

**Controle da Gestão do Capital Intelectual: Estudo de Caso em uma Unidade de Auditoria do Exército Brasileiro**

**ALEXANDRE FERNANDES MONTEIRO**

*Universidade do Vale do Rio dos Sinos*

**CARLOS ALBERTO DIEHL**

*Universidade do Vale do Rio dos Sinos*

**PAULO ROBERTO REICHEL T AYRES**

*Universidade do Vale do Rio dos Sinos*

**SANDRA BELLOLI DE VARGAS**

*Universidade do Vale do Rio dos Sinos*

**Resumo**

Este trabalho buscou verificar se o Exército Brasileiro identifica, mensura e faz a gestão do capital intelectual em uma de suas unidades de auditoria interna. O capital intelectual é percebido pelo mercado e por estudiosos como um fator decisivo no desempenho das empresas, sobretudo em negócios altamente dependentes do fator humano. Em uma atividade cuja principal fonte de criação de valor é o conhecimento, como a auditoria, um modelo capaz de permitir o controle e gestão de seu capital intelectual é ferramenta relevante. A partir de estudo de caso único, apoiado em um protocolo, realizaram-se entrevistas com auditores e gestores militares, complementadas pela percepção dos auditados sobre o trabalho do auditor interno, cujos dados foram consolidados por meio de matriz de análise de conteúdo com vistas a se verificar o funcionamento da gestão do capital intelectual. Verificou-se que os gestores percebem a importância do capital intelectual, porém seguem um modelo de gestão superficial, sem uso de indicadores ou ferramentas, baseado na intuição, com baixo potencial para conexão com a estratégia organizacional. Constataram-se, ainda, deficiências no que se refere ao conhecimento técnico (capital humano) necessário em auditorias realizadas em unidades mais complexas como as de saúde e engenharia. Por outro lado, observou-se que aspectos inerentes ao ambiente militar facilitam a gestão do capital intelectual, especificamente no que se refere à ética, integridade e sigilo profissional exigidos ao profissional auditor. Por fim, destaca-se que, mesmo com os investimentos recentes em capacitação, há um viés legalista e ultrapassado no trabalho de auditoria da unidade pesquisada, com foco no estrito cumprimento de normas, sem a priorização da qualidade da gestão.

**Palavras-Chave:** capital intelectual, auditoria interna, Exército Brasileiro.

## 1 INTRODUÇÃO

A economia mundial tem evoluído de uma sociedade industrial para uma sociedade do conhecimento em cuja gestão do capital intelectual (CI) está presente nas organizações que fazem uso intensivo de conhecimento dinâmico e complexo (ANTUNES, 2006). Para Dias, Zarelli e Selig (2013), a gestão pública deve se inserir neste contexto de forma a tratar eficazmente os problemas relacionados ao orçamento, desenvolvimento regional, sustentabilidade de políticas públicas, dentre outras ações de interesse público.

Antunes (2006), diante da expansão acelerada do conhecimento nas organizações, questiona o papel da Contabilidade, principalmente das implicações da mensuração dos elementos intangíveis e, conseqüentemente, do CI. Polo e Rodriguez (2014) questionam por que somente uma reduzida parcela de organizações faz a gestão de seus intangíveis, aí incluído o CI, se estes são considerados tão importantes. Uma explicação para essas questões, segundo Antunes (2006), pode estar na natureza abstrata desses elementos que são gerados por componentes igualmente intangíveis, tendo o conhecimento tanto como insumo, quanto como produto e que devem ser vistos isoladamente e também no conjunto.

Nesse contexto, a gestão do CI apresenta-se como um fator determinante em organizações, sejam elas públicas ou privadas, principalmente em um negócio que tem no conhecimento humano e nos ativos daí advindos a sua maior fonte de valor. O produto de organizações profissionais baseadas em serviços intensivos em conhecimento, como auditoria, não é medido em termos físicos como toneladas, unidades e litros, nem mesmo o número de horas dispendidas por um auditor em um trabalho de campo, caracterizam um *output*, mas um *input* (ANTHONY, & GOVINDARAJAN, 2007).

O Exército Brasileiro (EB) procura realizar investimentos em CI, conforme se verifica em seu orçamento planejado para o ano de 2014 em que cerca de R\$ 260 milhões foram-lhes destinados, o que representou aproximadamente 7,5% dos gastos projetados com custeio (manutenção) da Instituição para o ano. São gastos visando a capacitação profissional militar, treinamento de combate (aprestamento), formação e aperfeiçoamento de engenheiros militares e desenvolvimento tecnológico, conforme dados do Projeto de Lei Orçamentária Anual para o exercício financeiro 2014 - PLOA 2014 (2013). A gestão do CI na atividade de auditoria interna no EB insere-se neste orçamento, pois a Instituição necessita investir na capacitação de seus auditores e na implantação de tecnologias com vistas a potencializar os resultados deste trabalho.

Este trabalho busca contribuir com a pesquisa que trata da gestão do CI ao trazer dados de um setor da economia cuja maior parte do valor origina-se da produção de serviços. Nesse sentido, o objetivo principal desta pesquisa é verificar o tratamento, em termos de investimento, mensuração e gestão do CI em uma unidade de auditoria interna do EB. Para atingir esse objetivo de pesquisa, este trabalho foi organizado por meio desta introdução, de um referencial teórico, de uma seção que descreve o método e de outra com os resultados e discussões, finalizando com considerações finais.

Verificou-se que a unidade pesquisada reconhece a importância do conhecimento humano, da manutenção de uma estrutura capaz de dar fluidez às informações e de relações necessárias à sustentação da organização, conforme o preconizado na literatura que trata do CI (EDVINSSON, & MALONE, 1998; STEWART, 1998; SVEIBY, 1998; MALAVSKIA, LIMA, & COSTA, 2010). No entanto, a unidade não possui estrutura que mede de forma sistematizada os investimentos em CI o que os impossibilita de fazer uma gestão deste ativo alinhada com os objetivos da organização.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Antes de se definir CI, é necessário entender sua relação com os intangíveis. Stewart (1998) considera o CI um intangível caracterizado pelo somatório do conhecimento de todas as pessoas em uma empresa. Portanto, para este autor, o CI é uma parte dos intangíveis. Malavskia et al. (2010) abordaram os intangíveis pela ótica da Visão Baseada em Recursos (VBR) e forneceram uma lista de ativos intangíveis: direitos de propriedade intelectual, banco de dados, licenças, softwares, concessões, *goodwill*, relacionamentos internos e externos, força de trabalho, tecnologia, habilidades, dentre outros.

Para Lima e Antunes (2013), o CI é o produto proveniente da aplicação das habilidades dos membros da organização com a finalidade de trazer vantagem competitiva materializada em bons relacionamentos com clientes e no desenvolvimento de novas tecnologias. Estas habilidades, na visão de Anthony e Govindarajan (2007), não são repetíveis e não é possível reproduzi-las de forma a se construir projetos comercializáveis no formato de pacotes padrão. Lima e Antunes (2013), entendem o CI como um estoque estruturado e o aprendizado organizacional é concebido na forma de processo dinâmico de renovação estratégica ocorrendo em nível do indivíduo, do grupo e da organização.

