

**ACADEMIA MILITAR DAS AGULHAS NEGRAS
ACADEMIA REAL MILITAR (1810)**

JOÃO PEDRO GODINHO GURGEL

**A IMPORTANCIA DA ASSESSORIA DE CONTROLE INTERNO
ADMINISTRATIVO NAS UNIDADES GESTORAS DO EXÉRCITO BRASILEIRO.**

Resende

2018

JOÃO PEDRO GODINHO GURGEL

**A IMPORTANCIA DA ASSESSORIA DE CONTROLE INTERNO
ADMINISTRATIVO NAS UNIDADES GESTORAS DO EXÉRCITO BRASILEIRO.**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Academia Militar das Agulhas Negras como parte dos requisitos para a Conclusão do Curso de Bacharel em Ciências Militares, sob a orientação do 1º Tenente Int Júlio César Borba Barros Bezerra Gomes.

Resende

2018

JOÃO PEDRO GODINHO GURGEL

**A IMPORTANCIA DA ASSESSORIA DE CONTROLE INTERNO
ADMINISTRATIVO NAS UNIDADES GESTORAS DO EXÉRCITO BRASILEIRO.**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à Academia Militar das
Agulhas Negras como parte dos
requisitos para a Conclusão do Curso de
Bacharel em Ciências Militares, sob a
orientação do 1º Tenente Int Júlio César
Borba Barros Bezerra Gomes.

COMISSÃO AVALIADORA

Júlio César Borba Barros Bezerra Gomes – 1º Ten Int
Orientador

Resende

2018

RESUMO

GURGEL, João Pedro Godinho. A Importância da **Assessoria de Controle Interno Administrativo** nas Unidades Gestoras do Exército Brasileiro. Resende: AMAN, 2018. Monografia.

O Controle Interno tem como foco principal a adoção de um conjunto de recursos, métodos e processos, adotados pelas próprias gerências do setor público e por todos os seus integrantes, para mitigar erros, fraude e a ineficiência. Esse tema tem ganhado vulto nos últimos anos, principalmente pelos inúmeros casos de corrupção que foram descobertos, principalmente pela Operação Lava-Jato, provocando um grande descontentamento por parte da população com seus governantes. Nesse contexto, o Exército Brasileiro tem procurado desenvolver sua legislação, sendo a mais recente a Política de Gestão de Riscos, que abrange, além do Controle Interno, a Governança e a Gestão de Riscos. Este trabalho, portanto, teve por objetivo verificar a importância das Assessorias de Controle Interno Administrativo no nível GU/U, possibilitando o melhor acompanhamento dos processos administrativos e a mitigação de erros. O estudo foi realizado com levantamento bibliográfico e documental, e foi embasado na Assessoria de Controle Interno Administrativo da Base de Apoio Logístico do Exército. Os resultados das pesquisas apontaram que a Assessoria da Base está bastante adequada ao tema e que possui muitos pontos fortes e algumas oportunidades de melhoria, concluindo que a Assessoria de Controle Interno Administrativo é uma importante ferramenta para as unidades gestoras do Exército Brasileiro e que há viabilidade de sua implementação nas Grandes Unidades, tendo como modelo a Assessoria da Base.

Palavras-chave: Controle interno, Governança, Gestão de Risco.

ABSTRACT

GURGEL, João Pedro Godinho. The Importance of the **Advising of Internal Administrative Control** in the Management Units of the Brazilian Army. Resende: AMAN, 2018. Monograph.

The Internal Control has as its focus the adoption of a set of resources, methods and processes, adopted by the public sector's own management and by all its members, to mitigate errors, fraud and inefficiency. This issue has been gaining attention in the recent years, mainly due to the numerous cases of corruption that have been discovered, mainly by the Operation "Lava-Jato", provoking a great discontent on the part of the population with its rulers. In this context, the Brazilian Army has sought to develop its legislation, the most recent being the Risk Management Policy, which includes, in addition to Internal Control, Governance and Risk Management. This work, therefore, had the objective of verifying the importance of the Administrative Internal Control Advising at the GU / U level, allowing for the better monitoring of administrative processes and the mitigation of errors. The study was carried out with a bibliographical and documentary survey, and was based on the Administrative Internal Control Advising of the Logistics Support Base of the Army. The results of the survey pointed out that the Base's Advisory is well suited to the topic and that it has many strengths and some improvement opportunities, concluding that the Internal Administrative Control Advisor is an important tool for the management units of the Brazilian Army and that there is feasibility of its implementation in the Large Units, based on the Base's Advisory.

Key words: Internal Control, Governance, Risk Management.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Percentual sobre a importância da ACIA para o atingimento dos OE da Base	27
Tabela 2 – Percentual sobre a importância da ACIA para mitigação de erros e fraudes.....	27
Tabela 3 – Nr de respostas sobre importância da ACIA para a boa Governança.....	28
Tabela 4 – Nr de respostas sobre implementação de assessorias em GU como 2ª linha de defesa.....	28
Quadro – Pontos Fortes e Oportunidades de Melhoria.....	28
Tabela 5 – Respostas sobre apoio às OMDS da Base.....	29

LISTA DE ABREVIATURAS

ABNT – Associação Brasileira de Normas Técnicas
ACIA – Assessoria de Controle Interno Administrativo
BaApLogEx – Base de Apoio Logístico do Exército
CCIEEx – Centro de Controle Interno do Exército
CGU – Controladoria Geral da União
COLOG – Comando Logístico
COSO – Comitê das Organizações Patrocinadoras
GU/U- Grande Unidade/Unidade
ICFEx – Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército
IIA BRASIL – Instituto dos Auditores Internos do Brasil
IN – Instrução Normativa
ISO – Organização Internacional de Padronização
OM – Organização (ões) Militar (es)
OMDS – Organização Diretamente Subordinada
QCP – Quadro de Cargos Previstos
RAE – Regulamento de Administração do Exército
SAG – Sistema de Acompanhamento da Gestão
SEF – Secretaria de Economia e Finanças do Exército
SFC – Secretaria Federal de Controle Interno
SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira
SISCOFIS – Sistema de Controle Físico do Exército
TCU – Tribunal de Contas da União
UG – Unidade Gestora

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	08
2	REFERENCIAL TEÓRICO-METODOLÓGICO.....	11
2.1	Revisão da literatura e antecedentes do problema	11
2.2	Referencial metodológico e procedimentos.....	22
3	A ASSESSORIA DE CONTROLE INTERNO ADMINISTRATIVO DA BaApLogEx	25
3.1	Estrutura e atribuições	25
3.2	Avaliação interna	27
4	A IMPORTÂNCIA DAS ASSESSORIAS DE CONTROLE INTERNO ADMINISTRATIVO	30
5	CONCLUSÃO	34
	REFERÊNCIAS	36
	APÊNDICES	38

1 INTRODUÇÃO

Atualmente, o tema controle interno tem adquirido importância, pois se trata de uma das ferramentas mais modernas no âmbito da administração pública para se ter um maior controle da gestão e, assim, mitigar a existência de erros administrativos.

A Operação Lava-Jato, iniciada há aproximadamente 3 anos, é reconhecida como a maior operação anticorrupção já realizada no Brasil. Devido às investigações, diversos políticos e grandes empresários já foram presos ou estão sendo processados por corrupção e foi apurado que bilhões de reais foram desviados dos cofres públicos, gerando revolta e uma crescente demanda da população por uma melhor gestão dos bens públicos e implementação de medidas para melhorar o controle dos gastos públicos e o desvio de recursos.

Seu estudo é relevante para o meio militar, uma vez que, segundo o RAE (1990) “ a administração do Exército é parte integrante da administração federal e a ela se subordina segundo normas legais”. Assim sendo, os militares também são administradores públicos, ou seja, os recursos destinados às Forças Armadas proveem do setor público e devem ser geridos da melhor forma possível e, por serem administradores públicos e, ainda, seres humanos, estão sempre sujeitos a cometerem erros, sendo necessário um constante acompanhamento da gestão.

A presente pesquisa busca tratar do tema sob a perspectiva de uma gestão mais eficiente do controle interno, a fim de mitigar a ocorrência de erros administrativos, melhorar a gestão dos recursos e diminuir riscos.

Delimitamos o nosso foco de pesquisa na importância de se ter uma assessoria de controle interno mais cerrada às Organizações Militares da Força Terrestre, utilizando como base do estudo a Assessoria de Controle Interno Administrativo implementada na Base de Apoio Logístico do Exército.

Analisaremos a legislação que baseia essa implementação, assim como a situação atual do Exército em relação ao respectivo assunto. Analisaremos, também, a viabilidade de implantação da assessoria nas GU/U.

Faz-se necessário definirmos alguns conceitos que entendemos como fundamentais para o desenvolvimento do assunto. Unidade Gestora: unidade orçamentária ou administrativa investida do poder de gerir recursos orçamentários e financeiros, próprios ou sob descentralização. (https://www12.senado.leg.br/orcamento/glossario?search_letter=u).

BaApLogEx: Grande Unidade operacional do COLOG, tem como missão contribuir para aumentar a eficiência do Sistema Logístico, para tal, se enquadra como OM de apoio logístico

e atua em proveito do Exército Brasileiro como um todo, inclusive em missões de paz, participando de aquisições, armazenamento, distribuição, transporte, manutenção e contratação de serviços. Compete-lhe, também, coordenar o desembaraço alfandegário de importação e exportação de material de interesse do Exército Brasileiro. (Informação verbal)¹. Fraude: quaisquer atos ilegais caracterizados por desonestidade, dissimulação ou quebra de confiança. Estes atos não implicam o uso de ameaça de violência ou de força física. (BRASIL, 2016). Corrupção: ação ou resultado de subornar (dar dinheiro) uma ou várias pessoas em benefício próprio ou em nome de uma outra pessoa; suborno. (<https://www.dicio.com.br/corruptcao/>). Risco: possibilidade de ocorrência de um evento que venha a ter impacto no cumprimento dos objetivos. O risco é medido em termos de impacto e de probabilidade. (BRASIL, 2016). *Compliance*: Nos âmbitos institucional e corporativo, é o conjunto de disciplinas para fazer cumprir as normas legais e regulamentares, as políticas e as diretrizes estabelecidas para o negócio e para as atividades da instituição ou empresa, bem como evitar, detectar e tratar qualquer desvio ou inconformidade que possa ocorrer. (<https://pt.wikipedia.org/wiki/Compliance>).

