



ESCOLA DE APERFEIÇOAMENTO DE OFICIAIS
ESCOLA DE FORMAÇÃO COMPLEMENTAR DO EXÉRCITO



Cap QCO Adm Rosenildo de Oliveira Rita

**A IMPLANTAÇÃO DE UMA ESTRUTURA DE CONTROLE INTERNO EM UMA
UNIDADE GESTORA (UG) COMO FERRAMENTA ESSENCIAL AO CONTROLE
DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA, FINANCEIRA E PATRIMONIAL**

**Rio de Janeiro
2018**

Cap QCO Adm ROSENILDO DE OLIVEIRA RITA

**A IMPLANTAÇÃO DE UMA ESTRUTURA DE CONTROLE INTERNO EM UMA
UNIDADE GESTORA (UG) COMO FERRAMENTA ESSENCIAL AO CONTROLE
DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA, FINANCEIRA E PATRIMONIAL**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à Escola de Formação
Complementar do Exército / Escola de
Aperfeiçoamento de Oficiais como
requisito parcial para a obtenção do Grau
Especialização em Ciências
Militares.

Orientador: TC Int Ricardo Xavier Furtado

**Rio de Janeiro
2018**

Cap QCO Adm ROSENILDO DE OLIVEIRA RITA

**A IMPLANTAÇÃO DE UMA ESTRUTURA DE CONTROLE INTERNO EM UMA
UNIDADE GESTORA (UG) COMO FERRAMENTA ESSENCIAL AO CONTROLE
DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA, FINANCEIRA E PATRIMONIAL**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à Escola de Formação
Complementar do Exército / Escola de
Aperfeiçoamento de Oficiais como
requisito parcial para a obtenção do Grau
Especialização em Ciências
Militares

Aprovado em ____/____/____

COMISSÃO DE AVALIAÇÃO

TC Int **Ricardo Xavier Furtado**

TC Int Vagner **Johnson** Ribeiro de Carvalho

A IMPLANTAÇÃO DE UMA ESTRUTURA DE CONTROLE INTERNO EM UMA UNIDADE GESTORA (UG) COMO FERRAMENTA ESSENCIAL AO CONTROLE DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA, FINANCEIRA E PATRIMONIAL

Rosenildo de Oliveira Rita^a

RESUMO

O presente trabalho teve como objetivo geral estudar a implantação de uma estrutura de Controle Interno em uma Unidade Gestora (UG) como ferramenta essencial ao controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial, quantificando os impactos desta implantação e identificando as limitações, vantagens e desvantagens quanto a sua operacionalização. Com a finalidade de responder às questões de estudo, atingir o objetivo geral e solucionar o problema de pesquisa, foram traçados os objetivos específicos de analisar, por meio de revisão bibliográfica, as diretrizes, orientações e instruções acerca da configuração e implantação de estruturas de controle; verificar a possibilidade de a atividade de Conformidade dos Registros de Gestão, mediante capacitação, ser aperfeiçoada e evoluir para agregar atividades de uma estrutura de controle interno dentro da UG; verificar a existência de ferramentas de ensino a distância para capacitar militares para exercer dentro da UG, funções de controle análogas às exercidas pelas Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (ICFEx); coletar, por meio de questionários, a opinião dos chefes de ICFEx e dos OD, sobre a possibilidade de implantação desta estrutura de controle e quais seriam os impactos desta implantação, as limitações, vantagens e desvantagens quanto a sua operacionalização. Após a aplicação dos questionários, concluiu-se que a implantação de uma estrutura de Controle Interno em uma UG pode ser uma ferramenta essencial ao controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial, tendo como principal vantagem o fortalecimento da atividade de controle e a segurança na realização dos processos e como principais limitações a dificuldade para se criar novos cargos e a capacitação dos agentes, sendo a alternativa mais adequada capacitar e aperfeiçoar a atividade de Conformidade dos Registros de Gestão para exercer atividades de controle análogas às exercidas pelas ICFEx.

Palavras-chave: Governança, Gestão de Riscos e Controles.

ABSTRACT

The objective of this study was to study the implementation of an Internal Control structure in a Management Unit (MU) as an essential tool to control budget, financial and equity management, quantifying the impacts of this implementation and identifying the limitations, advantages and disadvantages its operationalization. In order to answer the study questions, to reach the general objective and to solve the research problem, the specific objectives of analyzing, through a bibliographical review, the guidelines and instructions on the configuration and implementation of control structures; verify the possibility that the Management Registers Conformity activity, through training, be improved and evolve to aggregate activities of an internal control structure within the MU; to verify the existence of tools of distance education to train the military to exercise within the MU, control functions similar to those exercised by the Inspectories of Accounting and Finance of the Brazilian Army; collect, through questionnaires, the opinion of the heads of Inspectories and Expenses Managers of Brazilian Army, on the possibility of implementing this control structure and what the impacts of this deployment, the limitations, advantages and disadvantages of its operation. After the application of the questionnaires, it was concluded that the implementation of an Internal Control structure in a MU can be an essential tool to control budget, financial and equity management, with the main advantage being the strengthening of the control activity and the security in the process execution and as main limitations the difficulty to create new positions and the qualification of the agents, being the most appropriate alternative to qualify and improve the Conformity activity of the Management Registers to carry out control activities similar to those exercised by Brazilian Army Inspectories.

Keywords: Governance, Risk Management and Controls

^aCapitão QCO Administração da turma de 2010. Especialista em Aplicações Complementares às Ciências Militares pela EsAEx em 2010.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	1
1.1 PROBLEMA.....	2
1.2 OBJETIVO GERAL.....	2
1.2.1 Objetivos Específicos.....	2
1.3 QUESTÕES DE ESTUDO.....	3
1.4 JUSTIFICATIVA.....	3
2. REFERENCIAL TEÓRICO.....	4
2.1 GOVERNANÇA NO SETOR PÚBLICO.....	4
2.2 GESTÃO DE RISCOS E CONTROLE INTERNO.....	5
2.2.1 A metodologia para elaboração de um Plano de Gestão de Riscos.....	6
2.3 O SISTEMA DE CONTROLES DA UNIÃO.....	9
2.3.1 O Sistema de Controles da Administração Pública.....	9
2.3.2 A Conformidade dos Registros de Gestão.....	13
3. METODOLOGIA.....	14
3.1 TIPO E NATUREZA DA PESQUISA.....	15
3.2 DELINEAMENTO DA PESQUISA.....	15
3.3 PROCEDIMENTOS PARA A REVISÃO DE LITERATURA.....	15
3.4 INSTRUMENTOS.....	16
4. RESULTADOS E DISCUSSÃO.....	16
4.1 RESPOSTAS DOS CHEFES DE ICFOX.....	17
4.2 RESPOSTAS DOS ORDENADORES DE DESPESAS.....	26
5. CONCLUSÃO.....	39
REFERÊNCIAS.....	41
APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO APLICADO AOS CH ICFOX.....	44
APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO APLICADO AOS OD.....	48

A IMPLANTAÇÃO DE UMA ESTRUTURA DE CONTROLE INTERNO EM UMA UNIDADE GESTORA (UG) COMO FERRAMENTA ESSENCIAL AO CONTROLE DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA, FINANCEIRA E PATRIMONIAL

1. INTRODUÇÃO

O Exército Brasileiro (EB) é um órgão que possui mais de 420^b (quatrocentas e vinte) Unidades Gestoras (UG) distribuídas por todo o território nacional e aplica mais de 44^c (quarenta e quatro) bilhões de reais em recursos públicos.

A grande quantidade de recursos aplicados, a distribuição das UG por grande extensão territorial e a complexidade das normas e regulamentos inerentes à administração pública tornam a missão das unidades setoriais de controle interno bastante árdua.

Além dos óbices supracitados, salienta-se, ainda, que grande parte dos ordenadores de despesas (OD) das UG também exerce cumulativamente a função de comandante, chefe ou diretor de organização militar (Cmt/Ch/Dir OM), fato que certamente dificulta as obrigações de supervisão e fiscalização das atividades administrativas desenvolvidas pela UG, aumentando, assim, o risco de ocorrência de irregularidades administrativas prejudiciais à imagem do Exército.

Um Ordenador de Despesas de UG do Exército Brasileiro possui inúmeras atribuições, deveres e responsabilidades na complexa gestão estabelecida pelos normativos que regem a administração pública federal. Este agente, conforme previsto no Regulamento de Administração do Exército (RAE) e no Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, é responsável pela supervisão e fiscalização de todas as atividades de execução, orçamentária, financeira e patrimonial da UG, respondendo por todas as irregularidades que vierem a ocorrer e estando sujeito à tomada de contas.

A estrutura organizacional do Exército faz com que a função de OD, de natureza eminentemente administrativa, seja muitas vezes exercida de forma cumulativa com a função de Cmt/Ch/Dir de OM, fazendo com que as atividades de supervisão e fiscalização administrativas se tornem prejudicadas, aumentando assim o risco inerente da atividade.

^b

Informação obtida no sítio da Diretoria de Gestão Orçamentária:

<http://www.dgo.eb.mil.br/images/Pagina_Inicial/relacao_de_om/relacao_om_codug.pdf>. Acesso em: 31 ago. 18.

^c Dados do orçamento de 2018 obtidos pelo Painel do Orçamento Federal. Disponível em:

<<https://www1.siof.planejamento.gov.br>>. Acesso em: 31 ago. 18.

O risco de ocorrência de irregularidades administrativas deve ser mitigado, tornando necessária a implementação de uma boa gestão de riscos e de controles internos administrativos efetivos, ações estas que estão em total consonância com a Governança no Setor Público.

Segundo o Tribunal de Contas da União (TCU) a “Governança no setor público compreende essencialmente os mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão [...]” (TCU, 2017, p. 19).

Segundo, ainda, o TCU (2014), os mecanismos de liderança, estratégia e controle possuem os seguintes componentes: pessoas e competências; princípios e comportamentos; liderança organizacional; sistema de governança; relacionamento com partes interessadas; estratégia organizacional; alinhamento transorganizacional; gestão de riscos e controle interno; auditoria interna; *accountability* (prestação de contas e responsabilização) e transparência.

Com o presente trabalho, espera-se contribuir com a melhoria das boas práticas de governança, gestão de riscos e controles no EB.

1.1 PROBLEMA

A implantação de uma estrutura de Controle Interno em uma Unidade Gestora (UG) constituir-se-ia em uma ferramenta essencial ao controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial?

1.2 OBJETIVO GERAL

Estudar a implantação de uma estrutura de Controle Interno em uma UG como ferramenta essencial ao controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial, quantificando os impactos desta implantação e identificando as limitações, vantagens e desvantagens quanto a sua operacionalização.

1.2.1 Objetivos Específicos

Com a finalidade de delimitar e alcançar o desfecho esperado para o objetivo geral, além de responder às questões de estudo, levantou-se os seguintes objetivos específicos que direcionaram a consecução do objetivo geral deste trabalho:

1) analisar, por meio de revisão bibliográfica, as diretrizes, orientações e instruções acerca da configuração e implantação de estruturas de controle;

2) verificar a possibilidade de a atividade de Conformidade dos Registros de Gestão, mediante capacitação, ser aperfeiçoada e evoluir para agregar atividades de uma estrutura de controle interno dentro da UG;

3) verificar a existência de ferramentas de ensino a distância para capacitar militares para exercer dentro da UG, funções de controle análogas às exercidas pelas ICFEx; e

4) coletar, por meio de questionários, a opinião dos chefes de ICFEx e dos OD, sobre a possibilidade de implantação desta estrutura de controle e quais seriam os impactos desta implantação, as limitações, vantagens e desvantagens quanto a sua operacionalização.

1.3 QUESTÕES DE ESTUDO

1) Uma estrutura de controle interno dentro de uma UG poderia ser uma ferramenta essencial ao controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial?

2) Esta estrutura de controle contribuiria para a redução da probabilidade de ocorrência de irregularidades administrativas?

3) Seria possível a atividade de Conformidade dos Registros de Gestão, MEDIANTE CAPACITAÇÃO, ser aperfeiçoada e evoluir para agregar atividades de uma estrutura de controle interno dentro da UG?

4) por meio das ferramentas de educação a distância do EB, seria possível capacitar militares para exercer dentro da UG, funções de controle análogas às exercidas pelas ICFEx?

5) quais seriam os impactos desta implantação, as limitações, vantagens e desvantagens quanto a sua operacionalização?

1.4 JUSTIFICATIVA

As execuções orçamentária, financeira e patrimonial podem apresentar inúmeras irregularidades administrativas que podem comprometer as atividades administrativas de uma UG e gerar um enorme desgaste ao controle interno e aos comandantes, chefes e diretores incumbidos de apurar a ocorrência de irregularidades administrativas lesivas à imagem do Exército.

Uma estrutura de controle interno, atuando principalmente sob um viés preventivo, pode ajudar muito a evitar a ocorrência de irregularidades, pois é humana, técnica e operacionalmente impossível ao Ordenador de Despesas (Agente responsável por toda a

Adm) executar todas as atividades de supervisão, direção e fiscalização previstas no art. 27 do RAE e demais legislações que atribuem mais inúmeras outras responsabilidades a esse agente.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

A revisão da literatura, a fim de dar respaldo ao presente trabalho, está fundamentada na legislação vigente e o entendimento do Tribunal de Contas da União (TCU), no que se refere à governança no setor público, à gestão de riscos, os controles internos e o sistema de controle interno existente no EB.

Ressalta-se que o material oriundo do TCU foi elaborado considerando uma ampla gama de referências bibliográficas, razão pela qual, entende-se não haver a necessidade de a referência bibliográfica do presente trabalho ser muito extensa, uma vez que as políticas e diretrizes do TCU são obrigatoriamente seguidas pelos órgãos de controle interno e pela administração pública em geral.

2.1 GOVERNANÇA NO SETOR PÚBLICO

Os órgãos públicos, em sua missão de implementar as políticas a fim de atender as demandas da sociedade, absorvem grande parte das riquezas produzidas por uma nação. A aplicação desses recursos públicos deve obedecer os princípios de governança, *accountability* (prestação de contas e responsabilização), eficiência, eficácia e efetividade.

Segundo o TCU (2017), a governança no setor público compreende essencialmente os mecanismos de liderança, estratégia e controle com o objetivo de avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, a fim de que a missão e os objetivos institucionais sejam alcançados. Tal afirmação pode ser extraída do conceito abaixo transcrito:

Governança – conjunto de políticas e processos que moldam a maneira como uma organização é dirigida, administrada, controlada e presta contas do cumprimento das suas obrigações de *accountability*. No setor público, a governança compreende essencialmente os mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade (TCU, Glossário de Termos do Controle Externo, 2017, p. 19)

Segundo, ainda, o TCU (2014), os mecanismos da governança são a liderança, a estratégia e o controle, sendo cada um desses mecanismos se desdobram em componentes que são associados a várias práticas de governança que contribuem direta ou indiretamente para o alcance dos objetivos, são eles:

- a) pessoas e competências;
- b) princípios e comportamentos;
- c) liderança organizacional;
- d) sistema de governança;
- e) relacionamento com partes interessadas;
- f) estratégia organizacional;
- g) alinhamento transorganizacional;
- h) gestão de riscos e controle interno;
- i) auditoria interna; e
- j) *accountability* e transparência.