O CI, na ótica da Visão Baseada em Recursos (VBR), é medido em três perspectivas: capital humano, capital relacional e capital estrutural. O capital humano abrange o conhecimento de posse dos funcionários da empresa, como o know-how e a especialização técnica. O capital relacional é o somatório de todos os recursos necessários à viabilização das relações externas da empresa com consumidores, fornecedores, parceiros, investidores, *stakeholders*. O capital estrutural é a espinha dorsal da organização e subdivide-se em propriedade intelectual e ativos de informação, constituindo-se do planejamento administrativo e sistemas de controle, dos processos, das redes, das políticas e da cultura (MALAVSKI *et al.*, 2010).

A gestão do CI deve ser precedida pela identificação e mensuração de seus componentes, pois, se ele não é identificado, não pode ser medido e, conseqüentemente, não pode ser gerido. Em termos relativos, empresas de serviços profissionais, como auditoria, possuem, relativamente, poucos ativos tangíveis e as habilidades de seus auditores não consta das demonstrações contábeis o que exige a criação de um modelo capaz de mensurá-los (ANTHONY, & GOVINDARAJAN, 2007). Nesse contexto, os sistemas de gestão integrados e específicos para a gestão dos elementos intangíveis são ferramenta útil. Trata-se de sistemas estruturados para identificar, mensurar, registrar e avaliar a contribuição do CI para a geração de valor das empresas. Esses sistemas podem ser alguns daqueles já existentes, elaborados segundo a filosofia do Balanced Scorecard (BSC) ou Navegador da Skandia, ou aplicativos desenvolvidos pelas empresas (ANTUNES, 2006).

Francine (2002) sugere a combinação de indicadores tradicionais com medições que tragam outras percepções (relação causal entre processo de gestão do conhecimento e a geração de valor ao acionista, ou esforços voltados para a mensuração do valor do ativo intangível/capital intelectual) com o objetivo de se criar novos tipos de indicadores de desempenho capazes de orientar a gestão de negócios. O autor considera que esse indicador traduzirá o potencial do negócio em gerar fluxo de caixa futuro e que este valor projetado deve ser trazido a valor presente e será equivalente ao valor do negócio.

Antunes (2006) entende que tanto o processo de mensuração quanto o de gestão do CI constituem-se em processos de avaliação, pois irá proceder-se a um julgamento sobre algum atributo. Assim, os modelos de gestão do CI, além de contemplarem a identificação, mensuração e registro desses investimentos, devem acompanhar a sua evolução de forma a captar a expectativa de retorno desses ativos. A implementação e operacionalização desses

modelos podem se dar por meio dos Sistemas Integrados de Gestão (SIG) ou *Enterprise Resource Planning* (ERP) ou por aplicativos desenvolvidos especificamente para essa finalidade.

Sveiby (1998) considera o valor dos ativos intangíveis de uma organização financeiramente demonstrados pela diferença entre o valor contábil de suas ações e o valor de mercado (*market-book value*) e classifica-os em três grupos: competência do funcionário, estrutura interna e estrutura externa. Segundo Sveiby (1998), não existe um sistema de medida financeira abrangente de avaliação de ativos intangíveis que seja prático e útil para os gestores. O autor argumenta, ainda, que não é possível avaliar o novo (capital intelectual) com as ferramentas antigas (indicadores financeiros tradicionais) e que o sistema contábil tradicional traz poucas contribuições para os processos das empresas cujos ativos são em sua maioria não-financeiros e intangíveis.

Alvarenga, Barbosa e Pereira (2007) pesquisaram três empresas e o resultado foi no sentido de a avaliação das práticas da gestão do conhecimento, suas métricas e indicadores, envolver um misto de elementos qualitativos e quantitativos, criação de novas práticas e uso de modelos reconhecidos, como o BSC, valor econômico agregado (EVA), número de ideias por especialidade, número de horas por ano de educação continuada e capacitação, dentre outros.

De acordo com Edvinsson e Malone (1998), para uma ferramenta medir o CI com eficiência, necessita realizar três tarefas: (i) indicar a posição, a direção e a velocidade da organização, (ii) visualizar sob a ótica de um patamar elevado, de forma a criar metaíndices comparáveis aos resultados obtidos nas demonstrações financeiras; (iii) permitir uma interpretação facilitada por parte dos usuários da informação. É desejável que a ferramenta tenha um formato dinâmico, capaz de fazer a leitura atual do CI de forma imediata e a qualquer tempo, detectando o estado de euforia, exaustão, stress, fraqueza e enfermidade de uma empresa, desempenho este ainda não atingindo pelos modelos disponíveis.

A literatura cita o Navegador Skandia como uma ferramenta de mensuração do CI. Trata-se de um modelo capaz de produzir um relatório de avaliação cujas medidas são organizadas em cinco dimensões: financeira, do cliente, dos processos, da renovação e desenvolvimento e humana (MALAVSKIA *et al.*, 2010). Apropriando-se da metáfora de uma casa, Edvinsson e Malone (1998) descreveram as dimensões ou focos do Navegador: a dimensão financeira, representada pelo sótão, refere-se ao balanço patrimonial e espelha o passado da empresa; o presente abarca duas dimensões do capital intelectual (cliente e processo), simbolizados pelas paredes da casa; o alicerce da casa é o futuro e trata da renovação e desenvolvimento (inovação); finalmente o foco humano, dimensão mais importante, o coração, a inteligência, a alma da organização.

Cada uma das dimensões do Navegador possui indicadores e esses traduzem numericamente algum aspecto da organização. Sveiby (1998) relaciona as dimensões do Navegador Skandia à estrutura externa, interna ou competências da empresa. A Tabela 1 apresenta exemplos de indicadores utilizados no modelo Skandia que podem ser adaptáveis ao setor público.

Tabela 1. Indicadores do Navegador Skandia adaptáveis ao setor público

DIMENSÃO (exemplo)	INDICADOR (preferencialmente em %)
Financeira (orçamento público)	Despesa com TI por despesa administrativa, Relação entre Grupos de Balanços
Clientes/Estrutura Externa (outras entidades públicas, cidadão)	Duração média do Relacionamento com o Cliente, Número de Clientes por Funcionário
Processos/Estrutura Interna (conjunto de serviços prestados)	Despesa Administrativa por ativos administrados, PCs e laptops por empregado, Quantidade de serviços por cliente

	Custo dos Erros Administrativos
Renovação e desenvolvimento (novos produtos e melhores serviços)	Investimento em P&D por investimento total, Percentual de Horas de Treinamento, Despesa de Capacitação por Empregado Percentual de Horas dedicadas ao Desenvolvimento
Humana/Competências (servidores, funcionários)	Índice de Rotatividade, Média de Anos de Experiência dos Funcionários, Índice de Novatos

Fonte: Adaptado de Sveiby, 1998; Stewart, 1998; Edvinsson; Malone, 1998.