Nossos objetivos foram: verificar a importância das Assessorias de Controle Interno Administrativo no nível GU/U, possibilitando o melhor acompanhamento dos processos administrativos e a mitigação de erros, utilizando as ações realizadas na ACIA da BaApLogEx, a identificação de problemas apresentados, o estudo da legislação de governança, gestão de risco e de controle interno e a necessidade de pessoal, para, enfim, concluir sobre a viabilidade de implementação de ACIA nas GU/U.

Nossas principais fontes foram: a estrutura do COSO I (1992) e sua atualização II (2004), traduzida e consolidada no Sumário Executivo publicado pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil (2013); o Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (IN/1-SFC, 2001); os Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública (TCU, 2009); a ABNT NBR ISO 31000 (2009); a Instrução Normativa Conjunta CGU/MP Nº 001 (2016); o Manual de Auditoria do Exército Brasileiro (2013); e a Política de Gestão de Riscos do EB (2017).

A presente monografia está assim estruturada:

Neste primeiro capítulo (Introdução), foi apresentada uma visão geral, com as definições do tema (controle interno), do problema, da delimitação do tema, dos objetivos gerais e das fontes consultadas.

¹ Dados obtidos em entrevista com o Chefe do Estado-Maior da BaApLogEx nos anos 2016 e 2017.

No segundo capítulo, foi realizada uma revisão da literatura, destacando-se os conceitos de controle interno, governança, gestão de riscos, bem como os seus inter-relacionamentos.

O terceiro capítulo apresenta a missão, estrutura e atribuições da ACIA da Base, que foi utilizada como modelo de uma Assessoria de Controle Interno Administrativo, e a consolidação do questionário preenchido pelos seus integrantes, apresentando as observações e avaliações do público interno da Base acerca do trabalho desenvolvido por sua ACIA.

O quarto capítulo traz as considerações acerca da Importância da Assessoria de Controle Interno nas GU/U, fazendo a consolidação e a análise dos dados apurados, para as observações finais e as conclusões resultantes.

2 REFERENCIAL TEÓRICO-METODOLÓGICO

Nosso tema de pesquisa insere-se na linha de pesquisa da importância de uma assessoria de controle interno administrativo nas Grande Unidades do Exército, campo de pesquisa inserido na área de estudo de administração.

2.1 Revisão da literatura e antecedentes do problema

Buscando identificar o que de mais relevante e atualizado tem sido produzido sobre o tema controle interno, pesquisamos algumas regulamentações, destacando como as mais importantes sobre o assunto: a estrutura do COSO I (1992) e sua atualização II (2004) (IIA, 2013); o Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (IN/1-SFC, 2001); os Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública (TCU, 2009); a ABNT NBR ISO 31000 (2009); a Instrução Normativa Conjunta CGU/MP Nº 001 (2016); o Manual de Auditoria do Exército Brasileiro (2013); e a Política de Gestão de Riscos do EB (2017).

O assunto controle interno já vem sendo estudado e desenvolvido há bastante tempo. Em Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública (TCU, 2009, p. 8), descreve que

em 1985 foi criada, nos Estados Unidos, a *National Commission on Fraudulent Financial Reporting* (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros),... para estudar as causas da ocorrência de fraudes em relatórios financeiros/contábeis e fazer recomendações para a redução de sua incidência. A Treadway Commission emitiu seu relatório enfatizando ambiente de controle, e conclamando as organizações patrocinadoras a integrar os diversos conceitos de controle interno. Criou-se o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* – COSO (Comitê das Organizações Patrocinadoras).

Seguindo o desenvolvimento das ações, o COSO publicou, em 1992, critérios práticos para o estabelecimento de controles internos e para a avaliação de sua efetividade. Esta foi a primeira versão conhecida como *Internal Control – Integrated Framework* (Controle Interno – Estrutura Integrada) e que é reconhecida, em todo o mundo, como uma estrutura modelo para desenvolvimento, implementação e condução do controle interno, bem como para a avaliação de sua eficácia (IIA, 2013, p. 2).

Este primeiro modelo introduziu a noção de que controles internos devem ser ferramentas de gestão e monitoração de riscos em relação ao alcance de objetivos (TCU, 2009, p. 9).

Nessa perspectiva, controle interno foi definido da seguinte forma:

É um processo realizado pela diretoria, por todos os níveis de gerência e por outras pessoas da entidade, projetado para fornecer segurança razoável quanto à consecução de objetivos nas seguintes categorias: a) eficácia e eficiência das operações; b) confiabilidade de relatórios financeiros; c) cumprimento de leis e regulamentações aplicáveis. (COSO 1992, p. 1 *apud* TCU, 2009, p. 9).

Prosseguindo no desenvolvimento do tema, em 2004, o COSO publicou o *Enterprise Risk Management – Integrated Framework* (Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada) que ampliou o conceito de controle interno, agregando técnicas de gerenciamento de riscos, para prevenir riscos inerentes aos processos da organização.

Estes modelos do COSO foram utilizados como uma das referências no estudo realizado pelo TCU para, em conjunto com a Consultoria de Orçamento do Senado Federal, discutirem sobre anteprojeto de proposta legislativa para definição dos critérios gerais de controles internos na Administração Pública.

Como conceito central desse estudo, “Controle só tem significado e relevância quando é concebido para garantir o cumprimento de um objetivo definido e só faz sentido se houver **riscos** (grifo nosso) de que esse objetivo não venha a ser alcançado.” (TCU/2009).

É importante salientar que no estudo se faz o alerta para a diferenciação entre Sistema de Controle Interno, a que se refere o artigo 74 da Constituição Federal de 1988 (CF/88), e Controle Interno. Vieira (2005, p. 2 *apud* TCU, 2009, p. 6), explica que:

[...] uma correta compreensão do que seja o “sistema de controle interno” exige o entendimento do que seja sistema, assim como do que seja controle interno, e a consequência deste controle organizado na forma de sistema pela CF/88:

Definição de Sistema:

Conjunto de partes coordenadas (articuladas entre si) com vistas à consecução de objetivos bem determinados.

Definição de Controle Interno:

Conjunto de recursos, métodos e processos, adotados pelas próprias gerências do setor público, com vista a impedir o ERRO, a FRAUDE e a INEFICIÊNCIA.

Com as definições transcritas, Sistema de Controle Interno significa:

Conjunto de unidades técnicas articuladas a partir de um órgão central de coordenação, orientadas para o desempenho das atribuições de controle interno indicados na Constituição e normatizados em cada nível de governo.

Assim, já podemos ter uma primeira aproximação da responsabilidade de uma Assessoria de Controle Interno Administrativo em uma Organização Militar, sendo que a assessoria é parte integrante da gestão e do sistema de controle interno do EB.

Em TCU (2009, p. 7) está definido que a unidade de controle interno “tem o papel de assessorar os gestores, com seu conhecimento especializado, na definição de estratégias para gerenciamento de riscos, na identificação e avaliação destes e na definição, **implantação e no monitoramento de controles internos adequados para mitigá-los**. (Grifo nosso)

Para complementar ainda o conhecimento sobre controle interno se faz necessário conhecer também as definições de auditoria interna e de governança, pois todos se complementam.

A auditoria é realizada por um ente de fora da organização com a atribuição de medir e avaliar a eficiência e eficácia de outros controles.

O entendimento sobre a diferença entre auditoria e controle interno fica melhor esclarecido na seguinte comparação entre as responsabilidades de cada um:

A auditoria interna não implanta controles, mas a unidade de controle interno pode implantar; a auditoria interna faz trabalhos periódicos com metodologia específica, a unidade de controle interno atua no dia-a-dia, no monitoramento contínuo e na auto avaliação de controles internos; auditoria interna é uma atividade de avaliação independente, voltada para o exame e avaliação da adequação, eficiência e eficácia do sistema de controle interno, é parte desse sistema, mas não integra a estrutura de linha da organização e sim seu *staff*; a unidade de controle interno também é parte do sistema de controle interno, mas é um elemento da gestão, faz parte da estrutura de linha da organização, com atribuições ligadas ao gerenciamento de riscos e controles. (TCU, 2009, p. 7).

Já a governança é um conceito antigo que está ligado à adoção de boas práticas, consubstanciadas nos princípios da transparência, equidade, prestação de contas, e da responsabilidade. E que assegurem equilíbrio entre os interesses das diferentes partes que, no caso do setor público, inclui a sociedade e os seus representantes. (TCU, 2009, p.21).

Importante não confundir com o controle interno, a governança está em um nível de supervisão e fiscalização de todas as organizações de um ente e o controle interno está no nível de fiscalização e orientação dentro da própria organização e de seu corpo funcional.

Cabe agora destacar e aprofundar, após estas definições, a conceituação e o entendimento do que seja **controle interno administrativo** (grifo nosso), segundo o Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal

Seção VIII – Normas relativas aos controles internos administrativos

[...]

2. Controle interno administrativo é o conjunto de atividades, planos, rotinas, métodos e procedimentos interligados, estabelecidos com vistas a assegurar que os objetivos das unidades e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público. (IN/1-SFC, 2001, p.68)

O Manual declara que

um dos objetivos fundamentais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal é a avaliação desses controles internos administrativos implantados pelas unidades ou entidades sob exame. Somente com o conhecimento da estruturação, rotinas e funcionamento desses controles, podem os Órgãos/Unidades de Controle Interno do Poder Executivo Federal avaliar, com a devida segurança, a gestão examinada. (IN/1-SFC, 2001, p.68).