O foco do presente trabalho está diretamente relacionado aos componentes do mecanismo de controle, que são a gestão de riscos e controle interno, a auditoria interna, *accountability* e transparência.

2.2 GESTÃO DE RISCOS E CONTROLE INTERNO

A gestão de riscos é o instrumento de governança para lidar com os riscos inerentes às atividades e processos necessários para alcançar os objetivos organizacionais.

No âmbito do Exército, a implantação da política de gestão de riscos foi aprovada pela Portaria nº 465, do Comandante do Exército (Cmt Ex), de 17 de maio de 2017, que estabeleceu os seguintes objetivos:

Art. 19. A gestão de riscos do Exército tem por objetivos:

I - assegurar que os responsáveis pela tomada de decisão, em todos os níveis de comando, tenham acesso tempestivo a informações suficientes quanto aos riscos aos quais está exposta a organização, inclusive para determinar questões relativas à delegação, se for o caso;

II - aumentar a probabilidade de alcance dos objetivos da organização, reduzindo os riscos a níveis aceitáveis; e

III - agregar valor à organização por meio da melhoria dos processos de tomada de decisão e do tratamento adequado dos riscos e dos impactos negativos decorrentes de sua materialização.

Segundo o TCU (2014), cada atividade traz consigo um risco inerente e se este risco estiver em um nível inaceitável, determinados controles internos devem ser implementados para mitigá-lo.

As práticas de governança aplicadas à gestão de riscos e controle interno são o estabelecimento, monitoramento e a avaliação de um sistema de gestão de riscos e

controle interno, a fim de assegurar que seja eficaz e contribua para a melhoria do desempenho organizacional.

2.2.1 A metodologia para elaboração de um Plano de Gestão de Riscos

Segundo o TCU (2018), a elaboração de um plano de gestão de riscos compreende a identificação, análise e avaliação dos riscos, a comunicação com as partes interessadas, bem como a escolha de medidas que serão adotadas para tratar estes riscos quando considerados inaceitáveis para a organização:

O processo de gestão de riscos consiste na identificação, análise e avaliação de riscos, na seleção e implementação de respostas aos riscos avaliados, no monitoramento de riscos e controles, e na comunicação sobre riscos com partes interessadas, internas e externas, durante toda a aplicação do processo. Ele é aplicável a ampla gama das atividades da organização em todos os níveis, incluindo estratégias, decisões, operações, processos, funções, projetos, produtos, serviços e ativos, e é suportado pela cultura e pela estrutura (ambiente) de gestão de riscos da entidade. (TCU, 2018, p. 38)

Segundo aquela corte de contas (2018), o processo de gestão de riscos deve considerar o entendimento da organização, seus objetivos estratégicos, os ambientes interno e externo, o ambiente de controle, as partes interessadas, os objetivos das atividades e processos (nível operacional) e como estes estão relacionados com os objetivos do nível estratégico (cúpula da organização), tudo isso a fim de obter uma visão abrangente de como esses fatores podem influenciar na capacidade de a organização alcançar seus objetivos.

No âmbito do Exército, o Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx, 2016), assevera que a metodologia de planejamento baseado em riscos é uma ferramenta que agrega valor à gestão e a sua implementação por meio da identificação, análise e manejo dos riscos é de responsabilidade dos Cmt/Ch/Dir de OM.

A metodologia adotada pelo CCIEEx consiste nas seguintes etapas:

a) identificação de objetivos: os objetivos são identificados a partir da análise do plano de gestão da organização e da verificação dos objetivos específicos de cada atividade ou processo objeto de estudo à luz da legislação, manuais e jurisprudência aplicável;

b) identificação de eventos: identificar quais eventos que representam fatores de risco para o alcance dos objetivos da organização e os objetivos do processo correlato. Esses fatores de riscos identificados devem ter suas causas/origens analisadas individualmente por meio do diagrama de causa e efeito (diagrama de *Ishikawa* ou

espinha de peixe), podendo ter como macro-causas os processos, pessoas, tecnologia, infraestrutura e ambiente externo;

c) avaliação de riscos: nesta etapa, após considerados os fatores de risco, estima-se qual a probabilidade de ocorrência de tal evento e qual o impacto que o mesmo pode causar no alcance dos objetivos do processo/atividade e por consequência no alcance dos objetivos organizacionais, podendo esta parametrização indicar que o nível de risco é controlável, requer monitoramento e gestão, ação média de curto prazo ou ação imediata;

d) respostas a riscos: a partir da avaliação dos riscos, os tomadores de decisão responsáveis identificam qual a resposta a ser adotada para tratamento do risco, podendo então adotar a estratégia de evitar o risco ou aceitá-lo por meio da manutenção do nível atual; reduzi-lo por meio de ações preventivas; ou fazer a transferência/compartilhamento do risco com outros escalões, setores, chefias; e

e) atividades de controle: para cada risco considerado inaceitável, deve-se elaborar um plano de ação por meio de controles internos administrativos, atribuição de responsabilidades e prazos de implementação devidamente monitorados, a fim de mitigar a probabilidade de ocorrência do evento indesejado.

A identificação e avaliação dos riscos e o nível de criticidade são apresentados em uma matriz de riscos que indica a priorização que a organização deve dar para tratar os riscos que foram identificados conforme exemplo abaixo:

Impacto	Probabilidade				
	Baixa	Média	Alta	Muito Alta	Elevada
Elevado				I	
Muito Alto			II		
Alto		III			
Médio	IV				
Baixo					

Legenda

Ponderação Probabilidade e Impacto:
Elevada: 5
Muito Alta: 4
Alta: 3
Média: 2
Baixa: 1

Níveis de Risco:
■ - Ação imediata
■ - Ação média e curto prazo
■ - Monitoramento e gestão
■ - Risco controlável

Exemplo: Matriz de exposição ao risco probabilidade x impacto
Fonte: CCIEx (2016)

A partir da análise da matriz de riscos, o gestor deve elaborar um plano de ação a fim de implementar as medidas que serão adotadas para tratar os riscos. Este plano de ação deve contemplar a medida que será adotada (controle interno administrativo), o nome do responsável pela implementação da ação, a data limite para implementação, onde, como, motivo e o custo para implementação da ação. Para confeccionar tal plano de ação, o gestor pode fazer uso da ferramenta 5W2H conforme exemplo extraído de CCIEEx (2016):

O que ocasiona o risco?	Controle	O controle é eficaz?	Quem faz parte neste processo?	Quando será implementado?	O que pode ser implementado?	Como deve ser realizado?	Quanto custa?	Status
REALIZAÇÃO DE PAGAMENTO EM ATRASO								
Entesouramento do numerário sub-repassado	Não possui	Não aplicável	1º Ten Osmar – Encarregado do Setor Financeiro	05/06/16	Controle	Colher assinatura do Ordenador de Despesas nas Relações Externas das Ordens Bancárias até D+1 do dia do sub-repasse	-	
Recolhimento incorreto das alíquotas de impostos	Não possui	Não aplicável	S. Ten Marcos e 1º Sgt Santos - Auxiliares do Setor Financeiro	05/06/16	Controle	Capacitar os auxiliares do Setor Financeiro em Contas a Pagar e a Receber - CPR	R\$ 2.000,00	

Figura 3 – Plano de Ação

Exemplo: Plano de Ação
Fonte: CCIEEx (2016)

Conforme se verifica em TCU (2018), a metodologia adotada pelo CCIEEx pode ser classificada como uma análise semiquantitativa de natureza simples, utilizada para avaliação inicial de riscos num nível geral ou superior. Esta avaliação mais simplificada se vale de escalas de probabilidade e impacto pré-definidas, sendo utilizada para permitir o estabelecimento de prioridades para análises mais detalhadas ou quando não estão disponíveis dados numéricos, tempo e recursos para realização de uma análise quantitativa de maior precisão.

Quando a situação exigir um maior detalhamento dos níveis de risco, deve-se utilizar uma análise quantitativa incluindo um fator de ponderação e/ou um operador exponencial nas variáveis de probabilidade e impacto. Deduz-se que tal análise pode requerer conhecimento profundo do objeto analisado, bem como conhecimentos adequados de estatística.

Segundo, ainda, TCU (2018) a análise de riscos só se completa depois de avaliadas as medidas (Plano de ação) e controles que foram adotados para reduzir os riscos, incluindo neste contexto, as atividades de controle para assegurar que as respostas aos riscos definidas pela administração foram efetivamente implantadas.

Os controles utilizados para mitigar os riscos devem ter seus níveis de confiança avaliados, mediante análise dos atributos do desenho e da implementação desses controles. Para tal, pode-se fazer uso de uma escala onde são avaliados o nível de confiança e o risco do controle, ou seja, pode-se concluir que o controle implementado não é eficaz para reduzir o nível de risco inerente às atividades e/ou processos objeto de estudo.

Ressalta-se que nunca um controle poderá ter um nível de confiança de cem por cento, pois o mesmo tem limitações que lhes são inerentes, como por exemplo, as ações em conluio, as fraudes e os erros humanos, fazendo com que sempre exista o risco de o controle não ser eficaz para prevenir, detectar e corrigir, em tempo hábil, a ocorrência de eventos adversos que impactam no alcance dos objetivos.

Por fim, salienta-se que mesmo após a implementação de medidas e controles para o tratamento dos riscos, haverá o risco remanescente, também denominado de risco residual, devendo este estar em nível aceitável e em consonância com o nível de risco que a organização está disposta a correr para implementar sua estratégia, alcançar seus objetivos, sendo este denominado de apetite de risco (TCU, 2018, p. 9).

2.3 O SISTEMA DE CONTROLES DA UNIÃO

Consoante o disposto nos artigos 70 e 71 da Constituição de 1988, a fiscalização contábil, financeira, operacional e patrimonial é exercida pelo Congresso Nacional com auxílio do Tribunal de Contas de União, bem como pelo Sistema de Controle Interno de cada poder.

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumas obrigações de natureza pecuniária.

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

2.3.1 O Sistema de Controles da Administração Pública

A fim de acompanhar e fiscalizar a gestão pública, a Constituição Federal de 1988 (CF/88), estabeleceu que os três poderes manterão sistemas de controle interno para

avaliar o cumprimento das metas previstas na legislação orçamentária, bem como a legalidade e legitimidade dos gastos públicos, veja-se:

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Como parte integrante do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, o Sistema de Controle Interno do Exército está tecnicamente vinculado à Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa, da qual recebe orientação normativa e supervisão técnica conforme prevê o art. 8 do Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000:

Art. 8º Integram o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal:

I – a Controladoria-Geral da União, como Órgão Central, incumbido da orientação normativa e da supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema; (Redação dada pelo Decreto nº 4.304, de 2002)

II – **as Secretarias de Controle Interno (CISSET)** da Casa Civil, da Advocacia-Geral da União, do Ministério das Relações Exteriores e do **Ministério da Defesa**, como órgãos setoriais;

III – as unidades de controle interno dos comandos militares, como unidades setoriais da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa;

§ 1º A Secretaria Federal de Controle Interno desempenhará as funções operacionais de competência do Órgão Central do Sistema, na forma definida no regimento interno, além das atividades de controle interno de todos os órgãos e entidades do Poder Executivo Federal, **excetuados aqueles jurisdictionados aos órgãos setoriais constantes do inciso II.** (Grifei)

O EB, por meio das ICFEx e do CCIEx mantêm uma estrutura de controle interno a fim de cumprir os objetivos constitucionais traçados no art. 74 da CF/88.

A missão, atribuições, deveres e responsabilidades do CCIEx e das ICFEx estão regulamentados pelo Comandante do Exército (Cmt Ex) por meio da Portaria nº 460, de 16 de maio de 2017, que aprovou o Regimento Interno do CCIEx (EB10-RI-13.001) e a Portaria nº 050, de 10 de fevereiro de 2003, que aprovou o Regulamento das ICFEx (R-29).

As ICFEx, por meio de atividades de auditoria e fiscalização, realizam seus trabalhos nas mais de 420 (quatrocentas e vinte) UG que lhes são vinculadas, tendo suas missões previstas no art. 3º do R-29:

Art. 3º Às ICFEx compete:

I - acompanhar a contabilidade analítica das operações orçamentária, financeira e patrimonial das Unidades Gestoras (UG) vinculadas;

II - examinar a legalidade dos atos de gestão orçamentária, financeira e patrimonial praticados pelos Ordenadores de Despesas (OD) e responsáveis por dinheiro, bens e valores públicos;

III - realizar a conformidade contábil das UG vinculadas;

IV - acompanhar a execução de contratos, convênios, acordos, ajustes ou similares formulados pelas UG vinculadas;

V - realizar as tomadas de contas dos OD e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos e, mediante determinação da SEF, outras medidas que se fizerem necessárias;

VI - executar os trabalhos de auditoria de acordo com o Plano Anual de Atividades de Auditoria (PAAA), aprovado pela SEF;

VII - certificar a adequação e a regularidade das contas dos OD e comprovar a eficiência, eficácia e economicidade na aplicação dos recursos públicos;

VIII - prestar assistência, orientação e apoio técnico aos OD e demais agentes da administração das UG vinculadas; e

IX - propor à D Aud, quando for julgado conveniente, sugestões relacionadas com o cumprimento das suas atividades de controle interno.

O Sistema de Controle Interno compreende todo o complexo de estruturas que abrange as unidades de auditoria (controle interno) dos poderes e órgãos bem como o controle interno organizacional de cada unidade.

Com relação às atividades de controle e auditoria, o Acórdão nº 2.352/2016 – Plenário TCU, assevera que há que se diferenciar conceitualmente o que são auditoria interna, controles internos e órgãos de controle interno conforme previsto na Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (*International Professional Practices Framework – IPPF*) e no art. 1º da Instrução Normativa TCU nº 63, de 1º de setembro de 2010:

A auditoria interna é uma atividade independente e objetiva que presta serviços de avaliação e de consultoria com o objetivo de adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. A auditoria auxilia a organização a alcançar seus objetivos através de uma abordagem sistemática e disciplinada para a **avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de risco, controle e governança corporativa**.(...) IPPF 2120-1: O gestor e a alta administração são responsáveis pelos processos de gestão de risco e controles da organização. (Grifos no original)

X. controles internos: conjunto de atividades, planos, métodos, indicadores e procedimentos interligados, utilizado com vistas a assegurar a conformidade dos atos de gestão e a concorrer para que os objetivos e metas estabelecidos para as unidades jurisdicionadas sejam alcançados;

XI. órgãos de controle interno: unidades administrativas, integrantes dos sistemas de controle interno da administração pública federal, incumbidas, entre outras funções, da verificação da consistência e qualidade dos controles internos, bem como do apoio às atividades de controle externo exercidas pelo Tribunal.

Segundo, ainda, orientações constantes do Acórdão nº 2.352/2016, as organizações devem estabelecer estruturas de controles internos em suas administrações para assegurar a conformidade dos atos de gestão e concorrer para que os objetivos e metas sejam alcançados:

204. Faz-se necessário, portanto, que a alta administração das organizações públicas estabeleça uma estrutura de controles internos para suas organizações, consistindo em um conjunto de atividades de controle que deve ser executado pelos gestores nos diversos níveis da organização, e que pode ou não estar acompanhado da **criação de uma unidade organizacional (setor dentro da organização)** encarregado dessas atividades, o que é conhecido na iniciativa privada por setor de compliance (o termo é originário do verbo, em inglês, to comply, e significa estar em conformidade com regras, normas e procedimentos). (Acórdão nº 2.352/2016 – Plenário TCU) (Grifei).