O modelo do Navegador pode sintetizar os índices encontrados nas cinco dimensões em um macroindicador por meio da equação  $\text{Capital Intelectual} = i.C$ , onde “i” é o coeficiente de eficiência da utilização do capital intelectual e C = valor monetário do investido no capital intelectual. Assim, baseando-se em um exemplo elaborado por Edvinsson e Malone (1998), o “C” poderia ser de R\$ 100 milhões em um determinado ano, sendo ajustado pela média dos indicadores que comporiam o navegador naquele mesmo ano ( $i = 0,72$ ), chegando-se a um valor mais equilibrado para o capital intelectual organizacional igual a R\$ 72 milhões.

O exemplo demonstra uma situação em que o investimento absoluto feito em CI (R\$ 100 milhões) não reflete o seu verdadeiro potencial de valor, pois o seu emprego foi corroído em parte por ineficiências existentes nas áreas em que a empresa focaliza a atenção (dimensões do Navegador) e de onde provém o valor de seu CI. Note também que uma boa parte destes “investimentos” são, na verdade, gastos com o custeio da organização, como no caso de cursos de capacitação ou novos *softwares*. No entanto, como o conhecimento é um ativo intangível e não se deprecia da mesma forma que um ativo físico, deve perder valor em função de outros fatores como o surgimento de novos conhecimentos ou pela queda de rendimento em eficiência ou eficácia de sua aplicação. Esta metodologia pode facilitar o processo decisório de fusões e aquisições empresariais quando há diferenças estruturais entre as organizações. Outra aplicação para a metodologia é o uso em entes públicos, como Prefeituras, pois possibilitaria uma medida comparável entre entes de mesmo nível (EDVINSSON, & MALONE, 1998).

## 2.1 Competências e Estruturas Requeridas pela Atividade de Auditoria Interna

Na visão de Lelis e Pinheiro (2012) a auditoria interna enfrenta um novo paradigma que se baseia na visão dos processos com foco nos riscos do negócio e nas práticas de governança corporativa. Assim, traz uma nova contribuição da atividade para as empresas ao auxiliar no alcance de seus objetivos por meio de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de riscos, controle e governança corporativa.

Conforme Sarens (2009), as atuais demandas da função de auditoria interna exigem características técnicas e comportamentais individuais como escolaridade, treinamento, certificações, relacionamento interpessoal e habilidades de comunicação que impactam a qualidade da atividade. Para Lelis e Pinheiro (2012) essas novas orientações encerram o ciclo de relação auditor-auditado baseado em práticas detectivas, policiaesca e punitivas cujo produto resumia-se ao relatório de auditoria. Nesse sentido, os auditores internos precisam ter elevado nível de pensamento crítico e lógico, capacidade de análise, poder de influência sobre os tomadores de decisão.

Segundo o Tribunal de Contas da União (2009), o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* - COSO publicou na década de 1990 critérios práticos, amplamente aceitos, para o estabelecimento de controles internos e para avaliação de sua efetividade. O modelo COSO foi incorporado por diversas organizações supranacionais e nacionais de auditoria (AICPA, Intosai, setor público brasileiro) e traz características dinâmicas baseadas no gerenciamento de riscos e em modelos de governança corporativa.

Trata-se de um paradigma proativo em cujo papel das auditorias internas governamentais passou a ter um cunho mais voltado para a avaliação abrangente dos controles internos, com ênfase em controles gerenciais e gerenciamento de riscos, deixando de lado a função de mero avaliador da conformidade legal das despesas públicas (TCU, 2009).

O IES-8 (Competências Requeridas ao Auditor Profissional), organizado pela *International Federation of Accountants* (IFAC), traz uma série de competências necessárias ao profissional auditor, conforme a seguinte Tabela:

Tabela 2: Competências requeridas ao auditor

ÁREA	COMPETÊNCIA
Geral	Ser graduado em ciências contábeis e ter o registro profissional
Conhecimentos	Informações históricas (modelos passados) em auditoria financeiras em nível avançado, contabilidade nível avançado, e tecnologia da informação
Habilidades	Identificação e solução de problemas; uso adequado de instrumentos de pesquisa; saber trabalhar em grupo; desenvolver e aplicar técnicas de auditoria; demonstrar capacidade de inquirir e pensar de forma lógica e abstrata e ter capacidade de análise crítica; demonstrar ceticismo profissional; aplicar julgamento profissional e se posicionar e apresentar soluções diante de conflitos
Valores profissionais e éticos	Capacidade de aplicar no ambiente de auditoria os valores éticos, como integridade, objetividade, competência e o devido cuidado profissional, confidencialidade e comportamento profissional
Experiência de campo	Experiência prévia (ao menos 3 anos) em atividades correlatas a auditoria como gestão de informações financeiras, contabilidade que permitam a aquisição de habilidades para passar a atuar como auditor profissional
Desenvolvimento profissional continuado	Necessária a pré-disposição ao aperfeiçoamento contínuo para o acompanhamento da evolução do ambiente auditado
Avaliações	Necessária a pré-disposição à avaliações periódicas

Fonte: IFAC, 2014.

Os auditores devem cumprir os requisitos mínimos de educação continuada estabelecidos por suas organizações e normas profissionais relevantes. Nessa atividade há riscos, principalmente quando os responsáveis por administrar o patrimônio de uma entidade (agentes públicos e privados) posicionam-se de forma passiva, mas não como gestores. Essa condição faz com que o agente não se antecipe a mudanças de cenário econômico, mas apenas se movimentem frente aos problemas que surgem. Alguns riscos do setor público envolvem a política, economia, consequências na percepção da opinião pública sobre tratamento justo e equitativo dos cidadãos, meio ambiente, entre outros. Por tudo isso, o trabalho dos auditores públicos carrega um risco de avaliação inserido em seus planos de auditoria (IIA, 2012). Segundo Alves (2013), o auditor público deve reunir competências como liderança e qualificações necessárias para realizar a totalidade das auditorias exigidas pelo seu mandato o que reflete no recrutamento e na gestão de pessoal.

Conforme Sarens (2009), a maioria das normas que tratam de auditoria interna buscam definir um perfil adequado para o auditor baseado nos seguintes aspectos: (1) *background* educacional, (2) experiência profissional, (3) certificação profissional, (4) educação continuada, (5) habilidades comportamentais, (6) habilidades técnicas e (7) competências. Para o autor, é questionável se este perfil é adequado ao gerenciamento de risco e aperfeiçoamento dos controles internos. Nesse viés, o autor coloca algumas questões capazes de nortear pesquisas futuras: se há manual de auditoria interna na organização, se os procedimentos de auditoria contemplam planejamento baseado em risco, qual a frequência de atualização dos planos de auditoria, se os procedimentos de auditoria facilitam a detecção de riscos e a necessidade de melhoria nos controles, se preveem pesquisa de satisfação com os

auditados, se fazem uso de tecnologia da informação, se atendem às normas da IIA, se possuem programa de qualidade e melhoria e se são objeto de análise externa.