Indica, ainda, o objetivo geral e destaca alguns objetivos específicos do controle interno administrativo, enumera seus princípios e os define, conforme se segue:

Princípios de controle interno administrativo

3. Constituem-se no conjunto de regras, diretrizes e sistemas que visam ao atingimento de objetivos específicos, tais como:

I. relação custo/benefício - consiste na avaliação do custo de um controle em relação aos benefícios que ele possa proporcionar;

II. qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários - a eficácia dos controles internos administrativos está diretamente relacionada com a competência, formação profissional e integridade do pessoal. É imprescindível haver uma política de pessoal que contemple:

a) seleção e treinamento de forma criteriosa e sistematizada, buscando melhor rendimento e menores custos;

b) rodízio de funções, com vistas a reduzir/eliminar possibilidades de fraudes;

c) obrigatoriedade de funcionários gozarem férias regularmente, como forma, inclusive, de evitar a dissimulação de irregularidades.

III. delegação de poderes e definição de responsabilidades - a delegação de competência, conforme previsto em lei, será utilizada como instrumento de descentralização administrativa, com vistas a assegurar maior rapidez e objetividade às decisões. O ato de delegação deverá indicar, com precisão, a autoridade delegante, delegada e o objeto da delegação. Assim sendo, em qualquer unidade/entidade, devem ser observados:

a) existência de regimento/estatuto e organograma adequados, onde a definição de autoridade e consequentes responsabilidades sejam claras e satisfaçam plenamente as necessidades da organização; e

b) manuais de rotinas/procedimentos, claramente determinados, que considerem as funções de todos os setores do órgão/entidade.

IV. segregação de funções - a estrutura das unidades/entidades deve prever a separação entre as funções de autorização/aprovação de operações, execução, controle e contabilização, de tal forma que nenhuma pessoa detenha competências e atribuições em desacordo com este princípio;

V. instruções devidamente formalizadas - para atingir um grau de segurança adequado é indispensável que as ações, procedimentos e instruções sejam disciplinados e formalizados através de instrumentos eficazes e específicos; ou seja, claros e objetivos e emitidos por autoridade competente;

VI. controles sobre as transações - é imprescindível estabelecer o acompanhamento dos fatos contábeis, financeiros e operacionais, objetivando que sejam efetuados mediante atos legítimos, relacionados com a finalidade da unidade/entidade e autorizados por quem de direito; e

VII. aderência a diretrizes e normas legais - o controle interno administrativo deve assegurar observância às diretrizes, planos, normas, leis, regulamentos e procedimentos administrativos, e que os atos e fatos de gestão sejam efetuados mediante atos legítimos, relacionados com a finalidade da unidade/entidade. (IN/1-SFC, 2001, p.68)

Finalidade do controle interno administrativo

4. O objetivo geral dos controles internos administrativos é evitar a ocorrência de impropriedades e irregularidades, por meio dos princípios e instrumentos próprios, destacando-se entre os objetivos específicos, a serem atingidos, os seguintes:

I. observar as normas legais, instruções normativas, estatutos e regimentos;

II. assegurar, nas informações contábeis, financeiras, administrativas e operacionais, sua exatidão, confiabilidade, integridade e oportunidade;

III. evitar o cometimento de erros, desperdícios, abusos, práticas antieconômicas e fraudes;

IV. propiciar informações oportunas e confiáveis, inclusive de caráter administrativo/operacional, sobre os resultados e efeitos atingidos;

V. salvaguardar os ativos financeiros e físicos quanto à sua boa e regular utilização e assegurar a legitimidade do passivo;

VI. permitir a implementação de programas, projetos, atividades, sistemas e operações, visando à eficácia, eficiência e economicidade na utilização dos recursos; e

VII. assegurar a aderência das atividades às diretrizes, planos, normas e procedimentos da unidade/entidade.

Processo de controle interno administrativo

5. Os controles internos administrativos implementados em uma organização devem:

I. prioritariamente, ter caráter preventivo;

II. permanentemente, estar voltados para a correção de eventuais desvios em relação aos parâmetros estabelecidos;

III. prevalecer como instrumentos auxiliares de gestão; e

IV. estar direcionados para o atendimento a todos os níveis hierárquicos da administração.

6. Quanto maior for o grau de adequação dos controles internos administrativos, menor será a vulnerabilidade dos riscos inerentes à gestão propriamente dita. (IN/1-SFC, 2001, p.69)

Seguindo em nosso estudo, podemos apresentar a NBR ISO 31000:2009 da ABNT, alinhada e orientada pelas estruturas do COSO, na necessidade de gerenciamento de riscos, identificando que

Organizações de todos os tipos e tamanhos enfrentam influências e fatores internos e externos que tornam incerto se e quando elas atingirão seus objetivos. O efeito que essa incerteza tem sobre os objetivos da organização é chamado de "risco". Todas as atividades de uma organização envolvem risco. As organizações gerenciam o risco, identificando-o, analisando-o e, em seguida, avaliando se o risco deve ser modificado pelo tratamento do risco a fim de atender a seus critérios de risco. Ao longo de todo este processo, elas comunicam e consultam as partes interessadas e monitoram e analisam criticamente o risco e os controles que o modificam, a fim de assegurar que nenhum tratamento de risco adicional seja requerido. Esta Norma descreve este processo sistemático e lógico em detalhes. (ABNT, 2009, p. v)

A Norma ISO 31000:2009 (ABNT, 2009, p. v) recomenda que “as organizações desenvolvam, implementem e melhorem continuamente uma estrutura cuja finalidade é integrar o processo para gerenciar riscos na governança, estratégia e planejamento, gestão, processos de reportar dados e resultados, políticas, valores e cultura em toda a organização.”

Seguindo a mesma corrente e entendendo a importância do tema, o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e a Controladoria-Geral da União prepararam a Instrução Normativa Conjunta CGU/MP Nº 001, de 10/05/2016, que orienta, em seu artigo 1º, que “os órgãos e entidades do Poder Executivo Federal deverão adotar medidas para a sistematização de práticas relacionadas à gestão de riscos, aos controles internos, e a governança.” (BRASIL, 2016, p. 1).

Iremos destacar, a seguir, algumas partes importantes da IN Conjunta CGU/MP Nº 1 para o desenvolvimento do tema e para facilitar a abordagem sobre a ACIA da BaApLogEx:

Dos Conceitos

Art. 2º Para fins desta Instrução Normativa, considera-se:

I - Accountability: conjunto de procedimentos adotados pelas organizações públicas e pelos indivíduos que as integram que evidenciam sua responsabilidade por

decisões tomadas e ações implementadas, incluindo a salvaguarda de recursos públicos, a imparcialidade e o desempenho das organizações; [...]

III - auditoria interna: [...] **As auditorias internas** no âmbito da Administração Pública se constituem na **terceira linha ou camada de defesa** das organizações, uma vez que são responsáveis por proceder à avaliação da operacionalização dos **controles internos da gestão (primeira linha ou camada de defesa**, executada por todos os níveis de gestão dentro da organização) e da **supervisão dos controles internos (segunda linha ou camada de defesa**, executada por instâncias específicas, como comitês de risco e controles internos). (Grifos nossos) [...]

IV - Componentes dos controles internos da gestão: são o ambiente de controle interno da entidade, a avaliação de risco, as atividades de controles internos, a informação e comunicação e o monitoramento; [...]

V - Controles internos da gestão: conjunto de regras, procedimentos, diretrizes, protocolos, rotinas de sistemas informatizados, conferências e trâmites de documentos e informações, entre outros, operacionalizados de forma integrada pela direção e pelo corpo de servidores das organizações, destinados a enfrentar os riscos e fornecer segurança razoável de que, na consecução da missão da entidade, os seguintes objetivos gerais serão alcançados:

a - execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações;

b - cumprimento das obrigações de accountability;

c - cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; e

d - salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e danos. O estabelecimento de controles internos no âmbito da gestão pública visa essencialmente aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam alcançados, de forma eficaz, eficiente, efetiva e econômica; [...]

XVI - Sistema de Controle Interno do Poder Executivo federal: compreende as atividades de avaliação do cumprimento das metas previstas no plano plurianual, da execução dos programas de governo e dos orçamentos da União e de avaliação da gestão dos administradores públicos federais, utilizando como instrumentos a auditoria e a fiscalização, e tendo como órgão central a Controladoria- Geral da União. Não se confunde com os controles internos da gestão, de responsabilidade de cada órgão e entidade do Poder Executivo federal. (BRASIL, 2016, p. 1).

Desses conceitos abordados anteriormente, é importante reforçarmos as três linhas de defesa definida na IN: o controle interno de gestão, como a primeira, a assessoria de controle interno, como a segunda, e a auditoria, como a terceira linha de defesa.

Esse entendimento poderá ser melhor explicado nas próximas abordagens da IN Conjunta CGU/MP Nº 1 a seguir destacadas:

[...]

CAPÍTULO II

DOS CONTROLES INTERNOS DA GESTÃO

Art. 3º Os órgãos e entidades do Poder Executivo federal deverão implementar, manter, monitorar e revisar os controles internos da gestão, tendo por base a identificação, a avaliação e o gerenciamento de riscos que possam impactar a consecução dos objetivos estabelecidos pelo Poder Público. Os controles internos da gestão se constituem na primeira linha (ou camada) de defesa das organizações públicas para propiciar o alcance de seus objetivos. Esses controles são operados por todos os agentes públicos responsáveis pela condução de atividades e tarefas, no âmbito dos macroprocessos finalísticos e de apoio dos órgãos e entidades do Poder Executivo federal. A definição e a operacionalização dos controles internos devem levar em conta os riscos que se pretende mitigar, tendo em vista os objetivos das organizações públicas. [...]