A existência de controles internos dentro de uma UG é altamente recomendável, uma vez que há a necessidade de realização das atividades administrativas em conformidade com as normas e regulamentos, bem como há a necessidade de uma gestão que prima não só pela legalidade dos seus atos, mas também pelo alcance das metas e objetivos institucionais, orçamentários e governamentais da maneira mais eficiente, econômica e efetiva possível.

Com relação, ainda, à necessidade de controles internos, o art. 17 do Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000, dispõe no mesmo sentido ao frisar que a existência da sistematização do controle interno, por meio das unidades administrativas de controle interno não elimina a necessidade de controles próprios da administração, veja-se:

Art. 17. A sistematização do controle interno, na forma estabelecida neste Decreto, não elimina ou prejudica os controles próprios dos sistemas e subsistemas criados no âmbito da Administração Pública Federal, nem o controle administrativo inerente a cada chefia, que deve ser exercido em todos os níveis e órgãos, compreendendo:

I - instrumentos de controle de desempenho quanto à efetividade, eficiência e eficácia e da observância das normas que regulam a unidade administrativa, pela chefia competente;

II - instrumentos de controle da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares, pelos órgãos próprios de cada sistema; e

III - instrumentos de controle de aplicação dos recursos públicos e da guarda dos bens públicos.

No âmbito interno do Exército, por meio do Manual de Auditoria (EB10-MT-13.001) de 2013, foi consagrada a definição de controle interno administrativo que está em total consonância com o entendimento exposto anteriormente:

1.3.6 CONTROLE INTERNO ADMINISTRATIVO - É o conjunto de atividades, planos, rotinas, métodos e procedimentos interligados, estabelecidos com vistas a assegurar que os objetivos das unidades sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, tendo por objetivo geral evitar a ocorrência de impropriedades e irregularidades e, por objetivos específicos, os que seguem:

- a) observar as normas legais e regulamentares;
- b) assegurar, nas informações contábeis, financeiras, administrativas e operacionais, sua exatidão, confiabilidade, integridade e oportunidade;
- c) evitar o cometimento de erros, desperdícios, abusos, práticas antieconômicas e fraudes;
- d) salvaguardar os ativos financeiros e físicos quanto à sua boa e regular utilização, bem como assegurar a legitimidade do passivo; e
- e) assegurar a aderência das atividades às diretrizes, planos, normas e procedimentos da unidade.

2.3.2 A Conformidade dos Registros de Gestão

O OD possui inúmeras atribuições, deveres e responsabilidades na complexa gestão estabelecida pelos normativos que regem a administração pública federal. Este agente, conforme previsto no Regulamento de Administração do Exército (RAE) e no Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, é responsável pela supervisão e fiscalização de todas as atividades de execução, orçamentária, financeira e patrimonial da UG, respondendo por todas as irregularidades que vierem a ocorrer.

No contexto dos sistemas de controle das UG, a fim de auxiliar o OD em sua missão, existe a Conformidade dos Registros de Gestão, atividade esta que faz parte da estrutura de controles internos e tem por finalidade certificar que os atos e fatos administrativos estão sendo realizados em conformidade com a legislação vigente e que existem documentos hábeis que dão suporte aos registros realizados no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), que é o principal meio acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial na esfera federal.

As atribuições do Conformador estão atualmente regulamentadas pela Portaria nº 018-SEF, de 20 de dezembro de 2013, que apresenta uma série de roteiros de análise de registros e documentos a serem aplicados a fim de cumprir sua missão.

Segundo o CCIEx (2017), a Conformidade dos Registros de Gestão contribui diretamente com as atividades de controle interno do Exército e neste sentido, pode-se afirmar que a Conformidade é um dos principais controles internos administrativos da UG, veja-se:

A respeito das estruturas de governança especificamente voltadas ao exercício do controle, cabe destacar que o comprometimento tem início na própria Unidade Gestora Executora (UGE), onde pode ser encontrado, além dos tradicionais agentes da administração, um responsável pela Conformidade de Registro de Gestão. **O Conformador tem a atribuição de verificar se os registros dos atos e fatos de execução orçamentária, financeira e patrimonial efetuados no âmbito de sua UG foram realizados respeitando as normas vigentes. Sua atuação, e também a dos seus auxiliares, é pautada pelo ordenamento legal disponível, cabendo-lhe homologar, ou não, a gestão dos recursos daquela UGE. Configuram-se, assim, os Conformadores, como os primeiro e efetivos colaboradores nas atividades de controle interno do Exército.** Na estrutura de Controle Interno do Exército, visando ao cumprimento do art. 74 da Carta Magna, estão, na primeira linha, as Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (ICFEx). Ao todo, o Exército Brasileiro possui 12 (doze) Inspetorias distribuídas em todo território nacional: [...] (Grifei) (CENTRO DE CONTROLE INTERNO DO EXÉRCITO. Boletim Informativo Nr 01 – MAIO / 2017, p. 12)

A partir da análise da missão do Conformador, estabelecida pelo art. 4º da Portaria 018-SEF/2013, constata-se que a verificação da legalidade e adequabilidade dos registros contábeis de natureza orçamentária, financeira e patrimonial pode se revestir de grande complexidade, impondo a necessidade de treinamento contínuo deste agente.

Art. 4º A Conformidade dos Registros de Gestão tem como finalidade verificar:

I - se os registros dos atos e fatos de execução orçamentária, financeira e patrimonial efetuados pela UG foram realizados em observância às normas vigentes; e

II - a existência de documentação que suporte as operações registradas no SIAFI.

3. METODOLOGIA

O presente estudo foi realizado dentro de um processo científico e calcado em procedimentos metodológicos. Assim, nesta seção, apresenta-se de forma clara e detalhada como o problema de pesquisa pôde ser solucionado, bem como quais critérios, estratégias e instrumentos foram utilizados no decorrer deste processo de solução e as formas pelas quais foram utilizados.

A presente pesquisa teve início na revisão da bibliográfica da legislação e do entendimento do TCU acerca das atividades relacionadas à Governança no Setor Público, a Gestão de Riscos e Controles e os Sistemas de Controles Internos da Administração Pública.

3.1 TIPO E NATUREZA DA PESQUISA

Em conformidade com Neves e Domingues (2007), no que se refere ao tipo e natureza, a presente pesquisa tem a seguinte classificação:

a. **quanto à forma de abordagem:** enquadra-se na modalidade qualitativa, uma vez que a solução do problema não foi calcada apenas em fatores numéricos, mas em questões de estudo solucionadas com respaldo na percepção dos indivíduos que têm vinculação significativa com o objeto de estudo, que no presente trabalho, foram os ordenadores de despesas das UG do Exército e os Chefes de inspetorias de contabilidade e finanças;

b. **quanto ao objetivo geral:** este trabalho caracteriza-se com uma pesquisa do tipo descritiva que visa a análise, o registro e o estudo da percepção e opinião dos ordenadores de despesas e chefes de ICFEx acerca da implantação de uma estrutura de controle interno em uma UG do Exército; e

c. **quanto à natureza:** caracteriza-se por ser uma pesquisa do tipo aplicada, tendo como objetivo gerar conhecimentos para aplicação prática, sendo dirigido para a solução de problemas específicos relacionados aos riscos inerentes às atividades de gestão orçamentária, financeira e patrimonial das UG do Exército.

3.2 DELINEAMENTO DA PESQUISA

O delineamento de pesquisa contemplou as fases de levantamento e seleção da bibliografia; coleta e análise dos dados; e conclusão, incluindo as respostas às questões de estudo, alcance dos objetivos e solução do problema de pesquisa formulado.

3.3 PROCEDIMENTOS PARA A REVISÃO DE LITERATURA

Para a definição dos termos, conceitos, levantamento das informações de interesse e estruturação de um modelo teórico de análise, foi realizada uma revisão de literatura nos seguintes moldes:

a. Fontes de busca

- Técnicas, estudos e ferramentas de apoio disponível no sítio do TCU, disponível em: < <https://portal.tcu.gov.br/governanca/governancapublica/governanca-no-setor-publico/publicacoes.htm>>; e
- Legislação e entendimento disponíveis nos sítios das ICFEx e do CCIEx; e
- Legislação correlata disponível no sítio de domínio <planalto.gov.br>.

b. Estratégia de busca para as bases de dados eletrônicas

A fim de realizar a busca a respeito do assunto, foi utilizada a localização de dados eletrônicos por meio de sites de busca na *internet*. A fim otimizar a busca, foram utilizados os seguintes termos descritores: "governança", "gestão de riscos" "controles", "prestação de contas".

c. Critérios de inclusão:

- Estudos publicados em português.

d. Critérios de exclusão:

– Estudos que não sejam relacionados à gestão pública, governança, gestão de riscos e sistemas de controles da administração pública.

3.4 INSTRUMENTOS

Neste estudo foram aplicados, entre os dias 2 e 31 de agosto de 2018, dois tipos de questionários ao grupo de estudo formado pelos Ordenadores de Despesas das UG do Exército e os chefes de ICEx. A reprodução integral dos questionários aplicados consta dos apêndices "A" e "B".

As questões constantes dos questionários foram elaboradas dentro de um contexto de análise envolvendo as dimensões inerentes à governança, gestão de riscos e controles, a fim de subsidiar a análise que deu respaldo à solução do problema de pesquisa.

Com relação aos questionários aplicados aos chefes de ICEx, a fim de aperfeiçoar as respostas, facultou-se a possibilidade de o referido instrumento ser respondido com o assessoramento dos auditores daquelas inspetorias, sendo tal fato devidamente mensurado por uma das perguntas constante do instrumento.

Os questionários e gráficos foram elaborados em formato eletrônico por meio da ferramenta *Google Forms*, disponível em: <<https://docs.google.com/forms/u/0/>>.

Após a elaboração, com autorização e auxílio da Secretaria de Economia e Finanças, os *links* dos questionários foram remetidos a todos os chefes de ICEx, que por sua vez remeteram os questionários destinados aos OD de suas respectivas UG vinculadas.

4. RESULTADOS E DISCUSSÃO

Por meio da aplicação dos questionários aos chefes de ICEx e ordenadores de despesas, obteve-se os resultados considerados mais relevantes para a solução do

problema de pesquisa, sendo tais resultados apresentados na forma de gráficos gerados pela ferramenta *Google Forms*.

Ressalva-se que os percentuais considerados de pouca relevância relativa foram omitidos pela ferramenta *Google Forms*, sendo possível visualizá-los apenas no arquivo gerado pela ferramenta.

4.1 RESPOSTAS DOS CHEFES DE ICFOX

Os gráficos abaixo apresentam o perfil, a experiência e a percepção de onze dos doze chefes de ICFOX acerca da implantação de uma estrutura de controle interno em uma UG.

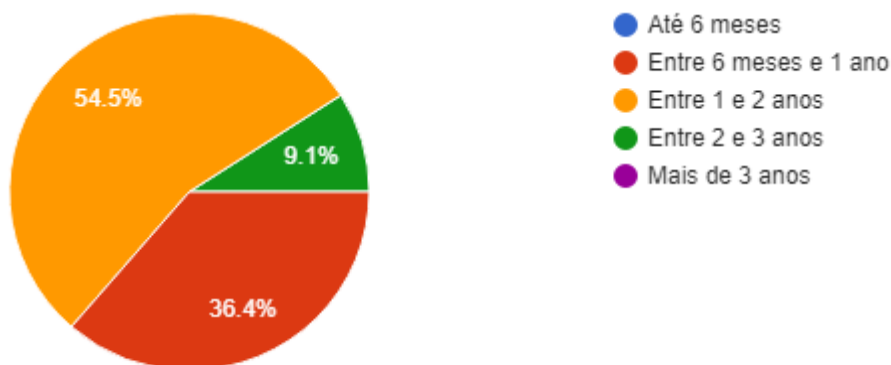


Gráfico 1 – Tempo total de exercício na função de chefe de ICFOX

Pela análise do Gráfico 1, verifica-se que todos os onze chefes de ICFOX têm mais de seis meses na função e mais da metade está há mais de um ano exercendo esta função. Este fator é positivo para a credibilidade dos dados obtidos, uma vez que o militar há mais tempo na função tem melhores condições de opinar sobre o assunto.

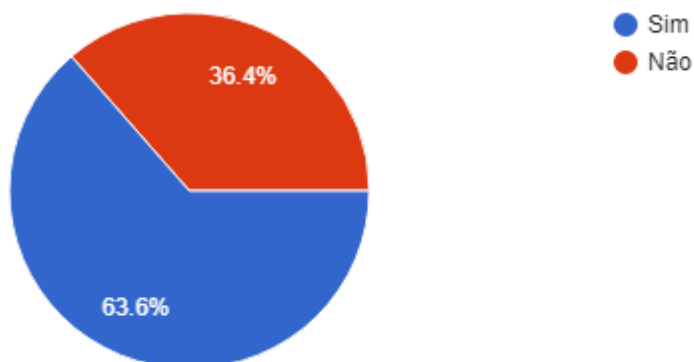


Gráfico 2 – Possui alguma formação acadêmica (graduação ou pós-graduação) na área administrativa (administração, ciências contábeis, economia e afins)

Pela análise do Gráfico 2, verifica-se que a maioria dos Ch ICFEx (63,6%) possui alguma formação acadêmica (graduação ou pós-graduação) na área administrativa (administração, ciências contábeis, economia e afins), fato que também contribui fortemente para a credibilidade das respostas para subsidiar a solução do problema de pesquisa.

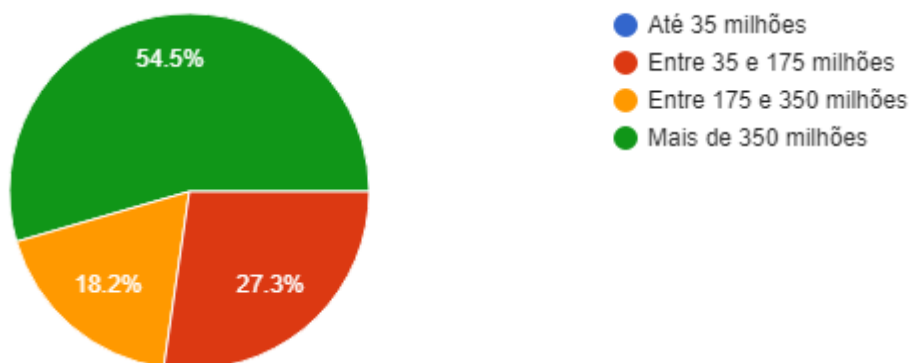


Gráfico 3 – Total aproximado de recursos públicos aplicados pelas UG vinculadas

O Gráfico 3 apresenta uma estimativa do valor total anual aplicado pelas UG vinculadas. Tal informação é relevante no sentido de que quanto maior for o valor aplicado pela UG, mais se justificaria a existência de uma estrutura de controle interno a fim de mitigar eventuais riscos na aplicação desses recursos.