## **2.2 Caracterização do modelo de gestão do CI no EB**

O EB possui lei própria que trata do ensino em sua estrutura e um departamento que gerencia assuntos relativos à capacitação de seus quadros (LEI N. 9.786, 1999). As ações de capacitação são norteadas por meio de portarias internas que regulam as diversas atividades de ensino e treinamento. Destaca-se a Portaria n. 129 (2012) que trata da Diretriz para Cursos e Estágios em Estabelecimentos de Ensino Civis Nacionais, pois possibilita aos militares a realização de capacitação em temas não-bélicos, referentes à ciência e tecnologia e economia e finanças. A área de economia e finanças que abrange o tema auditoria interna no que se refere a capacitação, a partir de 2014, passou a ser gerida pelo Instituto de Economia e Finanças (IEFEx), localizado em Brasília.

O Manual de Auditoria do EB (PORTARIA N. 18, 2013) contém um capítulo voltado à capacitação do quadro de auditores com vistas a mantê-los prontos para a execução de suas tarefas. Como exemplo, recomenda que os auditores mantenham formação continuada, destinando, pelo menos, 40 horas-aula a cada 2 (dois) anos. O mesmo manual prevê que haja auto avaliação por ocasião do encerramento das auditorias programadas.

No que se refere aos aspectos comportamentais, o manual prevê regras que dizem respeito ao relacionamento com o auditado, ao sigilo, atitude de independência que assegure a imparcialidade de seu julgamento no exercício de suas atividades profissionais, objetividade. Sarens (2009) cita as habilidades comportamentais como características desejáveis ao profissional de auditoria e Camargo (2012) as classifica como habilidades interpessoais e de comunicação. O manual faz menção a disponibilização de banco de dados aos auditores com vistas a subsidiar o trabalho de auditoria, além de um sistema Sistema de Auditoria Interna (SISAUD) o que, conforme Malavski *et al.* (2010), compõe o capital estrutural da organização.

## **3 METODOLOGIA DA PESQUISA**

Trata-se de pesquisa descritiva, pois buscou-se entender como os fenômenos relacionados ao CI são gerenciados pela unidade militar objeto de estudo, procurando descrevê-los e interpretá-los com base na teoria. Quanto ao método, a pesquisa de natureza qualitativa, por ser mais subjetivo e examinar e refletir as percepções para se obter um entendimento de atividades sociais e humanas existentes (COLLIS, & HUSSEY, 2005). Utilizou-se da metodologia de estudo de caso único em que Collis e Hussey (2005) definem como um exame extensivo de um exemplar único de um fenômeno de interesse.

Em seguida à produção do referencial teórico, e de acordo com o preconizado por Yin (2010), confeccionou-se um protocolo de estudo de caso, onde foram definidos os questionários e os procedimentos para coleta de dados. Os dados e informações coletados foram analisados por meio da técnica de análise de conteúdo que, segundo Bardin (2011) é a mais apropriada para ser aplicada em estudos qualitativos. De forma a se obter a percepção de como é feita a gestão do CI, baseando-se nos autores citados no item referencial teórico deste estudo, adotou-se a metodologia exposta para a construção de uma Matriz de Análise de Conteúdo, conforme preconiza preconizada por Bardin (2011).

A coleta de dados foi planejada de forma a extrair informações a partir de entrevistas realizadas com os auditores da unidade pesquisada, a mapear as rotinas de trabalho, seus *inputs* e *outputs*, e a identificar as habilidades e competências necessárias a realização das auditorias. A partir desses dados e com base nos depoimentos, foram pesquisados documentos

produzidos e sistemas utilizados com o objetivo de se confirmar e complementar as informações extraídas das entrevistas.

Complementarmente, foi aplicada em todas as unidades auditadas a Parte III do questionário produzido por Camargo (2012), contendo 40 questões. A aplicação deste questionário deu-se a partir de um formulário on line do Google™ Docs disponibilizado aos auditados no seguinte endereço eletrônico [https://docs.google.com/forms/d/1WoyWeijrnRfkfoNNc1kMEyh4tBpNMFuJ0jGxqnsE10A/viewform?c=0&w=1&usp=mail\\_form\\_link](https://docs.google.com/forms/d/1WoyWeijrnRfkfoNNc1kMEyh4tBpNMFuJ0jGxqnsE10A/viewform?c=0&w=1&usp=mail_form_link), em que buscou-se confirmar e complementar os dados extraídos a partir do primeiro.

O questionário foi enviado às unidades auditadas, solicitando a respostas dos respectivos agentes da administração, quais sejam: ordenador de despesa, fiscal administrativo, agentes do setor financeiro, almoxarifado, provisionamento (responsável pela confecção de refeições), seção de aquisições licitações e contratos, seção de pessoal (RH), responsável pela conformidade do registro de gestão, contas médicas e pagamento de pessoal. Obtiveram-se 139 respostas, das quais cinco foram desconsideradas em função de declaração dos respondentes que informaram sentirem-se despreparados para responderem haja vista terem realizado contato superficial com os auditores.

## **4. RESULTADOS E DISCUSSÃO**

### **4.1 Caracterização da unidade pesquisada**

A unidade pesquisada é uma das onze seções de auditoria interna do EB distribuídas pelo território nacional e é responsável por auditar 76 organizações militares gestoras de recursos públicos. Conforme se verifica na pesquisa de Oliveira (2011) e Guedes e Aguiar (2014), confirmada por meio das entrevistas e observação *in lóquo*, a 3ª Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército (3ª ICFEx), por meio de sua Seção de Auditoria e Fiscalização (SAF) é a responsável por realizar o trabalho de auditoria interna nas unidades do EB localizadas no estado do Rio Grande do Sul.

A SAF/3ª ICFEx localiza-se em Porto Alegre, possui treze auditores responsáveis por auditar unidades militares com autonomia para a gestão de recursos públicos, com missões bélicas (defesa), logística, de saúde, de ensino e engenharia. São três auditores com mais de dez anos de vivência profissional em auditoria interna e apenas dois em experiência com menos de três anos em assuntos correlacionados. Oito são contadores, dois administradores, um bacharel em direito e dois graduados em ciências militares o que não condiz com a prescrição do IFAC (2014) no sentido de que sejam graduados em ciências contábeis. Cabe ressaltar que, conforme exigência do Conselho Federal de Contabilidade (Sistema CFC/CRC) acatada pelo EB, os certificados de auditoria dados às unidades gestoras após serem emitidos pareceres sobre a integridade das demonstrações contábeis são assinados por auditores contadores devidamente registrados. A equipe é chefiada por um auditor contador com mais de vinte anos de trabalho na auditoria interna do EB.