Art. 6º Além dos controles internos da gestão, os órgãos e entidades do Poder Executivo federal podem estabelecer **instâncias de segunda linha (ou camada) de defesa**, para supervisão e monitoramento desses controles internos. Assim, comitês, diretorias ou **assessorias específicas** para tratar de riscos, **controles internos**,

integridade e compliance, por exemplo, podem se constituir em instâncias de supervisão de controles internos. (Grifos nossos) (BRASIL, 2016, p. 2).

No Exército Brasileiro, um importante passo para o atendimento e a adequação às Normas, internacionais e nacionais, de controle interno, foi realizado com a confecção e aprovação, em 2013, do Manual de Auditoria (EB10-MT-13.001) que traz significativos conceitos e orientações sobre o tema.

O primeiro ponto a ser abordado é o conceito de Controle Interno, descrito no Manual, totalmente amparado e baseado nos conceitos da Instrução Normativa nº 01-SFC, de 6 de abril de 2001, já citado.

Outro conceito importante é o de Unidade Organizacional (BRASIL, 2013, p. 16): “toda e qualquer estrutura administrativa composta normalmente por pessoas, processos e patrimônio com uma missão institucional definida. Considera-se unidade organizacional para o SisCIEEx: o CCIEx, as Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (ICFEx), as UG, as entidades vinculadas, o FEx, as subunidades, os pelotões e as seções.

Vamos descrever, a seguir, o Sistema de Controle Interno do EB, constante do Manual de Auditoria (BRASIL, 2013, p. 16)

CAPÍTULO II

ESTRUTURA E ATRIBUIÇÕES DO CONTROLE INTERNO

2.1 ESTRUTURA DO CONTROLE INTERNO

2.1.1 A Secretaria Federal de Controle Interno da Controladoria Geral da União (SFC/CGU), além das funções de órgão central, acompanha todas as unidades e as entidades do Poder Executivo Federal, excetuados aqueles jurisdicionados pelos órgãos setoriais.

2.1.2 A Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa (CISSET/MD), além das funções de órgão setorial, acompanha as unidades e as entidades das Forças Armadas (Marinha, Exército e Aeronáutica).

2.1.3 O CCIEx, é a unidade setorial.

2.1.4 as ICFEx, são as unidades de controle interno, atuando nas UG vinculadas a sua orientação técnica.

Para o tema de nosso trabalho, o Capítulo V do Manual de Auditoria cabe destaque porque relaciona assuntos sobre o controle interno administrativo, como sua definição, objetivos, tipos de controle, aspectos e orientações gerais, conforme a seguir:

CAPÍTULO V

DESENVOLVIMENTO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA

5.1 CONTROLES INTERNOS ADMINISTRATIVOS

5.1.1. Os controles internos administrativos devem ser entendidos como quaisquer ações, métodos ou procedimentos adotados pelas unidades organizacionais, relacionados com a eficiência operacional e obediência às diretrizes estratégicas para aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas sejam atingidos.

5.1.2. Os controles internos administrativos podem ser dos seguintes tipos:

5.1.2.1 PREVENTIVOS - buscam evitar que fatos indesejáveis ocorram;

5.1.2.2 DETECTORES - para detectar e corrigir fatos indesejáveis já ocorridos; e

5.1.2.3 DIRETIVOS - para provocar ou encorajar a ocorrência de um fato desejável.

5.1.3. Em linhas gerais, são objetivos dos controles internos administrativos:

- a) salvaguardar os ativos de prejuízos decorrentes de fraudes ou de erros não intencionais;
- b) antecipar-se, preventivamente, ao cometimento de erros, desperdícios, abusos, práticas antieconômicas e fraudes;
- c) assegurar a validade e integridade dos dados financeiros e contábeis que serão utilizados para a tomada de decisões;
- d) incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às normas internas;
- e) assegurar aderência às diretrizes estratégicas, planos, normas e procedimentos da unidade organizacional;
- f) propiciar informações oportunas e confiáveis, inclusive de caráter administrativo/operacional, sobre os resultados e efeitos atingidos; e
- g) permitir a implementação de programas, projetos, atividades, sistemas e operações, visando obter economicidade, eficiência, efetividade e equidade.

5.1.4. Os controles internos administrativos implementados no Comando do Exército têm caráter prioritariamente preventivo, e servem como instrumentos auxiliares de gestão relativamente a todos os níveis hierárquico-organizacionais.

5.1.5. Um necessário ambiente de controle no Comando do Exército, fomentado pelas atitudes e ações dos gestores, inclui:

- a) valores éticos compartilhados;
- b) estrutura organizacional;
- c) delegação de competência;
- d) política e prática da gestão de pessoas;
- e) competência técnica dos profissionais; e
- f) canais de comunicação capazes de dar à gestão informações adequadas e fidedignas.

5.2 ASPECTOS DA AVALIAÇÃO DOS CONTROLES

5.2.1 Relação custo/benefício que consiste na avaliação do custo de um controle em relação aos benefícios que ele possa proporcionar.

5.2.2 Qualificação adequada, treinamento e rodízios de servidores, uma vez que a eficácia dos controles internos administrativos está diretamente relacionada com a competência, formação profissional e integridade do pessoal. É imprescindível haver uma política de pessoal que contemple:

- a) a seleção e o treinamento de forma criteriosa e sistematizada, buscando melhor rendimento e menores custos;
- b) o rodízio de funções, com vistas a reduzir/eliminar possibilidades de fraudes;
- c) a necessidade de os servidores civis e militares gozarem férias regularmente, como forma inclusive de evitar a dissimulação de irregularidades; e
- d) a delegação de poderes e definição de responsabilidades, conforme previsto em lei, será utilizada como instrumento de descentralização administrativa, com vistas a assegurar maior rapidez e objetividade às decisões. O ato de delegação deverá indicar, com precisão, a autoridade diligente, a autoridade delegada e o objeto da delegação, além de observar o seguinte:
 1. existência de regimento interno e organograma adequados, em que a definição de autoridade e consequentes responsabilidades sejam claras e satisfaçam plenamente as necessidades da organização;
 2. existência de manuais de procedimentos e rotinas, claramente determinados, que considerem as funções de todos os setores da organização;
 3. segregação de funções, devendo a estrutura das unidades organizacionais prever a separação entre quem autoriza ou aprova a execução, o controle e a contabilização, de tal forma que nenhuma pessoa detenha competências e atribuições em desacordo com este princípio;
 4. instruções devidamente formalizadas para se atingir um grau de segurança adequado, sendo indispensável, para tanto, que as ações, procedimentos e instruções sejam claros e objetivos e emitidos por autoridade competente;
 5. controles sobre as transações que se materializam pelo acompanhamento dos fatos contábeis, financeiros e operacionais e autorizados por autoridade competente; e
 6. aderência às diretrizes e normas legais para assegurar que o controle interno administrativo observe as diretrizes, planos, normas, leis, regulamentos e procedimentos administrativos; e que os atos e fatos de gestão sejam realizados com

legitimidade e legalidade e relacionados com a finalidade das UG, das entidades vinculadas e do FEx.

5.2.3. Existem limitações inerentes aos controles internos administrativos, tendo em vista a possibilidade de ocorrência de falhas humanas, como interpretação errônea de instruções, negligência, conluio, entre outras.

5.2.4 A avaliação preliminar realizada pela aplicação do QACI (ANEXO A) - poderá incluir, também, a validade e a importância de documentos que suportaram os registros. Assim sendo, quanto maior for o grau de adequação dos controles internos administrativos aferidos pelas respostas aos questionamentos, menor será a vulnerabilidade, podendo-se, em consequência, dispensar os testes adicionais de auditoria ou, ainda, determinar uma menor extensão e profundidade dos próprios testes. (BRASIL, 2013, p. 28).

Na continuidade das ações para se adequar às Normas, o CCIEx emitiu a Nota Técnica de Controle Interno nº 01, de 11 de maio de 2016, onde aborda mais especificamente o assunto Gerenciamento de Riscos Área Administrativa, e apresenta uma metodologia para avaliar como está a gestão de riscos das organizações, apoiando essa avaliação em cinco elementos centrais, traduzidos em perguntas, dentre os quais destacamos o elemento atividades de controle, traduzido na pergunta: qual é a qualidade dos controles internos estabelecidos e em que medida eles asseguram que os riscos relacionados sejam mitigados a um nível aceitável? (BRASIL, 2016, p. 2)

Mais recente, em 2017, o Comandante do Exército aprovou a Política de Gestão de Riscos do EB tendo como finalidades:

- I - Identificar eventos em potencial que afetem a consecução dos objetivos institucionais;
- II - Alinhar o apetite a riscos com as estratégias adotadas;
- III - fortalecer as decisões em resposta aos riscos; e
- IV - Aprimorar os controles internos de gestão. (BRASIL, 2017, p. 5)

Dentre os conceitos abordados na Política de Gestão de Riscos do EB, podemos destacar os princípios da boa Governança (BRASIL, 2017, p. 6): Liderança, Integridade, Responsabilidade, Compromisso, Transparência e *Accountability*. E, principalmente, os dos Controles Internos da Gestão, que estão diretamente relacionados ao previsto na Instrução Normativa Conjunta CGU/MP Nº 001, de 10/05/2016, já citados anteriormente.

Um importante capítulo para nosso trabalho é o Capítulo VI da Política de Gestão de Riscos. Nele são abordados aspectos inerentes à implantação de comitês de Governança, Riscos e Controles, conforme destacamos os pontos principais a seguir:

CAPÍTULO VI DA GESTÃO DE RISCOS

[...]