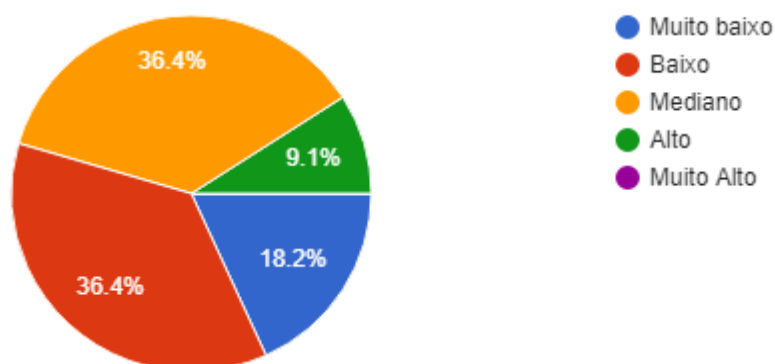


Gráfico 4 – Avaliação do nível de ocorrência de irregularidades administrativas nas UG vinculadas

O nível de ocorrência de irregularidades administrativas nas UG é um dos fatores que poderia justificar a implantação de uma estrutura de controle interno dentro de uma UG. Pelo que se verifica no Gráfico 4, a grande maioria (72,8%) dos chefes de ICFEx entende que o nível de ocorrência de irregularidades é baixo ou mediano e apenas 9,1% acreditam que o nível é alto.

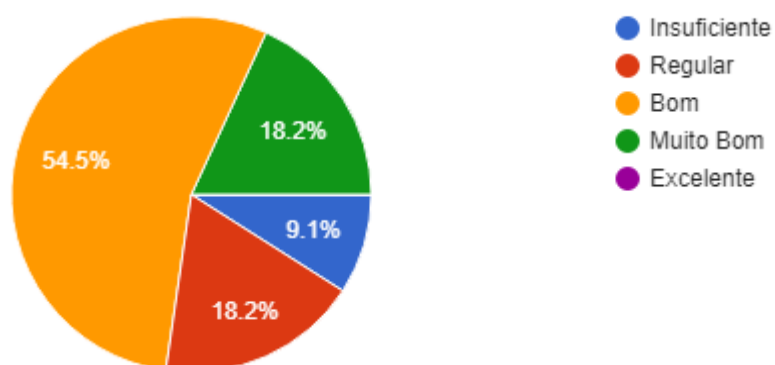


Gráfico 5 – Avaliação do nível dos controles internos administrativos das UG vinculadas

Segundo o manual de Auditoria do Exército Brasileiro de 2013 (EB10-MT-13.001), os controles internos administrativos são conjuntos de atividades, planos, rotinas, métodos e procedimentos cuja finalidade é subsidiar o alcance dos objetivos organizacionais, evidenciar eventuais desvios ao longo da gestão e evitar a ocorrência de impropriedades e/ou irregularidades administrativas.

Pela análise do Gráfico 5, verifica-se que dez dos onze chefes de ICFEx têm uma boa percepção do nível dos controles internos administrativos de suas UG vinculadas, sendo que apenas um deles (9,1%) acredita que o nível dos controles internos de suas UG vinculadas é insuficiente.

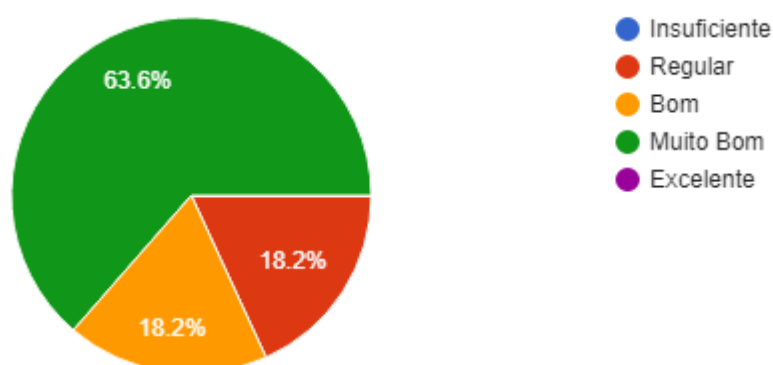


Gráfico 6 – Avaliação do nível das atividades de auditoria de acompanhamento da gestão realizadas pelas ICFEx

Pela análise do Gráfico 6, verifica-se que os chefes de ICFEx apresentam uma percepção muito positiva acerca do nível das atividades de auditoria de acompanhamento da gestão realizadas nas UG vinculadas.

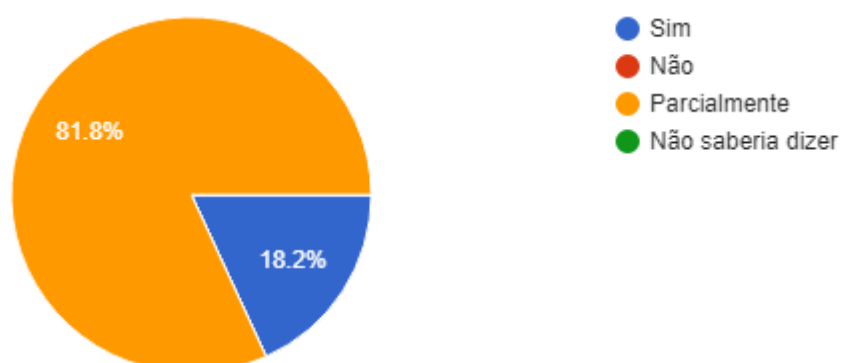


Gráfico 7 – Avaliação da suficiência da frequência de Visitas de Auditoria programadas realizadas pelas ICFEx

Embora acreditem que o nível das atividades de auditoria de acompanhamento da gestão está bastante positivo (Gráfico 6), conforme se vê no Gráfico 7, a grande maioria acredita que é parcialmente suficiente a frequência de Visitas de Auditoria programadas realizadas pelas ICFEx. Estas visitas programadas consistem no trabalho de campo realizado pelos auditores nas UG e está limitada à disponibilidade de tempo, pessoal capacitado e recursos financeiros.

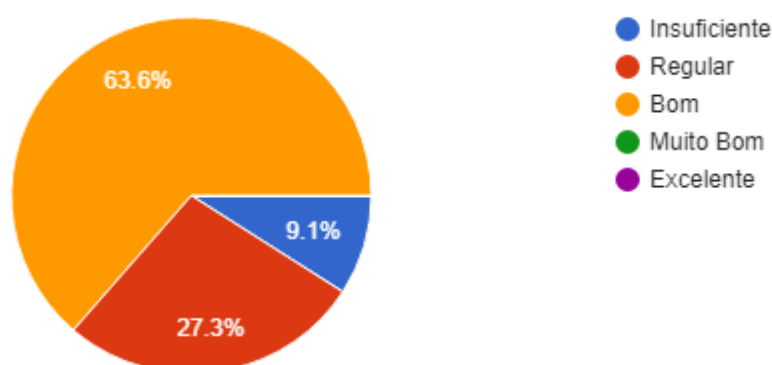


Gráfico 8 – Avaliação do nível geral de capacitação dos Encarregados de Conformidade dos Registros de Gestão das UG vinculadas

Pelo que se verifica no Gráfico 8, a maioria dos chefes de ICFEx (63,6%) acredita que o nível geral de capacitação dos Encarregados de Conformidade dos Registros de Gestão das UG vinculadas está bom.

Segundo o CCIEx (2017), a Conformidade dos Registros de Gestão contribui diretamente com as atividades de controle interno do Exército e neste sentido, pode-se afirmar que a Conformidade é um dos principais controles internos administrativos da UG, cabendo ao Conformador verificar se os atos e fatos da execução orçamentária, financeira e patrimonial estão sendo realizados em conformidade com as normas vigentes, cabendo ao mesmo homologar ou não a gestão dos recursos da UG, sendo os primeiros e efetivos colaboradores do controle interno no Exército.

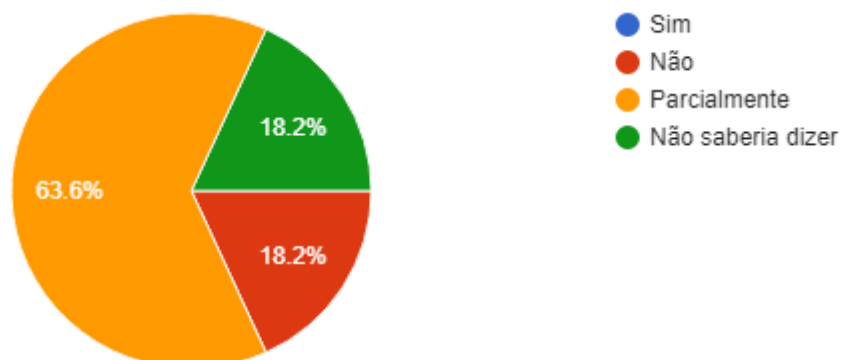


Gráfico 9 – avaliação da capacidade de efetiva fiscalização dos atos e fatos administrativos pelos OD das UG vinculadas

O Gráfico 9 apresenta a percepção acerca da efetiva capacidade de fiscalização dos atos e fatos administrativos pelos OD das UG vinculadas. Pelo que se vê, a provável incapacidade de fiscalizar efetivamente os atos e fatos administrativos poderia justificar a implantação ou aperfeiçoamento de uma estrutura de controle interno na UG.

Ressalta-se que conforme previsto no Regulamento de Administração do Exército (RAE) e no Decreto-Lei nº 200/1967, o OD é responsável pela supervisão e fiscalização de todas as atividades de execução, orçamentária, financeira e patrimonial da UG, estando sujeito à tomada de contas e respondendo por todas as irregularidades que vierem a ocorrer.

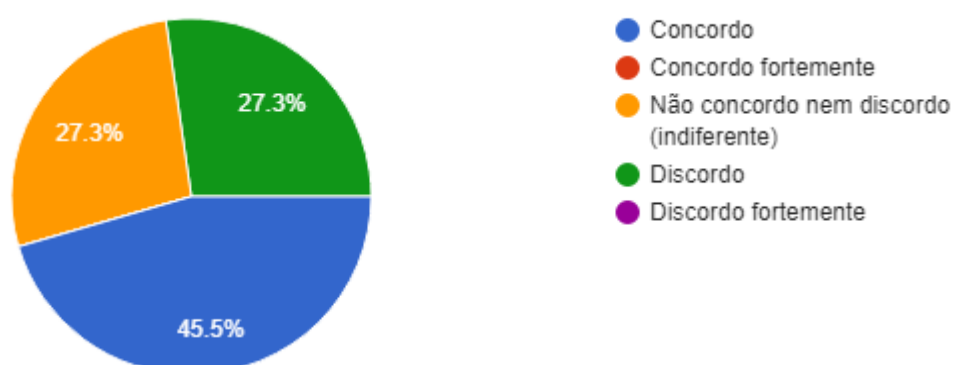


Gráfico 10 – Estrutura de Controle Interno como ferramenta essencial ao controle da execução, orçamentária, financeira e patrimonial

O Gráfico 10 apresenta a avaliação acerca da possibilidade de uma estrutura de controle interno ser uma ferramenta essencial ao controle da execução, orçamentária, financeira e patrimonial.

Da análise do gráfico, constata-se que cinco dos onze chefes de ICFEx (45,5%) acreditam que uma estrutura de controle interno dentro da UG poderia ser uma ferramenta essencial ao controle da execução, orçamentária, financeira e patrimonial, sendo que três dos onze discordam desta assertiva e três são indiferentes.

A informação apresentada no Gráfico 10 contribui para a resolução da questão de estudo de verificar se uma estrutura de controle interno dentro de uma UG poderia ser uma ferramenta essencial ao controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial.

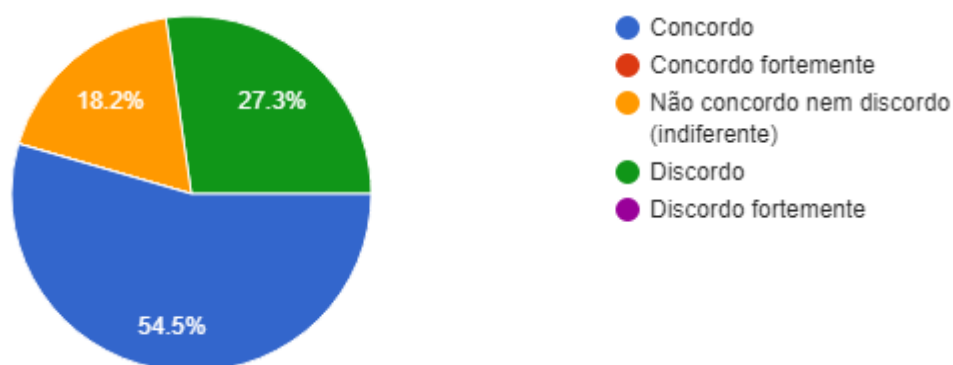


Gráfico 11 – Estrutura de Controle Interno para a redução da probabilidade de ocorrência de irregularidades administrativas

O Gráfico 11 apresenta uma avaliação sobre a possibilidade de uma estrutura de controle interno dentro da UG contribuir para a redução da probabilidade de ocorrência de irregularidades administrativas.

Por meio da análise do gráfico, constata-se que seis dos onze chefes de ICFEx (54,5%) acreditam que a existência de uma estrutura de controle interno (podendo ser uma Seção de Auditoria ou um Auditor Interno) dentro da UG poderia contribuir para a redução da probabilidade de ocorrência de irregularidades administrativas. Três chefes de ICFEx discordam desta afirmativa.

A informação apresentada no Gráfico 11 contribui para a resolução da questão de estudo que responde se uma estrutura de controle contribuiria para a redução da probabilidade de ocorrência de irregularidades administrativas.

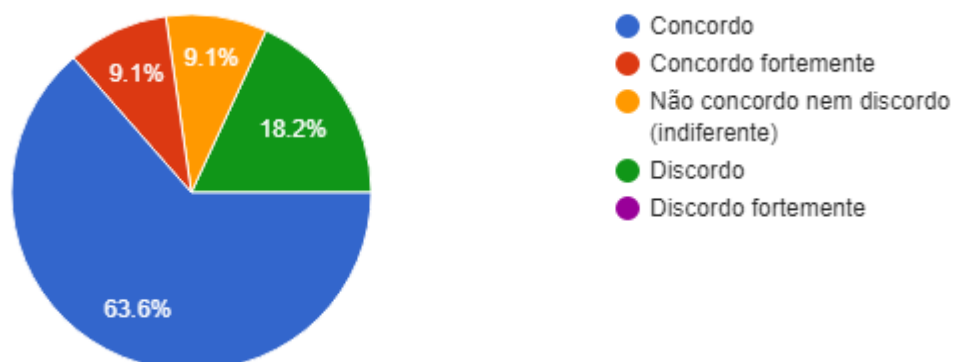


Gráfico 12 – Conformidade dos Registros de Gestão como Estrutura de Controle Interno

O Gráfico 12 apresenta a avaliação sobre a possibilidade de a Conformidade dos Registros de Gestão, mediante capacitação, agregar atividades de uma estrutura de controle interno.

Ao analisar o Gráfico 12, percebe-se que há uma grande concordância (72,7%) no sentido de que a atividade de Conformidade dos Registros de Gestão, mediante capacitação, poderia ser aperfeiçoada e evoluir para agregar atividades de uma estrutura de controle interno dentro da UG. A informação contida no Gráfico 12 responde à questão de estudo de verificar se seria possível a atividade de Conformidade dos Registros de Gestão, mediante capacitação, ser aperfeiçoada e evoluir para agregar atividades de uma estrutura de controle interno dentro da UG.

