificuldade em encontrar artigos que versam sobre esse tema.

Conforme Pizzani *et al.* (2012 p. 54), pesquisa bibliográfica é a revisão da literatura sobre as principais teorias que norteiam o trabalho científico. “Essa revisão é o que chamamos de levantamento bibliográfico ou revisão bibliográfica, a qual pode ser realizada em livros, periódicos, artigo de jornais, sites da Internet entre outras fontes”. Neste trabalho, a busca por referencial teórico foi focada em estudos científicos que já abarcaram variáveis diversas que interferem na tempestividade das auditorias internas.

Na segunda etapa, foi realizada uma coleta de dados em fontes documentais, com base nas auditorias de avaliação de gestão realizadas entre 2013 e 2019 pelo CENCIAR. Nesse momento, foram observados 202 relatórios, verificando-se os prazos de cada etapa e concentrando as observações nos prazos de entrega do relatório final.

Foram analisadas algumas variáveis como a quantidade de auditorias por ano, período de duração para entrega do relatório, quantidade de auditores por auditoria, tempo entre o final do trabalho em campo e entrega do relatório para o auditado.

Após a coleta de dados junto aos relatórios, foram realizadas entrevistas não estruturadas com o intuito de investigar o porquê das variáveis encontradas. Foram entrevista dos nove militares, sendo oito coordenadores e um supervisor, responsáveis pelo acompanhamento e pela revisão dos relatórios. As entrevistas foram realizadas de forma individual, presencial e, também, por e-mail.

Adotou-se o método Delphi, baseado na experiência de especialistas e adaptado do trabalho de Marques e Freitas (2018). Para sua correta aplicação, assumiu-se como premissa que os especialistas seriam os militares que atuam como coordenadores das auditorias (noveao todo), visto que eles são os responsáveis pela correção do relatório. As perguntas foram elaboradas com base nos resultados de estudos apresentados no referencial teórico sobre possíveis variáveis que, no âmbito do CENCIAR, afetariam a celeridade do relatório.

Esse método qualitativo consiste de perguntas a serem analisadas por pessoas com elevado conhecimento na área pesquisada. Marques e Freitas (2018) citam Gupta e Clarke (1996), destacando que o objetivo não é a “obtenção de consenso”:

ao contrário de outros métodos de planejamento e previsão, o objetivo do Delphi não é chegar a uma resposta única ou a um consenso, mas simplesmente obter o maior número possível de respostas e opiniões de grande qualidade, de um grupo de especialistas, de modo a subsidiar tomadas de decisão (GRUPTA; CLARKE, 1996<sup>8</sup>apud, MARQUES; FREITAS, 2018, p. 392).

Seguiu-se a implementação do método Delphi nas seguintes etapas: Escolha do grupo de especialistas; construção do questionário; primeiro contato com os especialistas e convite para participação na pesquisa; envio do questionário; recebimento das respostas ao questionário; análise qualitativa e quantitativa das respostas; e análise das respostas.

## 4 APRESENTAÇÃO DE RESULTADOS

O estudo analisou o número de dias ocorridos do término do trabalho em campo até a data de entrega do relatório para o auditado. Foram estudados os dados de 202 auditorias ao longo de sete anos, período compreendido de 2013 a 2019.

Não foi objeto desta pesquisa: o custo de desenvolvimento do Sistema Operacional de Auditoria e Fiscalização (AUDIFISC), as etapas de planejamento e de monitoramento das auditorias e as auditorias especiais e operacionais.

Observou-se que até o ano de 2017, o tempo médio do intervalo variava entre o mínimo de dois meses e o máximo de 20 meses. Diante disso, foi realizada a média anual. Fica evidenciado que após 2018, houve uma melhoria na celeridade, expressa na redução do prazo médio paratrês meses. A figura a seguir, registra a variabilidade na média de tempo gasto para a entrega do relatório.