Seção III

Da Estrutura de Governança, Gestão de Riscos e Controles

Art. 20. São elementos estruturais da governança, gestão de riscos e controles no âmbito do Exército:

- I - a Política de Gestão de Riscos do Exército;
- II - o Plano de Gestão de Riscos das organizações militares (todos os níveis);

- III - o Sistema Informatizado de Gestão de Riscos;
- IV - o Comitê de Governança, Riscos e Controles do Exército;
- V - os Comitês de Gestão de Riscos e Controles;
- VI - as Equipes de Gestão de Riscos e Controles; e
- VII - os proprietários de riscos. (BRASIL, 2017, p. 9)

Em seu Art 21 (BRASIL, 2017, p. 12) é apresentada a estrutura de governança, riscos e controles, conforme o seguinte quadro:

Ambiente Estrutura	ACE	EME, ODS e ODOP, seus órgãos subrd, OADI e seus gabinetes	C Mil A, DE, RM e GU	OM valor U*, SU isolada, Pel Fron, Pel PE e TG	Seções/ Repartições dos órgãos e das OM
Comitê de Governança, Riscos e Controles	x	-	-	-	-
Comitê de Gestão de Riscos e Controles	-	x	x	x	-
Equipe de Gestão de Riscos e Controles	-	-	-	-	x

Dando continuidade aos aspectos relacionados na Política de Gestão de Riscos do EB, seguem observações específicas dos Comitês de Gestão de Riscos e Controles, quanto à sua composição e competências:

[...] Art. 24. Os Comitês de Gestão de Riscos e Controles dos C Mil A, RM, DE e GU serão compostos de:
 I - presidente: Comandante;
 II - vice-presidente: chefe do Estado-Maior; e
 III - membros: chefes de seção e de outras repartições, a critério do Comandante. (BRASIL, 2017, p. 13)

[...]

Art. 35. Compete aos Comitês de Gestão de Riscos e Controles:

- I - elaborar o processo de gestão de riscos da respectiva OM e de suas repartições;
- II - estabelecer o nível de apetite a risco em função da relação risco/retorno que se pretende assumir, seguindo as determinações contidas na metodologia desta Política;
- III - avaliar periodicamente a adequação dos recursos humanos e financeiros destinados à gestão de riscos e controles internos;
- IV - definir os indicadores de desempenho de gerenciamento de riscos que estejam alinhados com os indicadores de desempenho da Instituição;
- V - realizar trimestralmente reuniões de Análise da Gestão de Riscos com foco nas estratégias de tratamento dos riscos prioritários e nos seus indicadores;
- VI - reunir-se semestralmente para avaliar, revisar e adequar o respectivo processo de gestão de riscos;
- VII - atualizar semestralmente o Portfólio de Riscos Prioritários;
- VIII - reunir-se anualmente para avaliar, revisar e adequar o Plano de Gestão de Riscos;
- IX - estabelecer mecanismos de comunicação e reporte internos para apoiar e incentivar a responsabilização e a propriedade de riscos;
- X - estabelecer mecanismos de comunicação e reporte externos para engajar as partes interessadas, assegurar a troca de informações e construir confiança;
- XI - comunicar a toda a OM ou repartição os benefícios da gestão de riscos;
- XII - realizar a supervisão da gestão de riscos e controles das OM diretamente subordinadas, quando for o caso;
- XIII - supervisionar os trabalhos dos proprietários de riscos; e XIV - consolidar o Relatório Anual de Gestão de Riscos. (BRASIL, 2017, p. 16)

O Cronograma de implantação das medidas determinadas na Política de Gestão de Riscos do EB definiu o ano de 2017, para as Fases 1 e 2, respectivamente, Elaboração e Estruturação da Política, e o ano de 2018, para a Fase 3, Implantação da Política.

Cabe destacar, ainda, o Sistema de Acompanhamento da Gestão, desenvolvido em 2014, que permite o melhor acompanhamento das atividades de controle interno. O Secretário de Economia e Finanças do Exército remeteu o Documento Interno do Exército N° 83, de 18 de junho de 2018, onde recomenda a utilização desse sistema por todas as UG. Para dar maior esclarecimento, destacamos alguns itens do referido DIEx:

[...]4. O acompanhamento da gestão, por outro lado, é uma ação de controle que se realiza de forma periódica e concomitante à execução dos atos administrativos, tendo como principal objetivo prevenir a ocorrência de danos ao interesse público, seja por se mostrarem em desacordo com os normativos vigentes, seja por não alcançarem os objetivos previstos de forma econômica, eficiente, eficaz e efetiva.

6. Tal sistema possibilitou o **aperfeiçoamento do controle interno da gestão**, por parte das OM/UG, facilitando o acompanhamento e a fiscalização, principalmente sob a vertente preventiva; com isso, evita-se a ocorrência de impropriedades e irregularidades na execução financeira, contábil e patrimonial. Como pode ser observado, o intuito da utilização desse sistema é justamente atingir um grau de efetividade maior sob a ótica da prevenção, facilitando a antecipação às possíveis falhas. (Grifo nosso)

Desta forma, a teoria que ampara nossa pesquisa, pode ser assim resumida: a má utilização dos recursos e a falta de confiabilidade nos relatórios de acompanhamento, principalmente, financeiro, fizeram com que fossem elaboradas diversas normas e procedimentos para melhorar o controle interno nas diversas organizações.

A principal obra de referência do tema é a Estrutura Integrada do COSO, que é reconhecida, em todo o mundo, como uma estrutura modelo para desenvolvimento, implementação e condução do controle interno. Dentre os conceitos levantados, cabe ressaltar a importância do conhecimento do risco, da governança e da diferenciação entre o Sistema de Controle Interno e o Controle Interno da Gestão e Administrativo; e das definições abordadas, destaque-se a de que o “controle interno é o conjunto de recursos, métodos e processos, adotados pelas próprias gerências do setor público, com vista a impedir o ERRO, a FRAUDE e a INEFICIÊNCIA”. (TCU,2009, p.6 *apud* VIEIRA, 2005, p.2)

Um fator importante levantado em toda a bibliografia aqui apresentada é que todas abordam a importância da implantação de medidas de controle interno, em todos os órgãos e em todos os níveis, para melhor emprego dos recursos, maior transparência nas ações e confiabilidade nos processos, permitindo mitigar erros e eliminar riscos.

Com isso, o Exército Brasileiro observou a necessidade de programar medidas e normatizar processos de governança, gestão de riscos e controle interno, elaborando sua Política de Gestão de Riscos que está em pleno processo de implantação.

Toda a documentação aqui relacionada e estudada orienta, em um primeiro momento, que a Assessoria de Controle Interno Administrativo da BaApLogEx está atendendo aos requisitos da legislação e das normas vigentes.

Diante do que encontramos na literatura acerca do tema, podemos identificar algumas questões que nos parecem problemáticas para nossa apresentação. A ACIA da Base pode ser considerada uma segunda linha de defesa, conforme o constante do Art 6º da IN Conjunta CGU/MP Nº 1 ou isto cabe apenas ao CCIEx? Como a ACIA da Base pode ser considerada em relação ao Comitê de Gestão de Riscos e Controles previsto na Política de Gestão de Riscos do EB?

Dados preliminares apontaram-nos para a possibilidade da ACIA ser um elemento de segunda linha de defesa, pois realiza a supervisão e monitoramento das ações de controle interno do Comando da Base e de suas Organizações Militares diretamente subordinadas. Assim como, também, a ACIA pode ser considerada como parte integrante do Comitê de Gestão de Riscos e Controles, tendo em vista as ações de análise e controle dos processos administrativos da Base.

2.2 Referencial metodológico e procedimentos

Visando a investigar as lacunas no conhecimento até agora existente e identificar a bibliografia acerca da temática controle interno, formulamos os seguintes problemas: O Exército Brasileiro está atendendo à legislação de controle interno, no que diz respeito ao nível Grande Unidade/Unidade? É viável a implantação de assessorias em GU/U? A assessoria implicará em aumento de pessoal para sua operação?

Partimos da hipótese de que a ACIA da Base atende à legislação de controle interno e está adequada, em pessoal e procedimentos, para ser um modelo de Controle Interno, nível Grande Unidade.

Nosso objetivo foi verificar a importância das Assessorias de Controle Interno Administrativo no nível GU/U, possibilitando o melhor acompanhamento dos processos administrativos e a mitigação de erros.

Visamos especificamente às ações realizadas na ACIA da BaApLogEx, a identificação de problemas apresentados, o estudo da legislação de governança, gestão de risco e de

controle interno e a necessidade de pessoal, para, enfim, concluir sobre a viabilidade de implementação de ACIA nas GU/U.

Com o propósito de operacionalizarmos a pesquisa, adotamos os procedimentos metodológicos descritos abaixo.

Primeiramente, realizamos uma pesquisa bibliográfica visando a literatura que nos fornecesse base teórica para prosseguimento na pesquisa. Desse levantamento, destacam-se a estrutura do COSO I (1992) e sua atualização II (2004), traduzida e consolidada no Sumário Executivo publicado pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil (2013); o Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (IN/1-SFC, 2001); os Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública (TCU, 2009); a ABNT NBR ISO 31000 (2009); a Instrução Normativa Conjunta CGU/MP Nº 001 (2016); o Manual de Auditoria do Exército Brasileiro (2013); e a Política de Gestão de Riscos do EB (2017).

Nossa primeira constatação foi que foram editados, até o momento, muitos títulos sobre o assunto, alguns já bem antigos e outros recém aprovados. Porém, todos são bem pertinentes e com conteúdo relevante mesmo sendo mais antigos, como por exemplo as estruturas do COSO que continuam sendo referência até os dias atuais.

Outra constatação foi que o Exército Brasileiro, apesar de ter um acompanhamento constante do controle interno com o CCIEx e as ICFEx, demorou para implantar uma política de governança, gestão de risco e controles, mas que todas as legislações do EB são bem pertinentes e atendem às normas nacionais e internacionais.