A partir dos dados advindos das entrevistas, da análise de conteúdo dos relatórios gerados pelos auditores após as atividades de auditoria e do documento que consolida o planejamento anual da SAF/3ª ICFEx (PAAA- Plano Anual das Atividades de Auditoria) constatou-se o seguinte *modus operandi* por parte da unidade pesquisada:

a) a priorização das unidades selecionadas para sofrerem auditoria baseia-se em uma matriz de risco que considera a materialidade (volume de recursos gerenciados) e a relevância (tipo de trabalho realizado e histórico da gestão);

b) a quantidade de auditores, o número de unidades a serem auditadas (76) e a distância a ser percorrida (da capital ao interior do estado) limitam as visitas ao máximo de duas anuais

para as unidades com maior risco e ao mínimo de uma a cada dois anos para as de menor risco;

c) cada visita de auditoria programada é feita em no máximo dois dias, no caso de unidades complexas como hospitais, e no mínimo um dia, nas de baixo risco, por equipes compostas de dois ou três auditores;

d) além das visitas previamente planejadas no PAAA, são realizadas auditorias especiais e tomadas de contas especiais com o fulcro de apurar indícios de irregularidades surgidos a partir de denúncias ou achados relevantes. Nestes casos, os trabalhos tem prazo certo para terminar e exigem dedicação exclusiva dos auditores escalados;

e) o Manual de Auditoria do EB regula todo o *modus operandi* da unidade de auditoria.

Verificou-se que a 3ª ICFEx possui como visão de futuro ser referência em termos de controle interno no âmbito da administração pública e que tem como diretrizes manter e aprofundar suas relações institucionais (capital relacional), implementar processos e tecnologias eficazes e eficientes para o controle (capital estrutural) e aprimorar o seu capital humano (3ª ICFEx, 2014).

#### 4.2 Capital intelectual identificado na unidade pesquisada

A partir das respostas obtidas com base em pergunta do questionário semiestruturado que direcionou as entrevistas (A sua experiência prévia contribui para realizar a função de auditor? Descreva como.), foi constatado que as contratações de novos auditores não exigem experiência prévia em atividades de auditoria. Apenas dois, dos treze auditores, possuíam experiência anterior, sendo um em empresas privadas e outro no próprio EB, em outra unidade de auditoria (1998). Por outro lado, verificou-se que a SAF/3ªICFEx contrata funcionários com experiência prévia de três anos ou mais em temas correlatos à atividade de auditoria ligados às áreas em que serão empregados como auditores (administração financeira, tesouraria, licitações e contratos, gestão de estoques, etc.), conforme previsto pelo IFAC (2014), a fim de constituir seu **capital humano/ competência da empresa**, conforme a VBR (MALAVSKI *et al.*, 2010; SVEIBY, 1998) Identificou-se a existência de auditores mais experientes e capacitados, componentes do **capital humano/ competência da empresa** (MALAVSKI *et al.*, 2010; SVEIBY, 1998), que passam conhecimento aos iniciantes o que confirma a existência de trabalho em equipe, conforme elencado pelo IIA (2012). A Tabela 3 apresenta as respostas dos auditores à questão formulada com propósito de verificar existência deste CI na SAF/3ª ICFEx.

Tabela 3: Respostas dos auditores à questão: utiliza-se do conhecimento dos demais auditores? É fácil acessar este conhecimento? Explique como é possível acessá-lo?

Sim, conversas, debates
Sim. Utilizo e acesso facilmente esses meios
Sim. Geralmente interna. Em conversas com auditores experientes.
Utilizo consultas diretas ou banco de dados com impropriedades já detectadas.
Sim, existe um bom relacionamento entre os auditores de forma que os conhecimentos são facilmente compartilhados. Debates eventuais.
Sim. Através de debates, conversas. Há um bom relacionamento entre colegas, o que facilita o acesso.
Atualmente, mais auxílio do que utilizo do conhecimento deles, sem no entanto abdicar de novas informações obtidas pelos colegas para melhoria dos trabalhos
Utilizo e é fácil ter acesso pelas reuniões, conversas informais
O convívio no ambiente de trabalho proporciona a troca de informações oriundas da participação dos auditores em conferência, seminários, cursos, palestras, etc.
A auditoria é um compartilhamento de ideias, seja por conversas, debates. De fácil acesso pela boa convivência com os colegas.
O acesso é direto ao colega, porém sinto falta de reuniões e encontros formais

Sim, há uma grande troca de ideias com os colegas, para padronizar os trabalhos. É de fácil acesso, através de conversas, debates.
--

Sim, através de conversas, debates. De fácil acesso.
--

Fonte: Dados da pesquisa

O meio militar exercita e cobra por meio da disciplina, desde o início da formação de seus quadros, valores éticos que são exigidos como obrigação profissional em um ambiente que valoriza o patriotismo, a honra, a disciplina e a lealdade, conforme constatado *in lóquo* e por meio de entrevistas. Além disso, verificou-se a prática dos auditores assinarem um termo de confidencialidade que permanece arquivado na unidade e pode ser usado por via judicial (Justiça Militar) no caso de uso indevido das informações colhidas ao longo dos trabalhos de auditoria. Tudo isso foi identificado como **capital humano/ competência da empresa e capital estrutural/ estrutura interna** (MALAVSKI *et al.*, 2010; SVEIBY, 1998).

O banco de dados disponibilizado pela unidade para consultas dos auditores, previsto no Manual de Auditoria do EB, foi identificado *in lóquo* como **capital estrutural/ estrutura interna** como preconizado na gestão do CI pelo modelo VBR (MALAVSKI *et al.*, 2010) e por Sveiby (1998). O acesso ao banco de dados é feito por meio de rede integrada em que cada auditor, por meio de computador individual disponibilizado pela unidade de auditoria, busca as informações até um nível autorizado.

A SAF/3<sup>a</sup> ICFeX possui uma metodologia de trabalho própria, baseada no Manual de Auditoria do EB, estruturada em processos padronizados que foram certificados com o Prêmio Gaúcho de Qualidade e Produtividade. O planejamento institucional para as atividades de auditoria é sistematizado, conforme previsto no Manual de Auditoria do EB, por meio do Plano Anual de Atividades de Auditoria (PAAA), tendo por base modelos de papéis de trabalho para cada área auditada (pagamento de pessoal, licitações e contratos, etc.). Estas sistematizações nos procedimentos de auditoria (processos padronizados e planejamento) são consideradas **capital estrutural** na ótica da VBR (MALAVSKI *et al.*, 2010) e **estrutura interna** na classificação de Sveiby (1998).

A construção da relação da SAF/3<sup>a</sup> ICFeX com os auditados e com órgãos públicos que trocam dados referentes às unidades auditadas (Tribunais de Contas, Justiça Militar, Consultoria Jurídica e outros órgãos de controle) formam o **capital relacional/ estrutura externa** prescritos pela VBR (MALAVSKI *et al.*, 2010) e por Sveiby (1998). Essa relação foi construída ao longo do tempo por meio de reuniões, acordos de cooperação, estudos conjuntos, dentre outros meios capazes de aprofundar o conhecimento institucional entre as entidades.