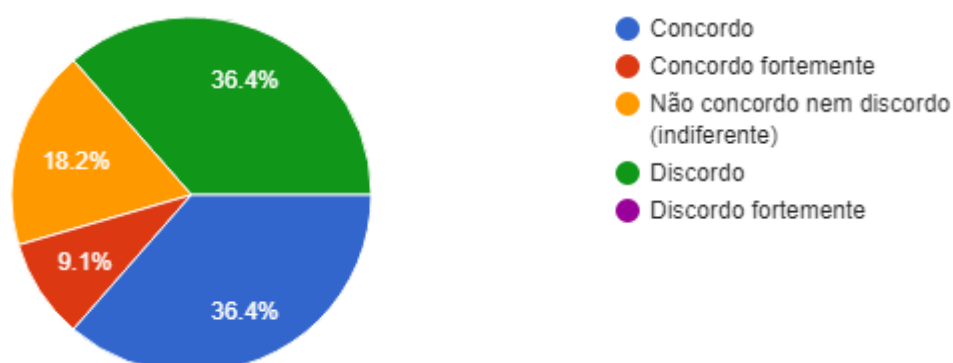


Gráfico 13 – Avaliação sobre as ferramentas de educação a distância do EB serem suficientes para capacitar militares para exercer dentro da UG, funções de controle análogas às exercidas pelas ICFEx

O Gráfico 13 apresenta uma avaliação sobre a possibilidade de as ferramentas de educação a distância do EB serem suficientes para capacitar militares para exercer dentro da UG, funções de controle análogas às exercidas pelas ICFEx. Sobre esta possibilidade, o Gráfico 13 mostra que cinco dos onze chefes de ICFEx (45,5%) concordam que isso é possível, no entanto, quatro dos onze chefes (36,4%) discordam desta possibilidade, fato que indica que as ferramentas de educação a distância do EB apresentam alguma oportunidade de melhoria.

A informação apresentada no Gráfico 13 apresenta resposta à questão de estudo de verificar seria possível capacitar militares para exercer dentro da UG, funções de controle análogas às exercidas pelas ICFEx.

Na pergunta Nr 17 do questionário, aos chefes de ICFEx foi solicitado descrever com suas palavras, quais seriam os impactos, limitações, vantagens e desvantagens da implantação de uma seção/estrutura de controle interno dentro das UG do EB.

Por meio da análise e síntese das respostas, verificou-se que as principais limitações são as dificuldades de capacitação dos agentes, a falta de efetivo, a dificuldade para se criar cargos e a falta de independência do militar que exerceria a função análoga de auditor. A principal vantagem citada seria o fortalecimento das atividades de controle e a desvantagem seria desviar militares de outras funções para exercer tal atividade, caso não fosse criado o cargo.

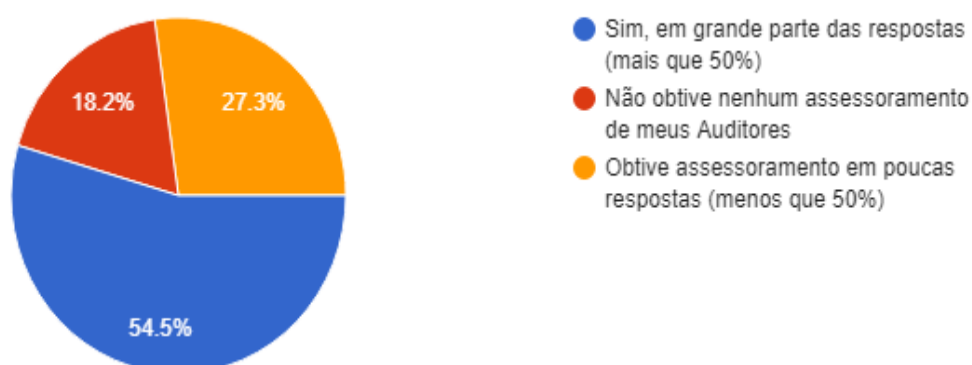


Gráfico 14 – Assessoramento dos auditores na resposta ao questionário

A fim de aperfeiçoar as respostas ao questionário, foi facultado aos chefes de ICFEx debater as questões apresentadas com seus auditores. Por meio da análise do

Gráfico 14, constata-se que grande parte dos chefes de ICFEx obtiveram assessoramento de seus auditores, fato que evidencia maior robustez e credibilidade nas respostas obtidas nesta pesquisa.

4.2 RESPOSTAS DOS ORDENADORES DE DESPESAS

Da análise dos dados obtidos de um total de setenta e um respondentes, verificou-se os seguintes números de respostas por inspetoria:

- 1ª ICFEx: 5 respostas;
- 2ª ICFEx: 4 respostas;
- 3ª ICFEx: 2 respostas;
- 4ª ICFEx: 13 respostas;
- 5ª ICFEx: 3 respostas;
- 6ª ICFEx: a inspetoria não respondeu a pesquisa e também não repassou aos OD

de suas vinculadas;

- 7ª ICFEx: 1 resposta;
- 8ª ICFEx: 2 respostas;
- 9ª ICFEx: 9 respostas;
- 10ª ICFEx: 6 respostas;
- 11ª ICFEx: 18 respostas; e
- 12ª ICFEx: 8 respostas.

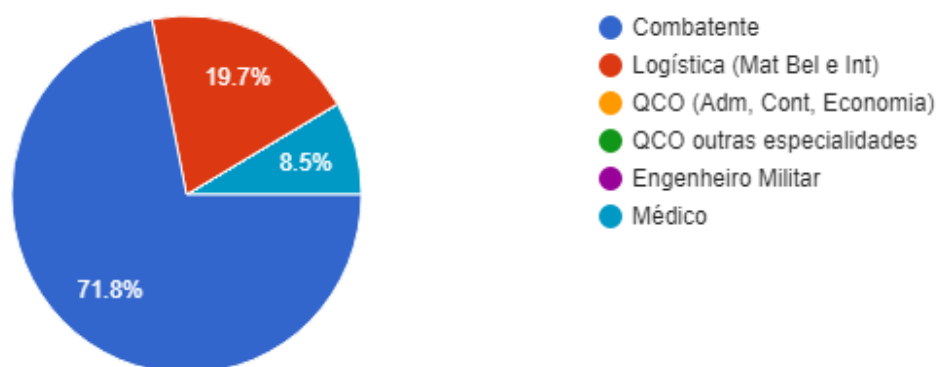


Gráfico 15 – Natureza de arma, quadro ou serviço

Da análise do Gráfico 15, com setenta e uma respostas, constata-se que a grande maioria dos OD tem formação combatente, embora seja altamente desejável que a função seja exercida por militar com alguma formação administrativa devido às peculiaridades e complexidade da administração pública.

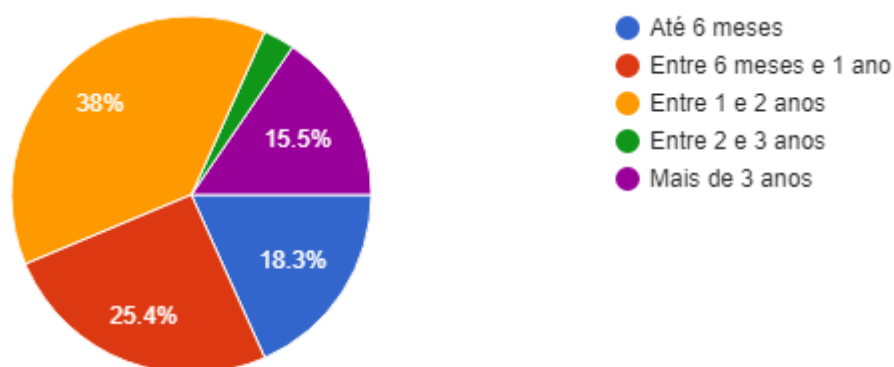


Gráfico 16 – Tempo total de exercício da função de OD

O Gráfico 16 apresenta o tempo total de exercício na função de OD na UG atual e em outras UG. Tal informação retrata o tempo de experiência na função dos respondentes da pesquisa.

Verifica-se que apenas 18,3% dos OD pesquisados estão na função no período de até 6 meses. O tempo na função e a experiência adquirida indica um melhor nível de condição de opinar sobre o tema pesquisado.

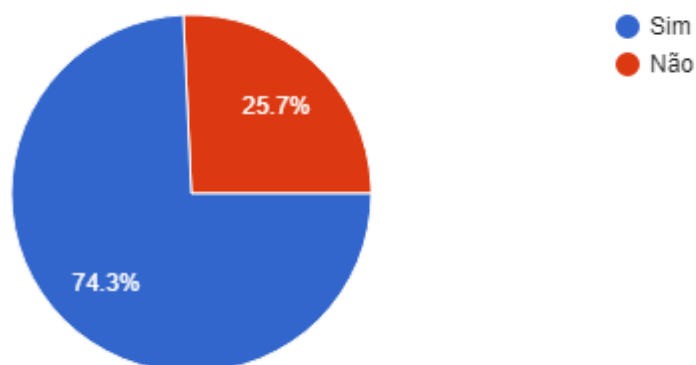


Gráfico 17 – Exerce cumulativamente a função de Cmt/Ch/Dir OM

Por meio da análise do Gráfico 17, constata-se que a grande maioria dos OD pesquisados exerce a função de forma cumulativa com a função de Cmt, fato este que indica que a maioria dos OD divide grande parte dos seus esforços para a atividade-fim de preparo e emprego, fato que pode reduzir a capacidade de supervisão e fiscalização das atividades administrativa e gerar um fator de risco indesejável. A percepção das dificuldades de supervisão e fiscalização por parte dos OD está em consonância com as repostas apresentadas pelos chefes de ICFEx no Gráfico 9.

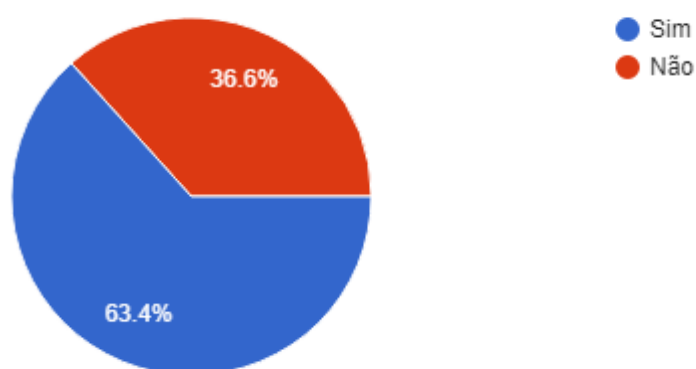


Gráfico 18 – já exerceu, por pelo menos 1 (um) ano, alguma outra função de agente da administração, tais como Encarregado de Almx, Aprv, Enc SPP, SALC, St Fin ou Fisc Adm

O Gráfico 18, mostra que 63,4% dos OD pesquisados já exerceu, por pelo menos um ano, alguma outra função de agente da administração, tais como Encarregado de Almojarifado, Aproveitador, Encarregado de Setor de Pagamento de Pessoal, Licitações e Contratos, Setor Financeiro ou Fiscalização Administrativa. Tal fator é positivo, se considerado que o exercício de alguma outra função administrativa proporciona um maior nível de experiência acerca dos assuntos administrativos da UG, sendo este um bom indicativo das melhores condições para exercer a função e opinar sobre o tema pesquisado.

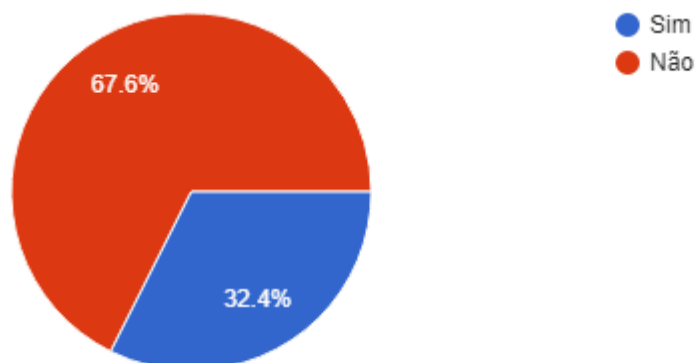


Gráfico 19 – Possui alguma formação acadêmica (graduação ou pós-graduação) na área administrativa (administração, ciências contábeis, economia e afins)

O Gráfico 19 apresenta uma situação pouco desejável do ponto de vista do componente “pessoas e competências” no contexto da governança (TCU, 2014), uma vez que a grande maioria (67,6%) dos OD exercem uma função complexa sem uma formação adequada. A situação dos OD pesquisados é totalmente antagônica à apresentada no Gráfico 1, onde se verifica que a maioria dos chefes de ICFEx possui alguma formação acadêmica para exercer a função.

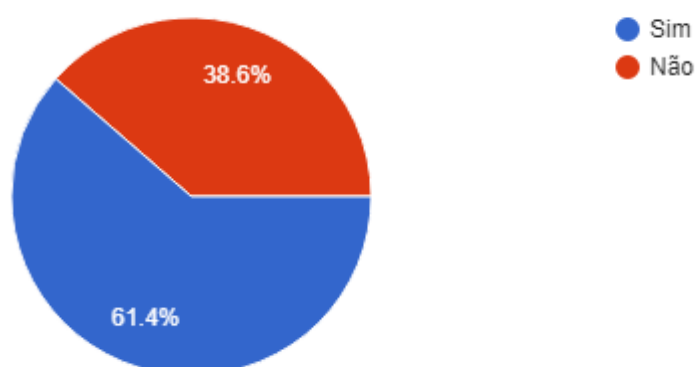


Gráfico 20 – Possui cursos/estágios na área administrativa, realizados ou pagos pelo Exército

O Gráfico 20 mostra que a maioria (61,4%) dos OD pesquisados possui cursos/estágios nas áreas administrativas realizados ou pagos pelo EB. Tal fator é positivo, uma vez que reduz o impacto da ausência de formação adequada apresentada no Gráfico 19.

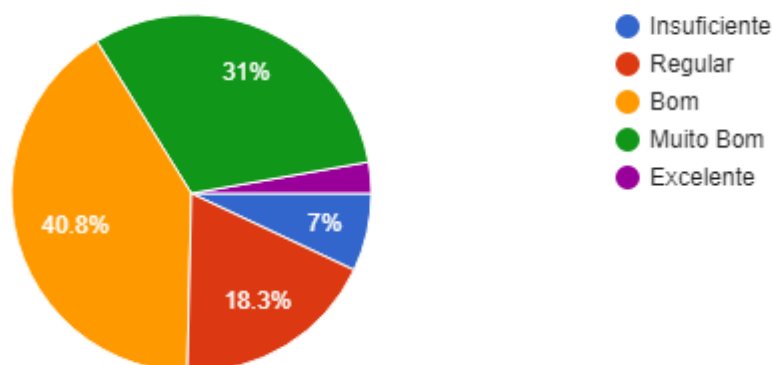


Gráfico 21 – Autopercepção do nível de preparação para exercer a função de OD

Considerando a complexidade atual da administração pública, o Gráfico 21 mostra a autopercepção dos OD, sobre o nível de preparação para exercer a função.

Pelo que se extrai do gráfico, mais de 25,3% dos OD se considera em nível insuficiente/regular para exercer a função.