Adotamos o método exploratório, como instrumento de coleta de dados, através da busca e leitura de legislações, normas e manuais sobre controle interno e documentos da ACIA da Base. Nossos objetivos foram estudar o tema controle interno, verificar as principais definições e conceitos sobre o tema, relacionar as obras importantes e atuais, levantar a legislação do EB sobre o tema e conhecer as atividades desenvolvidas pela ACIA da Base. As obras, em sua maioria, foram obtidas na internet.

Adotamos, também, como instrumento de coleta de dados a entrevista, que foi realizada com o Chefe do Estado-Maior da Base durante os anos de 2016 e 2017, o qual auxiliou, de forma direta, o Cmt Base no estudo e implantação da ACIA. A intenção dessa entrevista foi colher subsídios acerca das atividades desenvolvidas pela Assessoria, finalidade, limitações, possibilidades e informações gerais. Um exemplo de roteiro de entrevista utilizado segue em apêndice.

Adotamos, ainda, como instrumento de coleta de dados a entrevista e o questionário, aplicado para os integrantes do Comando, da ACIA e da administração da BaApLogEx, no

período do mês de junho de 2018. Nossos objetivos foram levantar dados sobre o desenvolvimento dos trabalhos da ACIA, sua importância para a Base e para a mitigação de erros, se a ACIA auxilia no processo burocrático, se a ACIA é um importante instrumento para a governança, suas limitações e possibilidades. A escolha de tal amostra foi orientada pelos critérios de vinculação e conhecimento acerca da ACIA da Base e da administração. Um modelo do questionário utilizado segue em apêndice.

No tratamento dos dados coletados, trabalhamos com tabelas e quadros de consolidação, por permitirem identificar mais objetivamente os resultados.

Na análise dos dados, efetuamos uma abordagem analítica, quantitativa e qualitativa das respostas, para confrontar com a teoria estudada na revisão da literatura.

No próximo capítulo vamos apresentar os dados coletados sobre a ACIA da Base, sua estrutura e missões.

3 A ASSESSORIA DE CONTROLE INTERNO ADMINISTRATIVO DA BaApLogEx

A ACIA da Base foi criada em 2016, por determinação do General EDUARDO PAZUELLO, Comandante da Base, tendo em vista problemas ocorridos anteriormente em processos administrativos de responsabilidade da GU e a previsão de participação em Grandes Eventos.

Detalhando um pouco mais, licitações foram suspensas e alguns militares da Base foram responsabilizados por irregularidades administrativas em processos de aquisição realizados pela GU, principalmente durante a Copa do Mundo de 2014. Além disso, houve a participação da Base em diversos Grandes Eventos e Operações, como: os Jogos Olímpicos Rio/2016; a desmobilização do contingente brasileiro na missão da ONU no Haiti e a Operação AMAZONLOG, em Tabatinga/AM, ambas em 2017; e, neste ano, a Operação ACOLHIDA aos refugiados da Venezuela, em Roraima; todos com aporte grande de recursos, não só para o Comando da Base como, também, para suas Organizações Diretamente Subordinadas.

O principal objetivo com a implantação da ACIA foi realizar o acompanhamento dos processos licitatórios, adequar os processos administrativos, de acordo com a legislação vigente, melhorar o controle do emprego dos recursos, agilizar o processo de prestação de contas, auxiliar as OMDS e, principalmente, auxiliar na gestão de riscos e assessorar o comando na tomada de decisão mais responsável e correta, mitigando irregularidades e impropriedades administrativas.

3.1 Estrutura e atribuições

A estrutura e as atribuições da ACIA evoluíram desde sua implantação até o presente e iremos apresentar, neste tópico, os dados básicos para esta pesquisa. (Informação verbal)²

Primeiramente, vamos abordar a missão da ACIA: monitorar oportunamente os atos e fatos administrativos, atuando de forma proativa na gestão de riscos, proporcionando a melhoria e o fortalecimento da governança, com a finalidade de assegurar que os objetivos traçados pelo Dirigente Máximo da BaApLogEx sejam plenamente alcançados com correção e lisura.

² Dados obtidos em entrevista com o Chefe do Estado-Maior da BaApLogEx nos anos 2016 e 2017.

Na sequência, vamos apresentar a organização da ACIA: Chefe da Assessoria de Controle Interno Administrativo; Conformidade de Registro; Conformidade de Gestão; Conformidade de Precificação; Carteira de Direito Administrativo; Digitalizador de Documentos; Equipe de Exame de Pagamento de Pessoal (variável mensalmente).

Em seguida, iremos apresentar as atribuições de cada elemento citado anteriormente:

1) Do Chefe: fiscalizar se há irregularidades e discrepâncias no SIAFI e SISCOFIS; verificar as mensagens comunicadas no SIAFI; analisar os processos antes da liquidação; avaliar os processos antes do envio da ordem bancária; responder às mensagens no SPED; assegurar a lisura dos atos e fatos administrativos ocorridos nesta grande UG; gerenciar os riscos; elaborar o relatório de gestão anual, contendo as atividades mês a mês; e fiscalizar a equipe de exame de pagamento, bem como toda equipe da ACIA.

2) Da Conformidade de Registro: verificar se toda movimentação do SIAFI possui a documentação comprobatória de acordo com a normatização vigente.

3) Da Conformidade de Gestão: verificar se todo o processo de despesa realizada está de acordo com a norma, solucionando possíveis inconsistências; finalizar todo o processo de despesa realizada, com NS, OB e Barema de verificação de processos (check list).

4) Da Conformidade de Precificação: conformar a pesquisa de preços e mapa comparativo dos processos de despesa e licitações.

5) Da Carteira de Direito Administrativo: acompanhamento dos Pregões (da confecção do processo à realização na sala de pregão); auxílio nas respostas de diligências relativas às licitações e processos de despesa; acompanhar as atualizações nas legislações e orientações do controle interno (Exército) e controle externo (principalmente TCU, CGU, MPU); auxiliar os demais chefes em dúvidas na legislação Pátria vigente.

6) Do Digitalizador de Documentos: digitalizar todos os processos de despesa realizada; organizar e atualizar o arquivo digital da ACIA e realizar o backup do mesmo.

7) Da Equipe de Exame de Pagamento de Pessoal: realizar, nas instalações da ACIA, toda 3ª e 5ª, o Exame de Pagamento do Pessoal relativo ao mês anterior.

Por fim, a título de exemplo, vamos apresentar uma sequência de ações realizadas pela ACIA, para a preparação do Processo de Despesa Realizada: o Conformador de Registro analisa se há os documentos necessários para realizar a conformidade; após a conformidade de registro o processo irá para o Conformador de Registro de Preço realizar seu relatório; terminado tal relatório com aprovação o processo segue para o Conformador de Registro de

Gestão realizar o preenchimento do barema de verificação de processos (check list), analisando o processo todo; o Chefe da ACI analisa a liquidação e a ordem bancária; terminado o processo de despesa, o mesmo será digitalizado e arquivado nas instalações da ACIA.

Por fim, cabe ressaltar que esses procedimentos estão em constante fase de adequação às normas mais recentes e de acordo com as oportunidades de melhoria levantadas a cada dia, e, em consequência, a ACIA ainda não está inserida no Regimento Interno e nem no Quadro de Cargos Previstos da Base.

3.2 Avaliação interna

Vamos abordar, neste tópico, as respostas obtidas no questionário remetido aos militares da Base, especificamente para os integrantes do Comando, da administração e da ACIA da GU, dos quais obtivemos a participação de 29 militares.

A intenção principal foi verificar como os integrantes da Base avaliam a ACIA, sua importância, suas possibilidades e limitações, o impacto no efetivo e as implicações para a administração.

Inicialmente, podemos verificar que a maior parte considera que a ACIA é importante para que a Base atinja seus objetivos estratégicos, para mitigar erros e fraudes, para a boa Governança e que a implementação de assessorias similares no âmbito das GU do EB, para atuar como uma segunda linha de defesa, contra a má gerência dos recursos públicos, também é importante, como podemos verificar no gráfico a seguir:

Tabela 1- Percentual sobre a importância da ACIA para o atingimento dos OE da Base

OPÇÕES DE RESPOSTA	RESPOSTAS	
(1) Muito importante	41,38%	12
(2) importante	44,83%	13
(3) pouco importante	13,79%	4
(4) sem importancia	0,00%	0
TOTAL		29

Fonte: o Autor, 2018

Tabela 2- Percentual sobre a importância da ACIA para mitigação de erros e fraudes

OPÇÕES DE RESPOSTA	RESPOSTAS	
(1) Muito importante	51,72%	15
(2) importante	41,38%	12
(3) pouco importante	6,90%	2

(4) sem importância	0,00%	0
TOTAL		29

Fonte: o Autor, 2018

Tabela 3- Nr de respostas sobre importância da ACIA para a boa Governança

OPÇÕES DE RESPOSTA	RESPOSTAS	
(1) SIM	28	28
(2) Não	1	1
TOTAL		29

Fonte: o Autor, 2018

Tabela 4- Nr de respostas sobre implementação de assessorias em GU como 2ª linha de defesa

OPÇÕES DE RESPOSTA	RESPOSTAS	
(1) SIM	28	28
(2) Não	1	1
TOTAL		29

Fonte: o Autor, 2018

Na sequência, vamos abordar as respostas relativas aos pontos fortes e às oportunidades de melhoria da ACIA, verificando que a maior parte das observações é de que a ACIA está desenvolvendo bem seu papel, porém alguns acreditam que deixou o processo administrativo mais burocrático e lento, e que o principal óbice levantado é em relação ao efetivo. A seguir apresentaremos uma consolidação dos principais pontos informados:

Quadro - Pontos Fortes e Oportunidades de Melhoria

PONTOS FORTES	OPORTUNIDADES DE MELHORIA
Atua de maneira plena	Efetivo insuficiente
Auxilia na prevenção de erros	Efetivo não previsto em QCP
Auxilia na gestão administrativa	Capacitação e especialização do pessoal
Assessoramento oportuno	Aumento da burocracia
Da maior segurança administrativa	Maior lentidão ao processo
Maior e melhor controle dos processos	Acúmulo de função
Dá maior transparência e credibilidade aos processos	
Segurança e suporte aos pregoeiros	
Ajuda a evitar irregularidades e impropriedades Adm	
Auxilia na gestão de riscos, governança e compliance nos processos	

Fonte: o Autor, 2018

Para finalizar a consolidação das respostas ao questionário, cabe salientar que a maior parte afirmou que a ACIA tem auxiliado suas Organizações Diretamente Subordinadas,

fazendo-se a ressalva da situação do efetivo reduzido, que acaba sobrecarregando os trabalhos da assessoria. Segue o quadro com as respostas:

Tabela 5- Respostas sobre apoio às OMDS da Base

OPÇÕES DE RESPOSTA	RESPOSTAS	
(1) SIM	16	16
(2) Não	6	6
(3) Em parte sim ou Não sabe	7	7
TOTAL		29

Fonte: o Autor, 2018

4. A IMPORTÂNCIA DAS ASSESSORIAS DE CONTROLE INTERNO

Diante dos resultados encontrados, podemos fazer algumas inferências.