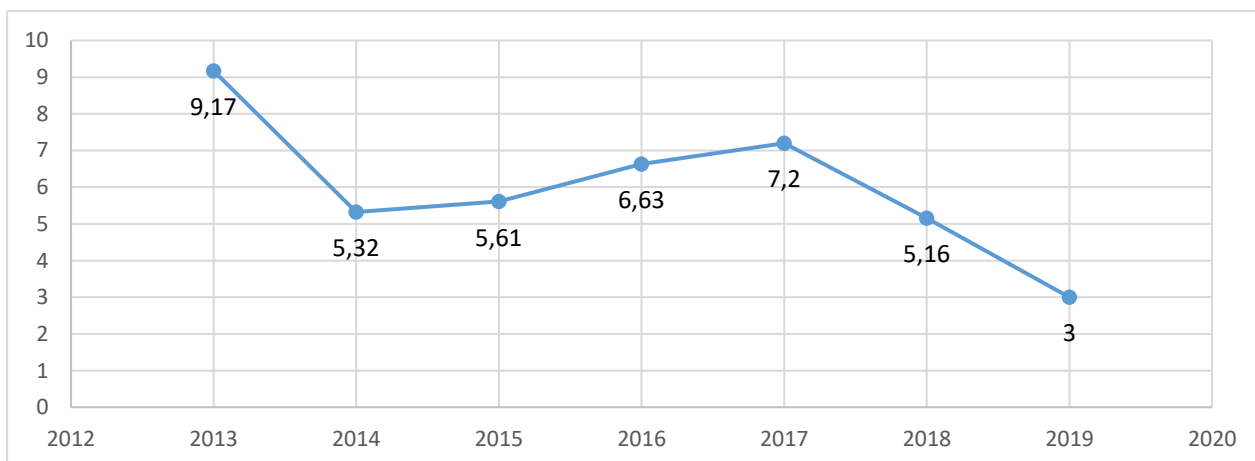


Figura 3 - Tempo médio para a emissão do relatório ente 2012 e 2019 (em meses).

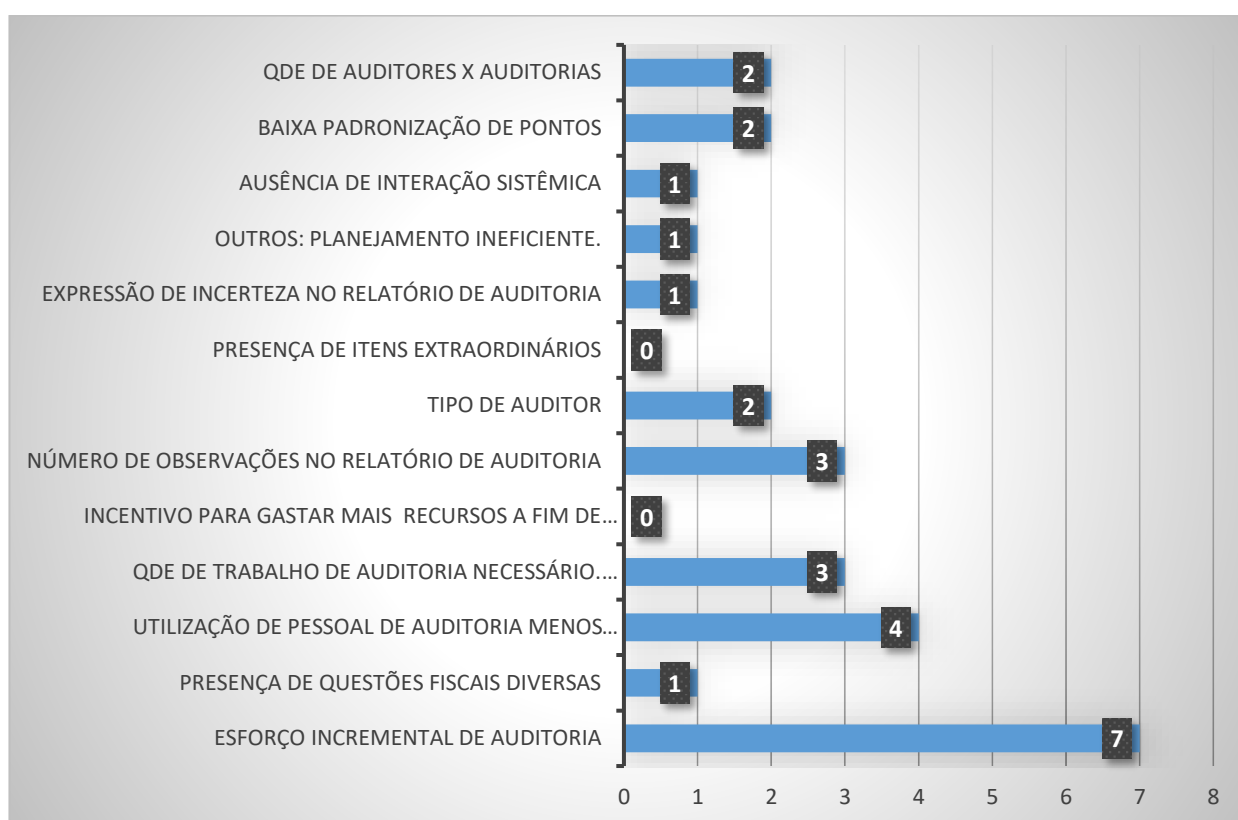
<sup>8</sup> Gupta, U. G., & Clarke, R. E. (1996). Theory and application of the Delphi technique: a bibliography (1975-1994). *Technological Forecasting and Social Change*, 53, 185-211.