#### 4.3 Gestão do capital intelectual na unidade pesquisada

O banco de dados de apoio, identificado como capital estrutural, contém acervo atualizado de normas (leis, decretos, portarias), relatórios de auditoria emitidos, achados de auditoria, prestações de contas, relatórios de gestão das unidades auditadas, dentre outros. A manutenção deste banco de dados demanda sacrifício financeiro que, conforme Diehl (1997), são custos intangíveis, necessários ao suporte de equipe dedicada na análise e programação, aquisição de softwares e capacitação em redes.

Conforme Imoniana, Matheus e Perera (2014), o grupo de auditores deve receber investimentos em treinamento de modo a se manter atualizado com as melhores práticas. A atualização de conhecimento segue um processo semiestruturado em que é feita uma previsão anterior de capacitação dos auditores, porém não foi diagnosticado um rito padrão, alinhado com as necessidades do trabalho de auditoria. Cinco dos treze auditores informaram que não há treinamento de atualização, sete responderam que há cursos e treinamentos eventuais e um respondeu que há com periodicidade. Estas declarações conflitantes foram esclarecidas pelo

chefe da seção de apoio e treinamento da 3ª ICFEx, responsável pela atualização de conhecimentos da unidade, que confirmou não haver um processo padrão para levantamento das necessidades em atualização de conhecimentos. O oficial declarou que busca-se garantir com antecedência no orçamento anual os recursos necessários à participação dos auditores em eventos e treinamentos, porém a demanda parte do próprio auditor, ouvido o chefe da auditoria e da 3ª ICFEx.

O montante investido em eventos de capacitação (cursos, congressos, seminários, etc.) pagos a entidades externas e realizados dentro do próprio EB (cursos e diárias e passagens) atingiu cerca de R\$ 160 mil em 2013 e 2014 (até outubro) o que representou 5% de todo o gasto da unidade de auditoria no período, conforme dados extraídos do sistema de custos da organização. Somam-se a estes custos, a capacitação gerada internamente dentro da própria unidade de auditoria, feita por meio de palestras e cursos no formato ensino à distância que não são captados pelo sistema de custos. Estes investimentos retratam que os gestores da 3ª ICFEx percebem a importância da capacitação, conforme previsto no Manual de Auditoria do EB, e em acordo com a exigência de educação continuada nesse tipo de atividade (IIA, 2012). A capacitação dos auditores da SAF/3ª ICFEx inclui mestrado em ciências contábeis, especialização em contabilidade, auditoria, finanças governamentais, e controladoria, e cursos de extensão em licitações, contratos, contabilidade pública, auditoria, avaliação e modelagem de projetos, conforme as competências requeridas ao auditor (IFAC, 2014).

A unidade pesquisada não realiza treinamento específico para os novos auditores (recém-contratados), proporcionando, apenas, que acompanhem a dois ou três trabalhos de campo feitos por auditores experientes. Os auditores recém-contratados, após assistirem aos trabalhos de campo, passam a realizar auditorias de áreas menos sensíveis e, à medida que ganham experiência, são inseridos em trabalhos mais complexos. Os novatos fazem cursos, porém de acordo com a disponibilidade da agenda de capacitação. Assim, dependendo da época em que o novato é contratado e da programação de auditoria, poderá ser escalado em trabalhos de campo na condição de aprendiz e só depois receberá treinamento formal em sala de aula. Tal procedimento não coaduna com a maioria das normas que preveem habilidades técnicas e experiência profissional como características do auditor (SARENS, 2009).

Foi verificada a ocorrência de mudanças nos componentes das equipes de auditoria em função de exigência da legislação militar que prevê transferência geográfica (cidade ou estado) após um período mínimo de dois anos servindo em um local, o que poderia provocar prejuízo ao trabalho de auditoria. De acordo com relato dos auditores entrevistados, não chega a prejudicar o desempenho, pois parte dos auditores, em função da experiência na área, não são transferidos, formando uma coluna de sustentação para os recém-chegados.

Constatou-se que o tempo médio dos auditores na função é de oito anos, estando o mais experiente com 24 anos de serviço e a mais recente contratação feita há oito meses. O gestor da unidade de auditoria tem conseguido manter uma equipe com boa experiência ao longo dos anos o que demonstra percepção com relação à manutenção da dimensão humana do CI, conforme Sveiby (1998), Edvinson e Malone (1998). Por outro lado, verifica-se que o baixo índice de novos contratados (2 em um universo de 13) pode trazer prejuízos à dimensão inovação, conforme Edvinson e Malone (1998).

Constatou-se uma lacuna de conhecimento na capacitação da maioria dos auditores no que se refere aos trabalhos de auditoria realizados em unidades de saúde e engenharia. Cerca de 60% desses relataram não serem capacitados para auditarem hospitais e obras, pois são compostos por insumos de alta complexidade técnica. No que se refere às unidades que tratam especificamente de atividades bélicas, não foram encontradas quaisquer dificuldades em termos de capacitação dos auditores, conforme relato: “quando audito uma unidade de combate me sinto mais à vontade, pois conheço toda a rotina em função da minha experiência

como militar; o mesmo não acontece quando audito uma internação de alto custo, com uso de medicamentos e procedimentos médicos complexos”. Observou-se, ainda, que os auditores possuem um conhecimento voltado para a fiscalização da gestão no atendimento ao previsto nas normas de contabilidade pública; no entanto, aspectos ligados a qualidade da gestão, em muitos casos, são relegados o que reforça a percepção fiscalizatória encontrada em alguns depoimentos dos auditados, conforme Lelis e Pinheiro (2012).

Sarens (2009) observa a necessidade de os procedimentos de auditoria preverem pesquisa de satisfação com os auditados, programa de qualidade e melhoria e se são objeto de análise externa. Verificou-se a previsão de pesquisa de satisfação do auditado no Manual de Auditoria do EB, realizada por meio de um questionário que avalia a qualidade do trabalho da equipe de auditoria. A unidade de auditoria sofre avaliação externa por parte de auditores lotados no Centro de Controle Interno do Exército, localizado em Brasília, que se processa de forma remota (verificação de relatórios de auditoria, prestações de contas, etc.) e presencial, a cada dois anos. Não foi observada a existência de programa de qualidade e melhoria voltados para a atividade de auditoria.

Destaca-se que a prática de avaliação externa e auto avaliação, apesar de prevista no Manual de Auditoria do EB, não é feita de forma sistematizada. Grande parte dos auditores entrevistados relataram que ressentem a falta de crítica ao resultado dos trabalhos de auditoria. Até mesmo os questionários que são enviados à unidade de auditoria, contendo a percepção dos auditados após um trabalho de campo, não são disponibilizados aos auditores. Percebeu-se pelos relatos que os auditores não possuem um *feedback* de seu trabalho de campo. Nem mesmo o resultado do trabalho de auditoria em termos de economia advinda da descoberta de fraudes ou erros não é medido e comparado em períodos distintos, conforme Antunes (2006) preconiza. A ausência de críticas ao trabalho de auditoria pode ser constatada pela resposta dos auditores à questão da entrevista.

Tabela 4: Respostas dos auditores à questão: após um trabalho de auditoria, qual a frequência em que os relatórios contendo os achados e orientações sofrem críticas?