O tema controle interno está bastante difundido na sociedade econômica e política mundial, demonstrado aqui pelo número de normas e orientações a respeito do assunto em diversos países, algumas elaboradas a mais de 20 anos e consolidadas como referencial no mundo todo, como as estruturas do COSO I (1992) e II (2004) (IIA, 2013).

Podemos observar que todos os documentos levantados e apresentados descrevem e orientam a importância de haver controles em todos os escalões e níveis dentro das organizações, visando principalmente a mitigar erros e fraudes.

Encontramos que os controles internos da gestão são considerados, de acordo com a IN Conjunta CGU/MP nº 1, a primeira linha de defesa, que é executada por todos os níveis de gestão dentro da organização, e que a segunda linha de defesa é proporcionada por instâncias específicas, como comitês ou assessorias específicas para tratar de riscos, controles internos, integridade e *compliance*.

Deste ponto, podemos destacar que a Política de Gestão de Riscos do EB corrobora com essa previsão quando determinou a criação de uma Estrutura de Governança, Gestão de Riscos e Controles, da qual destacamos os Comitês de Gestão de Riscos e Controles, no nível GU/U.

Fazendo uma ligação, podemos verificar que a ACIA da Base está diretamente relacionada a esta estrutura, em que pese o Comitê abranger uma gama de atividades e assuntos bem mais extensos do que as atividades que a ACIA realiza, levando a entender que uma Assessoria de Controle Interno pode fazer parte do Comitê previsto na Política. Pode, ainda, se levarmos em consideração que a ACIA acompanha e apoia as OMDS da Base, ser considerada como uma segunda linha de defesa.

Outro resultado encontrado é que a missão da ACIA descreve aspectos previstos em todas as definições de controle interno, abrangendo ainda o conceito de governança e gestão de riscos, o que demonstra que a ACIA está atendendo à legislação de controle interno. Mais especificamente, podemos destacar os conceitos descritos na IN-SFC nº 01 a seguir

[...] 2. Controle interno administrativo é o conjunto de atividades, planos, rotinas, métodos e procedimentos interligados, estabelecidos com vistas a assegurar que os objetivos das unidades e entidades da administração pública sejam alcançados, de

forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público. (IN/1-SFC, 2001, p.68)

Finalidade do controle interno administrativo

4. O objetivo geral dos controles internos administrativos é evitar a ocorrência de impropriedades e irregularidades, por meio dos princípios e instrumentos próprios, destacando-se entre os objetivos específicos, a serem atingidos, os seguintes: [...] (IN/1-SFC, 2001, p.69)

Observação importante levantada é que as Assessorias, no nível de GU, como a ACIA, com estrutura, organização e missões de assessoramento direto com um grande comando e coordenando várias unidades, favorece o acompanhamento por parte do CCIEx, o que concorda com o que está previsto na IN-SFC nº 01 de que

um dos objetivos fundamentais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal é a avaliação desses controles internos administrativos implantados pelas unidades ou entidades sob exame. Somente com o conhecimento da estruturação, rotinas e funcionamento desses controles, podem os Órgãos/Unidades de Controle Interno do Poder Executivo Federal avaliar, com a devida segurança, a gestão examinada. (IN/1-SFC, 2001, p.68)

Dos pontos consolidados no questionário, junto aos integrantes da Base, podemos verificar que todos retratam as diversas orientações constantes nas normas, destacando: ajuda a evitar irregularidades e impropriedades Adm; auxilia na gestão de riscos, governança e *compliance* nos processos; da maior transparência e credibilidade aos processos; e assessoramento oportuno. Estes pontos fortes justificam a implementação da ACIA por seu comandante, lhe assegurando o atendimento ao conceito de *accountability*:

“conjunto de procedimentos adotados pelas organizações públicas e pelos indivíduos que as integram, que evidenciam sua responsabilidade por decisões tomadas e ações implementadas, incluindo a salvaguarda de recursos públicos, a imparcialidade e o desempenho das organizações.” (BRASIL, 2016, p. 1)

Com relação às oportunidades de melhoria, podemos verificar que o mais relevante é o que trata do pessoal, tanto em relação a pessoal especializado quanto à necessidade de capacitação. Por se tratar de um tema extremamente importante e atual, há que se adotar medidas para designar efetivo especializado suficiente para compor a assessoria.

Comparando com o que está previsto no Manual de Auditoria do EB, verificamos uma diferença nas ações. O Manual prevê que, dentre os aspectos da avaliação dos controles, tem que se verificar “Qualificação adequada, treinamento e rodízios de servidores, uma vez que a eficácia dos controles internos administrativos está diretamente relacionada com a competência, formação profissional e integridade pessoal.”

Pelo que foi levantado, não há previsão de pessoal no QCP e nem há pessoal especializado suficiente para preencher as funções existentes na ACIA. Este fato provoca acúmulo de funções e o conseqüente atraso e demora nas análises dos processos.

Levando-se este fato em consideração, a implementação de assessorias em todos os níveis se torna inviável, o que nos leva a inferir que, no nível Unidade, deve-se implementar controles internos de gestão, como primeira linha de defesa, mas que há possibilidade para se implementar assessorias de controle interno administrativo, como uma segunda linha de defesa, nível GU.

Ressalta-se, ainda, o seguinte aspecto levantado na pesquisa: ao observarmos as atribuições dos setores da ACIA da Base e dos pontos informados pelos integrantes da Base no questionário, podemos relacionar diversos itens previstos na bibliografia deste trabalho, mais especificamente aspectos constantes da IN/1-SFC, de 2001, os quais vamos destacar a seguir:

- Com relação aos princípios do controle interno: delegação de poderes e responsabilidade; segregação de funções; controles sobre transações; e aderência a diretrizes e normas legais.

- Com relação às finalidades do controle interno: observar as normas legais; assegurar informações, contábeis, financeiras, administrativas e operacionais com exatidão, confiabilidade, integridade e oportunidade; evitar o cometimento de erros, desperdícios, abusos e fraudes; e propiciar informações oportunas.

- Com relação ao processo de controle interno: prioritariamente, ter caráter preventivo, permanentemente, estar voltado para a correção de eventuais desvios; e prevalecer como instrumento auxiliar de gestão.

Ficou levantado, também, que a Assessoria de Controle Interno Administrativo pode ter um importante papel no acompanhamento da gestão, tanto do Comando da GU como de suas OMDS, se alinhando perfeitamente à recomendação do Secretário de Economia e Finanças do Exército para que as UG utilizassem o SAG, para facilitar o acompanhamento e a fiscalização, e para o escalão GU poderia ser disponibilizado, pela SEF, o acesso no nível 3, onde o Chefe da Assessoria de Controle Interno Administrativo poderia acessar alguns módulos (compras e/ou gestão de recursos) com os dados das Unidades Gestoras diretamente subordinadas. (Informação verbal)³.

Desta forma, podemos afirmar que a hipótese de pesquisa pode ser considerada parcialmente confirmada, uma vez que a ACIA está atendendo à legislação de controle interno e está com seus procedimentos adequados, de acordo com o momento, porém em

³ Dado obtido da palestra sobre o SAG, disponibilizada em <http://www.2icfex.eb.mil.br/index.php/treinamento-sistema-de-acompanhamento-de-gestao-sag>

relação ao pessoal, há que se verificar possíveis medidas para que o efetivo para a assessoria seja complementado com pessoal especializado e previsto em QCP.

Pode-se concluir, assim, que a Assessoria de Controle Interno Administrativo é um importante elemento de controle interno, proporcionando ao comandante *accountability*, para o correto emprego dos recursos, mitigação de erros, melhoria nos processos e transparência, evitando irregularidades e impropriedades administrativas, atendendo ao que prescreve a legislação.

5 CONCLUSÃO

Esse trabalho de conclusão de curso teve como objetivo verificar a viabilidade de implantação de Assessorias de Controle Interno Administrativo no nível GU/U, possibilitando o melhor acompanhamento dos processos administrativos e a mitigação de erros.

A Lava-Jato, maior operação anticorrupção desenvolvida no país até hoje, levantou a necessidade de se aprimorar mecanismos de controle interno, para se evitar o mau emprego e o desvio do recurso público.

O problema de transparência e confiabilidade em prestação de contas já foi descrito desde 1985, nos EUA, quando se iniciou a adoção de medidas para um eficaz controle interno, destacando-se as estruturas integradas do COSO, que são referência até os dias atuais, quando se trata de gestão de riscos e controles.

O Exército Brasileiro sempre adotou medidas para o acompanhamento do emprego dos recursos por suas Unidades Gestoras, porém só mais recentemente os conceitos de gestão de risco, governança e controles foram desenvolvidos e estão em ampla implementação por todas as organizações.