Fonte: Elaboração própria.

Para a análise dos possíveis fatores que interferem na tempestividade do relatório, utilizou-se o Delphi, e com base nas respostas dos nove entrevistados, foi possível identificar algumas variáveis de interferência na entrega dos relatórios.

As variáveis mais citadas foram: o esforço incremental (o tempo gasto para a elaboração do relatório aliado às atividades administrativas concomitantes); utilização de pessoal de auditoria menos experientes; quantidade de trabalho de auditoria necessário (tamanho do escopo) e número de observações no relatório de auditoria. Portanto, no caso do CENCIAR, são estas as variáveis apontadas como possíveis causas do incremento no tempo do processo. A figura a seguir evidencia as respostas dos entrevistados.

Figura 4



Fonte: Elaboração própria

## 5 CONCLUSÃO

O presente estudo examinou a tempestividade na emissão dos relatórios de auditoria do CENCIAR, bem como os fatores que influenciam o tempo de sua entrega e procurou examinar possíveis melhorias para que este chegue ao auditado com a celeridade devida a fim de resguardar a gestão.

As informações medidas foram obtidas pelo levantamento documental das auditorias de avaliação da gestão realizadas no período de 2013 a 2019 e os resultados ratificados pelos Coordenadores das auditorias.

Sua importância se dá pela percepção de que a tempestividade da entrega dos relatórios pode contribuir diretamente como uma boa ferramenta de controle, auxiliando os gestores em suas decisões, a fim de aprimorar a Governança e resguardar a gestão.

Para comparação, foram utilizados os resultados das variáveis apresentadas em artigos internacionais já publicados, bem como, os resultados encontrados através de entrevistas não estruturadas com o intuito de investigar o porquê das variáveis encontradas. De posse dos resultados, estes foram submetidos aos Especialistas (coordenadores das auditorias) para que pudessem validar os resultados de acordo com o mais crítico, tendo como abordagem o método de Delphi para mensurar essa pesquisa estatística.

A análise dos resultados proporcionou observar que variáveis como:

- I. o esforço incremental (o tempo dispendido na elaboração do relatório aliado ao tempo dispendido nas atividades administrativas);
- II. designação de auditores menos experientes;
- III. quantidade de trabalho de auditoria necessário (tamanho do escopo) e;
- IV. número de observações no relatório de auditoria (correções e ajustes). São apontadas como possíveis causas, no caso do CENCIAR, para a dilação no tempo do processo.

Como sugestão e de forma a corroborar com as análises realizadas, percebe-se que existem algumas oportunidades de melhorias no processo de elaboração e emissão do relatório de auditoria. Dentre elas, pode-se apontar: A criação de indicadores que pudessem mensurar o tempo médio gasto na elaboração do relatório. O aumento do efetivo; divisão do efetivo em equipes que poderiam ser alternadas a cada seis meses, dando oportunidade de se dedicarem exclusivamente ao serviço administrativo e à atividade de auditoria, possibilitando a melhoria da qualidade dos trabalhos apresentados ou até mesmo a criação de um grupo fixo de auditoria.

Outra alternativa que pode ser incrementada é o aperfeiçoamento na adaptação e capacitação dos novos oficiais que chegam ao Centro, a fim de que estejam em harmonia com as legislações pertinentes à atividade de auditoria, bem como, à sua área de atuação. Sendo assim, faz-se necessário que o futuro auditor compreenda o funcionamento do CENCIAR, seus



relacionamentos com os demais órgãos de controle e quais as legislações a cumprir antes de realizar os trabalhos em campo.