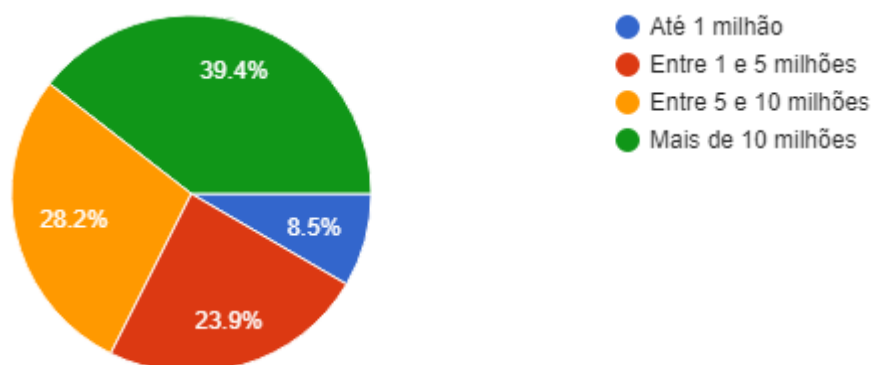


Gráfico 22 – Valor total anual aproximado de recursos aplicados pela UG

O Gráfico 22 apresenta uma estimativa do valor total anual aplicado pelas UG. Tal informação é relevante no sentido de que quanto maior for o valor aplicado pela UG, mais se justificaria a existência de uma estrutura de controle interno a fim de mitigar eventuais riscos na aplicação desses recursos. Da análise do Gráfico 22, verifica-se que quase 40% das UG pesquisadas aplica mais de dez milhões em recursos públicos.

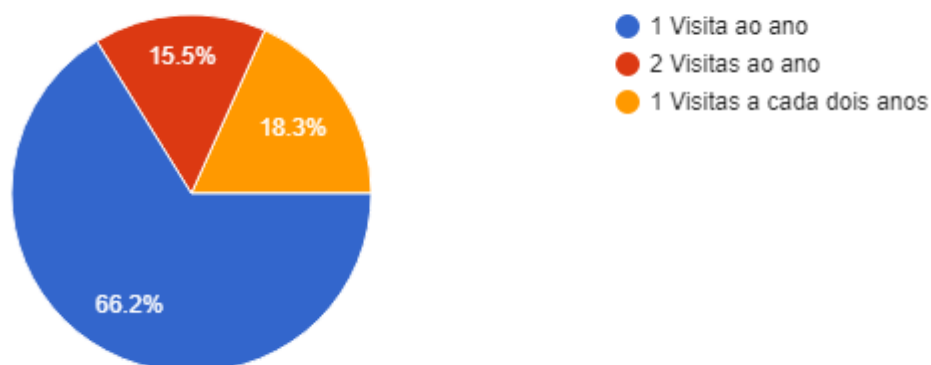


Gráfico 23 – Frequência de Visitas de Auditoria (programadas)

O Gráfico 23 apresenta a frequência de Visitas de Auditoria (programadas) que a UG tem recebido das ICFEx. Tal fator se reveste de relevância, uma vez que quanto menor o número de visitas, maior é o risco de alguma irregularidade não ser detectada pela inspetoria. Pela análise do gráfico, verifica-se que a maioria das UG recebem uma visita ao ano.

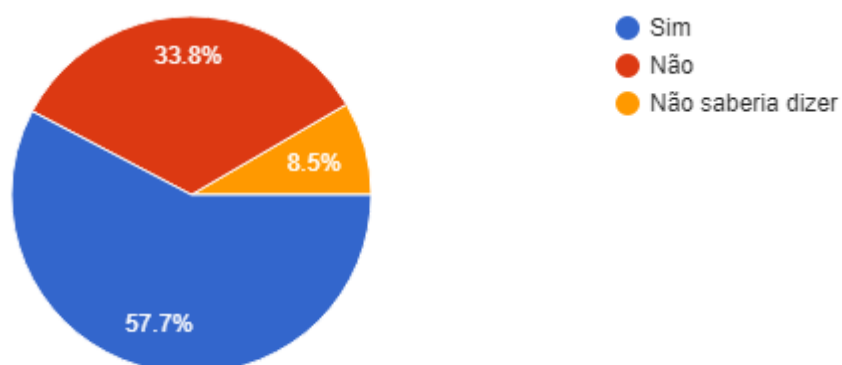


Gráfico 24 – Avaliação da suficiência da frequência e tempo das Visitas de Auditoria programadas realizadas pelas ICFEx

O Gráfico 24 apresenta a percepção dos OD sobre a suficiência das Visitas de Auditoria para verificar a regularidade dos atos e fatos administrativos praticados pelas UG vinculadas. Pelo que se verifica no gráfico, um percentual razoável de OD (33,8%)

acreditam que as visitas são insuficientes. No contexto da Gestão de Riscos e Controles, tal situação pode indicar um fator de risco a ser considerado.

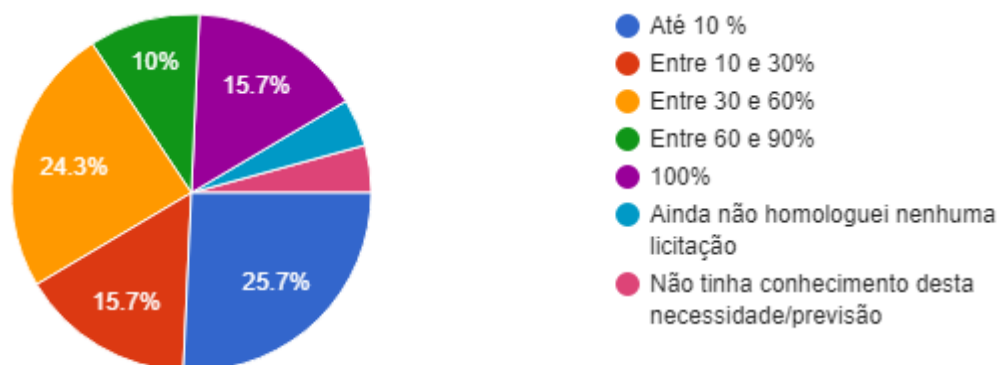


Gráfico 25 – Análise dos processos de licitação antes da homologação

O Gráfico 25 apresenta uma estatística acerca do percentual de processos analisados pelo OD antes da realização do ato de homologação das mesmas. Sabe-se que a homologação de uma licitação por parte do OD é um dos atos mais importantes praticados por essa autoridade, uma vez que somente após este ateste da regularidade dos atos praticados pelo pregoeiro ou comissão, a licitação está apta a produzir efeitos jurídicos. Tal situação se reveste de maior importância quando o OD homologa pregões para aquisições pelo sistema de registro de preços (vide Decreto nº 7.892, de 23 de janeiro de 2013), onde estão contempladas as quantidades de materiais e serviços de várias UG participantes, potencializando assim os efeitos de eventual irregularidade no certame.

No contexto da Gestão de Riscos e Controles, quanto menos processos forem analisados pelo OD, maior o risco de alguma ato irregular ser homologado pela autoridade sem ser detectado, fato que justificaria a existência de um controle preventivo antes da homologação.

Da análise do Gráfico 25, constata-se que apenas 15,7% dos OD pesquisados analisaram previamente todos os processos de licitação antes de executar a homologação do processo. Verifica-se, também, que mais de $\frac{1}{4}$ dos OD, ou seja, 25,7% analisaram previamente apenas 10% do total de licitações que homologaram, indicando um fator de risco que poderia ser mitigado se existisse uma estrutura de controle interno

que realizasse esse trabalho, a fim de dar maior segurança na realização do ato administrativo de homologação. A informação apresentada no Gráfico 25 é mais um indicador sobre a dificuldade de supervisão e fiscalização por parte do OD.

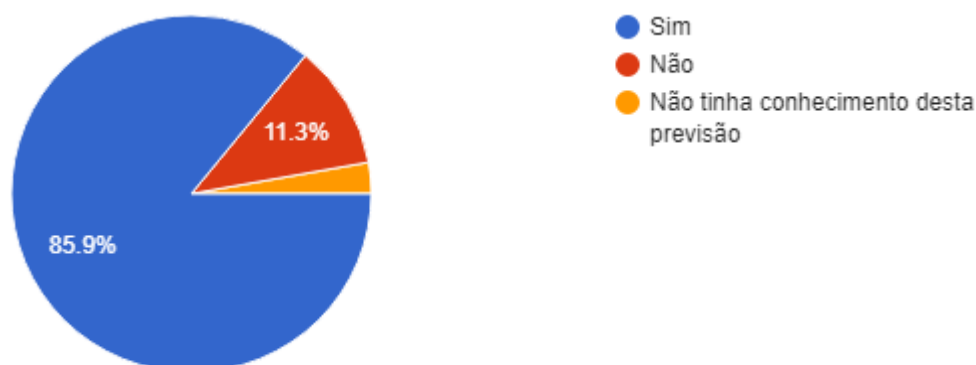


Gráfico 26 – Providência para certificação da escrituração orçamentária, financeira e patrimonial

O Gráfico 26, apresenta, no contexto da Gestão de Riscos e Controles, se ao assumir a função, o OD tomou alguma providência para se certificar nos primeiros 30 (trinta) dias, se a situação da escrituração orçamentária, financeira e patrimonial da UG estava adequada. O fundamento para tal procedimento está previsto no art. 27, 6) do RAE. O estado da escrituração poderia ser objeto de atribuição de uma seção de controle interno, a fim de resguardar o OD de eventuais irregularidades, tal como a existência de material registrado na contabilidade sem a correspondente existência física nos depósitos.

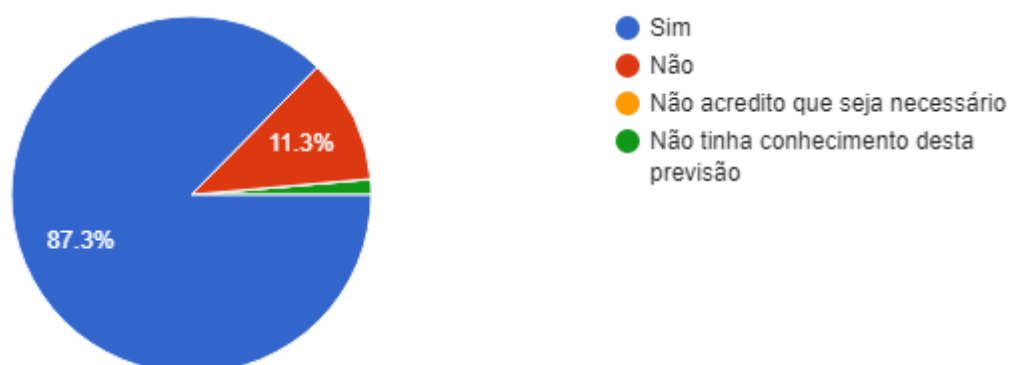


Gráfico 27 – Inspeção do tipo administrativa/material formal nos Almx e Dep

O Gráfico 27 retrata a realização de inspeção do tipo administrativa/de material formal nos Almojarifados e Depósitos a fim de se certificar da existência, estado de conservação e escrituração dos materiais. Tal procedimento, com previsão no art. 20, parágrafo único e arts. 283 e 285, todos do RISG, visa, no contexto da Gestão de Riscos e Controles, dar condições para que o OD verifique se há qualquer irregularidade nos depósitos que possa comprometer a gestão de sua UG.

Da análise do Gráfico 27, constata-se que a grande maioria dos OD (87,3%) realizou inspeções administrativas e de material, fator bastante positivo para a gestão.

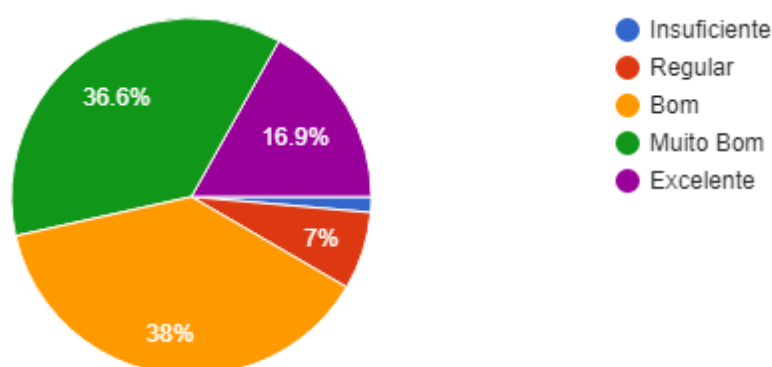


Gráfico 28 – Nível de capacitação do Encarregado da Conformidade dos Registros de Gestão

O Gráfico 28 apresenta a percepção do OD em relação à capacitação do Encarregado da Conformidade dos Registros de Gestão. Sabe-se, conforme (CCIEEx, 2017) que o referido encarregado representa um dos principais controles internos dentro da UG e a falta de capacitação deste agente pode ser um grande fator de risco que contribui diretamente para a probabilidade de ocorrências de irregularidades administrativas, fato que pode comprometer toda a gestão da UG.

Pelo que se vê no gráfico 28, a grande maioria dos OD (74,6%) entende que os seus encarregados de conformidade estão num nível bom ou muito bom.

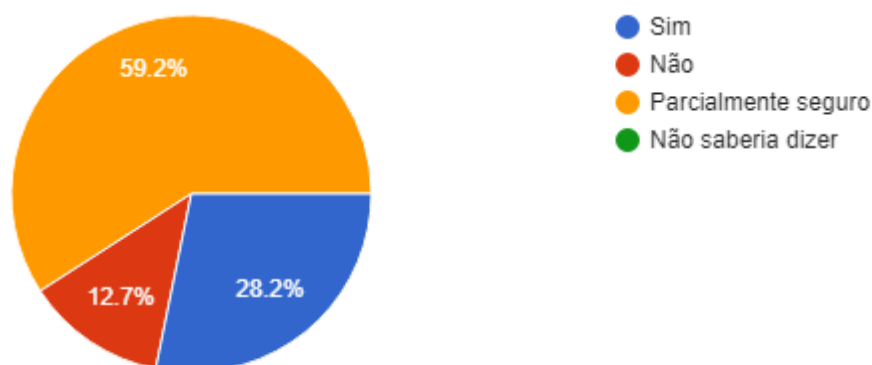


Gráfico 29 – Segurança em relação aos mecanismos de controle existentes na sua UG

O Gráfico 29 apresenta a percepção do OD em relação à segurança proporcionada pelos mecanismos de controle existentes na UG, se considerados o risco de ocorrência de irregularidades administrativas e que este agente está passível a responder solidariamente por tudo que ocorre na administração. A situação encontrada pode ser mais um fator a justificar a implementação de uma estrutura de controle dentro da UG.

Pela análise do Gráfico 29, verifica-se que apenas 28,2% dos OD se sentem totalmente seguros em relação aos mecanismos de controle existentes em suas UG.