<b>RESPOSTA DOS AUDITORES ENTREVISTADOS</b>
Não é comum os relatórios sofrerem críticas negativas e necessidade de retrabalho.
Raramente em uma auditoria especial foi pedida complementação de informações
Até o momento não soube de nenhuma crítica
Raramente há problemas nos relatórios.
Durante a experiência na Seção de Auditoria, não presenciei rejeição de relatórios pelo CCIEX.
Não recorde do CCIEX ter criticado algum relatório confeccionado pela ICFEX
Não presenciei críticas (não foi tomado conhecimento)
Difícilmente. Em geral não há crítica.
Nenhuma
Os relatórios são enviados ao CCIEx, somente para arquivar e não sofrem crítica.

Fonte: Dados da pesquisa

No que se refere à percepção dos auditados, foi constatado que os auditores utilizam-se sistematicamente de reuniões junto aos gestores das unidades auditadas após os trabalhos de campo para discussão dos aspectos principais observados. Este procedimento é previsto no Manual de Auditoria do EB e é salientado por Sarens (2009) como boa prática. Esta ação reforça o capital relacional com os clientes da SAF/3ª ICFEx (unidades militares auditadas), que de acordo com Malavski, *et al.* (2010), compõe o CI da organização. Questionário aplicado junto às unidades auditadas, contendo 40 perguntas, obteve resultado positivo no que se refere à percepção do auditado com relação ao trabalho dos auditores.

A SAF/3ª ICFEx não exige que seus auditores realizem avaliações constantes com vistas a se aferir e comprovar o conhecimento profissional periodicamente e nem mesmo são

exigidas certificações de entidades reconhecidas nacional ou internacionalmente na área de auditoria ou afins, como o IIA, a Audibra (Instituto dos Auditores Internos do Brasil), a AICPA (Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados) ou o IMA (*Institute of Management Accountants*) o que caracterizaria uma oportunidade de construir capital humano/ competência da empresa e capital estrutural/ estrutura interna (MALAVSKI *et al.*, 2010; SVEIBY, 1998) não utilizada.

Foi verificado que a unidade de auditoria não realiza controle por meio de indicadores ou valores numéricos/ monetários com vistas a aferir o resultado do seu trabalho, conforme preconiza Antunes (2006) ou por meios qualitativos como BSC, ERP, EVA ou aplicativos próprios (ALVARENGA; *et al.*, 2007). Como exemplo, o Tribunal de Contas da União utiliza-se da projeção a valor presente das economias advindas das ações que redundaram em processos eficientes ou na detecção de fraudes e erros (TCU, 2009). A medição do resultado do trabalho de auditoria pode ser uma referência à gestão do CI quando, por exemplo, busca-se uma correlação entre o valor investido em capacitação e o valor das economias advindas das ações que redundaram em processos eficientes ou na detecção de fraudes e erros.

Verificou-se, ainda, que o controle financeiro sobre os investimentos em CI não se realiza de forma agregada em um único centro de custos capaz de demonstrar o esforço financeiro dispendido com vistas a se aprimorar a capacitação dos auditores. Assim, no caso de se realizar um treinamento internamente, conduzido pelos próprios auditores, os gastos que deveriam ser agregados separadamente são acumulados como atividade de auditoria o que gera uma distorção na informação necessária à gestão do CI.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Foram identificados aspectos positivos no que se refere ao CI e sua gestão na unidade de auditoria interna do EB pesquisada: (i) o capital humano bem estruturado que, conforme Edvilsson e Malone (1998), é o núcleo do CI; (ii) o uso intensivo de tecnologia da informação; e (iii) a sistematização de procedimentos (SARENS, 2009). O capital humano, configurado na experiência profissional, habilidades comportamentais, habilidades técnicas e competências, está representado por profissionais com vasta experiência na auditoria de unidades militares. A estrutura de TI apresenta uma configuração que atende aos trabalhos de auditoria. Os procedimentos de auditoria estão bem sistematizados pelo Manual de Auditoria do EB.

Deficiências no capital humano foram encontradas em áreas específicas de conhecimento como saúde e engenharia, além de falta de exigência para que o auditor realize avaliações periódicas e mantenha certificação em determinada área de interesse com vistas a garantir um nível de desempenho desejado. O capital estrutural apresenta problemas, como a falta de planejamento e de procedimentos de auditoria baseados em risco, sistema de avaliação fraco e ausência de metodologia capaz de medir a criação de valor por parte do CI.

O CI da SAF/3ª ICFEx baseia-se fortemente em normas, deixando de planejar e executar procedimentos de auditoria com foco na gestão. Infere-se que esta deficiência venha do baixo índice de renovação (15%) da equipe combinado a não observância aos preceitos atuais de se estabelecer uma auditoria com foco no alcance dos objetivos da organização que privilegia a essência sobre a forma, conforme estabelece o IIA.

O sistema de avaliação precisa de aperfeiçoamento com vistas a conduzir a unidade de auditoria a uma melhoria contínua dos processos. As lacunas de conhecimento criam vulnerabilidades e, portanto, aumentam o risco do EB na gestão de recursos públicos. A unidade não mede o valor criado pelo seu CI, perdendo-se a oportunidade de se acompanhar a relação entre investimento em CI e ganhos econômicos advindos da intervenção do trabalho de auditoria em ações danosas (fraudes e erros) por parte das unidades auditadas.

No que se refere ao capital relacional, levanta-se questão sobre a medida da influência nas respostas colhidas no questionário junto aos auditados, em função de dois fatores de pressão: hierarquia, conforme trabalho de Inderst, Müller e Wärneryd (2007) e ação fiscalizatória/ policialesca apontadas por Lelis e Pinheiro (2012). O próprio nome da unidade (Seção de Auditoria e Fiscalização – SAF) carrega em si um tom opressor, indo de encontro às técnicas preconizadas pelo IIA (2012) em que o trabalho de auditoria interna deve ter um perfil apoiador, com um viés de consultoria. Alguns auditados incluíram no questionário aplicados observações que confirmam este viés fiscalizador, conforme o seguinte relato: “(...) acredito que as auditorias tinham que ser realizadas sim, no intuito de ajudar, ver problemas e procurar saná-los, dar orientações e não apenas o auditor na situação de "onipotente" correndo atrás de achar erros”.

É importante frisar que as características necessárias ao auditor elencadas na Tabela 2 foram estabelecidas por uma organização voltada para a classe contábil (IFAC) que, evidentemente, exige a graduação em ciências contábeis e o respectivo registro profissional como requisito indispensável. Este trabalho não tem o fulcro de entrar na discussão sobre a necessidade ou não de se ter esta competência para a realização do trabalho de auditoria, porém, dada a qualidade do manual editado pelo IFAC, o fato de a profissão contábil ter forte tradição nesta área e em função desta pesquisa ter evidenciado que 60% dos auditores da SAF/3ª ICFEx são contadores, utilizou-se da referência.