## REFERÊNCIAS

PWC. Estudo sobre a situação da profissão de auditoria interna em 2014 - planejando a melhoria de desempenho: Um modelo para a mudança. PWC. [S.l.]. 2014. Disponível em: <<https://www.pwc.com.br/pt/publicacoes/servicos/assets/auditoria/2014/pwc-estudo-situacao-profissao-auditoria-interna-14.pdf>> Acesso em: 10 set. 2019.

ASHTON, R. H.; GRAUL, P. R.; NEWTON, J. D. Audit delay and the timeliness of corporate reporting. *Contemporary Accounting Research* [online], 5(2). Disponível em: <<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1911-3846.1989.tb00732.x>>. Acesso em: 22 set. 2019.

BAMBER, E. M.; BAMBER, L. S.; SCHODERBEK, M. P. Audit structure and other determinants of audit report lag: An empirical analysis. *Auditoria*; Sarasota 12(1), 1993. Disponível em: <<https://search.proquest.com/openview/a8d82113df56a13c60231c2163e133e9/1?pq-origsite=gscholar&cbl=31718>>. Acesso em: 10 set. 2019.

BRASIL. Congresso Nacional. Emenda Constitucional n. 45, de 31 de dezembro de 2004. Altera dispositivos dos arts. 5º, 36, 52, 92, 93, 95, 98, 99, 102, 103, 104, 105, 107, 109, 111, 112, 114, 115, 125, 126, 127, 128, 129, 134 e 168 da Constituição Federal, e acrescenta os arts. 103-A, 103B, 111-A e 130-A, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, 31 dez. 2004. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc45.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc45.htm)>

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Portaria-TCU n. 1074, de 20 de maio de 2009. **Estruturas de governança dos Órgãos e Unidades de Controle Interno dos Poderes Executivo** (órgãos setoriais do Ministério da Defesa e do Ministério das Relações Exteriores; e as unidades de controle interno dos Comandos Militares. Disponível em: <[lex:br:tribunal.contas.uniao;plenario:acordao:2009-05-20;1074](http://www.tribunal.contas.uniao.br/plenario/acordao/2009-05-20;1074)>. Acesso em: 18 set. 2019.

BRASIL. Presidência da República. Decreto n. 7.809, de 20 de setembro de 2012. Altera os Decretos n. 5.417, de 13 de abril de 2005; n. 5.751, de 12 de abril de 2006, e n. 6.834, de 30 de abril de 2009, que aprovam as estruturas regimentais e os quadros demonstrativos dos cargos em comissão e das funções gratificadas dos Comandos da Marinha, do Exército e da Aeronáutica, do Ministério da Defesa. *Diário Oficial da União*, n. 184, Poder Executivo, Brasília, DF, 21 nov. 2012. Seção 1. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2012/Decreto/D7809.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Decreto/D7809.htm)>. Acesso em: 18 set. 2019.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Controladoria-Geral da União (CGU). **Instrução Normativa Conjunta MP/CGU n. 01**, de 10 de maio de 2016. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. Disponível em: <[https://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in\\_cgu\\_mpog\\_01\\_2016.pdf](https://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in_cgu_mpog_01_2016.pdf)>. Acesso em: 18 set. 2019.

BRASIL. Controladoria-Geral da União (CGU). **Instrução Normativa Conjunta SFC/CGU n. 03**, de 9 de junho de 2017. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Disponível

em:<[https://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in\\_cgu\\_03\\_2017.pdf](https://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in_cgu_03_2017.pdf)>. Acesso em: 18 set. 2019.

BRASIL. Controladoria-Geral da União (CGU). **Instrução Normativa Conjunta SFC/CGU n. 08**, 06 de dezembro de 2017. Aprova o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Disponível em: <[https://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/instrucao-normativa-sfc-08\\_2017.pdf](https://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/instrucao-normativa-sfc-08_2017.pdf)>. Acesso em: 18 set. 2019.