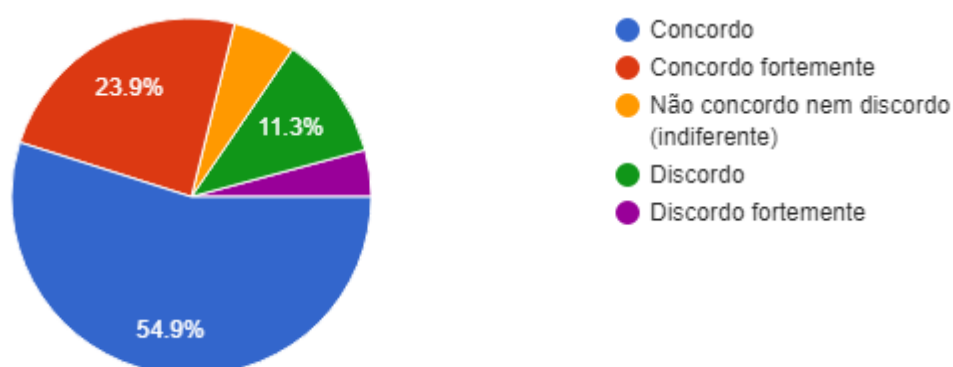


Gráfico 30 – Estrutura de Controle Interno como ferramenta essencial ao controle da execução, orçamentária, financeira e patrimonial

A fim de subsidiar a resposta a uma das questões de estudo, o Gráfico 30, mostra a percepção dos OD acerca da implementação de uma estrutura de controle interno (podendo ser uma Seção de Auditoria ou um Auditor Interno) dentro da UG como uma ferramenta essencial ao controle da execução, orçamentária, financeira e patrimonial.

A informação obtida no Gráfico 30 mostra que 78,8% dos OD concorda que uma Estrutura de Controle Interno seria uma ferramenta essencial ao controle da execução, orçamentária, financeira e patrimonial, informação esta que contribui diretamente para a solução do problema de pesquisa de verificar se a implantação de uma estrutura de Controle Interno em uma Unidade Gestora (UG) constituir-se-ia em uma ferramenta essencial ao controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial.

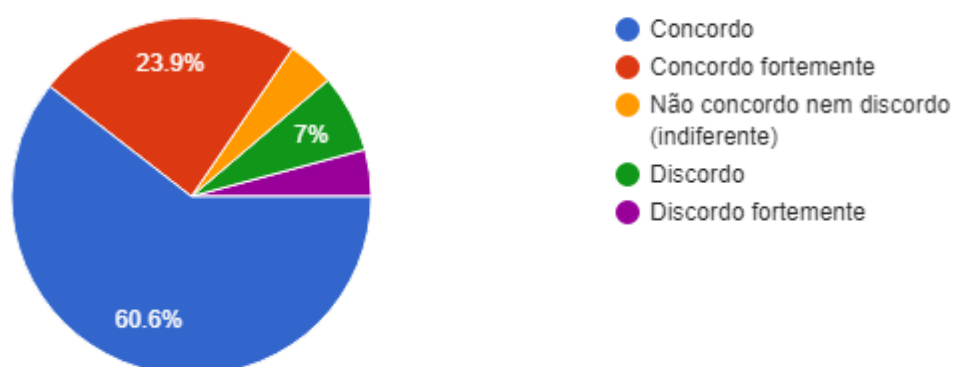


Gráfico 31 – Estrutura de Controle Interno para a redução da probabilidade de ocorrência de irregularidades administrativas

Em complemento ao Gráfico 30, o Gráfico 31 apresenta a percepção dos OD sobre a contribuição de uma Estrutura de Controle Interno na redução da probabilidade de ocorrência de irregularidades administrativas. A redução da ocorrência de irregularidades é um desdobramento natural dentro do contexto do controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial e contribui diretamente para a solução do problema de pesquisa proposto.

A partir de análise do Gráfico 31, verificou-se que quase 84,5% dos OD concorda que a existência de uma Estrutura de Controle Interno contribuiria para a redução da probabilidade de ocorrência de irregularidades administrativas.

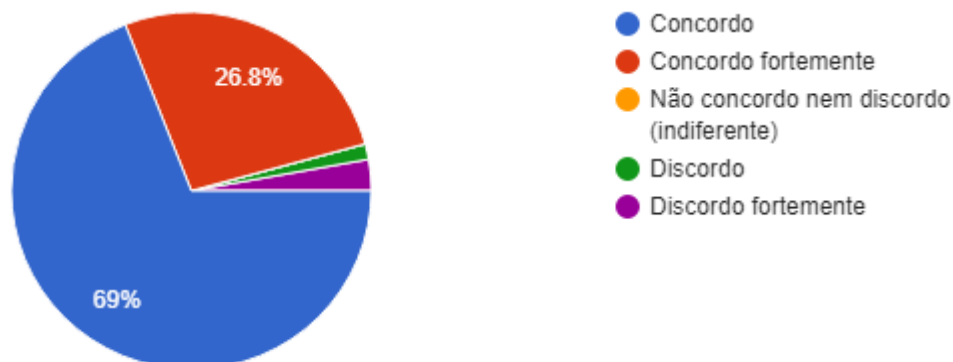


Gráfico 32 – Conformidade dos Registros de Gestão como Estrutura de Controle Interno

O Gráfico 32 apresenta a resposta à questão de estudo de se verificar se a Conformidade dos Registros de Gestão, mediante capacitação, poderia ser aperfeiçoada e evoluir para agregar atividades de uma estrutura de controle interno dentro da UG.

Pela análise do gráfico, constata-se que quase a totalidade dos OD pesquisados (95,8%) concorda que a Conformidade dos Registros de Gestão poderia ser aperfeiçoada e evoluir para agregar atividades de uma estrutura de controle interno dentro da UG.

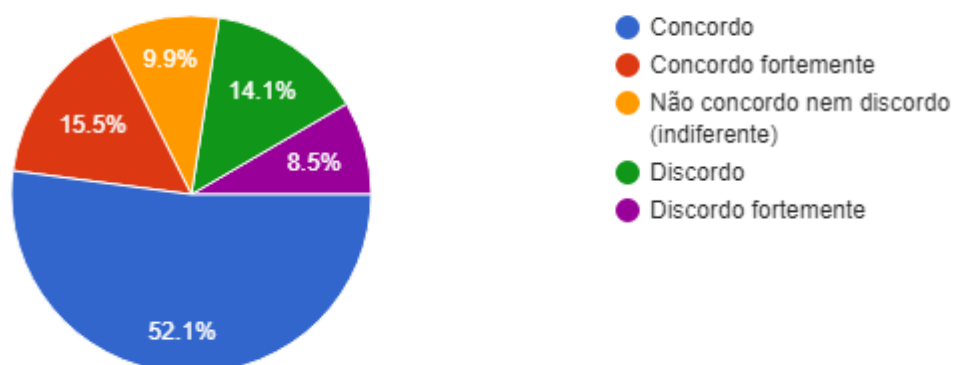


Gráfico 33 – Capacitação de militares para exercício de funções de controle análogas às exercidas pelas ICEx

O Gráfico 33 apresenta o questionamento sobre a utilização das ferramentas de educação a distância existentes no EB tornar possível a capacitação de militares para exercer dentro da UG, funções de controle análogas às exercidas pelas ICEx.

A capacitação dos militares seria necessária para o exercício das atribuições, deveres e responsabilidades do encarregado de uma Estrutura de Controle Interno dentro da UG.

Pela análise do Gráfico 33, verifica-se que a maioria dos OD (67,6%) considera que seria possível capacitar, por meio de educação a distância, militares para exercer funções de controle análogas às exercidas pelas ICFEx.

Diante da informação apresentada nos Gráficos 32 e 33, constata-se que seria viável aperfeiçoar os Encarregados da Conformidade dos Registros de Gestão para exercer atividades de controle.

Na pergunta Nr 24 do questionário, foi solicitado aos OD que descrevessem com suas palavras, quais seriam os impactos, limitações, vantagens e desvantagens da implantação de uma seção/estrutura de controle interno dentro das UG do EB.

Por meio da análise e síntese das respostas, verificou-se que a principal vantagem apresentada pelos OD é o fortalecimento da atividade de controle e a segurança na realização dos processos. Verificou-se, também, que as principais limitações são as dificuldades para se criar cargos e a capacitação dos agentes, sendo que o principal impacto/desvantagem da não criação de cargos seria o desvio de militares da atividade-fim para cumprir um novo encargo administrativo.

5. CONCLUSÃO

A partir dos resultados obtidos foi possível responder as questões de estudo, cumprir os objetivos específicos e atingir o objetivo geral de estudar a implantação de uma estrutura de Controle Interno em uma Unidade Gestora (UG) como ferramenta essencial ao controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial, quantificando os impactos desta implantação e identificando as limitações, vantagens e desvantagens quanto a sua operacionalização.

Da análise e discussão dos resultados e com respaldo no referencial teórico, respondeu-se ao problema de pesquisa, concluindo afirmativamente que a implantação de uma estrutura de Controle Interno em uma Unidade Gestora (UG) pode ser uma ferramenta essencial ao controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial, bem como pode contribuir para a redução da probabilidade de ocorrência de irregularidades administrativas, tendo como principal vantagem o fortalecimento da atividade de controle e a segurança na realização dos processos. Conclui-se também que os principais fatores limitadores dessa implementação são a dificuldade para criar novos cargos e a

necessidade de capacitação dos agentes, sendo que o principal impacto da não criação de novos cargos pode ser o desvio de militares de outras funções para exercer este novo encargo administrativo.

Como sugestão de linha de ação para a possível implementação de uma Seção de Controle Interno da UG, vislumbra-se que a melhor alternativa é a capacitação e o aperfeiçoamento dos Encarregados de Conformidade dos Registros de Gestão para executarem atividades de controle análogas às exercidas pelas ICFEx.

A capacitação pode ser realizada a distância por meio de um curso técnico específico para a realização de controles predominantemente preventivos dentro da UG.

Um curso de Técnico de Controle Interno de UG pode ser ministrado pelos auditores das ICFEx e CCIEx, devendo ser de caráter eminentemente prático por meio de exercícios de aplicação de roteiros e programas de trabalho/auditoria especialmente formatados para prevenir/detectar as irregularidades administrativas de maior ocorrência, levantadas com base no histórico das auditorias realizadas pelas ICFEx.

A fim de aumentar a sinergia e a difusão de conhecimentos do curso, sugere-se, também, a criação de um fórum permanente de discussão onde participem todos os encarregados de controle interno das UG e os auditores/instrutores das ICFEx/CCIEx.

Por fim, importante ressaltar que a implementação da atividade de um Técnico de Controle Interno de UG, por meio da capacitação e do aperfeiçoamento das atividades da Conformidade dos Registros de Gestão está em consonância com os princípios de governança, gestão de riscos e a orientação constante do Acórdão nº 2.352/2016 – Plenário TCU, veja-se:

204. Faz-se necessário, portanto, que a alta administração das organizações públicas estabeleça uma estrutura de controles internos para suas organizações, consistindo em um conjunto de atividades de controle que deve ser executado pelos gestores nos diversos níveis da organização, e que pode ou não estar acompanhado da **criação de uma unidade organizacional (setor dentro da organização)** encarregado dessas atividades, o que é conhecido na iniciativa privada por setor de compliance (o termo é originário do verbo, em inglês, to comply, e significa estar em conformidade com regras, normas e procedimentos). (Acórdão nº 2.352/2016 – Plenário TCU) (Grifei).

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 28 jun. 2018.

BRASIL. **Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000.** Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3591.htm. Acesso em: 28 jun. 2018.

BRASIL. **Decreto nº 98.820, de 12 de janeiro de 1990.** Aprova o Regulamento de Administração do Exército (RAE)-(R-3). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/D98820.htm. Acesso em: 12 jul. 2018.

BRASIL. **Decreto nº 7.892, de 23 de janeiro de 2013.** Regulamenta o Sistema de Registro de Preços previsto no art. 15 da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Decreto/D7892.htm. Acesso em: 28 ago. 2018.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967.** Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200compilado.htm. Acesso em: 12 jul. 2018.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 2352/2016 – Plenário, de 14 de setembro de 2016.** Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/%252a/NUMACORDAO%253A2352%2520ANOACORDAO%253A2016/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/false/1/false>. Acesso em: 28 jun. 2018.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 509/2005 – Plenário, de 4 de maio de 2005.** Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/%252a/NUMACORDAO%253A509%2520ANOACORDAO%253A2005%2520COLEGIADO%253A%2522Plen%25C3%25A1rio%2522/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/false/1/false>. Acesso em: 28 jun. 2018.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Instrução Normativa TCU nº 63, de 1º de setembro de 2010.** Estabelece normas de organização e de apresentação dos relatórios de gestão e das peças complementares que constituirão os processos de contas da administração pública federal, para julgamento do Tribunal de Contas da União, nos termos do art. 7º da Lei nº 8.443, de 1992. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/IN/20100903/INT2010-063.rtf>. Acesso em: 28 jun. 2018.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Portaria-Segecex nº 27, de 24 de outubro de 2017**. Atualiza o documento “Glossário de Termos do Controle Externo”. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A25EC59C0F015F58F31F6504A6>>. Acesso em: 20 jun. 2018.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública**, 2014. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A24F0A728E014F0B34D4A14347>>. Acesso em: 11 jul. 2018.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Roteiro de Avaliação de Maturidade da Gestão de Riscos**, 2018. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A81881E61E3109601620CBEC2333A04>>. Acesso em: 28 jun. 2018.

EXÉRCITO BRASILEIRO. Centro de Controle Interno do Exército. **Boletim Informativo nº 01 – MAIO / 2017**. Disponível em: <http://www.12icfex.eb.mil.br/images/Bol_CCIEx/Binfo_01_CCIEx.pdf>. Acesso em: 28 jun. 2018.

_____. Centro de Controle Interno do Exército. **Nota Técnica de Controle Interno nº 01/ CCIEx, de 11 de maio de 2016**: Gerenciamento de Riscos na área administrativa. Disponível em: <<http://www.cciex.eb.mil.br/index.php/coletanea-de-legislacao/65-notas-tecnicas/187-nota-tecnica-n-01-2016-gerenciamento-de-riscos-area-adm>>. Acesso em: 28 jun. 2018.

_____. **Portaria nº 050-Cmt Ex, de 10 de fevereiro de 2003**. Aprova o Regulamento das Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (R-29). Disponível em: <<http://www.3icfex.eb.mil.br/phocadownload/Legislacao/Arquivos/Port%200050%20CMT,%20de%2010%20Fev%202003,%20Reg%20ICFEx%20R29.htm>>. Acesso em: 28 jun. 2018.

_____. **Portaria nº 018-Cmt Ex, de 17 de janeiro de 2013**. Aprova o Manual de Auditoria (EB10-MT- 13.001) 1ª Edição, 2013 e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.3icfex.eb.mil.br/phocadownload/Legislacao/Arquivos/be4-13.pdf>>. Acesso em: 28 jun. 2018.

_____. **Portaria nº 465-Cmt Ex, de 17 de maio de 2017**. Aprova a Política de Gestão de Riscos do Exército Brasileiro (EB10-P-01.004), 1ª Edição, 2017. Disponível em: <http://www.7icfex.eb.mil.br/phocadownload/Auditoria_Baseada_em_Risco/Politica_e_Metodologia/1.Politica_de_Gestao_de_Riscos_do_EB.pdf>. Acesso em: 28 jun. 2018.

_____. **Portaria nº 460-Cmt Ex, de 16 de maio de 2017**. Aprova o Regimento Interno do Centro de Controle Interno do Exército (EB10-RI-13.001) e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.sgex.eb.mil.br/sistemas/be/copiar.php?codarquivo=1523&act=bre>>. Acesso em: 20 jun. 2018.