Do exposto, infere-se que devem ser feitos ajustes na capacitação dos auditores com o objetivo de mitigar lacunas de conhecimento e no capital estrutural com vistas a se criar um modelo de auditoria mais voltado para a gestão do risco. A implementação destes ajustes aliada a um modelo de medição do CI, conforme o proposto pelo navegador Skandia, e o constante acompanhamento podem significar uma evolução na direção da eficiência e eficácia na gestão de recursos públicos.

Destaca-se que o estudo do CI ainda é incipiente e, na visão de Edvinsson e Malone (1998), tanto o conceito de CI, quanto a implantação de sistemas de mensuração levarão tempo de maturação até que se desenvolvam e atinjam o estado da arte, assim como aconteceu com as demonstrações contábeis tradicionais que levaram cerca de 500 anos para se consolidarem.

Espera-se que a pesquisa contribua com o estudo da gestão do CI no tema auditoria interna, especificamente na área pública, e sugere-se que trabalhos futuros apresentem modelos para a medição da criação de valor pelo CI na auditoria interna ou que ampliem este estudo, avaliando a auditoria interna em todo o EB, no âmbito do Ministério da Defesa ou no Poder Executivo Federal.

## REFERÊNCIAS

3ª *Inspetoria de Contabilidade e Finanças do Exército* (2014). Missão, valores, visão de futuro e diretrizes para a 3ª ICFEx. Recuperado em 18 janeiro, 2014, de <[www.3icfex.eb.mil.br/index.php?content=missao](http://www.3icfex.eb.mil.br/index.php?content=missao)>.

Alvarenga, R. C. D. N.; Barbosa, R. R.; Pereira, H. J.. (2007). Gestão do conhecimento ou gestão de organizações da era do conhecimento? Um ensaio teórico-prático a partir de intervenções na realidade brasileira. *Perspectivas em ciência da informação*, 12(1), 5-24.

Alves, J.J.S.. (2013). Auditoria no sector público: uma análise ao sistema português. *Lusíada. Economia e Empresa*, 16(1), 75-104.

Anthony, R. N., & Govindarajan, V.. (2007). *Management control systems*. 12ª ed, New York: Irwin McGraw-Hill.

Antunes, M. T. P.. (2006). A controladoria e o capital intelectual: um estudo empírico sobre sua gestão. *Revista Contabilidade & Finanças*, 17 (41), 21-37.

Bardin, L.. (2011). *Análise de conteúdo*. São Paulo: Edições 70.

Camargo, R. C. C. P.. (2012). *Competências do auditor: um estudo empírico sobre a percepção dos auditados das empresas registradas na CVM*. 2012. 196 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Santa Catarina, Santa Catarina.

Collis, J., & Hussey, R.. (2005). *Pesquisa em administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação*. Porto Alegre: Bookman.

Dias, M. A. H., Zarelli, P. R., & Selig, P. M.. (2013) Intellectual capital and public management: a bibliometric analysis. *Journal of US-China Public Administration*, 11(2), 108-120.

Edvinsson, L.; & Malone, M. S. (1998). *Capital intelectual: descobrindo o valor real de sua empresa pela identificação de seus valores internos*. São Paulo: Makron Books.

Francini, W. S.. 2002. A gestão do conhecimento: conectando estratégia e valor para a empresa. *RAE-eletrônica*, 1(2).

Guedes, J. F., & Aguiar, A. S. (2014) A estrutura de controle interno e as ferramentas de controle do Exército Brasileiro. *Revista Eletrônica S@ber*, 26, (1).

IFAC – INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. International Education Standard 8 –Competence Requirements for Audit Professional. In: Handbook of International Education Pronouncements. New York: IFAC, 2014. Recuperado em: <http://www.ifac.org>, de 20 set 2014.

IIA – Institute of Internal Auditors. The Role of Auditing in Public Sector Governance. In: Supplemental Guidance: The Role of Auditing in Public Sector Governance. Florida: IIA, 2012. Recuperado em: [https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Public\\_Sector\\_Governance1\\_1\\_.pdf](https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Public_Sector_Governance1_1_.pdf), de em 29 out 2014.

Inderst, R., Müller, H. M., & Wärneryd, K.. (2007). Distributional conflict in organizations. *European Economic Review*, 51, (2), 385-402,.

Lei n. 9.786, de 08 de Fevereiro de 1999 (1999). Dispõe sobre o Ensino no Exército Brasileiro e dá outras providências. Brasília, DF. Recuperada em 14 novembro, 2014, de: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9786.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9786.htm).

Lélis, D.M., & Pinheiro, L.T.. (2012). Percepção de auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna em uma empresa do setor energético. *Revista Contabilidade & Finanças*. 23(60), 212-222.

Lima, J. P. C., & Antunes, M. T. P.. (2013). Fatores relevantes para a gestão do capital intelectual sob a ótica da Visão Baseada em Recursos (VBR): um estudo baseado na percepção dos gestores da Sanofi Aventis Brasil. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 7(1).

Malavskia, O. S., Lima, E. P., & Costa, S. E. G.. (2010). Modelo para a mensuração do capital intelectual: uma abordagem fundamentada em recursos. *Produção*, 20 (3), 439-454.

Oliveira, R.S.. *Qualificação profissional nas Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (ICFEx)*. 2011. Trabalho de conclusão de curso (*Lato Sensu* em aplicações complementares às ciências militares) - Escola de Formação Complementar do Exército. Bahia, 2011.

Polo, F. C., & Rodríguez, C. R. (2014). Una revisión histórico-descriptiva de las empresas pioneras en el tratamiento de intangibles. *Intangible Capital*, 10(1), 125-154.

*Portaria Nº 018, de 17 de janeiro de 2013*. (2013). Aprova o Manual de Auditoria do Exército. Recuperada em: <http://www.3icfex.eb.mil.br/content/legislacao/arquivos/be4-13.pdf>, de 28 Nov 2014.

*Portaria Nº 129, de 27 de agosto de 2012*. (2012). Aprova a Diretriz para Cursos e Estágios em Estabelecimentos de Ensino Cívico Nacionais. Recuperada em: <http://www.sgex.eb.mil.br/sistemas/be/copiar.php?codarquivo=1085&act=bre>, de 28 Nov 2014.

*Projeto de Lei Orçamentária 2014 (PLOA 2014)*. (2013). Recuperado em: [www.planejamento.gov.br/ministerio.asp?index=8&ler=s798](http://www.planejamento.gov.br/ministerio.asp?index=8&ler=s798), de 15 jan 2015.

Sarens, G. (2009). Internal auditing research: Where are we going? Editorial. *International Journal of Auditing*, 13(1), 1-7.

Stewart, T. A. (1998). *Capital intelectual: a nova vantagem competitiva das empresas*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Campus.

Sveiby, K.E. (1998). *A Nova Riqueza das Organizações - gerenciando e avaliando patrimônios de conhecimento*. Rio de Janeiro: Campus.

*Tribunal de Contas da União (2009)*. Critérios gerais de controle interno na administração pública: um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países. Recuperado em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2056688.PDF>, de 18 Dez 2014.

Yin, R. K. (2010). *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 4 ed. Porto Alegre: Bookman.