BRASIL. Ministério da Defesa. Comando da Aeronáutica. Regulamento do Centro de Controle Interno da Aeronáutica: ROCA 21-91. Aprovado pela Portaria nº 167/GC3, de 30 de janeiro de 2019. **Diário Oficial da União**, n. 22, Brasília, DF, 31 jan. 2019. Seção 1, p. 13. **Boletim do Comando da Aeronáutica**, n. 19, Rio de Janeiro, RJ, 04 fev. 2019. Terceira Parte, Seção I, fl. 1291. Brasília, 2019a.

BRASIL. Ministério da Defesa. Comando da Aeronáutica. Centro de Documentação e Histórico da Aeronáutica. Regulamento de Administração da Aeronáutica: RCA 12-1. Aprovada pela PORTARIA Nº 678/GC3, de 30 de abril de 2019. **Boletim do Comando da Aeronáutica**, n. 73, Rio de Janeiro, RJ, 03 maio 2019. Fl. 5350, 137 p. Brasília, 2019b.

DE SORDI, José Osvaldo. Gestão do Conhecimento Aplicada à Gestão Por Processos: Identificação de Funcionalidades Requeridas às Soluções de Business Process Mangent System (BPMS) RAI – Revista de Administração e Inovação, São Paulo v..2, n.2, p. 6, 2005. Disponível em:

[https://www.researchgate.net/publication/277187150\\_GESTAO\\_DO\\_CONHECIMENTO\\_APLICADA\\_A\\_GESTAO\\_POR\\_PROCESSOS\\_IDENTIFICACAO\\_DE\\_FUNCIONALIDADES\\_REQUERIDAS\\_AS\\_SOLUCOES\\_DE\\_BUSINESS\\_PROCESS\\_MANAGEMENT\\_SYSTEM\\_BPMS\\_DOI\\_105585raiv2i237](https://www.researchgate.net/publication/277187150_GESTAO_DO_CONHECIMENTO_APLICADA_A_GESTAO_POR_PROCESSOS_IDENTIFICACAO_DE_FUNCIONALIDADES_REQUERIDAS_AS_SOLUCOES_DE_BUSINESS_PROCESS_MANAGEMENT_SYSTEM_BPMS_DOI_105585raiv2i237) Acesso em; 16 jan. 2020.

GASPARINI, Diógenes. **Direito Administrativo**. 10. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2005.

KNECHEL, W. R.; PAYNE, J. L. Additional Evidence on Audit Report Lag. **Auditing: A Journal of Practice & Theory** [online], mar. 2001, 20(1), p. 137-146. Disponível em: <<https://aaajournals.org/doi/10.2308/aud.2001.20.1.137>>. Acesso em: 25 set. 2019.

LEVENTIS, Stergios; WEETMAN, Pauline; CARAMANIS, Constantinos. Determinants of Audit Report Lag: Some Evidence from the Athens Stock Exchange. **Intenational Journal of Auditing** [online]. 9 (1), mar. 2005. Disponível em: <<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1099-1123.2005.00101.x>>. Acesso em: 15 dez. 2019.

MARQUES, J. B. V.; FREITAS, D. de. Método Delphi: caracterização e potencialidades na pesquisa em Educação. **Revista Proposições** [online], v. 29, n. 2, maio-ago. 2018. Disponível em:<<http://www.scielo.br/pdf/pp/v29n2/0103-7307-pp-29-2-0389.pdf>>. Acesso em: 20 set. 2019.

PIZZANI AT AL, A arte da pesquisa bibliográfica na busca do conhecimento [online], n. 54, julho. 2012.Rev. Dig. Bibl. Ci. Inf., Campinas, v.10, n.1, p.53-66, jul./dez. 2012 – ISSN 1678-765X Disponível em:<[https://www.researchgate.net/publication/267367863\\_A\\_arte\\_da\\_pesquisa\\_bibliografica\\_na](https://www.researchgate.net/publication/267367863_A_arte_da_pesquisa_bibliografica_na)



\_busca\_do\_conhecimentoThe\_art\_of\_literature\_in\_search\_of\_knowledge>. Acesso em: 15jan. 2020.

SANTOS, A. C. O uso do método Delphi na criação de um modelo de competências. **Revista de Administração**, São Paulo v. 36, n. 2, p. 25-32, abr/jun. 2001.

Disponível em: <[www.spell.org.br/documentos/download/16572](http://www.spell.org.br/documentos/download/16572)>. Acesso em: 15 set. 2019.