_____. **Portaria nº 816 - Cmt Ex, de 19 de dezembro de 2003**. Aprova o Regulamento Interno e dos Serviços Gerais (R-1) e alterações até Portaria nº 039 - Cmt Ex, 28 de

janeiro de 2015. Disponível em:
<<http://www.3icfex.eb.mil.br/phocadownload/Legislacao/Arquivos/port0816cmtex,de19dez2003,riscg.pdf>>. Acesso em: 20 jun. 2018

Portaria nº 018-SEF, de 20 de dezembro de 2013. Normas para Prestação de Contas dos Recursos Utilizados pelas Unidades Gestoras do Exército Brasileiro (EB90-N-08.002), 2ª Edição, 2013. Disponível em:
<http://www.3icfex.eb.mil.br/phocadownload/Legislacao/Arquivos/PORT%20018_SEF_%2020DEZ2013_PPCM.pdf> Acesso em: 12 jul. 2018.

NEVES, E. B.; DOMINGUES, C. A. **Manual de metodologia da Pesquisa Científica.** Rio de Janeiro, Centro de Estudos de Pessoal-CEP, Escola de Aperfeiçoamento de Oficiais–EsAO, 2007. Disponível em: <
http://www.ebaula.eb.mil.br/ebaula/pluginfile.php/191923/mod_resource/content/2/Assunto_01/07.04.01.04_SPG_2008_Manual_MPC.pdf > Acesso em: 4 ago. 2018.

APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO APLICADO AOS CH ICFOX

QUESTIONÁRIO APLICADO A TODOS OS CHEFES DE ICFOX NO ANO DE 2018.

O CHEFE DE ICFOX PODERÁ OBTER ASSESSORAMENTO DE SEUS AUDITORES PARA RESPONDER ESTE QUESTIONÁRIO.

IMPORTANTÍSSIMO: Solicita-se que os Chefes de ICFOX repassem o *link* abaixo a todos os OD das UG vinculadas a fim de cumprir os objetivos do presente trabalho:

QUESTIONÁRIO DOS ORDENADORES DE DESPESAS:

https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLSc9gE4zNnjImsmxP7XzhCj8X8c1FvzEthdPm3SbiEivYZnu8g/viewform?usp=sf_link

Contexto: Governança, Gestão de Riscos e Controles.

Tema do TCC: A implantação de uma estrutura de controle interno em uma Unidade Gestora (UG) como ferramenta essencial ao controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial.

Objetivo do Questionário: Obter a percepção dos Chefes de ICFOX em relação aos riscos das atividades de gestão, os controles existentes e a viabilidade da implantação de uma estrutura de controle interno em UG do EB.

Confidencialidade: Não é necessário se identificar e será mantido o sigilo das respostas individuais, havendo apenas a consolidação em tabelas/gráficos para fins de apresentação dos resultados. Solicita-se que as respostas sejam apresentadas da forma mais realista possível.

Estabelecimento de Ensino: Escola de Aperfeiçoamento de Oficiais – CAM 2018

Orientando: Cap Al ROSENILDO DE OLIVEIRA RITA

Orientador: TC Int RICARDO XAVIER FURTADO

CONTATOS DO AUTOR

OM: Cmdo 15ª Bda Inf Mec (160209) - 45 3225-1022, Ramal 490 / 45 99853-6478.

emails: rosenildo.oliveira@eb.mil.br e rosenildocont@gmail.com.

OBRIGADO PELA SUA COLABORAÇÃO.

1) Qual o seu tempo total de exercício da função de Chefe de ICFOX (nesta e em outras ICFOX)?

Até 6 meses

Entre 6 meses e 1 ano

Entre 1 e 2 anos

Entre 2 e 3 anos

Mais de 3 anos

2) Qual é a ICFOX que o Sr chefia?

1ª ICFOX

2ª ICFOX

3ª ICFOX

4ª ICFOX

- 5ª ICFEx
- 6ª ICFEx
- 7ª ICFEx
- 8ª ICFEx
- 9ª ICFEx
- 10ª ICFEx
- 11ª ICFEx
- 12ª ICFEx

3) Há quanto tempo exerce a função de Ch na ICFEx atual?

- Até 6 meses
- Entre 6 meses e 1 ano
- Entre 1 e 2 anos
- Entre 2 e 3 anos
- Mais de 3 anos

4) O Sr possui alguma formação acadêmica (graduação ou pós-graduação) na área administrativa (administração, ciências contábeis, economia e afins)?

- Sim
- Não

5) Quantas UG são vinculadas a sua ICFEx?

6) Qual é o valor total aproximado de recursos públicos que suas UG vinculadas aplicam (materialidade dos recursos fiscalizados pela ICFEx)?

- Até 35 milhões
- Entre 35 e 175 milhões
- Entre 175 e 350 milhões
- Mais de 350 milhões

7) Como o Sr avalia o nível de ocorrência de irregularidades administrativas nas UG vinculadas a sua ICFEx?

- Muito baixo
- Baixo
- Mediano
- Alto
- Muito Alto

8) Como o Sr avalia o nível dos controles internos administrativos nas UG vinculadas a sua ICFEx?

- Insuficiente
- Regular
- Bom
- Muito Bom
- Excelente

9) Considerando a quantidade de UG vinculadas, a disponibilidade de pessoal capacitado, tempo, sistemas de auditoria e recursos financeiros, como o Sr avalia atualmente o nível das atividades de auditoria de acompanhamento da gestão realizadas por sua ICFEx?

Insuficiente
Regular
Bom
Muito Bom
Excelente

10) Se considerados os critérios de risco e a materialidade dos recursos aplicados, o Sr considera que a frequência de Visitas de Auditoria programadas realizadas por sua ICFEx são suficientes para verificar a regularidade dos atos e fatos administrativos praticados pelas UG?

Sim
Não
Parcialmente
Não saberia dizer

11) Considerando a complexidade das normas de administração pública e a missão de verificar se os atos e fatos de execução orçamentária, financeira e patrimonial foram realizados em observância às normas vigentes, em que nível geral de capacitação o Sr considera que os Encarregados de Conformidade dos Registros de Gestão das UG vinculadas estão?

Insuficiente
Regular
Bom
Muito Bom
Excelente

12) Considerando a complexidade das normas de administração pública, as atribuições, deveres e responsabilidades de direção e supervisão, o Sr acredita que os OD das UG vinculadas têm condições de fiscalizar, com a efetividade necessária, todos os atos e fatos administrativos passíveis de irregularidades?

Sim
Não
Parcialmente
Não saberia dizer

13) A existência de uma estrutura de controle interno (podendo ser uma Seção de Auditoria ou um Auditor Interno) dentro da UG poderia ser uma ferramenta essencial ao controle da execução, orçamentária, financeira e patrimonial.

Concordo
Concordo fortemente
Não concordo nem discordo (indiferente)
Discordo
Discordo fortemente

14) A existência de uma estrutura de controle interno (podendo ser uma Seção de Auditoria ou um Auditor Interno) dentro da UG poderia contribuir para a redução da probabilidade de ocorrência de irregularidades administrativas.

Concordo
Concordo fortemente
Não concordo nem discordo (indiferente)

Discordo
Discordo fortemente

15) A atividade de Conformidade dos Registros de Gestão, MEDIANTE CAPACITAÇÃO, poderia ser aperfeiçoada e evoluir para agregar atividades de uma estrutura de controle interno dentro da UG.

Concordo
Concordo fortemente
Não concordo nem discordo (indiferente)
Discordo
Discordo fortemente

16) Considerando as ferramentas de educação a distância existentes no EB (portal de educação, fóruns, etc.), seria possível capacitar militares para exercer dentro da UG, funções de controle análogas às exercidas pelas ICFEx.

Concordo
Concordo fortemente
Não concordo nem discordo (indiferente)
Discordo
Discordo fortemente

17) Pergunta aberta – Descreva com suas palavras, quais seriam os impactos, limitações, vantagens e desvantagens da implantação de uma seção/estrutura de controle interno dentro das UG do EB?

18) A fim de aperfeiçoar as respostas a este questionário, o Sr pode debater com seus Auditores. O Sr obteve assessoramento de seus Auditores?

Sim, em grande parte das respostas (mais que 50%)
Não obtive nenhum assessoramento de meus Auditores
Obtive assessoramento em poucas respostas (menos que 50%)

19) Pergunta de Controle: O Sr recebeu o *link* dos questionários a serem aplicados a todos os Ordenadores de Despesas das UGV?

Sim
Não

20) Pergunta de Controle: O Sr repassou o link para todos os OD das UGV?

Sim
Não

21) Pergunta de Controle: Os OD confirmaram a resposta aos questionários?

Sim
Não
Parcialmente

APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO APLICADO AOS OD

QUESTIONÁRIO APLICADO AOS OD DE TODAS AS UG DO EB NO ANO DE 2018

Contexto: Governança, Gestão de Riscos e Controles

Tema do TCC: A implantação de uma estrutura de controle interno em uma Unidade Gestora (UG) como ferramenta essencial ao controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial.

Objetivo do Questionário: Obter a percepção dos OD das UG do EB em relação aos riscos das atividades de gestão, os controles existentes e a viabilidade da implantação de uma estrutura de controle interno em UG do EB.

Confidencialidade: Não é necessário se identificar e será mantido o sigilo das respostas individuais, havendo apenas a consolidação em tabelas/gráficos para fins de apresentação dos resultados. Solicita-se que as respostas sejam apresentadas da forma mais realista possível.

Estabelecimento de Ensino: Escola de Aperfeiçoamento de Oficiais – CAM 2018

Orientando: Cap Al ROSENILDO DE OLIVEIRA RITA

Orientador: TC Int RICARDO XAVIER FURTADO

OBRIGADO PELA SUA COLABORAÇÃO.

1) Qual o seu Posto?

Cap
Maj
Ten Cel
Cel

2) Qual a natureza de sua arma, quadro ou serviço?

Combatente
Logística (Mat Bel e Int)
QCO (Adm, Cont, Economia)
QCO outras especialidades
Engenheiro Militar
Médico

3) Qual o seu tempo total de exercício da função de OD (nesta UG e em outras)?

Até 6 meses
Entre 6 meses e 1 ano
Entre 1 e 2 anos
Entre 2 e 3 anos
Mais de 3 anos

4) Atualmente, o Sr exerce cumulativamente a função de Cmt/Ch/Dir OM?

Sim

Não

5) Há quanto tempo exerce a função de OD na UG atual?

Até 6 meses

Entre 6 meses e 1 ano

Entre 1 e 2 anos

Entre 2 e 3 anos

Mais de 3 anos

6) Em sua carreira, já exerceu, por pelo menos 1 (um) ano, alguma outra função de agente da administração, tais como Encarregado de Almx, Aprv, Enc SPP, SALC, St Fin ou Fisc Adm?

Sim

Não

7) O Sr possui alguma formação acadêmica (graduação ou pós-graduação) na área administrativa (administração, ciências contábeis, economia e afins)?

Sim

Não

8) O Sr possui cursos/estágios na área administrativa, realizados ou pagos pelo Exército?

Sim

Não

9) O Sr possui cursos/estágios na área administrativa, realizados ou pagos por iniciativa própria?

Sim

Não

10) Diante da complexidade atual da administração pública, em que nível o Sr se considera preparado para exercer a função de OD?

Insuficiente

Regular

Bom

Muito Bom

Excelente

11) Qual a ICFEx de vinculação de sua UG?

1ª ICFEx

2ª ICFEx

3ª ICFEx

4ª ICFEx

5ª ICFEx

6ª ICFEx

7ª ICFEx

8ª ICFEx

9ª ICFEx

10ª ICFEx

11ª ICFEx

12ª ICEx

12) Qual é o valor total aproximado de recursos públicos que sua UG (160XXX + 167XXX) aplica anualmente?

- Até 1 milhão
- Entre 1 e 5 milhões
- Entre 5 e 10 milhões
- Mais de 10 milhões

13) Qual a frequência de Visitas de Auditoria (programadas) que a sua UG tem recebido?

- 1 Visita ao ano
- 2 Visitas ao ano
- 1 Visitas a cada dois anos

14) O Sr considera que a frequência e tempo dispendido pelas ICEx nas Visitas de Auditoria é suficiente para verificar a regularidade dos atos e fatos administrativos praticados pelas UG vinculadas?

- Sim
- Não
- Não saberia dizer

15) Considerando que a homologação de uma licitação é um ato de fiscalização passível de responsabilização do OD, em quantos por cento das licitações homologadas o Sr teve condições técnicas, operacionais e disponibilidade de tempo para analisar o processo e os atos praticados pelo pregoeiro/comissão de licitação (Fundamento: Acórdão nº 509/2005 – Plenário TCU)?

- Até 10 %
- Entre 10 e 30%
- Entre 30 e 60%
- Entre 60 e 90%
- 100%
- Ainda não homologuei nenhuma licitação
- Não tinha conhecimento desta necessidade/previsão

16) Ao assumir a função de OD, o Sr tomou alguma providência para se certificar nos primeiros 30 (trinta) dias do estado da escrituração orçamentária, financeira e patrimonial da sua UG (Fundamento: art. 27, 6) do RAE)?

- Sim
- Não
- Não tinha conhecimento desta previsão

17) O Sr já realizou alguma inspeção do tipo administrativa/de material formal nos Almx e Dep a fim de se certificar da existência, estado de conservação e escrituração dos materiais (Fundamento: art. 20, parágrafo único e arts. 283 e 285, todos do RISG)?

- Sim
- Não
- Não acredito que seja necessário
- Não tinha conhecimento desta previsão

18) Considerando a complexidade das normas de administração pública e a missão de verificar se os atos e fatos de execução orçamentária, financeira e patrimonial foram realizados em observância às normas vigentes, em que nível de capacitação o Sr considera que o seu Encarregado da Conformidade dos Registros de Gestão está?

Insuficiente
Regular
Bom
Muito Bom
Excelente

19) Considerando o risco de ocorrência de irregularidades administrativas e que o OD está passível de responder solidariamente por tudo que ocorre na administração, o Sr se sente seguro com os mecanismos de controle existentes na sua UG?

Sim
Não
Parcialmente seguro
Não saberia dizer

20) A existência de uma estrutura de controle interno (podendo ser uma Seção de Auditoria ou um Auditor Interno) dentro da UG poderia ser uma ferramenta essencial ao controle da execução, orçamentária, financeira e patrimonial.

Concordo
Concordo fortemente
Não concordo nem discordo (indiferente)
Discordo
Discordo fortemente

21) A existência de uma estrutura de controle interno (podendo ser uma Seção de Auditoria ou um Auditor Interno) dentro da UG poderia contribuir para a redução da probabilidade de ocorrência de irregularidades administrativas.

Concordo
Concordo fortemente
Não concordo nem discordo (indiferente)
Discordo
Discordo fortemente

22) A atividade de Conformidade dos Registros de Gestão, MEDIANTE CAPACITAÇÃO, poderia ser aperfeiçoada e evoluir para agregar atividades de uma estrutura de controle interno dentro da UG.

Concordo
Concordo fortemente
Não concordo nem discordo (indiferente)
Discordo
Discordo fortemente

23) Considerando as ferramentas de educação a distância existentes no EB (portal de educação, fóruns, etc.), seria possível capacitar militares para exercer dentro da

UG, funções de controle análogas às exercidas pelas ICFEx.

Concordo

Concordo fortemente

Não concordo nem discordo (indiferente)

Discordo

Discordo fortemente

24) Pergunta aberta - Descreva com suas palavras, quais seriam os impactos, limitações, vantagens e desvantagens da implantação de uma estrutura de controle interno dentro das UG do EB?