Inicialmente, cabe destacar o Manual de Auditoria, de 2013, que descreve estrutura e atribuições do controle interno e de auditoria, se alinhando, cada vez mais com as normas nacionais e internacionais de controle interno.

Posteriormente, a Política de Gestão de Riscos do EB que já é bem mais abrangente e engloba os conceitos de Governança, Gestão de Riscos e Controles, estipulando atribuições mais específicas e metas de implantação dos diversos comitês até o ano de 2018.

A pesquisa utilizou a ACIA da BaApLogEx como uma assessoria base de estudo para se verificar se o EB está atendendo à legislação de controle interno, no que diz respeito ao nível GU/U e os impactos de implementação de assessorias nas unidades gestoras.

Os resultados encontrados são pertinentes e demonstraram que a ACIA da Base está atendendo ao que está previsto na legislação de controle interno e está sendo um importante elemento de apoio ao comandante, fornecendo segurança razoável quanto à consecução dos objetivos nas categorias de eficácia e eficiência das operações; confiabilidade de relatórios financeiros; e, cumprimento de leis e regulamentações aplicáveis. (TCU, 2009, p.9 *apud* COSO, 1992, p.1)

Dentro dessa perspectiva, podemos destacar que a ACIA da Base, apesar de ter sido criada a dois anos, tem se tornado um elemento cada vez mais importante para o comando da

Base e de suas OMDS, para que sejam alcançados os objetivos estratégicos propostos pela Força.

Portanto, verificou-se que os indícios levantados corroboraram, ao menos parcialmente, com a hipótese formulada, ou seja, a de que a ACIA da Base atende à legislação de controle interno e está adequada, em pessoal e procedimentos, para ser um modelo de Controle Interno, nível Grande Unidade.

Na análise do parágrafo anterior, alguns pontos, discutidos ao longo dos capítulos, reforçam tal hipótese:

- as ações de controle interno da ACIA estão de acordo com a legislação;
- a organização da ACIA está estruturada de maneira a abranger todo o escopo do controle interno;
- há necessidade de se adotar medidas para a correta previsão de efetivo especializado, permitindo executar todas as tarefas sem burocracia e lentidão;
- o modelo implantado na Base pode ser utilizado por qualquer organização militar do EB;
- O Grandes Eventos e Operações, dos quais a Base participou, servem como parâmetro a ser observado no resultado das auditorias sobre o papel da ACIA nos processos administrativos desenvolvidos, pelo Comando da Base e pelas suas OMDS, para a execução dos mesmos.

Concluimos, então, que a Assessoria de Controle Interno Administrativo tem um importante papel no desenvolvimento dos processos administrativos de uma unidade gestora do EB, porém é mais viável a implementação dessas assessorias no nível GU, permitindo reduzir o efetivo necessário e montar uma estrutura compatível com uma segunda linha de defesa e integrante do Comitê de Gestão de Riscos e Controles, acompanhando a gestão e suas OMDS.

REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 6023**: informação e documentação: referências: elaboração. Rio de Janeiro, 2002.

_____. **NBR 6024**: numeração progressiva das seções de um documento: procedimento. Rio de Janeiro, 1989.

_____. **NBR 6028**: resumos: procedimento. Rio de Janeiro, 1990.

_____. **NBR 10520**: informação e documentação: citações em documentos: apresentação. Rio de Janeiro, 2002.

_____. **NBR 14724**: informação e documentação: trabalhos acadêmicos: apresentação. Rio de Janeiro, 2005.

_____. **NBR 15287**: informação e documentação: projeto de pesquisa: apresentação. Rio de Janeiro, 2011.

_____. **NBR ISO 31000. Gestão de riscos – Princípios e diretrizes**. Rio de Janeiro, 2009.

BRASIL. Controladoria Geral da União. **Instrução Normativa Conjunta CGU/MP nº 001**. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal. Brasília, 2016.

_____. Decreto Nº 98.820, de 12 de janeiro de 1990. Aprova o **Regulamento de Administração do Exército (RAE) - (R-3)**. Brasília, 1990.

_____. Ministério da Defesa. Exército Brasileiro. Centro de Controle Interno do Exército. Nota Técnica de Controle Interno Nr 01. **Gerenciamento de Riscos Área Administrativa**. Brasília, 2016.

_____. Ministério da Defesa. Exército Brasileiro. Portaria nº 18. Aprova o **Manual de Auditoria (EB10-MT-13.001)**, 1ª Edição, Brasília, 2013.

_____. Ministério da Defesa. Exército Brasileiro. Portaria nº 222-EME. Aprova a **Metodologia da Política de Gestão de Riscos do Exército Brasileiro (EB20-D-07.089)**, 1ª Edição, Brasília, 2017.

_____. Ministério da Defesa. Exército Brasileiro. Portaria nº 465-Cmt Ex. Aprova a **Política de Gestão de Riscos do Exército Brasileiro (EB10-P-01.004)**, 1ª Edição, Brasília, 2017.

_____. Ministério da Defesa. Exército Brasileiro. Secretaria de Economia e Finanças. Documento Interno do Exército nº 83. Tratando do **Sistema de Acompanhamento da Gestão**. Brasília, 2018.

_____. Secretaria Federal de Controle Interno. Instrução Normativa nº 01. **Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal**. Brasília, 2001.

DICIO. Dicionário online de português. **Corrupção**. Disponível em: <https://www.dicio.com.br/corruptao/> Acesso em: 30 de junho de 2018.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. **Controle Interno – Estrutura Integrada**. Sumário Executivo COSO. São Paulo, 2013.

SENADO FEDERAL. Glossário. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/orcamento/glossario?search_letter=u Acesso em: 30 de junho de 2018.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Governança Pública: Referencial Básico de Governança Aplicável a Órgãos e Entidades da Administração Pública e Ações Indutoras de Melhoria**. Brasília, 2014.

_____. **Critérios Gerais de Controles Internos na Administração Pública: Um Estudo das Normas Disciplinadoras em Diversos Países**. Brasília, 2009.

WIKIPÉDIA. Compliance. Disponível em: < <https://pt.wikipedia.org/wiki/Compliance> > Acesso em: 30 de junho de 2018.

APÊNDICE I – Questionário

ACADEMIA MILITAR DAS AGULHAS NEGRAS
ACADEMIA REAL MILITAR (1810)

Este questionário trata da atuação da Assessoria de Controle Interno da Base de Apoio Logístico do Exército, fazendo parte do Trabalho de Conclusão de Curso da Academia Militar das Agulhas Negras.

Q1 Como o(a) senhor(a) avalia a importância da ACI para que a BApLogEx atinja seus objetivos estratégicos com efetividade?

Muito importante

importante

pouco importante

sem importancia

Q2 Como o(a) senhor(a) avalia a importância da ACI para a mitigação de erros e fraudes na gestão administrativa?

Muito importante

importante

pouco importante

sem importancia

Q3 O(a) senhor(a) acredita que a implementação da assessoria acarretou em um aumento da burocracia e maior lentidão nos processos administrativos da unidade?

Sim

Não

Q4 O(a) senhor(a) acredita que a assessoria constitui de importante ferramenta para a boa governança da GU?

Resposta livre

Q5 A ACI consegue atuar de maneira plena conforme o ideal de sua implantação, ou há limitações em sua atuação? Em caso de positivo, cite até 03 principais limitações.

Resposta livre

Q6 O(a) senhor(a) acredita que o efetivo atual é suficiente para a realização de suas atividades?

Mais que suficiente

Suficiente

Insuficiente

Q7 O(a) senhor(a) acredita que a implementação de uma assessoria em uma Grande Unidade do Exército necessita de aumento em seu efetivo previsto?

Não há necessidade

Não há necessidade, porém pode ocorrer acúmulo de funções

Há a necessidade de prever pessoal específico para a assessoria

Q8 Além do Cmdo da BaApLogEx, o(a) senhor(a) acredita que a ACI tem auxiliado também as organizações diretamente subordinadas à Base?

Sim

Não

Outra

Q9 Cite até 03 pontos fortes e até 03 oportunidades de melhoria quanto à implementação e à atuação da ACI da BaApLogEx que o(a) senhor(a) acredita serem oportunos para esta pesquisa.

Resposta livre

Q10 O(a) senhor(a) acredita que a implementação de assessorias similares no âmbito das GU do Exército é importante para atuar como uma segunda linha de defesa, atuando mais próximo à ponta da linha, contra a má gerência dos recursos públicos, auxiliando o Exército a manter seu alto índice de confiança por parte da população brasileira?

Resposta livre

APÊNDICE II – Entrevista

ACADEMIA MILITAR DAS AGULHAS NEGRAS
ACADEMIA REAL MILITAR (1810)

Esta entrevista trata da atuação da Assessoria de Controle Interno da Base de Apoio Logístico do Exército, fazendo parte do Trabalho de Conclusão de Curso da Academia Militar das Agulhas Negras.

Q1. Quando foi criada a ACIA da Base?

Q2. Quem determinou sua criação?

Q3. O que motivou sua implantação?

Q4. Qual é a missão da ACIA na Base?

Q5. Como está estruturada?

Q6. Quais são as atribuições dos setores da ACIA?

Q7. Como o Sr avalia a atuação da ACIA durante o período em que serviu na Base?

Q8. A ACIA também auxilia as OMDS da Base?

Q9. Pode cite até 03 pontos fortes e até 03 oportunidades de melhoria quanto à implementação e à atuação da ACIA?

Q10. O(a) senhor(a) acredita que a implementação de assessorias similares no âmbito das GU do Exército é importante para atuar como uma segunda linha de defesa, atuando mais próximo à ponta da linha, contra a má gerencia dos recursos públicos, auxiliando o Exército a manter seu alto índice de confiança por parte da população brasileira?